FG München, Urteil v. 16.04.2026 – 10 K 1745/24

Titel:

Zurechnung eines Erstattungsanspruchs zusammenveranlagter Ehegatten im Abrechnungsbescheid Beiladung des anderen Ehegatten

Normenketten:

AO § 218 Abs. 2
AO § 37 Abs. 2
AO § 44
AO § 233a
EStG § 26b
EStG § 36 Abs. 4 Satz 3
FGO § 60 Abs. 1 S. 1
FGO § 60 Abs. 3

Leitsätze:

Die Entscheidung über den gegenüber einem Ehegatten ergangenen Abrechnungsbescheid über Einkommensteuer greift nicht unmittelbar gestaltend in die Rechtssphäre des anderen Ehegatten ein. Dies gilt für zusammenveranlagte Ehegatten selbst dann, wenn von unterschiedlicher Interessenlage auszugehen ist. Der andere Ehegatte ist daher zu dem Verfahren nicht notwendig beizuladen. (redaktioneller Leitsatz)

Der Umstand, dass der klagende Ehegatte ggf. (familienrechtliche) Ausgleichsansprüche gegen den anderen Ehegatten geltend machen könnte oder umgekehrt, vermag ein für die Anwendung des § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO ausreichendes rechtliches Interesse an der Beiladung zu dem Rechtsstreit nicht zu begründen. (redaktioneller Leitsatz)

Der Anspruch auf Erstattung wird verwirklicht, wenn bzw. soweit ein entgegenstehender Verwaltungsakt aufgehoben oder geändert wird. (redaktioneller Leitsatz)

Kommt es aufgrund einer nachträglich geänderten Steuerfestsetzung zu einem (teilweisen) Erstattungsanspruch, ist für die Höhe des Erstattungsanspruchs des einzelnen Gesamtschuldners maßgebend, inwieweit die geänderte Steuerfestsetzung Zahlungen betrifft, die auf seine Rechnung erbracht worden sind. Der Erstattungsberechtigte ist auch Gläubiger einer etwaigen Zinsforderung gemäß § 233a Abs. 1 AO. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Zurechnung eines Erstattungsanspruchs im Abrechnungsbescheid, Beiladung, Erstattungsanspruch, Gesamtschuldner, Steuererstattung, Prozessökonomie, Abrechnungsbescheid, Zäsur bei Zahlungen, Rechtsgrundtheorie, Vermögensverschiebung, Tilgungsbestimmung

Fundstellen:

EFG 2026, 1147
StEd 2026, 297
LSK 2026, 11885

Tenor

1. Der Abrechnungsbescheid vom 5. August 2024 wird dahingehend geändert, dass dem Kläger ein Erstattungsanspruch aus der Einkommensteuer 2011 i.H.v. 144.373 €, dem Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2011 i.H.v. 8.216,66 € und den Zinsen zur Einkommensteuer 2011 i.H.v. 11.010 €, insgesamt ein Betrag i.H.v. 163.599,66 € zuzurechnen ist.

2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist die in einem Abrechnungsbescheid erfolgte Zurechnung von Erstattungsbeträgen.

2
Der Kläger wurde im Jahr 2011 zusammen mit seiner damaligen Ehefrau zur Einkommensteuer (ESt) beim Finanzamt A veranlagt. Er erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Kapitalvermögen. Die damalige Ehefrau des Klägers erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie aus Kapitalvermögen.

3
Zwischen den Beteiligten unstreitig sind Vorauszahlungen sowie (Nach-)zahlungen auf die ESt 2011 sowie den Solidaritätszuschlag (Soli) zur ESt 2011 auf Rechnung des Klägers sowie auf Rechnung seiner damaligen Ehefrau wie folgt bewirkt worden:

(Voraus-)zahlungen zur ESt 2011	bezahlt am	auf Rechnung des Klägers	auf Rechnung der damaligen Ehefrau des Klägers	Summe
1. Quartal	10. März 2011	9. 090 EUR	9. 090 EUR	
2. Quartal	10. Juni 2011	9. 090 EUR	9. 090 EUR	
3. Quartal	30. Aug. 2011 12. Sept. 2011	9. 090 EUR	9. 090 EUR	
4. Quartal	12. Dez. 2011	9. 090 EUR	9. 090 EUR	
nachträgliche Vorauszahlung	20. Aug. 2012	12. 661 EUR	12. 661 EUR	
Zwischensumme		49. 021 EUR	49. 021 EUR	98.042 EUR
Nachzahlung	15. Feb. 2021	175. 637 EUR	0 EUR	
gesamt		224.658 EUR	49.021 EUR	273.679 EUR

Vorauszahlungen zum Soli zur ESt	bezahlt am	Kläger	damalige Ehefrau des Klägers	Summe
1. Quartal	10. März 2011	500 EUR	500 EUR	
2. Quartal	10. Juni 2011	500 EUR	500 EUR	
3. Quartal	12. Sept. 2011	500 EUR	500 EUR	
4. Quartal	12. Dez. 2011	500 EUR	500 EUR	
nachträgliche Vorauszahlung	20. Aug. 2012	613,26 EUR	613,26 EUR	
Zwischensumme		2. 613,26 EUR	2. 613,26 EUR	5.226,52 EUR
Nachzahlung	15. Feb. 2021	9. 538,59 EUR	0 EUR	
gesamt		12.151,85 EUR	2.613,26 EUR	14.765,11 EUR

4
Das Finanzamt A setzte erstmalig mit ESt-Bescheid 2011 vom 22. Mai 2013 die ESt und den Soli jeweils mit 0 EUR sowie Erstattungszinsen gem. § 233a der Abgabenordnung (AO) i.H.v. ./. 523 EUR fest.

5
Unter Anrechnung ausschließlich für den Kläger einbehaltener Kapitalertragsteuer i.H.v. 6.525 EUR und Soli zur Kapitalertragsteuer i.H.v. 358,81 EUR sowie bis zum Bescheiddatum geleisteter (nachträglicher)

Vorauszahlungen zur ESt i.H.v. insgesamt 98.042 EUR und zum Soli zur ESt i.H.v. insgesamt 5.226,52 EUR ergab sich folgendes Guthaben:

ESt	Zinsen zur ESt	Soli	gesamt
104. 567 EUR	523 EUR	5. 585,33	110.675,33 EUR

6
Die Finanzkasse erstattete diesen Gesamtbetrag am 22. Mai 2013 i.H.v. 110.675,33 EUR auf das vom Kläger und seiner damaligen Ehefrau angegebene Konto … bei N-Bank AG.

7
Das Finanzamt A erhielt am 25. August 2014 Kenntnis von der Trennung des Klägers und seiner damaligen Ehefrau.

8
Das Finanzamt A erließ unter dem 11. Januar 2021 einen gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderten ESt-Bescheid 2011, der die ESt mit 175.637 EUR, den Soli zur ESt mit 9.538,59 EUR sowie Nachzahlungszinsen i.H.v. 81.131 EUR festsetzte. Hintergrund der Änderung war ein nach einer Betriebsprüfung geänderter Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) für eine britische Gesellschaft, an welcher der Kläger beteiligt war.

9
Es waren unter Berücksichtigung der bereits ausbezahlten Kapitalertragsteuer i.H.v. 6.525 EUR, Soli zur Kapitalertragsteuer i.H.v. 358,81 EUR und Zinsen zur ESt i.H.v. 523 EUR mithin zu wenig an die Finanzkasse entrichtet:

ESt	Soli zur ESt	Zinsen zur ESt	gesamt
175. 637 EUR	9. 538,59 EUR	81. 654 EUR	266.829,59 EUR

10
Der Kläger bezahlte die rückständige ESt i.H.v. 175.637 EUR sowie den Soli zur ESt i.H.v. 9.538,59 EUR – insgesamt 185.175,59 EUR – am 15. Februar 2021 ausschließlich auf seine Rechnung an die Finanzkasse. Ein vom Kläger versehentlich zu viel bezahlter Betrag i.H.v. 1.000 EUR wurde mit den offenen Zinsen für 2011 i.H.v. 81.654 EUR verrechnet und hinsichtlich des Differenzbetrags i.H.v. 80.654 EUR gewährte das Finanzamt A Aussetzung der Vollziehung.

11
Das Finanzamt A änderte – aufgrund einer geänderten Mitteilung des Feststellungsfinanzamts betreffend die gewerblichen Beteiligungseinkünfte des Klägers aus der britischen Gesellschaft – den ESt-Bescheid 2011 vom 11. Januar 2021 unter dem 22. April 2024 erneut und setze letztmalig die ESt und den Soli jeweils mit 0 EUR sowie Erstattungszinsen zur ESt mit ./. 10.533 EUR fest. Unter Berücksichtigung einbehaltener Kapitalertragsteuer i.H.v. 6.525 EUR und zwischen den Beteiligten unstreitiger Anrechnung eines Betrags i.H.v. 31.264 EUR (ESt) und i.H.v. 1.321,93 EUR (Soli zur ESt) auf die ESt, den Soli zur ESt sowie Zinsen, jeweils für 2012 und 2013, ergab sich folgendes Guthaben:

ESt	Zinsen zur ESt	Soli	gesamt
144. 373 EUR	11. 010 EUR	8. 216,66 EUR	163.599,66 EUR

12
Auf Antrag des Klägers rechnete der Beklagte (das für die Finanzkasse zuständige Finanzamt B – FA –) mit an den Kläger gerichtetem Bescheid vom 5. August 2024 über das Guthaben aus dem ESt-Bescheid für 2011 vom 22. April 2024 ausweislich des Aktenvermerks zur Aufteilung des ESt-Erstattungsbetrags 2011 wie folgt gem. § 218 Abs. 2 AO ab:

	Kläger	damalige Ehefrau des Klägers	gesamt
Einkommensteuer			
anrechenbare Kapitalertragsteuer	6. 525 EUR	0 EUR	
anzurechnende geleistete Vorauszahlungen	49. 021 EUR	49. 021 EUR	
anzurechnende sonstige Zahlung	175. 637 EUR	0 EUR	
Summe Zahlungen	231.183 EUR	49.021 EUR	280.204 EUR
Aufteilungsmaßstab in %	82,5052461778	17,49	
			Einkommensteuer-Guthaben

Anteil am Erstattungsguthaben	119. 115,30 EUR	25. 257,70 EUR	144.373 EUR
Anteil am Zinsguthaben	9. 083,83 EUR	1. 926,17 EUR	Zins-Guthaben: 11.010 EUR
Solidaritätszuschlag			
anrechenbarer Solidaritätszuschlag lt. Steuerbescheinigung	358,81 EUR	0 EUR	
anzurechnende geleistete Vorauszahlungen	2. 613,26 EUR	2. 613,26 EUR	
anzurechnende sonstige Zahlung	9. 538,59 EUR	0 EUR	
Summe Zahlungen	12.510,66 EUR	2.613,26 EUR	15.123,92 EUR
Aufteilungsmaßstab in %	82,7210141286	17,2789858714	
Anteil am Guthaben Solidaritätszuschlag	6. 796,90 EUR	1. 419,76 EUR	8.216,66 EUR
Anteil Summe Gesamtguthaben	134.996,03 EUR	28.603,63 EUR	163.599,66 EUR

13
Auf den Abrechnungsbescheid vom 5. August 2024 wird wegen der weiteren Einzelheiten Bezug genommen.

14
Der Kläger erhob gegen den Abrechnungsbescheid vom 5. August 2024 am 28. August 2024 Sprungklage, die dem FA am 2. September 2024 zugestellt wurde. Das FA stimmte der Sprungklage am 20. September 2024 zu (§ 45 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

15
Der Kläger trägt zur Klagebegründung insbesondere vor, aufgrund des abermals geänderten ESt-Bescheids 2011 vom 22. April 2024 stünde ihm – nach der zwischen den Beteiligten unstreitigen Verrechnung eines Betrags i.H.v. 31.264 EUR (ESt) und i.H.v. 1.321,93 EUR (Soli zur ESt) auf die ESt, den Soli zur ESt sowie Zinsen, jeweils für 2012 und 2013 – der zu erstattende Betrag i.H.v. insgesamt 163.599,66 EUR alleine zu. Er habe die Zahlungen am 15. Februar 2021 unstreitig auf seine Rechnung geleistet.

16
Ein Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO bestehe, sofern kein Rechtsgrund für eine Geldleistung durch den Erstattungsberechtigten vorliege.

17
Der Steueranspruch des Fiskus auf die ESt und damit auch auf den Soli entstehe mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes in der materiellrechtlich zutreffenden Höhe. Vorliegend seien materiellrechtlich von Anfang an für 2011 ESt i.H.v. 0 EUR und Soli i.H.v. 0 EUR geschuldet. Zum Zeitpunkt der durch den Kläger geleisteten Zahlungen am 15. Februar 2021 habe materiellrechtlich keine Steuerschuld und somit auch kein Anspruch des Fiskus auf Nachzahlungszinsen nach § 233a AO bestanden. Diese materiellrechtliche Rechtslage sei auch formell-rechtlich durch den bestandskräftigen ESt-Bescheid 2011 vom 22. April 2024 bestätigt.

18
Unabhängig von den nach wie vor in Literatur und Rechtsprechung vertretenen teilweise unterschiedlichen dogmatischen Ansätzen – materielle Rechtsgrundtheorie einerseits und formelle Rechtsgrundtheorie andererseits – stehe vorliegend fest, dass kein rechtlicher Grund bestehe, der das FA zum weiteren Behalten der vom Kläger am 15. Februar 2021 geleisteten Zahlungen berechtigen würde. Der Theorienstreit bedürfe daher keiner Entscheidung.

19
Gem. § 37 Abs. 2 AO sei Inhaber des Erstattungsanspruchs „derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist“, da der Erstattungsanspruch die Rückabwicklung der nicht berechtigten Vermögensverschiebung innerhalb der Leistungsbeziehung bezwecke.

20
Es komme nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden sei, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte. Auch bei Ehegatten, die aufgrund gewählter

Zusammenveranlagung Gesamtschuldner der anfallenden Steuern seien, stehe der Erstattungsanspruch demjenigen Ehegatten zu, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden sei.

21
Die Schuld welches Ehegatten mit einer Zahlung getilgt werden sollte, könne sich aus einer ausdrücklichen Tilgungsbestimmung zum Zeitpunkt der Zahlung, aber auch konkludent aus den Begleitumständen der Leistung ergeben; entscheidend sei, als wessen Leistung sich die Zuwendung bei objektiver Betrachtungsweise aus Sicht des FA als Empfänger darstelle.

22
Vorliegend seien die Überweisungen vom 15. Februar 2021 unstreitig ausschließlich im Namen und für Rechnung des Klägers erfolgt. Betragsmäßig ergebe sich der Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO aus der Höhe der ohne Rechtsgrund bewirkten Leistung.

23
Betreffend die festgesetzten Erstattungszinsen resultierten diese folglich allein aus dem Erstattungsanspruch des Klägers hinsichtlich der ESt 2011 und stünden damit auch nur dem Kläger zu. Seine damalige Ehefrau habe keine Ansprüche innegehabt, die einer Verzinsung unterliegen könnten. Erstattungszinsen stünden von Gesetzes wegen demjenigen zu, der einen Erstattungsanspruch habe.

24
Der Fehler des FA liege darin, dass das FA die aus den insgesamt geleisteten Zahlungen ermittelte Quote auf den noch ausstehenden Erstattungsbetrag anwende; dabei nehme das FA auf der Erstattungsseite gerade keine „Gesamtaufrollung“ vor. Das FA lasse damit die bereits in 2013 erfolgten Erstattungen vollständig außer Acht. Wenn man die postulierte „Gesamtaufrollung“ zu Ende denke, müssten auch die insgesamt an die Ehegatten zu leistenden Erstattungen dem Verhältnis der insgesamt von den Ehegatten geleisteten Einzahlungen entsprechen.

25
Da die tatsächliche Steuerschuld von ESt und Soli zur ESt für 2011 jeweils 0 EUR betrage, seien jedem Ehegatten insgesamt genau die für Rechnung des betreffenden Ehegatten geleisteten Zahlungen zu erstatten. Auf eine „Gesamtaufrollung“ komme es rechtlich allerdings gar nicht entscheidend an. Bereits die Tatsache, dass der Kläger am 15. Februar 2021 ausschließlich auf seine eigene Rechnung Zahlungen an das FA geleistet habe, für die kein Rechtsgrund bestanden habe, führe unmittelbar zu einem Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO in voller Höhe der geleisteten Zahlungen.

26
Der Text von Tz. 3.7 des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2015 verlange zwar eine „Gesamtaufrollung“; in diese Gesamtaufrollung müssten dann aber auch alle bereits erfolgten Erstattungen einbezogen werden. Bereits erfolgte Erstattungen seien in diesem Zusammenhang dann wie „Einzahlungen mit negativem Vorzeichen“ anzusehen. Die als Anlage übersandte Übersicht zeige, dass dann als von der Ehefrau geleistete maßgebliche Einzahlung ein Betrag von 0 EUR verbleibe, während für den Kläger ein maßgeblicher Einzahlungsbetrag genau in Höhe der am 15. Februar 2021 geleisteten Zahlungen verbleibe.

27
Der damaligen Ehefrau des Klägers seien mit den Erstattungen vom 22. Mai 2013 bereits sämtliche Beträge erstattet worden, die auf ihre Rechnung an die Finanzkasse gezahlt gewesen seien. Die übrigen Beträge seien auf Rechnung des Klägers geleistet worden und seien demnach auch ausschließlich an den Kläger zu erstatten.

28
Der Kläger beantragt sinngemäß,

den Abrechnungsbescheid vom 5. August 2024 dahingehend abzuändern, dass dem Kläger ein Erstattungsanspruch aus der Einkommensteuer 2011 i.H.v. 144.373 EUR, dem Solidaritätszuschlag zur Einkommensteuer 2011 i.H.v. 8.216,66 EUR und den Zinsen zur Einkommensteuer 2011 i.H.v. 11.010 EUR, insgesamt i.H.v. 163.599,66 EUR zuzurechnen ist, hilfsweise

die Revision zuzulassen.

29

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

30
Das FA bezieht sich zur Klageerwiderung insbesondere auf seine Ausführungen im Abrechnungsbescheid und trägt ergänzend vor, die Aufteilung des Erstattungsanspruchs ergebe sich aus dem BMF-Schreiben vom 14. Januar 2015, IV A 3-S 0160/11/10001, BStBl. I 2015, S. 83, Tz. 3.5 c). Übersteige die Summe der im Rahmen einer Zusammenveranlagung anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, geleisteten Vorauszahlungen und sonstigen Zahlungen der Ehegatten die festgesetzte Steuer und sei die Aufteilung des Erstattungsbetrages erforderlich, sei so zu verfahren, dass zunächst für jeden Ehegatten die bei ihm anzurechnenden Steuerabzugsbeträge sowie seine mit individueller Tilgungsbestimmung geleisteten Vorauszahlungen und sonstigen Zahlungen zu ermitteln seien. Daneben seien alle übrigen Zahlungen zu ermitteln, die beiden Ehegatten gemeinsam zuzurechnen seien. Der Erstattungsanspruch der Ehegatten sei dann im Verhältnis der Summe der dem einzelnen Ehegatten zuzurechnenden Zahlungen zur Summe aller Zahlungen aufzuteilen.

31
Gemäß Tz. 3.7 des BMF-Schreibens sei bei der Zuordnung und Aufteilung von Zahlungen auf die Steuerschuld der jeweilige Zahlungszeitpunkt unbeachtlich. Alle bis zum Abrechnungsstichtag geleisteten Zahlungen (Vorauszahlungen, Abschlagszahlungen oder sonstige Zahlungen) seien nach den vorstehenden Grundsätzen zuzuordnen und aufzuteilen. Es sei die Zuordnung und Aufteilung von Zahlungen im Wege einer Gesamtaufrollung neu vorzunehmen.

32
Der Erstattungsanspruch stehe gemäß Tz. 2.3 des BMF-Schreibens demjenigen Ehegatten zu, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden sei. Unerheblich sei dagegen, welcher der Ehegatten den Steuerermäßigungstatbestand verwirklicht habe, der im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu der Steuererstattung geführt habe. Es komme auch nicht darauf an, auf wessen Einkünfte die festgesetzten Steuern beruhten. Für Erstattungszinsen gelten diese Ausführungen entsprechend.

33
Das FA sei an die Anwendung des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2015 zum Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO gebunden.

34
Entgegen der Auffassung des Klägers regele Tz. 3.7. des BMF-Schreibens die Zuordnung der Zahlungen bis zum jeweiligen Abrechnungsstichtag. Bereits erfolgte Erstattungen gingen nicht in die Ermittlung ein, denn es werde ja gerade anhand der Zuordnung aller bisher geleisteten Zahlungen der aktuelle Erstattungsanspruch ermittelt. Dies ergebe sich aus § 37 Abs. 2 AO, wonach derjenige erstattungsberechtigt sei, auf dessen Rechnung die Zahlung erbracht worden sei. Eine Gegenrechnung von bereits erfolgten Erstattungen auf geleistete Zahlungen als „Einzahlungen mit negativen Vorzeichen“ werde im BMF-Schreiben nicht erwähnt und würde auch dem Verständnis des BMF-Schreibens widersprechen.

35
Darüber hinaus habe der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Beschluss vom 25. Juni 2014 (VII B 210/13) ausgeführt, dass für die Höhe des dem einzelnen Gesamtschuldner zustehenden Erstattungsanspruchs aus einer nachträglich geänderten Steuerfestsetzung maßgebend sei, in welchem Verhältnis die Zahlungen auf seine Rechnung zu den Zahlungen auf Rechnung der übrigen Gesamtschuldner stünden.

36
Die Beteiligten haben sich ausweislich der Schriftsätze vom 29. Oktober 2024 und vom 5. März 2026 mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt (§ 90 Abs. 2 FGO).

37
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird gem. § 105 Abs. 3 Satz 2 der FGO auf die Akten des FA und die Gerichtsakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

38

Die zulässige Klage ist begründet.

I.

39
Die damalige Ehefrau des Klägers war zum Klageverfahren nicht beizuladen.

40
1. Es liegt kein Fall der notwendigen Beiladung vor.

41
Eine notwendige Beiladung gem. § 60 Abs. 3 FGO setzt voraus, dass an dem streitigen Rechtsverhältnis Dritte derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Das ist nach der Rechtsprechung des BFH dann der Fall, wenn die Entscheidung notwendigerweise und unmittelbar Rechte Dritter gestaltet, bestätigt, verändert oder zum Erlöschen bringt, insbesondere also in Fällen, in denen das, was einen Prozessbeteiligten begünstigt oder benachteiligt, notwendigerweise umgekehrt den Dritten benachteiligen oder begünstigen muss (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Januar 1994 VII B 100/93, BStBl II 1994, 405).

42
Dies zugrunde gelegt, reicht der sachlogische und rechnerische Zusammenhang zwischen den insgesamt geleisteten (Voraus-)zahlungen und ihrer quotenmäßigen Anrechenbarkeit (bis zu insgesamt 100 v.H.) gem. § 36 Abs. 2 Nr.1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf die bei der Veranlagung festgesetzten Steuern (hier: 0 EUR) für eine notwendige Beiladung des anderen Ehegatten zu dem Abrechnungsrechtsstreit des Klägers nicht aus. Denn die Entscheidung über den angefochtenen, gegenüber dem Kläger ergangenen Abrechnungsbescheid greift nicht – wie nach § 60 Abs. 3 FGO vorausgesetzt wird – unmittelbar gestaltend in die Rechtssphäre der damaligen Ehefrau des Klägers ein (BFH-Beschluss vom 11. Januar 1994 VII B 100/93, BStBl II 1994, 405). Dies gilt für zusammenveranlagte Ehegatten selbst dann, wenn von unterschiedlicher Interessenlage auszugehen ist (vgl. Tormöhlen in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 218 Rz. 97).

43
2. Der erkennende Senat hat auch von einer einfachen Beiladung gem. § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO der damaligen Ehefrau des Klägers abgesehen.

44
a) Nach § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO kann das Finanzgericht zu einem Rechtsstreit andere beiladen, deren rechtliche Interessen nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt werden (sog. einfache Beiladung). Voraussetzung der Beiladung nach dieser Vorschrift ist demnach, dass rechtliche Interessen des Beigeladenen nach den Steuergesetzen berührt werden. Ist das der Fall, steht die Beiladung im Ermessen des Finanzgerichts.

45
Nach der Rechtsprechung des BFH sind rechtliche Interessen im Sinne der genannten Vorschrift berührt, wenn auch nur die Möglichkeit besteht, dass sie durch die Entscheidung des Finanzgerichts berührt werden können (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Dezember 1998 VII B 280/98, BFH/NV 1999, 815). Die betreffenden rechtlichen Interessen müssen sich aufgrund der Steuergesetze ergeben; hingegen werden Interessen i.S. des § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO durch eine Entscheidung des Finanzgerichts dann nicht berührt, wenn die Entscheidung für die steuerlichen Rechte und Pflichten des am Rechtsstreit nicht beteiligten anderen ohne Bedeutung ist, mag die Entscheidung über das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Kläger und dem FA für diesen auch sonstige rechtliche Bedeutung haben, etwa weil sie ihn einem (zivilrechtlichen) Schadensersatz- oder Ausgleichsanspruch mit dem Kläger aussetzen würde (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Dezember 1998 VII B 280/98, BFH/NV 1999, 815).

46
Durch die Beiladung soll der Beizuladende die Möglichkeit erhalten, auf das Verfahren Einfluss zu nehmen, um dadurch zu verhindern, dass die Entscheidung seine Rechtsstellung nachhaltig berührt. Ferner soll die Beiladung der Prozessökonomie und der Rechtssicherheit dienen; sie soll widersprechende Entscheidungen über denselben Gegenstand vermeiden. Die Gefahr widersprechender Entscheidungen

allein gebietet aber eine Beiladung noch nicht (BFH-Beschlüsse vom 14. Juli 1997 V B 121/96, BFH/NV 1998, 48; vom 6. Mai 1988 VI B 35/87, BFH/NV 1989, 113).

47
b) Dies zugrunde gelegt, vermag der Umstand, dass der Kläger ggf. (familienrechtliche) Ausgleichsansprüche gegen seine damalige Ehefrau geltend machen könnte oder umgekehrt, schon ein für die Anwendung des § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO ausreichendes rechtliches Interesse an der Beiladung an dem Rechtsstreit nicht zu begründen (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Dezember 1998 VII B 280/98, BFH/NV 1999, 815). Die Frage, wer von den Gesamtschuldnern im Innenverhältnis auf zu erstattende Beträge materiell-rechtlich einen Anspruch hat, wird im Rahmen des Abrechnungsbescheides nicht geprüft (Tormöhlen in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 218 AO Rz. 95).

48
Zwar ergibt sich vorliegend ein auf dem Gebiet des Steuerrechts liegendes rechtliches Interesse der damaligen Ehefrau des Klägers am Ausgang des Rechtsstreits daraus, dass in dem Fall, dass der Kläger in dem Rechtsstreit unterliegt, die damalige Ehefrau zu erwarten hat, dass das FA den streitigen Teil des Erstattungsbetrages an sie erstatten wird bzw. im Fall des Obsiegens des Klägers sie nicht mit einer Erstattung rechnen kann (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Dezember 1998 VII B 280/98, BFH/NV 1999, 815).

49
Unter Abwägung der für eine einfache Beiladung zu berücksichtigenden Umstände des Streitfalls hat der Senat im Rahmen seines Ermessens von der einfachen Beiladung der damaligen Ehefrau des Klägers gem. § 60 Abs. 1 Satz 1 FGO abgesehen. Dies insbesondere angesichts der gegenläufigen Interessen der Ehegatten. Zwar ist bei gegenläufigem Interesse eine einfache Beiladung nicht grundsätzlich ausgeschlossen, es ist jedoch besonders sorgfältig zu prüfen, ob die Beiladung ermessensgerecht ist (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Dezember 1998 VII B 280/98, BFH/NV 1999, 815 m.w.N.; Gräber/Levedag FGO § 60 Rn 20). Vor diesem Hintergrund und dem Umstand, dass öffentliche Belange von einigem Gewicht im Streitfall nicht vorliegen, hat der Senat die damalige Ehefrau nicht beigeladen (vgl. BFH-Beschluss vom 28. Dezember 1998 VII B 280/98, BFH/NV 1999, 815). Auch die Prozessökonomie rechtfertigt keine andere Ermessensentscheidung.

50
Hinzukommt, dass über Steuerschulden und Guthaben von Steuerpflichtigen im Steuererhebungsverfahren grundsätzlich gegenüber jedem Steuerpflichtigen gesondert und einzeln entschieden wird, auch wenn Steuerpflichtige im Steuerfestsetzungsverfahren bei Zusammenveranlagung von Ehegatten als Einheit behandelt worden sind und daher die festgesetzte Steuer als Gesamtschuldner schuldeten (BFH-Beschlüsse vom 20. Februar 2017 VII R 22/15, BFH/NV 2017, 906 und vom 10. März 2005 VII B 214/04, BFH/NV 2005, 1222).

II.

51
Die Klage ist als Sprungklage zulässig, denn das FA hat gem. § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift dem Finanzgericht gegenüber zugestimmt.

III.

52
Die Klage ist begründet.

53
Der angefochtene Abrechnungsbescheid vom 5. August 2024 ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FA hat zu Unrecht festgestellt, dass dem Kläger nur ein Erstattungsanspruch aus dem ESt-Bescheid 2011 vom 22. April 2024 i.H.v. 119.115,30 EUR betreffend die ESt, i.H.v. 6.796,90 EUR betreffend den Soli zur ESt und i.H.v. 9.083,83 EUR betreffend die Zinsen, insgesamt i.H.v. 134.996,03 EUR, zusteht.

54
Dem Kläger ist die am 15. Februar 2021 geleistete Zahlung in vollem Umfang zuzurechnen. Zwischen den Beteiligten unstreitig erfolgte eine Anrechnung des ausweislich des ESt-Bescheids vom 22. April 2024 zu

erstattenden Betrags i.H.v. 31.264 EUR (ESt) und i.H.v. 1.321,93 EUR (Soli zur ESt) auf die ESt, den Soli zur ESt sowie Zinsen, jeweils für 2012 und 2013.

55
Folglich ist im streitigen Abrechnungsbescheid dem Kläger insgesamt (noch) ein Erstattungsanspruch aus der ESt 2011 i.H.v. 144.373 EUR, dem Soli zur ESt 2011 i.H.v. 8.216,66 EUR und den Zinsen zur ESt 2011 i.H.v. 11.010 EUR, insgesamt i.H.v. 163.599,66 EUR, zuzurechnen.

56
1. Über Streitigkeiten, die die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis betreffen, entscheidet die Finanzbehörde gemäß § 218 Abs. 2 Satz 1 AO durch Abrechnungsbescheid. Das gilt auch, wenn die Streitigkeit einen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO betrifft (vgl. § 218 Abs. 2 Satz 2 AO). Ein Abrechnungsbescheid kommt beispielsweise in Betracht bei Streit über die Auszahlung an den richtigen Erstattungsberechtigten (vgl. Tormöhlen in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 218 AO Rz. 84).

57
Im Streitfall liegen diese Voraussetzungen vor. Denn es ist streitig, ob der im ESt-Bescheid 2011 vom 22. April 2024 festgesetzte Erstattungsanspruch gem. § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG i.H.v. insgesamt 163.599,66 EUR oder nur i.H.v. 134.996,03 EUR dem Kläger zuzurechnen ist.

58
2. Ist eine Steuer, eine Steuervergütung, ein Haftungsbetrag oder eine steuerliche Nebenleistung ohne rechtlichen Grund gezahlt oder zurückgezahlt worden, so hat gemäß § 37 Abs. 2 Satz 1 AO derjenige, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist, an den Leistungsempfänger einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrags.

59
a) Voraussetzung für den Erstattungsanspruch des § 37 Abs. 2 AO ist danach, dass eine Leistung ohne Rechtsgrund erbracht wurde.

60
aa) Die Frage, wann die (ursprüngliche) Leistung ohne Rechtsgrund erbracht wurde bzw. was den Rechtsgrund für die ursprüngliche Leistung bildet, ist umstritten. Im Hinblick auf die Frage nach dem Rechtsgrund i.S.d. § 37 Abs. 2 AO werden zwei Theorien vertreten: die materielle und die formelle Rechtsgrundtheorie.

61
Die materielle Rechtsgrundtheorie beurteilt die Frage, ob eine Leistung mit Rechtsgrund erbracht ist, allein nach materiellem (Steuer-) Recht. Eine Leistung ist folglich dann mit Rechtsgrund erbracht worden, wenn ein entsprechender materiellrechtlicher (Steuer-) Anspruch bestand, d.h. gem. § 38 AO entstanden war (vgl. dazu Schlücke in: Gosch, § 37 AO Rz. 82 m.w.N.). Die formelle Rechtsgrundtheorie sieht den rechtlichen Grund für eine Leistung i.S.d. § 37 Abs. 2 AO hingegen in dem der Leistung zugrunde liegenden Bescheid (vgl. dazu Schlücke in: Gosch, § 37 AO Rz. 86 m.w.N.; BFH-Urteil vom 22. März 2011 VII R 42/10, BStBl II 2011, 607).

62
Wenn ein materiellrechtlicher Anspruch festgesetzt wird, der – wie im Streitfall mangels Tatbestandsverwirklichung eines Steuergesetzes – gar nicht entstanden ist, wirkt der Steuerbescheid auch nach der materiellen Rechtsgrundtheorie konstitutiv. Der Steueranspruch entsteht in diesem Fall nicht durch Tatbestandsverwirklichung, sondern – auch nach der materiellen Rechtsgrundtheorie – durch Festsetzung im Steuerbescheid. Damit bildet der Steuerbescheid gleichzeitig auch den Rechtsgrund für die entsprechende Leistung, da nach materiellem Recht gerade kein Anspruch und damit auch kein Rechtsgrund für die Leistung besteht (vgl. dazu Schlücke in: Gosch, § 37 AO Rz. 84 m.w.N.).

63
Der Anspruch auf Erstattung wird folglich dann verwirklicht, wenn bzw. soweit ein entgegenstehender Verwaltungsakt aufgehoben oder geändert wird (vgl. Klein/Ratschow AO § 37 Rz. 45f; vgl. BFH-Urteil vom 22. März 2011 VII R 42/10, BStBl II 2011, 607 für Vorauszahlungsbescheide).

64

bb) Dies zugrunde gelegt, wurde die Leistung vom 15. Februar 2021 ohne Rechtsgrund erbracht, da der ESt-Bescheid 2011 vom 11. Januar 2021 unter dem 22. April 2024 geändert wurde und die ESt 2011 sowie der Soli zur ESt 2011 mit jeweils 0 EUR festgesetzt wurden. Sowohl nach der formellen, als auch nach der materiellen Rechtsgrundtheorie war die Leistung ohne Rechtsgrund erbracht.

65
b) aa) Erstattungsberechtigt im Sinne dieser Regelung ist derjenige, auf dessen Rechnung und nicht auf dessen Kosten gezahlt wurde. Es kommt nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden ist, sondern nur darauf, wessen Steuerschuld nach dem Willen des Zahlenden, wie er im Zeitpunkt der Zahlung dem FA gegenüber erkennbar hervorgetreten ist, getilgt werden sollte (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 2021 VII R 20/18, BFH/NV 2022, 634).

66
Dies gilt auch für den Fall, dass mehrere Personen als Gesamtschuldner die überzahlte Steuer schuldeten, wie es bei zusammen veranlagten Ehegatten der Fall ist (§ 26b EStG; vgl. BFH-Beschluss vom 20. Februar 2017 VII R 22/15, BFH/NV 2017, 906 m.w.N.). Zusammenveranlagte Ehegatten schulden nämlich die veranlagte ESt, die Zinsen und den Soli ebenso wie die Vorauszahlungen hierzu als Gesamtschuldner (§ 44 Abs. 1 AO). Die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner wirkt auch für die übrigen Schuldner (§ 44 Abs. 2 Satz 1 AO).

67
In Ermangelung entgegenstehender ausdrücklicher Absichtsbekundungen kann die Finanzbehörde als Zahlungsempfänger bei zusammen veranlagten Ehegatten davon ausgehen, dass derjenige Ehegatte, der die Zahlung auf die gemeinsame Steuerschuld bewirkt, mit seiner Zahlung auch die Steuerschuld des anderen mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten begleichen will. Soweit also im Zeitpunkt der Zahlung Anhaltspunkte für eine bestimmte andere Tilgungsabsicht des zahlenden Ehegatten fehlen, ist davon auszugehen, dass die Zahlung der ESt auf Rechnung beider Ehegatten als Gesamtschuldner bewirkt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Februar 2017 VII R 22/15, BFH/NV 2017, 906 m.w.N.). Die Zahlung wird auf eigene Rechnung bewirkt, wenn dies dem FA im Zahlungszeitpunkt erkennbar ist (vgl. BFH-Beschluss vom 17. Dezember 2009 VII B 20/09, BFH/NV 2010, 834).

68
Unerheblich ist, wer von den Ehegatten die Einkünfte erzielt hat, die zu der Steuerschuld geführt haben (vgl. BFH-Urteil vom 15. November 2005 VII R 16/05, BStBl II 2006, 453 m.w.N.; Boeker in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO § 37 Rz. 66). Es kommt ferner nicht darauf an, welcher der Ehegatten den Steuerermäßigungstatbestand verwirklicht hat, der dann zum Erstattungsbetrag führt (vgl. BFH-Urteil vom 18. September 1990 VII R 99/89, BStBl II 1991, 47).

69
Kommt es aufgrund einer nachträglich geänderten Steuerfestsetzung zu einem (teilweisen) Erstattungsanspruch, ist für die Höhe des Erstattungsanspruchs des einzelnen Gesamtschuldners maßgebend, inwieweit die geänderte Steuerfestsetzung Zahlungen betrifft, die auf seine Rechnung erbracht worden sind. Denn nach § 37 Abs. 2 Satz 1 AO ist nur derjenige erstattungsberechtigt, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Juni 2014 VII B 210/13, BFH/NV 2014, 1714).

70
bb) Dies zugrunde gelegt, betraf die geänderte Steuerfestsetzung vom 22. April 2024 ausschließlich Zahlungen, die auf Rechnung des Klägers bewirkt worden sind, weshalb allein er erstattungsberechtigt ist.

71
(1) Der Kläger bezahlte die rückständige ESt aus dem zuvor ergangenen ESt-Bescheid vom 11. Januar 2021 i.H.v. 175.637 EUR sowie den Soli zur ESt i.H.v. 9.538,59 EUR, insgesamt 185.175,59 EUR, am 15. Februar 2021 ausschließlich – und zwischen den Beteiligten unstreitig – auf seine Rechnung an die Finanzkasse. Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Juni 2014 VII B 210/13, BFH/NV 2014, 1714) ist für die Höhe des Erstattungsanspruchs des einzelnen Gesamtschuldners maßgebend, inwieweit die geänderte Steuerfestsetzung Zahlungen betrifft, die auf seine Rechnung erbracht worden sind. Und die ESt-Festsetzung vom 22. April 2024 betrifft ausschließlich Zahlungen, die auf Rechnung des Klägers bewirkt worden sind.

72
Da der ESt-Bescheid vom 22. Mai 2013 ursprünglich die ESt und den Soli zur ESt jeweils mit 0 EUR festgesetzt hatte und sämtliches Guthaben an die Ehegatten gem. § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG erstattet wurde, betraf die mit ESt-Bescheid vom 22. April 2024 festgesetzte Erstattung nur Zahlungen, die der Kläger auf seine Rechnung bewirkt hatte. Dafür spricht auch der Abrechnungsteil dieses ESt-Bescheids, der als bereits getilgte Zahlungen nur diejenigen vom 15. Februar 2021 angibt. Und diese wurden unstreitig auf Rechnung des Klägers bewirkt.

73
Ferner benennt auch der Wortlaut des § 37 Abs. 2 Satz 1 AO einen Anspruch auf Erstattung des gezahlten oder zurückgezahlten Betrags. Und im Streitfall hat nur der Kläger den streitigen Betrag gezahlt.

74
(2) Zwar geht das FA grundsätzlich zurecht von einer Gesamtaufrollung betreffend die Zuordnung und Aufteilung von Zahlungen aus (vgl. dazu Klein/Ratschow § 37 AO Rz. 72; BMF-Schreiben vom 14. Januar 2015, BStBl I 2015, 83, Tz. 3.5). Diese Gesamtaufrollung für geleistete Zahlungen mit entsprechender Quotenbildung, wie sie im BMF-Schreiben vom 14. Januar 2015, BStBl I 2015, 83 Tz. 3.7 dargestellt ist, wäre im Streitfall im Hinblick auf den zu erstattenden Betrag jedoch nur anzuwenden, wenn betreffend die im letztmaligen ESt-Bescheid vom 22. April 2024 angegebene Überzahlung individuell anzurechnende Leistungen und für beide Ehegatten geleistete Zahlungen zusammen fielen. Dies ist im Streitfall gerade nicht der Fall.

75
Denn am 22. Mai 2013 hat das FA bereits alle bis dahin auf die ESt und den Soli zur ESt geleisteten Zahlungen auf das von den Ehegatten angegebene Bankkonto gem. § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG erstattet. Geben die Ehegatten – wie im Streitfall – in einer gemeinsamen Steuererklärung ein Konto an, kann die Finanzbehörde mit schuldbefreiender Wirkung durch Überweisung der Erstattung auf dieses Konto leisten (Schlücke in: Gosch § 37 AO Rz. 152). Gem. § 36 Abs. 4 Satz 3 EStG wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten, wenn sie nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur ESt veranlagt werden. Der damalige Erstattungsanspruch ist mithin durch Zahlung (§ 224 AO) erloschen gem. § 47 AO.

76
Auch betrifft die vom FA zitierte Rz. 3.7. des BMF-Schreibens vom 14. Januar 2015 nicht konkret den hier zu entscheidenden Fall. Anders als dort angegeben, bezieht sich vorliegend die am 22. April 2024 geänderte Steuerfestsetzung ausschließlich auf Zahlungen, die der Kläger auf seine Rechnung bewirkt hatte. Die ESt 2011 sowie der Soli zur ESt 2011 waren zuvor jeweils mit 0 EUR (ESt-Bescheid vom 22. Mai 2013) festgesetzt und die Überzahlungen bereits erstattet worden. Dieser Umstand stellt demzufolge eine Zäsur für eine Gesamtaufrollung von Anfang an zur entsprechenden Quotenbildung dar. In dem ausweislich des ESt-Bescheids vom 22. April 2024 zu erstattenden Guthaben waren keine Zahlungen enthalten, die auf Rechnung der damaligen Ehefrau des Klägers bewirkt waren.

77
Hinzukommt, dass der Kläger und seine damalige Ehefrau im Zeitpunkt der Zahlung des streitigen Betrags am 15. Januar 2021 bereits getrennt lebten und das FA unstreitig seit dem 25. August 2014 von der Trennung Kenntnis hatte. Dies stellt nach Auffassung des erkennenden Senats im Streitfall mit zwischenzeitlicher kompletter Erstattung der bis dahin gezahlten Beträge ebenfalls eine Zäsur für eine Gesamtaufrollung von Anfang an dar.

78
c) Erstattungszinsen

Der Erstattungsberechtigte ist auch Gläubiger der Zinsforderung gem. § 233a Abs. 1 AO (vgl. Heuermann in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 233a AO Rz. 71). Damit ist dem Kläger auch der Erstattungsanspruch auf die Zinsen als steuerliche Nebenleistungen § 3 Abs. 4 Nr. 4 AO insgesamt i.H.v. 11.010 EUR zuzurechnen.

IV.

79

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. § 708 Nr. 11, § 711 der Zivilprozessordnung (ZPO).

V.

80
Die Revision wird zugelassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Das Urteil widerspricht dem Schreiben des BMF vom 14. Januar 2015 betreffend die dort unter Tz. 3.7 angegebene „Gesamtaufrollung“ insofern, als es nicht von einer Gesamtaufrollung für alle von Anfang an geleisteten Zahlungen mit entsprechender Quotenbildung ausgeht. Ferner liegt zu der im Streitfall zu entscheidenden Rechtsfrage bisher keine höchstrichterliche Rechtsprechung vor (vgl. Krumm in: Tipke/Kruse, § 115 FGO Rz. 50 mit Verweis auf BFH-Beschluss vom 25. Januar 2010 VIII B 68/09, BFH/NV 2010, 890).