

Nachschlagewerk: ja.
BGHZ: nein

HGB § 122

Bei Beteiligung einer Personengesellschaft des Handelsrechts an einer Kapitalgesellschaft ist die von dieser gezahlte Körperschaftsteuer auf ausgeschüttete Gewinne - anders als von ihr abgeführte Kapitalertragsteuer - nicht Teil des von der Personengesellschaft erzielten Beteiligungsertrags. Infolgedessen ist die dem Gesellschafter der Personengesellschaft vom Finanzamt erstattete Körperschaftsteuer keine Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen. Die Personengesellschaft hat deshalb gegen ihren Gesellschafter vorbehaltlich abweichender Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages keinen Anspruch auf Abführung des Erstattungsbetrages an das Gesellschaftsvermögen.

BGH, Urt. v. 30. Januar 1995 - II ZR 42/94 - LG Bielefeld

Sprungrevision

BUNDESGERICHTSHOF
IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

II ZR 42/94

Verkündet am:
30. Januar 1995
Kappler
Justizangestellte
als Urkundsbeamter
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

- 2 -

Der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofes hat auf die mündliche Verhandlung vom 30. Januar 1995 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Boujong und die Richter Röhricht, Dr. Henze, Dr. Goette und Prof. Dr. Greger

für Recht erkannt:

Auf die Sprungrevision der Klägerin wird das Urteil der III. Kammer für Handelssachen des Landgerichts Bielefeld vom 28. Januar 1994 unter Zurückweisung des Rechtsmittels im übrigen im Kostenpunkt und insoweit aufgehoben, als auch die Klage auf Zahlung von 43.789,29 DM ("Kapitalertragsteuererstattung") nebst anteiligen Zinsen abgewiesen worden ist.

Im Umfang der Aufhebung wird die Sache zur anderweiten Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Revisionsverfahrens, an das Landgericht zurückverwiesen.

Von Rechts wegen



JLaw – Gesetze und Urteile
Kostenlos
Über 200 Gesetze
Über 100.000 Urteile
[\(mobile App\)](#)



[JLaw – für Android](#)



[JLaw – für iOS](#)

Tatbestand:

Die Beklagte ist neben ihren Geschwistern Kommanditistin der Klägerin. Als solche steht ihr nach § 10 des Gesellschaftsvertrages der Klägerin das Recht auf Vorabentnahme ihrer persönlichen Steuern zu, die sie aufgrund ihrer Beteiligung an der Gesellschaft zu entrichten hat. Alle weiteren Entnahmen sind nur möglich, soweit es die wirtschaftliche und finanzielle Lage der Gesellschaft erlaubt. Sie bedürfen eines Gesellschafterbeschlusses. Die Klägerin, die ihrerseits zu 89 % an der H. -GmbH beteiligt ist, begehrt von der Beklagten die Abführung angerechneter oder erstatteter Körperschaft- und Kapitalertragsteuern für die Jahre 1988 und 1989 im Gesamtbetrag von 142.315,21 DM zuzüglich 10 % Zinsen seit Rechtshängigkeit. Sie behauptet, der Beklagten seien vom Finanzamt für das Jahr 1988 44.935,42 DM Körperschaftsteuer und 19.971,34 DM Kapitalertragsteuer auf die ausgeschütteten Gewinne der H. -GmbH erstattet worden. Für 1989 hätten der Beklagten Steuererstattungen in Höhe von 53.590,40 DM und 23.817,95 DM zugestanden. Nach Ansicht der Klägerin handelt es sich bei der Vereinnahmung dieser Beträge um eine nach dem Gesellschaftsvertrag nicht zulässige Entnahme. Eine entsprechende Klage für das Jahr 1987 war sowohl in erster als auch in zweiter Instanz erfolglos geblieben. Mit ihrer gegenwärtigen Klage erstrebt die Klägerin Überprüfung der damaligen Rechtsauffassung der Gerichte. Nach Meinung der Beklagten kann die Klage bereits aus Rechtsgründen keinen Erfolg haben. Zur Begründung dieses Standpunktes hat sie sich auf die Urteile in dem vorausgegangenen Rechtsstreit bezogen.

Das Landgericht hat die Klage abgewiesen. Mit ihrer Sprungrevision verfolgt die Klägerin ihren in der Vorinstanz gestellten Klageantrag weiter.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Sprungrevision ist nur teilweise begründet.

I. Ohne Erfolg muß die Sprungrevision zunächst bleiben, soweit sie sich gegen die Abweisung des auf Rückzahlung erstatteter Körperschaftsteuern gerichteten Klageantrages wendet. Ein solcher Anspruch steht der Klägerin unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt zu.

1. Nach ihrer gesetzlichen Ausgestaltung durch das KStG 1977 ist die Körperschaftsteuer, auch soweit sie nach § 27 KStG auf ausgeschüttete Gewinne zu entrichten ist, keine Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Gesellschafter (Teilhabersteuer). Deshalb leistet die Kapitalgesellschaft mit der Entrichtung dieser Steuer keine Vorauszahlung auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld ihrer Anteilseigner. Die Körperschaftsteuer ist vielmehr eine der Kapitalgesellschaft als solcher auferlegte Steuer. Infolgedessen tilgt die Kapitalgesellschaft mit der Zahlung dieser Steuer rechtlich ausschließlich ihre eigene Steuerschuld und nicht diejenige ihres Gesellschafters oder, wenn dies eine Personenhandelsgesellschaft ist, die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft (vgl. auch BFHE 135, 303, 305; 148, 129, 131). Zur Ausschüttung an die Anteilseigner steht deshalb von

vornherein nur der nach Erfüllung der eigenen Steuerschuld der Kapitalgesellschaft verbleibende Teil des von ihr erwirtschafteten Gewinns zur Verfügung. Auf diesen Teil beschränkt sich dementsprechend auch das Gewinnbezugsrecht der Gesellschafter. Die von der Kapitalgesellschaft an das Finanzamt gezahlte Körperschaftsteuer ist zu keinem Zeitpunkt Teil des Dividendenanspruches des Anteilseigners. Infolgedessen kann die an das Finanzamt gezahlte Körperschaftsteuer auch nicht als dessen Einnahme und damit als Bestandteil seines Vermögens behandelt werden.

Im Ergebnis nichts anderes gilt für den Anspruch gegen den Finanzfiskus auf Anrechnung oder Erstattung der von der Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 4 EStG. Dieser Anspruch entsteht nach geltendem Steuerrecht ausschließlich und originär in der Person des Anrechnungs- bzw. Erstattungsberechtigten. Dies ist zwar in der Regel der Anteilseigner. Dies folgt jedoch allein daraus, daß er im allgemeinen derjenige ist, der den von ihm bezogenen, von der Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinn als Ertrag seiner Beteiligung zu versteuern hat. Nach Sinn und Zweck der in § 36 Abs. 2 und 4 EStG getroffenen Regelung soll der Vorteil, die eigene Einkommensteuerschuld durch Anrechnung der von der Kapitalgesellschaft auf den ausgeschütteten Gewinn gezahlten Körperschaftsteuer mindern oder nach Bekanntgabe des Steuerbescheides Auszahlung eines etwaigen Überschusses (Erstattung, § 36 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG) verlangen zu können, ausschließlich demjenigen zugute kommen, der diesen Gewinn als Einkommen zu versteuern hat. Ist Gesellschafter der Kapitalgesellschaft eine Personenhandelsgesellschaft, so ist dies nicht sie, sondern ihr

Gesellschafter. Infolgedessen steht der Vorteil, die von der Kapitalgesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer auf die eigene Einkommen- oder (bei juristischen Personen) Körperschaftsteuer anrechnen zu dürfen, allein dem Gesellschafter und nicht der Gesellschaft zu. Ein Anspruch der selber nicht einkommensteuerpflichtigen Personenhandelsgesellschaft auf diesen ihrem Gesellschafter als Folge seiner Verpflichtung zur Versteuerung der Dividende gewährten Anrechnungsvorteil ist nicht anzuerkennen.

Das Gesetz bietet keinen Anhaltspunkt dafür, daß der Gesetzgeber den Anrechnungsvorteil dem Unternehmen der Personenhandelsgesellschaft nur deshalb zuordnen will, weil sie als Anteilseigner auch die Dividende vereinnahmt hat. Auch § 20 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG kann nicht als Beleg für eine gegenteilige Absicht des Gesetzgebers herangezogen werden. Die Vorschrift regelt lediglich den Zeitpunkt, in dem die Körperschaftsteuer in dem vom Gesetz vorausgesetzten Regelfall der Identität von Dividendenbezieher (Anteilseigner) und Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtigem als bezogen gilt. In diesem Fall sind Dividende und anzurechnende oder zu vergütende Körperschaftsteuer als zeitgleich bezogen anzusehen. Dagegen kann aus dieser Bestimmung nicht entnommen werden, daß sie auch eine Regelung hinsichtlich der Person des Anrechnungsberechtigten treffen und das Recht, die von der Kapitalgesellschaft auf den Ausschüttungsbetrag gezahlte Körperschaftsteuer auf die Einkommen- oder Körperschaftsteuer anzurechnen, unter Aufgabe des Grundsatzes des § 36 Abs. 2 EStG einer anderen Person als dem Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtigen zuordnen wollte (wie hier Döllner, FS für Stimpel, 1985, 729 ff. sowie Simon,

BB 1981, 133 u. DB 1981, 1895). Bei dieser Sachlage hat auch der Anrechnungs- oder Erstattungsanspruch aus § 36 Abs. 2 und 4 EStG zu keinem Zeitpunkt zum Vermögen der Personenhandels-gesellschaft gehört. Dies kommt auch darin zum Ausdruck, daß die nach § 44 KStG von der Kapitalgesellschaft auszu-stellende Steuerbescheinigung (Steuerzugschrift) über die Anrechnungsbeträge den Gesellschaftern der Personengesell-schaft erteilt wird. Nur aus Vereinfachungsgründen kann sie auch an die Personenhandels-gesellschaft adressiert werden (vgl. dazu Maul, DB 1981, 1104 i.V.m. DB 1982, 293).

Ohne Einfluß auf diese rechtliche Beurteilung ist es, ob man den Anspruch des Gesellschafters der Personenhandelsge-sellschaft gegen das Finanzamt auf Anrechnung oder Erstat-tung der Körperschaftsteuer, weil durch seine Gesellschaf-tereigenschaft veranlaßt, seinem sog. Sonderbetriebsvermö-gen II zurechnet. Dies hätte lediglich zur Konsequenz, daß die Steuerzugschrift steuerrechtlich zum Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft gehörte, könnte aber nichts daran än-dern, daß der Anspruch gegen das Finanzamt aus § 36 Abs. 2 und 4 EStG zu keinem Zeitpunkt zum Gesamthandsvermögen der Personenhandels-gesellschaft gehört hat, sondern allein Teil des persönlichen Vermögens des Gesellschafters ist.

2. Die aus dem geltenden Recht folgende konkrete Ent-scheidung des Gesetzgebers, wonach der sich aus der Anrech-nungsberechtigung ergebende Vorteil der Verminderung der persönlichen Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld nur demjenigen zugute kommen soll, der einkommen- oder körper-schaftsteuerpflichtig ist, kann weder unter bereicherungs-noch unter gesellschaftsrechtlichen Gesichtspunkten durch

die Verweisung auf eine "wirtschaftliche Betrachtung" beiseite geschoben werden, die es erforderlich mache, die Körperschaftsteuergutschrift als Teil der Erträge der Personenhandels-gesellschaft anzusehen, der als gleichzeitig von ihren Gesellschaftern entnommen zu gelten hätte (so aber insbes. der HFA des IDW, HFA 2/93, WPg 1994, 22, 23 u. Marcks, WP 1977, 197). Es ist zwar richtig, daß der Anrechnungsvorteil des Gesellschafters die Beteiligung der Personenhandels-gesellschaft an einer Kapitalgesellschaft zur Voraussetzung hat und die Entrichtung der Körperschaftsteuer - wie auch der Senat in einem anderen Zusammenhang (vgl. Sen.Urt. v. 28. Juni 1982 - II ZR 69/81, WM 1982, 900) ausgeführt hat - wirtschaftlich wie eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuer wirkt. Des weiteren mag es zutreffen, daß der Anrechnungsvorteil, den die Gesellschafter einer Personenhandels-gesellschaft erlangen, wenn sie diese eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erwerben lassen, beim Kauf mitbewertet und mitbezahlt wird (so die Begründung des HFA des IDW für den von ihm aaO bezogenen gegenteiligen Standpunkt, vgl. dazu WPg 1994, 500, 502 ff.), und die Beweggründe des Gesetzgebers, die Körperschaftsteuer nicht abzuschaffen, sondern als eigene Steuer der Kapitalgesellschaft beizubehalten, vorwiegend außenwirtschaftlicher Art gewesen sind (vgl. W. Meilicke, FS für Heinz Meilicke, 1985, 94 ff.). Derartige Erwägungen allgemein wirtschaftlicher Art berechtigen jedoch nicht dazu, sich darüber hinwegzusetzen, daß der Gesetzgeber bei der Körperschaftsteuerreform 1976 bewußt und gewollt gerade nicht eine an der Quelle abzuführende Vorauszahlung auf eine erhöhte Steuer der Anteilseigner eingeführt hat, sondern auszuschüttende Gewinne von Kapitalgesellschaften weiterhin mit einer Körperschaftsteuer

belegt, deren Schuldner die Kapitalgesellschaften selbst und nicht deren dividendenberechtigte Anteilseigner sind, die deshalb als solche, wenn die ausgeschütteten Gewinne bei ihnen nicht steuerpflichtig sind, von hier nicht in Betracht kommenden Ausnahmen abgesehen, unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt Anspruch auf die von der Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuerbeträge oder deren Erstattung erheben können. Diesen Vorteil wendet das geltende Recht, wie oben unter 1. dargelegt, und zwar in Form eines persönlichen Anspruches gegen den Steuerfiskus, ausschließlich demjenigen zu, der den ausgeschütteten Gewinn im Rahmen seiner persönlichen Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflicht zu versteuern hat. Wird der Anteil an der Kapitalgesellschaft von einer Personengesellschaft gehalten, so ist dies nicht sie, sondern ihr Gesellschafter. An dieser aus der geltenden Gesetzeslage folgenden rechtlichen Zuordnung, die (entgegen W. Meilicke aaO u. DB 1982, 291 ff.) auch Bereicherungsansprüche ausschließt, vermag der Umstand nichts zu ändern, daß der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft den ihm als Steuerpflichtigen vom Gesetzgeber zugedachten Anrechnungsvorteil ohne die Beteiligung seiner Gesellschaft an der Kapitalgesellschaft nicht hätte erlangen können. Die Senatsentscheidung vom 28. Juni 1982 aaO steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Auch sie geht davon aus, daß die zu erstattende Körperschaftsteuer kein Teil des von dem Anteilseigner zu beanspruchenden Bilanzgewinns ist. Die dort für maßgeblich erachtete wirtschaftliche Wirkung der Körperschaftsteuerzahlung wie eine Einkommensteuervorauszahlung bezieht sich ausdrücklich nur auf den Fall, daß die Einkommensteuerschuld bei dem Anteilseigner liegt, Dividendenbezieher und Steuerpflichtiger mithin identisch sind. Eine

Stellungnahme zu der Frage, wem der aus der Anrechnungsbe-
fugnis erwachsene Vermögensvorteil zusteht, wenn beide - wie
im Fall der Beteiligung einer Personenhandelsgesellschaft an
einer Kapitalgesellschaft - verschiedene Personen sind, ist
dieser Entscheidung nicht zu entnehmen.

II. Dagegen wendet sich die Revision im Ergebnis zu
Recht dagegen, daß das Landgericht die Klage auch insoweit
abgewiesen hat, als mit ihr die Rückführung erstatteter Ka-
pitalertragsteuer begehrt wird.

1. Anders als die Körperschaftsteuer ist die Kapitaler-
tragsteuer keine von der Kapitalgesellschaft geschuldete
Steuer. Sie ist vielmehr lediglich eine besondere Form der
Erhebung der Einkommensteuer in Gestalt einer an der Quelle
abzuführenden Vorauszahlung auf die Einkommensteuer (Einkom-
mensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag, vgl. § 43
Abs. 1 EStG). Mit der Einbehaltung und Abführung dieser
Steuer tilgt die Kapitalgesellschaft demgemäß nicht ihre ei-
gene, sondern eine fremde Steuerschuld, und zwar im Regel-
fall diejenige ihrer Gesellschafter, welche die vereinnahm-
ten Kapitalerträge als Einkommen zu versteuern haben (vgl.
§ 44 Abs. 1 Satz 1 u. 3 EStG). Zivilrechtlich bedeutet dies,
daß die Kapitalgesellschaft die Forderung ihres Gesellschaf-
ters auf Ausschüttung der ihm zustehenden Dividende teils
durch direkte Zahlung, teils dadurch erfüllt, daß sie für
ihn und auf seine Rechnung an das Finanzamt eine Vorauszah-
lung auf seine Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuer-
schuld leistet. Im Verhältnis zwischen der Kapitalgesell-
schaft und ihrem Anteilseigner liegt darin lediglich eine
vor allem aus steuerpräventiven Gründen vorgeschriebenen Ab-

kürzung des Zahlungsweges, der sich ergeben würde, wenn der Anteilseigner die Dividende zunächst in voller Höhe selbst vereinnahmte und sodann aus ihr Vorauszahlungen auf seine Einkommensteuerschuld leistete. Bei dieser Sachlage gehört die an den Steuerfiskus vorweg abgeführte Kapitalertragsteuer als Teil des Dividendenanspruches des Anteilseigners nicht weniger zu seinem Vermögen als der an ihn direkt ausgekehrte Teil der Dividende. Ist der Anteilseigner eine nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Personenhandels-gesellschaft, so kommt der an das Finanzamt als Kapitalertragsteuer abgeführte Teil der von dem Anteilseigner zu beanspruchenden Dividende nicht ihm, sondern seinen Gesellschaftern zugute, weil nur sie Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf die von der Personenhandels-gesellschaft erzielten Erträge zu zahlen haben. Infolgedessen erlangen die Gesellschafter in Höhe der abgeführten Körperschaftsteuer unter entsprechender Verkürzung der der Personenhandels-gesellschaft als Anteilseignerin zustehenden Dividende aus deren Vermögen einen Vorteil, der im Verhältnis zwischen ihnen und ihrer Gesellschaft zivilrechtlich nicht anders bewertet werden kann, als wenn auch dieser Teil der Dividendenforderung zunächst an die Personenhandels-gesellschaft ausgezahlt und sodann von ihr zur Leistung einer Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld ihres Gesellschafters verwendet worden wäre. Dies rechtfertigt es, die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer als Einnahme der Personenhandels-gesellschaft und als Entnahme ihres Gesellschafters zu behandeln (ebenso Döllner aaO S. 735 u. Simon aaO sowie diejenigen, die der Personenhandels-gesellschaft auch einen Anspruch auf die Körperschaftsteuergutschrift zubilligen wollen, vgl. dazu oben unter I.; a.A. vor allem Maul aaO). Inwiefern die

Gesellschaft gegen ihren Gesellschafter einen Anspruch darauf hat, daß er den ihm im Rahmen seiner Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung angerechneten oder vergüteten Teil der einbehaltenen Kapitalertragsteuer der Gesellschaft erstattet, richtet sich sodann nach dem Gesellschaftsvertrag. Da § 10 des Gesellschaftsvertrages der Klägerin ohne Gesellschafterbeschuß lediglich ein Entnahmerecht in Höhe ihrer persönlichen Steuern zubilligt, hat die Beklagte erhaltene Erstattungen der Kapitalertragsteuer der Klägerin jedenfalls unter Berücksichtigung der angespannten finanziellen Lage, in der sich diese gegenwärtig nach ihrem bisher von der Beklagten nicht bestrittenen Vortrag befindet, zur Verfügung zu stellen.

2. Damit kann das angefochtene Urteil keinen Bestand haben, soweit es die Klage auch in Höhe des auf Kapitalertragsteuererstattungen entfallenden Betrages abweist. Allerdings hat die Klägerin Anspruch auf diese Beträge ohne weiteres nur in dem Umfang, in dem der Beklagten die von der H.-GmbH abgeführte Kapitalertragsteuer tatsächlich vom Finanzamt erstattet worden ist. Anders kann es sich verhalten, soweit ihr diese Beträge lediglich auf ihre persönliche Einkommensteuerschuld angerechnet worden sind, da den Gesellschaftern nach § 10 des Gesellschaftsvertrages Entnahmen in Höhe ihrer persönlichen Steuern, die sie aufgrund ihrer Beteiligung an der Klägerin zu entrichten haben, ohne weitere Voraussetzungen gestattet sind. Die Erstattung der Kapitalertragsteuer ist zwar von der Klägerin vorgetragen worden. Der entsprechende Vortrag wird aber vom Landgericht im Tatbestand seines Urteiles als (streitige) Behauptung wiedergegeben. Feststellungen dazu enthält das angefochtene

Urteil nicht, da es darauf aus der Sicht des Gerichtes nicht ankam. Das angefochtene Urteil ist damit, soweit es auch den auf angeblich erstattete Kapitalertragsteuern entfallenden Teil der Klage abweist, unter Zurückverweisung der Sache an das Landgericht aufzuheben, damit das Gericht Gelegenheit erhält, die notwendigen Feststellungen - erforderlichenfalls nach Ergänzung des Parteivortrages - nachzuholen.

Boujong

Röhrich

Dr. Henze

Dr. Goette

Dr. Greger