

Dokumentnummer: 2zr118_11
letzte Aktualisierung: 22.7.2013

BGH , 16.4.2013 - II ZR 118/11

BGB §§ 195, 199; HGB §§ 122, 161 Abs. 2; EStG §§ 36 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 S. 2, 43 Abs. 1 S. 1

Erstattungsanspruch einer Kommanditgesellschaft gegen ihre Kommanditisten auf Kapitalertragsteuer

Ob eine Kommanditgesellschaft gegen ihren Kommanditisten einen Anspruch darauf hat, dass er ihr den auf Kapitalerträge der Gesellschaft entfallenden Teil der Kapitalertragsteuer erstattet, der von dem Kapitalertragsschuldner einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird, richtet sich nach dem Gesellschaftsvertrag.



BUNDESGERICHTSHOF

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

II ZR 118/11

Verkündet am:
16. April 2013
Stoll
Justizhauptsekretärin
als Urkundsbeamtin
der Geschäftsstelle

in dem Rechtsstreit

Nachschlagewerk: ja

BGHZ: nein

BGHR: ja

HGB § 161 Abs. 2, § 122; EStG § 43 Abs. 1 Satz 1, § 36 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 Satz 2

Ob eine Kommanditgesellschaft gegen ihren Kommanditisten einen Anspruch darauf hat, dass er ihr den auf Kapitalerträge der Gesellschaft entfallenden Teil der Kapitalertragsteuer erstattet, der von dem Kapitalertragsschuldner einbehalten und an das Finanzamt abgeführt wird, richtet sich nach dem Gesellschaftsvertrag.

BGH, Urteil vom 16. April 2013 - II ZR 118/11 - OLG Jena
LG Erfurt

Der II. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat auf die mündliche Verhandlung vom 16. April 2013 durch den Vorsitzenden Richter Prof. Dr. Bergmann, den Richter Dr. Strohn, die Richterinnen Caliebe und Dr. Reichart sowie den Richter Sunder

für Recht erkannt:

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des 9. Zivilsenats des Thüringer Oberlandesgerichts in Jena vom 2. Mai 2011 wird auf seine Kosten zurückgewiesen.

Von Rechts wegen

Tatbestand:

- 1 Der Kläger ist Verwalter in dem Insolvenzverfahren über das Vermögen der A. GmbH & Co. KG (nachstehend Schuldnerin), das am 1. Januar 2001 eröffnet wurde. Er verlangt mit seiner am 18. Dezember 2009 beim Landgericht eingegangenen Klage vom Beklagten, der mit einer Einlage von 150.000 DM einziger Kommanditist der Schuldnerin ist, die Erstattung von Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschlägen (nachstehend auch als Zinsabschläge bezeichnet) i.H.v. von insgesamt 24.589,88 €, die auf Kapitalerträge der Schuldnerin im Zeitraum 2001 bis 2008 wie folgt abgeführt wurden:

2

Jahr	Kapitalertragssteuer	Solidaritätszuschlag	Summe
2001	3.539,40 €	194,61 €	3.734,01 €
2002	6.804,96 €	374,19 €	7.179,15 €
2003	2.250,60 €	123,74 €	2.374,34 €
2004	1.886,36 €	103,71 €	1.990,07 €
2005	1.826,84 €	100,45 €	1.927,29 €
2006	2.447,11 €	134,57 €	2.581,68 €
2007	2.635,88 €	144,96 €	2.780,84 €
2008	1.917,08 €	105,42 €	2.022,50 €
Summe	23.308,23 €	1.281,65 €	24.589,88 €

3

Das Landgericht hat der Klage nur hinsichtlich der seit dem Jahr 2005 abgeführten Zinsabschläge in Höhe von 9.312,31 € nebst Zinsen stattgegeben und den Anspruch des Klägers im Übrigen für verjährt gehalten. Die dagegen gerichteten Berufungen beider Parteien hat das Berufungsgericht zurückgewiesen. Mit seiner vom Berufungsgericht zugelassenen Revision verfolgt der Kläger seinen Zahlungsantrag in Höhe der restlichen 15.277,57 € nebst Zinsen weiter.

Entscheidungsgründe:

4

Die Revision hat keinen Erfolg.

5

I. Über die Revision des Klägers ist, obwohl der Beklagte im Verhandlungstermin vor dem Senat nicht vertreten war, durch streitiges Endurteil (unechtes Versäumnisurteil), nicht durch Versäumnisurteil, zu entscheiden, da sich die Revision auf der Grundlage des von dem Berufungsgericht festgestellten

Sachverhalts als unbegründet erweist (vgl. BGH, Urteil vom 10. Februar 1993 - XII ZR 239/91, NJW 1993, 1788; Urteil vom 13. März 1997 - I ZR 215/94, NJW 1998, 156, 157; Urteil vom 12. Juli 2011 - II ZR 28/10, BGHZ 190, 242 Rn. 6).

6 II. Das Berufungsgericht hat seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet:

7 Dem Kläger stehe gegen den Beklagten ein bereicherungsrechtlicher Erstattungsanspruch in Höhe der Zinsabschläge für die Jahre 2005 bis 2008 zu. Der Beklagte sei als einziger Kommanditist der Schuldnerin nach § 20 Abs. 1 Nr. 7, § 43 Abs. 1 Nr. 7, § 2 Abs. 1 Nr. 2, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Schuldner der auf die Insolvenzmasse zu entrichtenden Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags. Mit der Abführung dieser Steuer tilge die Gesellschaft nicht eine eigene, sondern die Steuerschuld des Gesellschafters, dem die Zinsabschläge nach § 36 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 EStG auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen oder bei einem Überschuss an diesen auszukehren seien. Die Abführung des Zinsabschlags komme bei der werbenden Gesellschaft einer Einnahme der Gesellschaft und einer Entnahme des Gesellschafters gleich, zu der der Beklagte bis zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Schuldnerin nach § 15 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrags berechtigt gewesen sei. In der Insolvenz der Personenhandelsgesellschaft ändere sich an der steuerrechtlichen Situation grundsätzlich nichts. Allerdings gehöre der gesamte Kapitalertrag zur Insolvenzmasse und das Entnahmerecht des Gesellschafters sei entfallen. Einen anderen zivilrechtlichen Grund, den mit der Abführung des Zinsabschlags verbundenen geldwerten Vorteil behalten zu dürfen, gebe es nicht.

- 8 Der Erstattungsanspruch der Schuldnerin könne zwar weder aus dem Gesellschaftsvertrag hergeleitet werden noch bestehe wegen der Nichterstattung des Zinsabschlags ein Schadenersatzanspruch gegen den Gesellschafter wegen Verletzung der gesellschaftlicher Treuepflicht. Es handele sich vielmehr um einen Fall der Eingriffskondiktion, weil der Beklagte den Vermögensvorteil allein auf Grund der gesetzlichen Pflicht des Kreditinstituts zur Abführung der Quellensteuer erlangt habe. Diese Vermögensverschiebung sei wie bei der verbenden Gesellschaft als Entnahme zu behandeln. Die Rückforderung einer unzulässigen Entnahme erfolge aber nicht auf gesellschaftsrechtlicher, sondern auf bereicherungsrechtlicher Grundlage.
- 9 Der Bereicherungsanspruch verjähre nach §§ 195, 199 BGB drei Jahre nach dessen Entstehung und der Kenntnis des Insolvenzverwalters. Für die Kenntnis des Klägers komme es nicht auf den Zugang der Steuerbescheinigungen an, sondern auf den Zugang der Kontoauszüge, in denen die Zinsabschläge ausgewiesen würden.
- 10 Es bestehe auch kein auf Erstattung der Zinsabschläge für das Jahr 2001 gerichteter Schadenersatzanspruch. Durch das Verjährenlassen des Bereicherungsanspruchs ändere sich dessen Charakter nicht. Die Festsetzungsverjährung habe keinen Einfluss auf die Verjährung der Erstattungsforderung.
- 11 Zu den Voraussetzungen eines Anspruchs auf Rückzahlung der Einlage fehle jeder nachvollziehbare Tatsachenvortrag des Klägers. Im Übrigen habe der Kläger mit dem Verweis auf einen Anspruch auf Rückzahlung der Einlage oder nach den Vorschriften zur Kapitalerhaltung erstmals in der Berufung unzulässig neue Streitgegenstände eingeführt.

12 III. Diese Ausführungen halten einer rechtlichen Überprüfung im Ergebnis
stand.

13 1. Es kann dahingestellt bleiben, ob ein bereicherungsrechtlicher Anspruch des Klägers gegen den Beklagten auf Erstattung der von der Schuldnerin vor dem Jahr 2005 abgeführten Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschläge besteht, wie das Berufungsgericht zugunsten des Klägers angenommen hat, ob dem Kläger ein Erstattungsanspruch auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage zusteht, wie die Revision geltend macht, oder ob das Entnahmerecht des Beklagten auch in der Insolvenz der Schuldnerin besteht. Ein etwaiger Erstattungsanspruch wäre jedenfalls gem. §§ 195, 199 Abs. 1 BGB (für Kapitalerträge in 2001 ggf. in Verbindung mit Art. 226 Abs. 4 Satz 1 EGBGB) verjährt. Die Verjährungsfrist hätte für den jeweiligen Anspruch bereits mit der Erhebung der Zinsabschläge und der Kenntnisnahme des Klägers von den entsprechenden Abzügen begonnen und wäre nach den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen des Berufungsgerichts abgelaufen, bevor der Kläger auf die Hemmung der Verjährung gerichtete Maßnahmen ergriffen hat.

14 a) Nach der Rechtsprechung des Senats ist bei einer verbenden Personenhandelsgesellschaft die gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Abzug auf Kapitalerträge der Gesellschaft erhobene Einkommensteuer (Kapitalertragsteuer) vermögensmäßig als Abzug von Gesellschaftskapital anzusehen und durch deren steuerliche Anrechnung auf die Einkommensteuer des Gesellschafters wie eine Entnahme ihres Gesellschafters zu behandeln (vgl. BGH, Urteil vom 30. Januar 1995 - II ZR 42/94, ZIP 1995, 462, 464). Der Abzug der Kapitalertragsteuer von den Kapitalerträgen der ihrerseits nicht einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtigen Personenhandelsgesellschaft bewirkt im Hinblick auf die Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG eine Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter als Mitunternehmer nach § 2 Abs. 1

Satz 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die entweder zur Minderung der Einkommensteuerschuld des Gesellschafters oder zu einer Steuererstattung nach § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG führt. Der hierdurch erlangte Vorteil kann zivilrechtlich nicht anders bewertet werden, als sei der Gesellschaft zunächst der gesamte Kapitalertrag zugeflossen und sodann von ihr im Umfang der Kapitalertragsteuer zur Leistung einer Vorauszahlung auf die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter verwendet worden (vgl. BGH, Urteil vom 30. Januar 1995 - II ZR 42/94, ZIP 1995, 462, 464). Ob die Gesellschaft gegen ihren Gesellschafter einen Anspruch darauf hat, dass er ihr den einbehaltenen Teil der Kapitalertragsteuer erstattet, richtet sich sodann nach dem Gesellschaftsvertrag (BGH, Urteil vom 30. Januar 1995 - II ZR 42/94, ZIP 1995, 462, 464). Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Erhebung der Solidaritätszuschläge (§ 1 Abs. 2 SolZG 1995).

- 15 Ob ein im Gesellschaftsvertrag hinsichtlich der einbehaltenen Steuerbeträge vereinbartes Entnahmerecht des Gesellschafters nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Personenhandelsgesellschaft entfällt, der Insolvenzverwalter für die Insolvenzmasse dann den vollen Kapitalertrag beanspruchen kann und der Gesellschafter ihm somit - wie das Berufungsgericht angenommen hat - die auf den Kapitalertrag erhobene Einkommensteuer zu erstatten hat, wird unterschiedlich beurteilt. In der Rechtsprechung und von einem Teil des Schrifttums wird - mit unterschiedlicher Begründung - ein Erstattungsanspruch der Insolvenzmasse gegen den Gesellschafter bejaht (vgl. OLG Dresden, GmbHR 2005, 238, 239; LG Freiburg, ZIP 1999, 2063, 2064 f.; MünchKommInsO/Kling/Schüppen/Ruh, 2. Aufl., Insolvenzsteuerrecht Rn. 65, 70; Mitlehner, NZI 2002, 143, 145; Onusseit, EWiR 1999, 1169, 1170; Onusseit/Kunz, Steuern in der Insolvenz, 2. Aufl., Rn. 577, 591), teils nur unter der Voraussetzung, dass der Zinsabschlag zur Anrechnung auf die Steuerschuld des Gesellschafters gelangt (vgl. Boochs in FK-InsO, 7. Aufl., § 155 Rn. 691;

Schöne/Ley, DB 1993, 1405, 1410). Von einem anderen Teil des Schrifttums wird dagegen erwogen, dem Gesellschafter zur Vermeidung unangemessener Zurechnungsfolgen ein gesetzliches Steuerentnahmerecht entsprechend § 110 HGB zuzugestehen, das er auch im Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gesellschaft ausüben kann und das aus der Masse zu bedienen ist (vgl. K. Schmidt, Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., 1999, S. 193, 198 ff.; Fischer in Westermann, Hdb Personengesellschaften, 54. Lfg., § 11 Rn. 1542, 1547 ff.; zu den sich aus dem Steuerabzug ergebenden zivil- und steuerrechtlichen Problemen vgl. ferner BFH, BFHE 177, 257, 262; Frotscher, Besteuerung bei Insolvenz, 7. Aufl., S. 166 f.; Kahlert in Kahlert/Rühland, Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht, 2. Aufl., Rn. 9.835 f.; Olbing, Steuerrecht in der Insolvenz, 2010, S. 78 f.; J. Roth, Insolvenz Steuerrecht, 2011, Rn. 4.159; Uhländer in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 9. Aufl., Rn. 1564; Benne, BB 2001, 1977, 1982; Neumann in Beermann/Gosch, AO, § 251 Rn. 86).

16 b) Der Senat muss die Frage, ob und gegebenenfalls auf welcher Rechtsgrundlage der Gesellschafter zur Erstattung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlägen verpflichtet ist, die auf Kapitalerträge der Insolvenzmasse abgezogen worden sind, im Streitfall nicht entscheiden. Ein auf Erstattung der abgeführten Zinsabschläge gerichteter Anspruch des Klägers wäre, wenn man ihn bejahen wollte, unabhängig von seiner rechtlichen Einordnung als bereicherungsrechtlicher oder aus dem Gesellschaftsvertrag abgeleiteter Anspruch innerhalb von drei Jahren nach seiner Entstehung verjährt (§§ 195, 199 Abs. 1 BGB; Art. 229 § 6 Abs. 4 Satz 1 EGBGB).

17 aa) Entgegen der Ansicht der Revision wäre ein Erstattungsanspruch bereits mit der Abführung der Zinsabschläge entstanden.

- 18 (1) Ein Anspruch ist im Sinne von § 199 Abs. 1 Nr. 1 BGB entstanden, sobald er erstmals geltend gemacht und notfalls im Wege der Klage durchgesetzt werden kann (BGH, Urteil vom 16. September 2010 - IX ZR 121/09, ZIP 2010, 2164 Rn. 22 mwN; für § 198 Satz 1 BGB aF: BGH, Urteil vom 17. Februar 1971 - VIII ZR 4/70, BGHZ 55, 340, 341). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn die Leistung fällig ist, § 271 Abs. 1 BGB (BGH, Beschluss vom 25. Januar 2012 - XII ZB 461/11, NJW-RR 2012, 579 Rn. 14; vgl. auch BGH, Urteil vom 5. Mai 2010 - III ZR 209/09, BGHZ 185, 310 Rn. 21).
- 19 (2) Der auf Erstattung einer unberechtigten Entnahme gerichtete Anspruch der Gesellschaft ist, wie sich aus § 111 HGB ergibt, mit Herausnahme des Geldes aus der Gesellschaftskasse fällig (Goette in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB, 2. Aufl., § 111 Rn. 24 mwN). Wird - wie im Streitfall zu unterstellen - eine einer unberechtigten Entnahme gleichkommende Vermögensverschiebung dadurch bewirkt, dass die Gesellschaft durch die Abführung von Zinsabschlägen eine Vorauszahlung auf eine Steuerschuld des Gesellschafters leistet, entsteht der Anspruch der Gesellschaft auf Erstattung des Geleisteten bereits mit der den Anrechnungsanspruch des Gesellschafters gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auslösenden Erhebung der Kapitalertragsteuer. Mit der Entstehung des Anrechnungsanspruchs ist die für den Erstattungsanspruch maßgebliche Vermögensverschiebung zu Gunsten des Gesellschafters bewirkt.
- 20 (3) Entgegen der Ansicht der Revision ist der Senatsentscheidung vom 30. Januar 1995 (II ZR 42/94, ZIP 1995, 462) nicht zu entnehmen, dass der Anspruch stets nur in dem Umfang be- und entsteht, in welchem dem Gesellschafter die von der Gesellschaft abgeführten Zinsabschläge tatsächlich vom Finanzamt aufgrund deren Geltendmachung im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung angerechnet worden sind. Die von der Revision in Bezug genommenen Ausführungen des Senats sind vor dem Hintergrund der im damaligen

Streitfall maßgeblichen Regelung im Gesellschaftsvertrag derwerbenden Gesellschaft zu sehen, nach der ein Steuerentnahmerecht der beklagten Kommanditistin nur beschränkt auf die von ihr tatsächlich zu entrichtenden persönlichen Steuern bestand. Danach war die in Anspruch genommene Gesellschafterin befugt, den auf ihre persönliche Steuerlast entfallenden Anteil der Kapitalertragsteuer zu entnehmen und der Anspruch der Gesellschaft war von vornherein auf den Teil der von der Gesellschaft abgeführten Steuer begrenzt, der bei der Gesellschafterin zu einem Erstattungsanspruch gegen das Finanzamt führte. Nur deshalb entstand im dortigen Fall ein Erstattungsanspruch der Gesellschaft erst zu einem Zeitpunkt, zu dem aufgrund des Einkommensteuerbescheids der Gesellschafterin feststand, dass sie einen Erstattungsanspruch gegen das Finanzamt hatte. Dies ändert jedoch nichts daran, dass auch im dortigen Fall die Gesellschafterin bereits mit der Erhebung der Kapitalertragsteuer einen Vermögensvorteil in Gestalt des Anrechnungsrechts nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erlangt hatte (vgl. BGH, Urteil vom 30. Januar 1995 - II ZR 42/94, ZIP 1995, 462, 464; Palandt/Sprau, BGB, 72. Aufl., § 812 Rn. 10; siehe auch BFH, DStR 1994, 97; BFH, DStR 1996, 1526; Uhländer in Waza/Uhländer/Schmittmann, Insolvenzen und Steuern, 9. Aufl., Rn. 1566).

21 bb) Nach den von der Revision nicht angegriffenen Feststellungen des Berufungsgerichts hatte der Kläger von der Erhebung der Zinsabschläge für die Jahre 2001 bis 2004 vor dem 31. Dezember 2005 Kenntnis. Er kannte damit die mögliche Erstattungsansprüche der Schuldnerin begründenden Tatsachen, so dass diese Ansprüche spätestens mit dem Ablauf des Jahres 2008 verjährt wären, ohne dass der Kläger auf die Hemmung der Verjährung gerichtete Maßnahmen ergriffen hat.

22 2. Einen Schadenersatzanspruch gegen den Beklagten bezüglich der Zinsabschläge für das Jahr 2001 wegen der Nichtrealisierung des Anrech-

nungsrechts gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG hat das Berufungsgericht im Ergebnis zu Recht verneint. Wie oben unter III. 1. c) bb) aufgezeigt, würde ein - vom Berufungsgericht angenommener - Anspruch der Gesellschaft auf Erstattung der aus ihren Zinseinkünften abgeführten Kapitalertragsteuern unabhängig davon bestehen, ob der Gesellschafter sein daraus folgendes Anrechnungsrecht gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG wirtschaftlich im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung verwertet (aA OLG Dresden, GmbHR 2005, 238, 240). Der Gesellschafter ist damit unter dem Gesichtspunkt der gesellschaftlicher Treuepflicht schon nicht verpflichtet, sein Anrechnungsrecht zu realisieren. Vor allem entsteht der Gesellschaft aber durch die Nichtrealisierung kein Schaden.

23

3. Entgegen den Rügen der Revision hat das Berufungsgericht verfahrensfehlerfrei davon abgesehen, die Berechtigung des Klageanspruchs unter dem Gesichtspunkt einer Haftung des Beklagten gem. §§ 171, 172 HGB und entsprechend §§ 30, 31 GmbHG zu prüfen. Der Senat hat die hiergegen erhobenen Verfahrensrügen geprüft und nicht für durchgreifend erachtet (§ 564 ZPO).

Bergmann

Strohn

Caliebe

Reichart

Sunder

Vorinstanzen:

LG Erfurt, Entscheidung vom 05.10.2010 - 1 HKO 294/09 -

OLG Jena, Entscheidung vom 02.05.2011 - 9 U 927/10 -