
Datum: 05.08.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 1040/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0805.3K1040.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 78/15

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die seitens der A-Bank (A-Bank) für den Kläger für den Zeitraum Oktober 2012 beim Beklagten abgegebene Kapitalertragsteuer-Anmeldung rechtmäßig ist und ob der vom Kläger hiergegen erhobene Einspruch sowie die vorliegende Klage im Hinblick auf den zwischenzeitlich ergangenen Einkommensteuerbescheid für 2012 noch zulässig sind. 1 2

Der Kläger hielt zunächst 290 Aktien des amerikanischen Unternehmens Kraft Foods Group Inc. (Kraft Foods Group Inc.). 3

Am 05.10.2012 erhielt der Kläger eine mit dem Betreff „Entflechtung (Spin-off)“ versehene Mitteilung der A-Bank, wonach seinem Depot mit Valuta 05.10.2012 Wertpapiere zu folgenden Bedingungen gutgeschrieben worden seien: 4

„Im Verhältnis 3:1 Einbuchung vom 96,6670 Stück Kraft Foods Group Inc... 5

Als Ergebnis der Entflechtung erhalten Sie zusätzlich Aktien der Kraft Foods Group Inc.“ 6

7

In dieser Mitteilung wurde zudem eine Ermittlung der steuerrelevanten Erträge vorgenommen.

„Unbarer Ertrag aus Kapitalmaßnahmen und Berechnungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer: 3.284,74 €.“ 8

Die Kapitalertragsteuer wurde mit 24,45 % auf 3.284,74 € = 803,12 €, der Solidaritätszuschlag hierauf mit 44,17 € sowie die Kirchensteuer mit 72,28 € errechnet. Der Gesamtbetrag in Höhe von 919,57 € wurde mit Valuta 05.12.2012 dem Konto des Klägers belastet. 9

Mit der streitbefangenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 vom 12.11.2012 wurde der Betrag in Höhe von 919,57 € von der A-Bank beim Beklagten angemeldet. 10

Mit Schreiben vom 13.03.2013 wandte sich der Kläger an den Beklagten und wies darauf hin, dass am 08.10.2012 die A-Bank sein Konto mit Kapitalertragsteuern in Höhe von 919,57 € für den „Spin-off“ einer US-Gesellschaft belastet habe. Die Steuern seien von der A-Bank an den Beklagten abgeführt worden. 11

Diese Belastung sei unrichtig, da der Vorgang nach Auffassung des Bundesfinanzhofs nicht steuerpflichtig sei. 12

Der Kläger habe sich aus diesem Grunde an das für seine Einkommensteuerveranlagung zuständige Finanzamt A1 gewandt. Dieses habe ihm mitgeteilt, dass etwaige Fehler bei der Steuerberechnung im Verhältnis zur A-Bank zu regeln seien. Daraufhin habe der Kläger die A-Bank um Stornierung der unberechtigten Abbuchung gebeten. Dies habe die A-Bank unter Verweis auf die Steuerrichtlinien abgelehnt und mitgeteilt, sie teile die Auffassung des BFH nicht. 13

Daraufhin habe sich der Kläger erneut an das für seine Einkommensteuerveranlagung zuständige Finanzamt A1 gewandt und Aussetzung der Vollziehung beantragt. Nach Ablehnung dieses Antrags habe er das Finanzgericht Köln angerufen, das seinen Antrag mit Beschluss vom 11.03.2013 zum Aktenzeichen 15 V 69/13 als unzulässig zurückgewiesen habe, da er die Steueranmeldung des Kreditinstituts nach § 45 a EStG aus eigenem Recht anfechten könne. 14

Aus diesem Grunde wandte sich der Kläger nunmehr an den Beklagten und begehrte die Vollziehung des gegenüber der A-Bank ergangenen und den Kläger drittbelastenden Steuerbescheides hinsichtlich der steuerlichen Erfassung des oben genannten „Spin-offs“ auszusetzen und die einbehaltene Steuer entsprechend dem geltenden Steuerrecht an den Kläger auszuzahlen. 15

In der Folgezeit führte der Kläger mit dem Beklagten eine ausführliche Korrespondenz, in der in verfahrensrechtlicher Hinsicht u.a. die Fragen behandelt wurden, ob es sich bei dem vorgenannten Schreiben des Klägers um einen Einspruch gegen die streitbefangene Kapitalertragsteuer-Anmeldung handele, dieser Einspruch wegen Fristablaufs unzulässig sei, eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand in Betracht komme und ob dem Kläger gegen eine als Steuerbescheid geltende Kapitalertragsteuer-Anmeldung der A-Bank eine Einspruchsbefugnis zustehe. 16

Am 10.02.2014 erließ das für die Einkommensteuerveranlagung des Klägers und seiner Ehefrau zuständige Finanzamt A1 den Einkommensteuerbescheid für den 17

Veranlagungszeitraum 2012. Hiergegen legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein, der am 12.06.2014 aus für das vorliegende Verfahren nicht bedeutsamen Gründen zu einer Änderung dieses Einkommensteuerbescheides im Weg einer Teilabhilfe nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO führte.

Das Einspruchsverfahren ist beim Finanzamt A1 derzeit noch anhängig, da der Einspruch im Hinblick auf anhängige Verfahren vor dem Bundesfinanzhof zu den „Spin-offs“ der KRAFT FOODS GROUP INC. International ruht. 18

Im Einkommensteuerbescheid 2012 wurden die Erträge aus der Kapitalmaßnahme der Kraft Foods Group Inc. in Höhe von 3.284,74 € bei der Berechnung der Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert werden (Abgeltungssteuer) ebenso berücksichtigt wie die hierauf abgeführte Kapitalertragsteuer im Rahmen der Anrechnungsverfügung im Abrechnungsteil des Einkommensteuerbescheids. 19

Mit Einspruchsentscheidung vom 18.03.2015 wurde der Einspruch des Klägers gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung der A-Bank für Oktober 2012 als unzulässig verworfen. 20

Dabei stellte der Beklagte darauf ab, dass im Zeitpunkt der Einlegung des Einspruchs vom 13.03.2013 dieser zwar zulässig gewesen sei, da in der angefochtenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung Steuerbeträge enthalten gewesen seien, die die A-Bank für Rechnung des Klägers als Vergütungsgläubiger von den diesem zugeflossenen Erträgen einbehalten habe. Mangels einer gegenüber dem Kläger erteilten Rechtsbehelfsbelehrung habe für diesen die Einspruchsfrist gegen diese Steueranmeldung, die nach § 168 Abs. 1 AO als Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gelte, ein Jahr betragen, sodass der am 13.03.2013 beim Beklagte eingelegte Einspruch auch als fristgerecht anzusehen sei. 21

Mit der Anrechnung der von der A-Bank einbehaltenen und nach § 45 a Abs. 2 EStG bescheinigten Steuerabzugsbeträge, insbesondere auch der hier streitgegenständlichen Kapitalertragsteuer nebst dem darauf entfallenen Solidaritätszuschlag für den Monat Oktober 2012, auf die mit Bescheid vom 10.02.2014 vom Wohnsitzfinanzamt A1 festgesetzte Einkommensteuer 2012 sei jedoch die Beschwer des Klägers entfallen. 22

Gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG sei die Einkommensteuer - unter anderem - durch Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer getilgt. Dies sei vorliegend sowohl in Höhe der unstreitigen, wie auch der streitigen Teilbeträge der einbehaltenen Kapitalertragsteuer erfolgt. 23

Damit seien die von der A-Bank - zu Recht oder zu Unrecht - einbehaltenen Abzugsbeträge dem Kläger vollständig im Wege der Verrechnung mit der Einkommensteuerschuld 2012 zurückgezahlt worden. Ein weitergehender Erstattungsanspruch bestehe nicht mehr. Soweit der Kläger nach wie vor begehre, die zugrunde liegenden Kapitalerträge als steuerfrei oder nicht steuerbar zu qualifizieren, könne dies ausschließlich im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 erfolgen. Die Entscheidung der A-Bank über eine vorzunehmende Einbehaltung von Kapitalertragsteuer stelle keine das Wohnsitzfinanzamt bindende Entscheidung dar. 24

Im Rahmen seiner hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger geltend, seine Klage sei zulässig und begründet. Denn seine Beschwer liege - entgegen der Auffassung des Beklagten - darin, dass bestimmte Kapitalzuflüsse - gerade nicht Kapitalerträge - als steuerbar und steuerpflichtig qualifiziert worden seien. 25

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei zudem eine Qualifikation von Kapitalzuflüssen als steuerfrei im Rahmen einer Einbehaltung der Kapitalertragsteuer wegen der Abgeltungswirkung für das Wohnsitzfinanzamt verbindlich und trage daher zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei.

Selbst wenn die Beschwer durch eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf die Einkommensteuer entfallen sein sollte, führe dies nicht zur Unzulässigkeit des Einspruchs. 27

Auch die vom Kläger begehrte ergänzende Feststellung sei zulässig und begründet. Denn angesichts zahlreicher weiteren Steuersachverhalte und dem insoweit geführten Schriftwechsel stehe zu befürchten, dass der Beklagte sich auch in diesen Fällen auf eine fehlende Beschwer berufen werde, ohne dass dies durch einen Einspruch verhindert werden könne. Es bestehe daher Wiederholungsgefahr und damit ein entsprechendes Feststellungsinteresse. 28

Soweit der Senat mit Schreiben vom 15.05.2015 den Kläger darauf hingewiesen habe, nach dem Ergehen des Einkommensteuerjahresbescheids für 2012 habe sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt, so dass die vorliegende Klage mangels Beschwer und Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig geworden sei, so könne sich der Kläger diesem Rechtsstandpunkt des Senats nicht anschließen. 29

Denn für die Frage, ob eine Beschwer vorliege, entscheide der Zeitpunkt der Einlegung des Einspruchs bzw. des Rechtsbehelfs. Nachträgliche Ereignisse beeinflussten die einmal vorliegende Zulässigkeit nicht mehr. Hierzu werde auf den BFH-Beschluss vom 29.03.1974 zum Aktenzeichen III B 43/74 (BStBl. II 1974, 463) verwiesen. 30

Eine nachträgliche Unzulässigkeit des Einspruchs des Klägers wegen zwischenzeitlicher Veranlagung des Klägers und seiner Ehefrau zur Einkommensteuer scheidet im Streitfall aus. Denn das für die Einkommensteuerveranlagung des Klägers zuständige Finanzamt A1 habe es ausdrücklich abgelehnt, die Kapitalertragsteuer-Anmeldung der A-Bank auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Ein dagegen gerichteter Einspruch sei trotz ausdrücklichen Hinweises auf die abweichende Position des Beklagten bislang erfolglos geblieben. 31

Das inzwischen seit mehreren Jahren andauernde „Ping Pong Spiel“ zwischen Wohnsitzfinanzamt und dem für die Abführung der Kapitalertragsteuer zuständigen Finanzamt - dem Beklagten - verwehre dem Kläger jede effektive Rechtsschutzmöglichkeit und verstoße damit gegen Art. 19 Abs. 4 GG. 32

Vor allem führe die Annahme des Beklagten, Rechtsschutz könne ausschließlich im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung gesucht werden, zu einer in zeitlicher Hinsicht nicht hinnehmbaren Rechtsschutzverkürzung. Denn bis zum Erlass eines überprüfbaren Einkommensteuerbescheides könne es mehrere Jahre dauern, so dass zuvor ein Rechtsschutz gegen vollzogene Steuerbescheide ausgeschlossen sei. 33

Dieser Verfassungsverstoß wirke umso schwerer, als durch die Fehlqualifikation von gesellschaftsrechtlichen Vorgängen als Kapitalertrag die Erhebung der Kapitalertragsteuer als solche in die Verfassungswidrigkeit hineinwachse. Der durchaus richtige pauschalierende Ansatz der Kapitalertragsteuer verbiete bekanntlich die Berücksichtigung von Werbungskosten, was aber durch einen oft geringeren als den persönlichen Steuersatz ausgeglichen werde. Werde aber - wie im Streitfall - in eklatanter Weise gegen den Grundsatz der Zivil- und Gesellschaftsrechtsakzessorietät verstoßen und würden dabei 34

Vorgänge als kapitalertragsteuerpflichtig qualifiziert, die gar keinen Vermögenszufluss bewirkten, führe die Kapitalertragsteuer ohne Korrekturmöglichkeit zu einer deutlich höheren als der tariflichen Steuer und lasse sich damit verfassungsrechtlich nicht mehr rechtfertigen.

So dürfe nach einer groben Schätzung die Höhe der hier streitigen zu Unrecht erfolgten Besteuerung im Jahre 2012 allein den Umfang der gesamten sonstigen Steuern des Klägers auf Kapitaleinkünfte übersteigen, also zu mehr als einer Verdoppelung des eigentlich nur greifenden Kapitalertragsteuersatzes von 25 % führen. 35

Der Verweis auf das Verfahren der Günstigerprüfung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung verletze jedenfalls bei dem im Streitfall in Rede stehenden Verstoß der zugrunde liegenden Regelung europäisches Recht in Form der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV. Denn es sei jedenfalls unverhältnismäßig und diskriminierend, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung von dem Kläger die Stellung eines Antrags in Bezug auf etwas zu verlangen, das er gar nicht wolle - nämlich die Günstigerprüfung -, um etwas zu erreichen, was in diesem Verfahren gar nicht als primäres Verfahrensziel vorgesehen sei. Im Rahmen des Antrags auf Günstigerprüfung müssten dabei zudem - möglicherweise abweichend vom Gesetz, aber jedenfalls nach den formularmäßigen Vorgaben der Finanzverwaltung - sämtliche Kapitalerträge neu erklärt werden, also auch diejenigen, hinsichtlich derer überhaupt kein Zweifel an der Korrektheit der Steuerberechnung bestehe. Der Aufwand für die Überprüfung unrichtig ermittelter Steuern vervielfache sich folglich. Vom Vorteil gegenüber einer Geltendmachung unmittelbar im Anmeldeverfahren könne mithin keine Rede sein. 36

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei zudem die Qualifikation von Kapitalzuflüssen als steuerfrei im Rahmen der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer wegen der Abgeltungswirkung für das Wohnsitzfinanzamt verbindlich und trage daher ebenfalls zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bei. Insoweit sei es unzutreffend, wenn behauptet werde, die „abschließende“ Entscheidung über die Steuerpflicht werde erst durch das Wohnsitzfinanzamt getroffen. 37

Vor allem aber bringe den Kläger dieses Erfordernis in mehrfacher Hinsicht um den „Ertrag“ eines schon laufenden Verwaltungsverfahrens. Zum einem müssten sämtliche Anträge neu gestellt werden, zum zweiten würden alle Fristen neu laufen - insbesondere auch die Wartezeit bis zur Möglichkeit der Geltendmachung gerichtlicher Rechtsbehelfe, auch in Form der Untätigkeitsklage. Schließlich werde im Falle des Erfolgs seines Rechtsbehelfs sein Zinsanspruch erheblich verkürzt. Die Finanzverwaltung könne mit anderen Worten sanktionslos europarechtswidriges Verhalten „aussitzen“. 38

Hinsichtlich des zusätzlich gestellten Feststellungsantrags werde das Feststellungsinteresse des Klägers auch durch ein Schreiben des Beklagten vom 29.04.2015 noch weiter untermauert. Denn darin lege es der Beklagte dem Kläger nahe, auch alle weiteren Streitigkeiten ruhen zu lassen, bis über die hiesige Klage entschieden sei. Der Sache nach liege darin die Ankündigung, auch diese weiteren Streitfälle schlicht „auszusitzen“. 39

Der Kläger beantragt, 40

die Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 12.11.2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 18.03.2015 aufzuheben, 41

hilfsweise festzustellen, dass die Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 12.11.2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 18.03.2015 rechtswidrig gewesen sind, 42

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	43
Der Beklagte beantragt,	44
die Klage abzuweisen,	45
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	46
Er weist darauf hin, dass schon mehrfach der Versuch unternommen worden sei, dem Kläger zu erläutern, dass die Entscheidung der A-Bank bzw. des Beklagten - als dem für die Kapitalertragsteuer-Anmeldung der A-Bank zuständigen Finanzamt - über die Verpflichtung zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer keine Bindungswirkung für die steuerliche Behandlung der Zuflüsse durch das Wohnsitzfinanzamt entfalte. Dies ergebe sich eindeutig aus § 32 d Abs. 4 EStG. Danach könne der Steuerpflichtige mit seiner Einkommensteuererklärung eine Steuerfestsetzung zur Überprüfung der Steuereinbehaltung dem Grunde und der Höhe nach beantragen.	47
Die abschließende Entscheidung über die Steuerpflicht von Erträgen erfolge demnach weder durch die A-Bank als auszahlender Stelle - Vergütungsschuldner - noch durch das für die Kapitalertragsteuer-Anmeldung zuständige Finanzamt, sondern bei Zweifeln an der Steuerpflicht dem Grund und der Höhe nach durch das für die Einkommensteuerveranlagung zuständige Wohnsitzfinanzamt, im Streitfall das Finanzamt A1.	48
Dort seien auch Einspruchsverfahren anhängig, in denen u.a. die Steuerpflicht der hier streitgegenständlichen Kapitalerträge überprüft werde. Soweit dem Beklagten bekannt sei, ruhe der Einspruch des Klägers gegen seine Einkommensteuerfestsetzung 2012 aktuell unter Hinweis auf ein Klageverfahren beim Finanzgericht Baden-Württemberg zum Aktenzeichen 13 K 715/14 zur Frage des „Spin-off Kraft/Mondelez“.	49
Parallel hierzu sei der Wegfall der Beschwer hinsichtlich der von der A-Bank vorgenommenen Kapitalertragsteueranmeldung streitig. Nach Auffassung des Beklagten könne die Beschwer im vorliegenden Verfahren betreffend die Kapitalertragsteuer-anmeldung nur in der Einbehaltung eines Steuerbetrages liegen. Da dieser nach Auffassung des Klägers zu Unrecht einbehaltene Steuerbetrag im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2012 dem Kläger bereits in vollem Umfang auf die festgesetzte Einkommensteuer angerechnet worden sei, sei er ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids 2012 bzw. der dort enthaltenen Anrechnungsverfügung nicht mehr durch die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer beschwert.	50
An die Stelle dieser - nunmehr weggefallenen - Beschwer trete die Behandlung der zugrunde liegenden Erträge als einkommensteuerpflichtige Kapitalerträge im Sinne des § 20 EStG im Einkommensteuerbescheid 2012 und damit eine - aus Sicht des Klägers - zu hohe Einkommensteuerfestsetzung als neue Beschwer.	51
Da der Beklagte für die Einkommensteuerfestsetzung des Klägers nicht zuständig sei, fehle es nach seiner Auffassung an seiner erforderlichen Passivlegitimation.	52
Selbst wenn die Klage zulässig sein sollte, so sei sie jedoch nicht begründet, da spätestens mit der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung bzw. der Anrechnung der nach Ansicht des Klägers zu Unrecht einbehaltene Kapitalertragsteuer die Beschwer durch die Kapitalertragssteueranmeldung entfallen sei.	53

Die vom Kläger behauptete Rechtsschutzverkürzung und der Verstoß gegen die Rechtsschutzgarantie nach Art. 19 Abs. 4 GG seien nicht gegeben. Der Kläger habe im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung die Möglichkeit, die sachliche Steuerpflicht einzelner Kapitalzuflüsse überprüfen zu lassen.

Auch im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer-Anmeldung stehe ihm der Rechtsweg offen. Hier sei aber nach den vom BFH aufgestellten und in diversen Urteilen bekräftigten Grundsätzen sein Rechtsschutzbedürfnis darauf beschränkt, dass nur eine evident rechtsfehlerhafte Einbehaltung von Kapitalertragsteuer im Wege eines Dritteinspruchs korrigiert werden könne. 55

Sei - wie im Streitfall - die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer zwar zweifelhaft, aber eben nicht offensichtlich gesetzeswidrig, bleibe dem Vergütungsgläubiger nur die abschließende Überprüfung der Steuerpflicht der betreffenden Kapitalerträge im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung. Die Rechtmäßigkeit dieser verfahrensrechtlichen Besonderheit im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer-Anmeldung sei vom BFH wiederholt festgestellt worden. 56

Eine Überprüfung und Korrektur der einbehaltenen Kapitalertragsteuer sei nach den genannten Ausführungen also sowohl im Wege der Anfechtung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung als auch im Rahmen der eigenen Einkommensteuerveranlagung grundsätzlich möglich. 57

Dem Kläger sei auch mehrfach die Beantragung einer Überprüfung der Steuereinbehaltung bestimmter Kapitalerträge nach § 32 d Abs. 4 EStG im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung nahegelegt worden. Ein solcher Schritt entspräche genau dem Ansinnen des Klägers und wäre mit vergleichsweise geringem Aufwand durchzuführen, da hierfür lediglich Angaben und Unterlagen zum streitigen Zufluss und eben nicht die Auflistung und Erklärung sämtlicher Kapitalerträge erforderlich wäre. 58

Soweit der Kläger die Rechtsauffassung vertrete, der Beklagte als das für die Kapitalertragsteuer-Anmeldung der A-Bank zuständige Finanzamt habe im Rahmen der Abgeltungssteuer verbindlich über die Kapitalertrag- bzw. Einkommensteuerpflicht von Kapitalzuflüssen zu entscheiden, so sei dies unzutreffend. Die Abgeltungssteuer entfalte, wie bereits ihr Namen sage, im Regelfall abgeltende Wirkung im Sinne des § 43 Abs. 5 EStG. Wenn jedoch über die Steuerpflicht eines Zuflusses dem Grunde und der Höhe nach doch Differenzen bestünden, so sehe das Gesetz hierfür abschließend und ausschließlich eine punktuelle Klärung des Streitgegenstandes durch das Wohnsitzfinanzamt des Vergütungsgläubigers im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nach § 32 d Abs. 4 EStG vor. 59

Das Kapitalertragsteuer-Anmeldeverfahren sehe die Möglichkeit eines Dritteinspruchs vor, mit dem dem Vergütungsgläubiger die Gelegenheit gegeben werden solle, eine eindeutig rechtsfehlerhafte oder gar willkürliche Einbehaltung von Kapitalertragsteuern durch den Vergütungsschuldner zu korrigieren. Sei die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer jedoch - wie im Streitfall - eben nicht eindeutig, sondern nur möglicherweise rechtsfehlerhaft, so könne der Dritteinspruch auch nach der Rechtsprechung des BFH nicht zu einer Korrektur der Kapitalertragsteuer-Anmeldung führen. 60

Dass im Streitfall keine eindeutig rechtsfehlerhafte oder gar willkürliche Einbehaltung der Kapitalertragsteuer vorgenommen worden sei, sei auch daran ersichtlich, dass das Einspruchsverfahren des Klägers gegen die Einkommensteuerfestsetzung 2012 ruhe, u.a. wegen der auch hier streitigen Rechtsfrage zur Problematik des „Spin-offs“ ausländischer 61

Kapitalgesellschaften. Hierzu werde auf das beim BFH anhängige Verfahren zum Aktenzeichen VIII R 73/13 verwiesen.

Entscheidungsgründe 62

Die Klage ist sowohl hinsichtlich des Hauptantrags als auch bezüglich des Hilfsantrags nicht begründet. 63

Denn die vom Kläger erhobenen materiell-rechtlichen Einwendungen gegen den von der A-Bank vorgenommenen Steuerabzug und damit die Rechtmäßigkeit der diesbezüglichen Kapitalertragsteuer-Anmeldung für den Monat Oktober 2012 können nicht im Rahmen eines Einspruchs- oder finanzgerichtlichen Klageverfahrens gegen diese Kapitalertragsteuer-Anmeldung geltend gemacht werden. 64

Da darüber hinaus die angefochtene Kapitalertragsteuer-Anmeldung für den Monat Oktober 2012 bei der hier gebotenen Betrachtungsweise nicht offensichtlich rechtswidrig gewesen ist, ist auch der hilfsweise gestellte Fortsetzungsfeststellungsantrag der Kläger nicht begründet. 65

I. Die vom Kläger begehrte Aufhebung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 vom 12.11.2012 kann nicht mit der Begründung begehrt werden, bei der diesem Steuerabzug zugrunde liegenden Kapitalmaßnahme handele es sich um keinen steuerpflichtigen Kapitalertrag im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG. Ein solcher Einwand kann nämlich nicht gegenüber der Kapitalertragsteuer-Anmeldung gemäß § 45 a Abs. 1 EStG erhoben werden, sondern muss nach § 43 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. § 32 d Abs. 4 EStG im Rahmen der sogenannten Wahl- bzw. Antragsveranlagung geltend gemacht und gegebenenfalls mit den dagegen gegebenen Rechtsbehelfen - Einspruch und finanzgerichtliche Klage gegen den Einkommensteuerbescheid - weiterverfolgt werden. 66

1. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007 (BGBl. 2007, 1912) mit Wirkung ab dem 01.01.2009 ist die Besteuerung der Kapitaleinkünfte einer tiefgreifender Umgestaltung unterzogen worden. 67

Unter anderem werden nunmehr die Einkünfte aus Kapitalvermögen einem von den übrigen Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG abweichenden Regelungssystem im Sinne des § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG unterworfen und mit einem eigenständigen, einheitlichen Steuertarif nach § 32 d Abs. 1 EStG in Höhe von 25 % belegt. 68

Die Abgeltungsteuer verfolgt die Idee eines pauschalen Steuerabzugs an der Quelle mit Abgeltungswirkung. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden also nicht in die Bildung der Summe der Einkünfte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit einbezogen, vgl. § 2 Abs. 5 b EStG. Dieser Idee nach entfalten der Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von 25 % nach §§ 43 Abs. 1 und 5 Satz 1, 32 d Abs. 1 EStG und die Abführung dieses Steuerbetrags im Rahmen der Kapitalertragsteuer-Anmeldung nach § 45 a Abs. 1 EStG in der Regel eine abschließende, abgeltenden Wirkung, das heißt es bedarf nicht mehr der Einbeziehung dieser Einkünfte in die Einkommensteuererklärung und in die Einkommensteuerveranlagung. Mit dem Kapitalertragsteuerabzug nach § 43 Abs. 1 EStG und der Kapitalertragsteuer-Anmeldung gemäß § 45 a Abs. 1 EStG ist beabsichtigt, die Kapitalerträge allein im Rahmen dieses Steuerabzugs und der Kapitalertragsteuer-Anmeldung mit abgeltender Wirkung und einem sondertarifierten Steuersatz von 25 % zu erfassen. 69

2. Erhebt der Steuerpflichtige gegen die materielle Rechtmäßigkeit des Steuerabzugs und die hierauf bezogene Kapitalertragsteuer-Anmeldung Einwendungen, so sind diese nach § 43 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. § 32 d Abs. 4 EStG durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung, in der die betreffenden Kapitalerträge mit erklärt werden, zu erheben und gegebenenfalls mit anschließendem Rechtsbehelfsverfahren durchzusetzen, und nicht im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung. Denn nach § 32 d Abs. 4 EStG kann der Steuerpflichtige mit der Einkommensteuererklärung für Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, eine Steuerfestsetzung u.a. zur Überprüfung des Steuereinhalts dem Grunde und der Höhe nach beantragen.

a) Aus dieser gesetzlichen Konzeption ergibt sich, dass die Überprüfung der materiellen Rechtmäßigkeit der Besteuerung von Kapitalerträgen dem Grunde und der Höhe nach dem Einkommensteuerveranlagungsverfahren nach § 43 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. §§ 32 d Abs. 4, 2 Abs. 6 EStG vorbehalten ist.

71

So regelt § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG, dass für Kapitalerträge im Sinne des § 20 EStG, soweit sie der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, grundsätzlich die Einkommensteuer mit dem Steuerabzug abgegolten ist. Gemäß Satz 3 dieser Vorschrift werden jedoch auf Antrag des Gläubigers/Steuerpflichtigen Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 in die besondere Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32 d EStG einbezogen. Damit verweist das Abgeltungssteuerverfahren für bestimmte, in § 32 d EStG aufgeführte Fälle auf das Veranlagungsverfahren. Hiermit korrespondierend hat der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen u.a. in § 32 d Abs. 4 die Möglichkeit eröffnet, mit der Einkommensteuererklärung für Kapitalerträge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, eine Steuerfestsetzung zu beantragen, für die ebenfalls der sondertarifizierte Abgeltungssteuersatz und nicht der individuelle Steuersatz gilt, wie der Hinweis auf § 32 d Abs. 3 Satz 2 EStG zeigt. Insbesondere kann der Antrag auf die Überprüfung von Kapitalerträgen, die dem Steuerabzug unterlegen haben, nach § 32 d Abs. 4 EStG auf bestimmte Kapitalerträge - mit deren Besteuerung der Steuerpflichtige nicht einverstanden ist - beschränkt werden. Es müssen also nicht alle Kapitaleinkünfte in die Antragsveranlagung mit einbezogen werden (vgl. Werth in Blümich, EStG, Stand Oktober 2014, § 32 d Rn. 134).

72

Zu den in dieser Bestimmung beispielhaft aufgeführten Fällen, in denen eine solche Steuerfestsetzung in Betracht kommt, gehört insbesondere auch die Überprüfung des Steuereinhalts dem Grunde und der Höhe nach. Dies bedeutet zugleich, dass allein im Rahmen dieser Wahl- bzw. Antragsveranlagung nach § 43 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. §§ 32 d Abs. 4, 2 Abs. 6 EStG die materielle Richtigkeit des Steuereinhalts dem Grunde und der Höhe nach zu überprüfen ist und unterschiedliche Rechtsauffassungen des Steuerpflichtigen sowie des abzugsverpflichteten Kreditinstituts und/oder der Finanzverwaltung letztlich einer abschließenden Klärung durch die Finanzgerichte zugeführt werden können (vgl. Schönfeld in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, S. 663; Schlotter in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand Februar 2009, § 32 d Rn. 46; Storg in Frotscher, EStG, Stand Mai 2011, § 32 d Rn 48, Stand September 2014, § 43 Rn. 201; Baumgärtel/Lange in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Stand Januar 2010, § 32 Rn. 66; Lindberg in Blümich, EStG, Stand August 2013, § 43 Rn. 128/128a; Werth in Blümich, EStG, Stand Oktober 2014, § 32 d Rn. 53/133; Lambrecht in Kirchhof, EStG, 13. Auflage 2014, § 32 d Rn. 18). Das System sieht daher vor, dass der Steuerpflichtige eine von der Finanzverwaltung abweichende Rechtsauffassung nur über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung, in der die strittigen Kapitalerträge erklärt werden, und ein sich gegebenenfalls anschließendes Rechtsbehelfsverfahren durchzusetzen vermag (vgl. Delp, DB 2015, 1919, 1923).

73

74

Dieser gesetzgeberischen Konzeption einer Wahl- bzw. Antragsveranlagung nach § 43 Abs. 5 Satz 3 i. V. m. §§ 32 d Abs. 4, 2 Abs. 6 EStG in Fällen, in denen die Steuerpflicht von Kapitalerträgen dem Grunde oder der Höhe nach streitig ist, hätte es nicht bedurft, wenn es der Zielsetzung des Gesetzgebers entsprochen hätte, diese Streitfälle im Kapitalertragsteuer-Anmeldungsverfahren einer umfassenden materiell-rechtlichen Überprüfung - auch durch die Finanzgerichte - zu unterziehen.

b) In diesem Sinne hat auch der Bundesfinanzhof entschieden, dass im Rahmen eines vom Vergütungsgläubiger der Kapitalerträge im Wege der sogenannten Drittanfechtung erhobenen Rechtsbehelfs die Kapitalertragsteuer-Anmeldung nur in eingeschränktem Umfang überprüft werden könne (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012 I R 27/12, BStBI II 2013, 682). 75

Danach sei der Gläubiger der Kapitalerträge - der Steuerpflichtige - grundsätzlich selbst anfechtungsbefugt hinsichtlich der vom Kreditinstitut vorgenommenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung, die nach § 168 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehe. Zwar sei der Regelungsgehalt dieser Kapitalertragsteuer-Anmeldung darauf beschränkt, dass die vom Kreditinstitut angemeldeten Beträge abzuführen seien. Da jedoch der Gläubiger der Kapitalerträge nach § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG die Kapitalertragsteuer schulde und demgemäß das Kreditinstitut die Steuerabzüge für Rechnung des Gläubigers der Kapitalbeträge vornehme, würden im Fall der Rechtswidrigkeit der Kapitalertragsteuer-Anmeldung rechtlich geschützte Interessen des Gläubigers der Kapitalerträge berührt. 76

Hierbei sei allerdings zu beachten, dass sich die mit der Steueranmeldung verbundene Steuerfestsetzung gegen den Vergütungsschuldner - also das Kreditinstitut - richte und deshalb im Rahmen einer hiergegen vom Vergütungsgläubiger - dem Steuerpflichtigen - im Wege der sogenannten Drittanfechtung erhobenen Klage die Steuerfestsetzung nur daraufhin überprüft werden könne, ob der Vergütungsschuldner die Steueranmeldung vornehmen dürfe. Zwar sei dies bereits dann zu bejahen, wenn die Voraussetzungen für den Steuereinbehalt zweifelhaft seien. Auch sei im Rahmen dieses eingeschränkten Prüfungsumfangs im Grundsatz davon auszugehen, dass der Vergütungsschuldner zum Kapitalertragsteuerabzug dann berechtigt sei, wenn er sich hierbei auf ein Schreiben des BMF stützen könne. Gleichwohl gelte dieser Grundsatz nicht ausnahmslos. Er sei jedenfalls dann zu durchbrechen, wenn die Ansicht des Vergütungsgläubigers dem eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen entspreche und auch aus deren Entstehungsgeschichte und Zweck kein Anhalt für ein abweichendes Regelungsverständnis bestehe. 77

Dies bedeutet, dass die materielle Rechtmäßigkeit des vorgenommenen Steuer-einbehalts im Rahmen der Anfechtung einer Kapitalertragsteuer-Anmeldung nur daraufhin überprüft werden kann, ob der vorgenommene Kapitalertragsteuereinbehalt nach dem klaren Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen, nach der Entstehungsgeschichte sowie nach dem Zweck des Gesetzes eindeutig rechtswidrig ist. 78

Das heißt ferner, dass jenseits einer solchen Eindeutigkeit der Rechtswidrigkeit des Steuereinbehalts eine materiell-rechtliche Überprüfung der Steuerbarkeit und Steuerpflichtigkeit bestimmter Kapitalerträge nicht im Rahmen der Anfechtung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung vorgenommen werden kann, sondern nur im Rahmen der nach §§ 43 Abs. 5 Satz 3, 32 d Abs. 4 EStG vorzunehmenden Wahl- oder Antragsveranlagung. 79

c) Im Streitfall kommt hinzu, dass bereits vor Erhebung der vorliegenden Klage am 15.04.2015 der Einkommensteuerjahresbescheid für 2012 am 10.02.2014 (zwischenzeitlich am 12.06.2014 geändert) ergangen ist, der die streitbefangenen Kapitalerträge ebenso erfasst wie die hierauf entfallende Abgeltungsteuer mit in die insgesamt festzusetzende Einkommensteuer nach § 2 Abs. 6 EStG einbezieht.

Würde man die Frage der materiellen Rechtmäßigkeit der Besteuerung der streitbefangenen Kapitalmaßnahme nunmehr im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung klären und zu dem Ergebnis gelangen, dass es sich dabei nicht um einen steuerpflichtigen Kapitalertrag handelt, so stünde keine Korrekturvorschrift zur Verfügung, um dieses Ergebnis in den Einkommensteuerbescheid für 2012 zu übernehmen. Insbesondere stellt die Kapitalertragsteuer-Anmeldung - entgegen der Ansicht des Klägers - keinen Grundlagenbescheid dar, dessen Feststellungen oder Besteuerungsgrundlagen mit Bindungswirkung in den Einkommensteuerbescheid aufzunehmen sind. 81

Auch diese Kontrollüberlegung zeigt, dass jenseits der eindeutigen Rechtswidrigkeit des Steuerabzugs vom Kapitalertrag eine materiell-rechtliche Überprüfung der Richtigkeit dieses Steuereinbehalts dem Grunde und der Höhe nach nur im Rahmen des Einkommensteuerbescheids bzw. der gegen diesen gerichteten Rechtsbehelfe erfolgen kann und nicht aufgrund eines gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung erhobenen Rechtsbehelfs. 82

d) Im Übrigen lässt der Senat dahingestellt, ob sich durch den zwischenzeitlich ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012, der auch die hier streitbefangenen Kapitalerträge sowie die hierauf entfallende Abgeltungsteuer erfasst, die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 überholt und in ihren Rechtswirkungen im Sinne des § 124 Abs. 2 AO erledigt hat. 83

So bleibt ein Verwaltungsakt nach § 124 Abs. 2 AO wirksam, solange und soweit er nicht zurückgenommen, widerrufen, anderweitig aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist. Auf andere Weise erledigt ist ein Verwaltungsakt insbesondere dann, wenn seine Regelungswirkung weggefallen ist. Das ist immer dann der Fall, wenn die sachliche oder rechtliche Grundlage des Regelungsobjekts entfallen ist. Die rechtliche Grundlage ist insbesondere dann entfallen, wenn der Regelungsgehalt eines Verwaltungsaktes auf Grund des Erlasses eines neuen Verwaltungsaktes überholt ist, etwa wenn der Jahressteuerbescheid den Regelungsgehalt des Vorauszahlungsbescheids oder die Festsetzung der Einkommensteuer den Regelungsgehalt der Lohnsteuer- oder Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufnimmt (vgl. Ratschow in Klein, AO, 12. Auflage 2014, § 124 Rd. 6 m.w.N. zur Rechtsprechung des BFH). 84

Das Finanzgericht Hamburg hat hierzu im Urteil vom 15.12.2014 (6 K 183/12, soweit ersichtlich nur in BB 2015, 725 mit dem Leitsatz veröffentlicht, ansonsten im Volltext bei juris) den Standpunkt vertreten, dass die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für den Monat eines Jahres sich durch die Festsetzung der Einkommensteuer im Jahressteuerbescheid für das betreffende Jahr gemäß § 124 Abs. 2 AO erledige. Dadurch trete zugleich in Bezug auf den Gegenstand der ursprünglichen Anfechtungsklage die Erledigung der Hauptsache ein. 85

Dieser Betrachtungsweise steht allerdings entgegen, dass die Kapitalertragsteuer-Anmeldung als Steuerbescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung im Sinne des § 168 AO zumindest die Rechtsgrundlage für den vom Kreditinstitut vorgenommenen Steuerabzug bildet und diese Rechtswirkung auch nach Erlass des Jahressteuerbescheids noch andauert. Zudem gestattet der BFH eine Überprüfung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung dahingehend, ob der 86

vorgenommene Steuerabzug eindeutig rechtswidrig gewesen ist. Insoweit ist also noch nicht geklärt, ob eine solche Überprüfung der Kapitalertragsteueranmeldung nach Ergehen eines Jahressteuerbescheids, der die betreffenden streitigen Kapitalerträge erfasst, wegen dessen „Erledigung“ noch möglich ist.

Jedenfalls ist unabhängig vom Vorliegen eines Jahressteuerbescheids die Kapitalertragsteuer-Anmeldung stets nur auf ihre eindeutige Rechtswidrigkeit hin zu überprüfen und kann die materielle Rechtmäßigkeit der Besteuerung von Kapitalerträgen dem Grunde und der Höhe nach umfassend nur in einer entsprechenden Veranlagung im Sinne der §§ 43 Abs. 5 Satz 3, 32 d Abs. 4 EStG erfolgen. 87

3. Soweit der Kläger demgegenüber auf dem Standpunkt steht, auf Grund der Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs und der Kapitalertragsteuer-Anmeldung sei die Qualifikation im Rahmen der Kapitalertragsteuer-Anmeldung für das Wohnsitzfinanzamt verbindlich, so dass die Frage, ob bestimmte Kapitalzuflüsse steuerbar und steuerpflichtig seien, abschließend im Kapitalertragsteuer-Anmeldungsverfahren und einem hiergegen gerichteten Rechtsbehelf zu klären sei, so vermag sich der Senat dem nicht anzuschließen. 88

a) Die gesetzliche Konzeption, die in den Bestimmungen der §§ 43 Abs. 5 Satz 3, 32 d Abs. 4 und 2 Abs. 6 EStG zum Ausdruck kommt, belegt eindeutig, dass eine materiell-rechtliche Überprüfung der Steuerpflicht von Kapitalerträgen dem Grunde und der Höhe nach dem Veranlagungsverfahren vorbehalten bleiben soll. Hinweise darauf, dass diese Frage im Kapitalertragsteuer-Anmeldungsverfahren mit verbindlicher Wirkung auch für den Einkommensteuerbescheid geklärt werden soll, lassen sich weder dem Gesetz entnehmen noch sprechen sachlich überzeugende Gründe hierfür. 89

Zwar mögen Praktikabilitäts- und Effizienzgesichtspunkte (vgl. hierzu Hirte/Mertz, DStR 2013, 331) dafür sprechen, Fragen der Steuerpflicht von Kapitalerträgen unmittelbar nach Durchführung des Steuerabzugs im Kapitalertragsteuer-Anmeldungsverfahren zu klären. Andererseits tritt hierdurch in der Regel keine Beschleunigung gegenüber einer Klärung im Veranlagungsverfahren ein, da grundlegende Streitfragen zumeist höchstrichterlich entschieden werden müssen und diese zeitliche Verzögerung eben nicht auf einer Verlagerung vom Kapitalertragsteuer-Anmeldungsverfahren in das Veranlagungsverfahren beruht. 90

Entscheidend ist jedoch letztlich, dass die gesetzlichen Regelungen eindeutig die Verlagerung der materiell-rechtlichen Überprüfung des Steuerabzugs nach der Abgeltungssteuer in das Veranlagungsverfahren vorsehen. 91

b) Soweit der Kläger weiterhin geltend macht, das „Hin und Her“ zwischen dem Wohnsitzfinanzamt und dem für das Kreditinstitut zuständigen Finanzamt, den Beklagten, sowie die Verlagerung des Rechtsschutzes in das Veranlagungsverfahren führe zu einer effektiven Rechtsschutzverkürzung - vor allem in zeitlicher Hinsicht - und beeinträchtige ihn in seinem Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz nach Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG, so ist auch dieser Einwand nicht durchgreifend. 92

Denn effektiver Rechtsschutz wird durch die Möglichkeit, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung und gegebenenfalls nachfolgenden Rechtsbehelfsverfahren die materiell-rechtliche Richtigkeit des erfolgten Steuerabzugs überprüfen zu lassen, in ausreichendem Maße gewährt. Die Verlagerung dieses Rechtsschutzes vom Kapitalertragsteueranmeldungsverfahren in das Veranlagungsverfahren könnte allenfalls unter dem 93

Gesichtspunkt der Gewährleistung zeitnahen Rechtsschutzes (vgl. hierzu Jarass in Jarass/Pieroth, GG, 13. Auflage 2014, Art. 19 Rn. 66) Bedenken hervorrufen. Diesem braucht im Streitfall aber nicht weiter nachgegangen zu werden, da es vorliegend um die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 geht und eine Verzögerung von ca. 3 bis 4 Monaten - das Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer 2012 hätte der Kläger durch Abgabe der Einkommensteuererklärung 2012 ab ca. Januar 2013 anstoßen können - vom Senat angesichts der allgemeinen Abläufe - insbesondere im Hinblick auf die Zeitdauer bis zu einer höchstrichterlichen Entscheidung über die Besteuerung von „Spin offs“ - als unerheblich angesehen wird.

c) Der Senat vermag auch - entgegen der Ansicht des Klägers - im Streitfall keine verfassungswidrige Besteuerung von Kapitalmaßnahmen, die keinen Vermögenszufluss bewirkt haben, zu erkennen. Für eine solche unverhältnismäßige Übermaßbesteuerung liegen bereits deshalb keine Anhaltspunkte vor, weil die Frage der Besteuerung von Kapitalmaßnahmen in Gestalt eines „Spin-offs“ stark umstritten ist und noch abschließender höchstrichterlicher Klärung bedarf. Zudem hat sich diese Besteuerung auch für den Kläger noch nicht als definitiv herausgestellt, da sich sein Einkommensteuerbescheid 2012, der die umstrittenen Kapitalerträge erfasst, im Einspruchsverfahren befindet und ihm daher alle Rechtsschutzmöglichkeiten insoweit noch offen stehen. 94

Der Umstand, dass ihm bis zum Erfolg seiner Rechtsbehelfe der betreffende Steuerabzugsbetrag nicht zu seiner wirtschaftlichen und finanziellen Disposition steht, wird durch eine derzeit mehr als marktgerechte Verzinsung dieses Betrages nach § 233 a AO in ausreichendem Umfang aufgewogen. 95

d) Auch der vom Kläger gerügte Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit im Sinne des Art. 63 Abs. 1 AEUV ist im Streitfall nicht gegeben. 96

Denn eine sich in der nationalen höchstrichterlichen Klärung befindliche Rechtsfrage über die Besteuerung bestimmter Kapitalmaßnahmen stellt bereits als solche keine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar. Dieser Klärungsprozess im Hinblick auf das Vorliegen eines steuerfreien Kapitalrückflusses oder eines steuerpflichtigen Kapitalertrags ist abzuwarten und vermag keine Beschränkung des Kapitalverkehrs im innergemeinschaftlichen Verkehr und im Verkehr mit Drittstaaten zu erzeugen. 97

Dies gilt auch für die Verlagerung dieses Klärungsprozesses vom Kapitalertragsteueranmeldungsverfahren in das Veranlagungsverfahren, denn diese Verfahrensfrage vermag keine Beschränkungswirkung zu erzeugen. Eine solche kann nur von der materiellen Besteuerung ausländischer Kapitalmaßnahmen ausgehen, wenn diese keinen Vermögenszufluss im Sinne eines Kapitalertrags bewirken, und daher in die Vermögenssubstanz der Kapitalanlage als solche eingreifen; erst in diesem Fall sind Beschränkungs- und Diskriminierungswirkungen im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit denkbar. 98

4. Im Streitfall sind der von der A-Bank vorgenommene Kapitalertragsteuerabzug für die Zuteilung von Aktien nach einer Entflechtungsmaßnahme in Gestalt eines „Spin-offs“ und die hierauf bezogene Kapitalertragsteuer-Anmeldung nicht eindeutig rechtswidrig, sodass eine Aufhebung dieser Kapitalertragsteuer-Anmeldung nicht in Betracht kommt. 99

So konnte sich die A-Bank im Streitfall für den vorgenommenen Kapitalertragsteuerabzug auf das BMF-Schreiben vom 22.12.2009 (BStBl. I 2010, 94) stützen, in dem unter Textziffer 113 ausgeführt wird, dass Kapitalmaßnahmen in Gestalt eines „Spin-offs“ als eine 100

Sachausschüttung zu qualifizieren sind, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt.

Des Weiteren hat der BFH in einem Urteil vom 20.10.2010 (I R 117/08, BFH/NV 2011, 669) 101 entschieden, dass in den Fällen, in denen eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft ihren Anteilseignern im Wege eines sogenannten „Spin-offs“ Aktien ihrer ebenfalls US-amerikanischen Tochtergesellschaft zuteilt, dies beim inländischen Anteilseigner nur dann zu einem steuerpflichtigen Kapitalertrag führt, wenn sich die Zuteilung nach US-amerikanischem Handels- und Gesellschaftsrecht als Gewinnverteilung und nicht als Kapitalrückzahlung darstellt. Aus diesem Grunde wurde die Sache an die Vorinstanz mit der Maßgabe zurückverwiesen, dass das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang der Frage nachgehen müsse, ob die Übertragung der Aktien nach Maßgabe des einschlägigen US-amerikanischen Handels- und Gesellschaftsrechts als Kapitalrückzahlung oder als Gewinnausschüttung zu beurteilen sei.

Auf diese Entscheidung des BFH hin hat das betreffende Finanzgericht im zweiten 102 Rechtsgang nach Einholung eines entsprechenden Gutachtens entschieden, dass der von der US-amerikanischen Steuerbehörde als steuerrechtlich neutral bewertete „Spin-off“ einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft keine Gewinnausschüttung darstelle, sondern eine nicht steuerbare Kapitalrückzahlung (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 28.10.2013, 5 K 1227/11, EFG 2014, 350). Auch dieses Verfahren befindet sich wiederum in der Revision (zum BFH-Aktenzeichen VIII R 73/13).

Darüber hinaus sind zwei weitere Verfahren vor dem BFH zu den Aktenzeichen VIII R 47/13 103 und X R 12/14 zu der Frage anhängig, ob und wann die Zuteilung von Aktien im Wege eines sogenannten „Spin-offs“ durch eine ausländische Kapitalgesellschaft bei inländischen Anteilseignern zu einem steuerpflichtigen Kapitalertrag führt (vgl. hierzu die Ausgangsverfahren, FG Nürnberg, Urteil vom 12.06.2013, 5 K 1552/11, EFG 2014, 188 und FG München, Urteil vom 25.06.2013, 15 K 3015/10, EFG 2014, 1089).

Bereits anhand dieser Umstände ist ersichtlich, dass die Frage, inwieweit es sich die 104 Zuteilung von Aktien durch eine ausländische Kapitalgesellschaft an ihre inländischen Anteilseigner im Rahmen eines „Spin-offs“ um einen steuerpflichtigen Kapitalertrag handelt, eine höchst umstrittene Frage darstellt, so dass nicht feststellbar ist, dass die A-Bank mit der streitbefangenen Kapitalertragssteuer-Anmeldung gegen eine eindeutige Gesetzeslage verstoßen und insoweit Entstehungsgeschichte und Zweck der betreffenden gesetzlichen Regelung nicht beachtet hat.

Die weitergehende Frage, ob die Besteuerung der streitbefangenen Kapitalmaßnahme dem 105 Grunde und der Höhe nach materiell-rechtlich zutreffend gewesen ist, kann hingegen nur im bereits anhängigen Rechtsbehelfsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 geklärt werden, nicht jedoch im vorliegenden Rechtsbehelfsverfahren gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung.

II. Auch soweit der Kläger hilfsweise im Wege der Fortsetzungsfeststellungsklage geltend 106 gemacht hat, dass die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 vom 12.11.2012 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung rechtswidrig gewesen sind, hat seine Klage keinen Erfolg.

1. Gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO spricht das Gericht in den Fällen, in denen sich ein 107 Verwaltungsakt zuvor durch Zurücknahme oder anders erledigt hat, aus, dass der Verwaltungsakt rechtswidrig gewesen ist, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an

dieser Feststellung hat. Für ein solches berechtigtes Interesse genügt jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art. Die begehrte Feststellung muss geeignet sein, in einem der genannten Bereiche zu einer Positionsverbesserung des Klägers zu führen. Dabei muss es sich nicht alleine um eine Rechtsposition handeln. Es genügt z.B. die Möglichkeit, dass das Finanzamt die Meinung, die das Gericht im erledigten Verfahren bekundet, im anschließenden Veranlagungsverfahren respektiert - Gesichtspunkt der Prozessökonomie. Erforderlich ist ein gewisser, die Verfahrensfortsetzung aus prozessökonomischen Gründen rechtfertigender Zusammenhang (vgl. von Groll in Gräber, FGO, 7. Auflage 2010, § 100 Rn. 60).

2. Im Streitfall kann der Senat dahingestellt sein lassen, ob sich die angefochtene Kapitalertragsteuer-Anmeldung durch den Erlass des Einkommensteuerbescheids für 2012 erledigt hat. 108

Denn selbst wenn man das Vorliegen dieser formellen Voraussetzung für einen Fortsetzungsfeststellungsantrag unterstellen würde und ebenso das erforderliche berechnete Fortsetzungsfeststellungsinteresse im Hinblick auf anderweitige Kapitalanlagen des Klägers, die ebenfalls zu streitigen und bereits angefochtenen Kapitalertragsteuer-abzügen geführt haben, so ist der Fortsetzungsfeststellungsantrag jedenfalls nicht begründet. 109

Denn die von der A-Bank vorgenommene, streitbefangene Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist nicht eindeutig rechtswidrig gewesen und dürfte daher von dieser vorgenommen werden. Ein weitergehender Prüfungsumfang gegen eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist hingegen auch nicht im Rahmen einer Fortsetzungsfeststellungsklage gegeben. 110

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 111

IV. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 112