
Datum: 18.12.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 2015/21 Kap
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:1218.9K2015.21KAP.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist, ob die Klägerin, eine nicht rechtsfähige Stiftung, einen Anspruch auf Erstattung von Kapitalertragsteuer hat, die vor dem Vollzug des der Errichtung der Klägerin zugrunde liegenden Vermächnisses und vor der steuerlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit entrichtet wurde. 1

Die Klägerin wurde wie folgt errichtet: Am ...2017 verstarb Frau A (im Folgenden: Stifterin). Die Stifterin hatte poolgebundene und nicht poolgebundene Anteile (im Folgenden: Kommanditaktien) an der D inne. Die Stifterin hatte in ihrem Testament vom 30.11.2015 ihren Ehemann als Alleinerben eingesetzt und als Vermächtnis verfügt, dass die poolgebundenen Kommanditaktien die B Stiftung GmbH (im Folgenden: Stiftungsträgerin) erhalte mit der Auflage, sie als nicht rechtsfähige Stiftung entsprechend der als ungefähres Muster dem Testament beigefügten Satzung zu verwalten. Die nicht poolgebundenen Anteile sollten an fünf namentlich benannte gemeinnützige Stiftungen gehen. Die Stiftungsträgerin sollte die Dividenden aus den Kommanditaktien als Zustiftungen in den Vermögensstock dieser fünf Stiftungen leisten, solange und soweit diese die Voraussetzungen des § 52 der 2

Abgabenordnung (AO) erfüllen und einen Vermögensstock haben.

Zur Abwicklung dieser Vermächtnisse ordnete die Stifterin Testamentsvollstreckung an. 3

Die als Muster dem Testament beigefügte Satzung hat den Stand2012 und lautet auszugsweise wie folgt: 4

1. Name. Rechtsform 5

(1) Die Stiftung führt den Namen [•••] [Name] 6

(2) Sie ist eine nicht rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts in der Verwaltung der B Stiftung GmbH (nachstehend „Stiftungsträger“ genannt), 7

§ 2 Zweck der Stiftung, Gemeinnützigkeit, Aufwandsentschädigung 8

(1) Zweck der Stiftung ist die Förderung folgender gemeinnütziger Zwecke im Sinne des § 52 der Abgabenordnung: 9

a) [...] 10

b) [weitere Zwecke aus dem Katalog des § 52 AO (Anlage)] 11

(2) Der Stiftungszweck wird durch Zuwendungen der Erträge des Stiftungsvermögens an 12

a) [Begünstigter] 13

b) [Begünstigter] 14

verwirklicht. 15

Der Stiftungsträger ist berechtigt, die Erträge des Stiftungsvermögens auch anderen Empfängern zuzuwenden, sofern diese steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, die auch aufgrund dieser Satzung zu verfolgen sind und dadurch nach pflichtgemäßem Ermessen des Stiftungsträgers unter Berücksichtigung des Willens und der Vorstellung des Stifters der Stiftungszweck ebenso erreicht werden kann. 16

(3) Die Stiftung ist verpflichtet, bis zu [•••] [Prozentsatz, maximal 1/3] der Erträge aus dem Stiftungsvermögen dazu zu verwenden, in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen, und zwar: 17

a) seine [•••] [genaue Bezeichnung des Angehörigenverhältnisses] [•••] [Name] 18

... 19

zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren, sofern durch diese Mittelverwendung die Anerkennung der Stiftung als gemeinnützig im Sinne der Vorschriften der Abgabenordnung über die steuerbegünstigten Zwecke nicht gefährdet wird. 20

(4) Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. 21

(5) Die Stiftung ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke. 22

23

[...]				
§ 7 Beendigung der Poolvereinbarung. Vermögensanfall				24
[...]				25
(3) Im Fall der Aufhebung der Stiftung oder bei Wegfall ihrer steuerbegünstigten Zwecke fällt deren Vermögen der [*••] [Name] als Endempfänger an. Dieser verfolgt ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke im Sinne des § 52. Fällt dieser Endempfänger weg, verfolgt er die genannten steuerbegünstigten Zwecke nicht mehr oder wird kein Endempfänger benannt, so fällt das Vermögen der nach §11 Abs. 3 b) der Satzung des Stiftungsträgers als Endempfänger des selbständigen Stiftungsvermögens bestimmten Person an.				26
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Satzungsentwurf vom2012 Bezug genommen.				27
Der Abwicklungstestamentsvollstrecker wurde mit Beschluss des Amtsgerichts E am 13.10.2017 ernannt. Nach Abstimmung mit dem Abwicklungstestamentsvollstrecker im Dezember 2017 legte die Klägerin dem Finanzamt F mit Schreiben vom 12.01.2018 eine als Entwurf bezeichnete und auf den2018 datierte Satzung vor. Das Finanzamt F teilte mit Schreiben vom 23.01.2018 mit, dass der dort eingereichte Satzungsentwurf den satzungsmäßigen Voraussetzungen des § 60a AO entspreche. Der Bescheid über die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen könne erst nach der Errichtung der Stiftung erlassen werden.				28
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Satzungsentwurf vom2018 verwiesen.				29
Der Testamentsvollstrecker und die Stiftungsträgerin beschlossen am2020 die Satzung der Klägerin. Als Zwecke sind unter anderen ... genannt. Die Satzungszwecke sollen insbesondere durch die Weiterleitung von Erträgen verfolgt werden; hier werden die schon im Testament genannten Institutionen benannt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Satzung vom2020 Bezug genommen.				30
Am 23.06.2020 erging ein Bescheid des für die Klägerin zuständigen Finanzamts F nach § 60a Abs. 1 AO über die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO.				31
Bereits zuvor wurden Dividenden aus den poolgebundenen Kommanditaktien ausgezahlt. Diese Kommanditaktien waren vom Testamentsvollstrecker auf ein auf den Nachlass der Stifterin lautendes Depot einer im Bezirk des Beklagten ansässigen Bank gebucht worden (Depotinhaber: Nachlass A, Depot-Nr. ...). Entsprechend den Dividendengutschriften des Kreditinstituts vom 22.12.2017, 03.10.2018 und 01.10.2019 wurden folgende Dividenden gutgeschrieben und die entsprechenden Kapitalertragsteuern zzgl. der Solidaritätszuschläge durch die Bank an den Beklagten abgeführt:				32
	2017	2018	2019	33
Kapitalerträge	... Euro	... Euro	... Euro	
Kapitalertragsteuer	... Euro	... Euro	... Euro	

Solidaritätszuschlag	... Euro	... Euro	... Euro
----------------------	----------	----------	----------

Mit Schreiben vom 26.08.2020 beantragte die Klägerin die Erstattung dieser Kapitalertragsteuern und Solidaritätszuschläge und führte zur Begründung aus: 34

Sie stützte den Antrag auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) betreffend Einzelfragen zur Abgeltungsteuer vom 18.01.2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, FMNR05a000016 (BStBl I 2016, 85). Entsprechend Rz. 300b dieses BMF-Schreibens sei in Nachlassfällen, in denen ein Steuerabzug vom Kapitalertrag vorgenommen worden sei, weil der auszahlenden Stelle ein Nachweis über die Steuerbegünstigung nicht bzw. erst später vorgelegt worden sei, ein Erstattungsantrag bei dem Finanzamt zu stellen, an das die Kapitalertragsteuer abgeführt worden sei. 35

Es sei bereits aufgrund des Satzungsentwurfs vom2018 bestätigt worden, dass die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO vorlägen. 36

Die Kommanditaktien seien bereits zum Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer steuerlich ihr, der Klägerin, zuzuordnen gewesen (Verweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 23.09.2003 IX R 26/99, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR – 2004, 523) und die Dividenden unmittelbar an gemeinnützige Stiftungen weitergereicht worden. Der Testamentsvollstrecker habe auch kein Ermessen bezüglich der Verwendung der Dividenden gehabt, weil er an das Testament gebunden gewesen sei. Zum Zeitpunkt der Auszahlung, also vor der Vermächtniserfüllung, habe sie, die Klägerin, zwar noch nicht existiert. Die Rückwirkungsfiction des § 84 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) sei auf unselbständige Stiftungen wie sie, die Klägerin, nicht anwendbar (Verweis auf Weitemeyer in Münchener Kommentar zum BGB, 8. Aufl. 2018, § 80 Rz. 260). Die Kommanditaktien und die Dividenden hätten nach dem Erbfall nicht einer steuerpflichtigen Person zugestanden, sondern seien sofort nach dem Erbfall gemeinnützigen Rechtsträgern zuzuordnen gewesen. 37

Aus § 2184 BGB ergebe sich, dass sie, die Klägerin, Anspruch auf die Früchte und Nutzungen aus den Vermächtnisgegenständen gehabt habe; dieser Anspruch beziehe sich auf die Bruttodividende vor Abzug der Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag. 38

Die zu erstattende Kapitalertragsteuer werde – wie die bisher erhaltenen Dividenden – an die Empfängerstiftungen weitergereicht. 39

Dem Antrag waren eine Kopie des Testaments der Erblasserin, Nachweise über die Dividendengutschriften und Steuerbescheinigungen des G [*das Geldinstitut wurde neutralisiert*], das Schreiben des Finanzamts F vom 23.01.2018, der Feststellungsbescheid nach § 60a AO vom 23.06.2020 sowie die Satzung der Klägerin vom2020 beigelegt. 40

Der Beklagte wies mit Schreiben vom 09.11.2020 darauf hin, dem Antrag nicht entsprechen zu können. Nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit § 8 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) sei für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine Steuererhebung durch Abzug vom Kapitalertrag vorgesehen. Eine Abstandnahme sei dann möglich, wenn der Gläubiger eine inländische Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sei und dies durch eine Bescheinigung des für ihn zuständigen Finanzamts nachweise (§ 44a Abs. 7 EStG). Da dem Kreditinstitut kein Bescheid nach § 60a AO vorgelegen habe, habe es Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt. 41

Eine Erstattung der Kapitalertragsteuer durch den Beklagten sei nicht möglich, weil eine Bescheinigung nach § 44a Abs. 4 Satz 3 EStG zum Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalerträge nicht erteilt worden sei (Verweis auf Rz. 300a des BMF-Schreibens vom 18.01.2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, FMNR05a000016, BStBl I 2016, 85); der Bescheid vom 23.06.2020 wirke nicht zurück.

Die Klägerin berief sich erneut auf Rz. 300b des BMF-Schreibens vom 18.01.2016. Es komme ausschließlich darauf an, ob die materiellen Voraussetzungen vorgelegen hätten. Der Bescheid nach § 60a AO wirke nur deklaratorisch. Rz. 300b solle Härten ausgleichen, die aus in Erbfällen eintretenden zeitlichen Zufälligkeiten resultierten. Es sei etwa Zufall, ob der Zeitraum zwischen dem Tod und der nächsten Kapitalausschüttung hinreichend lang sei, um eine Bescheinigung nach § 60a AO zu erlangen. Auch sei eine Nachlassabwicklung nicht immer im Vorhinein kalkulierbar. Im Streitfall habe die eingetretene Verzögerung darauf beruht, dass beim Finanzamt E eine verbindliche Auskunft hinsichtlich der Nicht-Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung auf die Klägerin eingeholt worden sei. Diese Auskunft sei 2017 beantragt, aber erst 2020 erteilt worden. Diese Verzögerung könne nicht zu Lasten der gemeinnützigen Klägerin gehen. 43

Gesetzlicher Anknüpfungspunkt sei § 59 Satz 1 AO; entscheidend sei, dass die Kommanditaktien und die Dividenden bereits ihr, der Klägerin, zuzurechnen gewesen seien. Auch habe das Finanzamt F bereits Anfang 2018 bestätigt, dass die Voraussetzungen des § 60a AO vorgelegen hätten. Auf eine Rückwirkung des § 60a AO-Bescheids komme es nicht an. 44

Sie, die Klägerin, sei auch als Anteilseignerin anzusehen; der Testamentsvollstrecker habe die Anteile für sie treuhänderisch verwaltet (Verweis auf das BFH, Urteil vom 23.09.2003 IX R 26/99, HFR 2004, 523). 45

Es bestehe insoweit auch keine Missbrauchsgefahr. Die Kapitalertragsteuer führe allein dazu, dass die Empfängerstiftungen nur eine gekürzte Zuwendung erhielten. 46

Mit Bescheid vom 20.01.2021 lehnte der Beklagte den Antrag ab. 47

Die Dividendenerträge seien nicht der Klägerin zuzurechnen gewesen. Alleinerbe sei der Ehemann der Stifterin gewesen. Das Sachvermögen zugunsten der Klägerin habe nur einen schuldrechtlichen Anspruch (§§ 2176, 2147 BGB) vermittelt, nicht aber – wie es für eine Zurechnung erforderlich sei – das wirtschaftliche Eigentum. Der Klägerin seien die Anteile erst mit Erfüllung des Vermächnisses zuzurechnen (Verweis auf das BFH, Urteil vom 24.09.1991 VIII R 249/83 und Finanzgericht – FG – München, Beschluss vom 17.02.1993 10 V 3467/82, juris) Daran ändere die angeordnete Testamentsvollstreckung nichts; der Testamentsvollstrecker handele im Interesse und als Treuhänder des Erben (Verweis auf das Urteil des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 18.01.1954 IV ZR 130/53, BGHZ 12, 100) und seine Handlungen seien daher dem Erben zuzurechnen (Verweis auf BFH, Urteil vom 30.11.1989 I R 19/87, BStBl II 1990, 246). 48

Dagegen legte die Klägerin am 11.02.2021 Einspruch ein. Sie wiederholte und vertiefte ihr bisheriges Vorbringen und ergänzte dieses wie folgt: Die längere Nachlassabwicklung sei vor allem durch eine verbindliche Auskunft bedingt gewesen. Die Klägerin habe die Dividenden der poolgebundenen Aktien Anfang Juli 2020 als Nettodividenden weitergezahlt. 49

Sie, die Klägerin, habe einen Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer. Ihr seien die Anteile bereits zuzurechnen gewesen. Die abweichende Rechtsauffassung des Beklagten sei 50

unzutreffend. Sie, die Klägerin, sei aufgrund der Vermächtnisabwicklungstestamentsvollstreckung und der zivilrechtlichen Herausgabeverpflichtung des Erben betreffend die Anteile und die Dividenden wirtschaftliche Eigentümerin gewesen. Der Erbe sei nur „zivilrechtlicher Durchgangseigentümer“ ohne wirtschaftlichen Nutzen gewesen (Verweis § 2174 BGB sowie mit Blick auf die Nutzungen § 2184 BGB). Das vom Beklagten angeführte Urteil des BGH sei auf den Streitfall nicht zu übertragen, weil im Streitfall lediglich eine Testamentsvollstreckung bezüglich der Vermächtnisse angeordnet worden sei. Auch das Urteil des BFH vom 24.09.1991 stehe einer Zurechnung der Anteile an die Klägerin nicht entgegen; vielmehr stelle der BFH auf die tatsächliche Sachherrschaft ab, die der Testamentsvollstrecker gerade ihr, der Klägerin, vermittelt habe. Sie, die Klägerin, habe den Erben nach den testamentarischen Regelungen von der Einwirkung auf die Anteile ausschließen könne, Chancen und Risiken von Wertveränderungen getragen und den Ertrag beanspruchen können.

Es komme nicht darauf an, ob der Bescheid nach § 60a AO zurückwirke. Entscheidend sei allein die materielle Rechtslage. Überdies seien aber nach den Besonderheiten des Streitfalls eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit schon im Todeszeitpunkt und eine Rückwirkung des Bescheides nach § 60a AO nicht ausgeschlossen. Insbesondere bestehe im Streitfall keinerlei Missbrauchsrisiko. 51

Der Beklagte schloss sich den Ausführungen der Klägerin im Einspruchsverfahren insoweit an, als er sie als Anteilseignerin ansah. 52

Allerdings sei es so, dass der Satzungsentwurf vom ...2012, der dem Testament beigefügt gewesen sei, den Anforderungen der §§ 51 ff. AO nicht entsprochen habe. 53

- Es seien nicht, wie nach § 60 Abs. 1 Satz 1 AO erforderlich, die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt, dass auf Grundlage der Satzung geprüft werden könne, ob die Voraussetzungen für eine Steuervergünstigung gegeben seien. Diese Festschreibung habe die Funktion eines Buchnachweises. Satzungszweck und Art der Verwirklichung seien soweit möglich zu konkretisieren (Verweis auf BFH, Urteil vom 13.08.1997 I R 19/96, BStBl II 1997, 794; Urteil vom 18.03.2004 V R 101/01, BStBl II 2004, 798) und müssten sich aus der Satzung selbst, nicht aus Regelungen außerhalb der Satzung ergeben. In der Satzung im Entwurf vom ...2012 sei lediglich ein Satzungszweck (...) benannt worden, nicht aber die Art und Weise der Verwirklichung. In der Satzung werde nicht deutlich, an wen die Mittel weitergegeben werden sollten. Selbst wenn man – entgegen dem BFH – auch das Testament als außersatzungsmäßige Regelung heranziehen wolle, seien die Regelungen nicht hinreichend konkret; insbesondere verfolgten die dort genannten Institutionen nicht lediglich das Ziel, ... zu fördern. 54

- Auch Regelungen zur Mittelverwendung im Sinne des § 60 Abs. 1 Satz 2 AO (die bei Stiftungen von Todes wegen auf die Erben bezogen sein müsse) und zur Vermögensbindung im Sinne des § 61 Abs. 1 AO fehlten bzw. seien unvollständig. 55

- Eine Steuerbegünstigung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG komme gemäß § 60 Abs. 2 AO erst ab dem Veranlagungszeitraum in Betracht, in dem die Voraussetzungen vorlägen; dies sei erst ab dem Jahr 2020 der Fall, weil erst die Satzung vom2020 die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfülle. 56

Die Klägerin trat dem entgegen; die Satzung sei hinsichtlich des Satzungszwecks bei Heranziehung des Testaments hinreichend konkret. 57

- Es hätte etwa auch ein bloßer Hinweis auf die Förderung weiterer steuerbegünstigter Empfänger genügt. 59
 - Eine Regelung zur Mittelverwendung nach § 60 Abs. 1 Satz 2 AO sei nicht erforderlich; die Stifterin selbst sei verstorben und ihr Alleinerbe mit einem hohen Vermögen bedacht worden. Die Stiftung verfolge gerade keinen Versorgungszweck. Der ursprünglich enthaltene Versorgungsgedanke wäre nach § 58 Nr. 6 AO aber ebenfalls zulässig gewesen. 59
 - Auch die Anfallsberechtigung sei in hinreichender Weise geregelt. Die durch eine ausdrückliche Regelung für die „Auflösung der Stiftung“ entstehende Lücke sei durch eine einfache Auslegung zu schließen. 60
 - Jedenfalls habe spätestens durch die Satzungsänderung im Jahr 2017 eine wirksame Satzung vorgelegen. Diese sei im Jahr 2017 von ihr, der Klägerin, mit dem Testamentvollstrecker abgestimmt worden. Das Finanzamt F habe die Anforderungen an eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit bestätigt. Jedenfalls in den Jahren 2018 und 2019, richtigerweise aber auch schon in 2017 habe daher eine gemeinnützige Stiftungssatzung vorgelegen. 61
- Mit Einspruchsentscheidung vom 08.07.2021 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück und führte (ihre bisherige Rechtsauffassung zusammenfassend) aus: 62
- Die Kapitalertragsteuer sei zu Recht nicht erstattet worden. 63
- Erst der Satzung vom2020 hätten sich der Zweck der Stiftung und die Zweckverfolgung entnehmen lassen. In der dem Testament beigefügten Satzung werde nur ein Zweck benannt. Der Hinweis, dass die Stiftungserträge weitergeleitet würden, habe nicht ausgereicht und lasse sich auch bei Heranziehung des Testaments nicht hinreichend konkretisieren. Auch sei fraglich, ob die im Testament benannten Empfänger nur den genannten Zweck „...“ verfolgten. Da die Satzung die Funktion eines Buchnachweises habe, genügten die Inhalte nicht für die Anerkennung als gemeinnützig. 64
- Auch eine Regelung zur Mittelverwendung fehle in der ursprünglichen Satzung; es sei keine Bestimmung enthalten, dass die Erben der Stifterin keine Zuwendungen erhielten. 65
- Schließlich entspreche auch die Vermögensanfallsklausel nicht den gesetzlichen Vorgaben. Auch hier müsse die Satzung die Funktion eines Buchnachweises erfüllen. Dem genüge der Verweis auf die Satzung der Stiftungsträgerin hinsichtlich des Empfängers bei Aufhebung und Wegfall des begünstigten Zwecks nicht. Auch sei der Zweck, zu dem der Empfänger die Mittel zu verwenden habe, nicht hinreichend konkret benannt. 66
- Der Entwurf für eine Satzung aus dem Jahr 2017 sei unerheblich, weil die erste wirksame Satzungsänderung am2020 stattgefunden habe. 67
- Dagegen richtet sich die vorliegende Klage. Die Klägerin wiederholt im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. 68
- Die Klägerin beantragt, 69
- den Beklagten unter Aufhebung des Bescheids vom 20.01.2021 und der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2021 zu verpflichten, ihr die einbehaltenen Kapitalertragsteuern in Höhe von ... EUR (2017), ... EUR (2018) und ... EUR (2019) nebst Solidaritätszuschlägen im Billigkeitswege zu erstatten; 70

hilfsweise, die Revision zuzulassen.	71
Der Beklagte beantragt,	72
die Klage abzuweisen.	73
Er hält an seiner bisherigen Rechtsauffassung fest und verweist auf die Einspruchsentscheidung.	74
Die Sache ist am 18.12.2024 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	75
Entscheidungsgründe	76
Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.	77
1. a) Der Zulässigkeit der Klage steht nicht entgegen, dass die Klägerin nicht rechtsfähig ist. Auch nicht rechtsfähige Stiftungen des privaten Rechts dürfen als Körperschaftsteuersubjekte i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG ihre Rechte im Klageweg verfolgen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 24.03.1993 I R 27/92, BStBl II 1993, 637 Rz. 15 ff.).	78
b) Darüber hinaus ist ein Vorverfahren i. S. des § 44 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) durchgeführt worden.	79
aa) Nach § 44 Abs. 1 FGO ist in den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, die Klage vorbehaltlich der §§ 45 und 46 FGO nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist.	80
bb) So liegt es hier.	81
(1) Im Streitfall ist der außergerichtliche Rechtsbehelf des Einspruchs gegeben.	82
Die Klägerin macht einen Anspruch auf Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer geltend und hat sich dafür im außergerichtlichen Verfahren auf Rz. 300a f. des BMF-Schreibens vom 18.01.2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, FMNR05a000016 (BStBl I 2016, 85 Rz. 300b), jetzt: BMF-Schreiben vom 20.12.2022 IV C 1-S 2252/19/10003:011, FMNR202202570, BStBl I 2023, 46 (Rz. 300a) bzw. BMF-Schreiben vom 19.05.2022 IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137 (BStBl I 2022, 742 Rz. 300b) gestützt. Hierbei handelt es sich jeweils um Billigkeitsregelungen (ausdrücklich zu Rz. 300a der genannten BMF-Schreiben: Gersch in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 44b Rz. K 18; Bott in: Bott/Walter, KStG, § 5 KStG Rz. 848_2, Stand: Dezember 2024; Böhmer/Schewe, Betriebs-Berater 2023, 472, 476; OFD Frankfurt am Main, Verfügung vom 26.06.2012 S 2405 A – 7 – St 54, StEd 2012, 462; zu Rz. 300b der genannten BMF-Schreiben: Gersch in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 44b Rz. G 10 und dortige Fußnote 92, Stand: November 2024; Anemüller/Bieling, Erbschaft-Steuerberater 2013, 92, 96). Dies folgt in Bezug auf Rz. 300a der genannten BMF-Schreiben daraus, dass dort ausdrücklich ein Erstattungsanspruch „zur Vermeidung von Härten zugelassen“ ist. Für die Rz. 300b der genannten BMF-Schreiben ergibt sich dies für den Senat daraus, dass die dortige Regelung eines Erstattungsanspruchs zwar nicht ausdrücklich zur Vermeidung von Härten normiert ist, diese Erstattungsregelung allerdings im sachlichen Zusammenhang der Billigkeitsregelung in Rz. 300a steht und nur eine weitere Konstellation betrifft, die nach Auffassung der Finanzverwaltung die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen nach sich ziehen kann (vgl. auch Rz. 300 a.E. des genannten	83

BMF-Schreibens: „Zur Vermeidung von sachlichen Härten wird die Kapitalertragsteuer auf Antrag der betroffenen Organisation von dem für sie zuständigen Finanzamt erstattet.“).

Über eine Billigkeitsmaßnahme nach den §§ 163, 227 AO ist – wie im Streitfall geschehen – durch gesonderten, rechtsgestaltenden Steuerverwaltungsakt im Sinne des § 118 Satz 1 AO zu entscheiden ist (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 227 AO Rz. 371, Stand: November 2024 m. w. N.). Hiergegen ist der Einspruch statthaft (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 AO). 84

(2) Das durch die Einspruchseinlegung eingeleitete Vorverfahren ist auch durch die verfahrensgegenständliche Einspruchsentscheidung abgeschlossen worden. 85

Dass der Beklagte auch in der Einspruchsentscheidung die seiner Entscheidung zugrundeliegende Anspruchsgrundlage nicht genannt hat, steht dem nicht entgegen. Denn Finanzbehörden müssen geltend gemachte Ansprüche – wie den streitgegenständlichen auf Erstattung gerichteten Anspruch – unter allen in Betracht kommenden Anspruchsgrundlagen prüfen (vgl. BFH, Urteile vom 27.06.2006 VII R 43/05, BFH/NV 2007, 396 [Rz. 11], zu einer Billigkeitsmaßnahme; vom 08.06.2021 II R 15/20, HFR 2022, 243 [Rz. 11 f.], zu einem Akteneinsichtsgesuch; s. ferner BFH, Urteil vom 20.07.2004 VII R 99/00, HFR 2004, 1242 [Rz. 20], zur Einfuhrzollschuld). Aus dem vom Beklagten angeführten Urteil des FG Bremen II 63/88 K (EFG 1993, 205) ergibt sich nichts Anderes. Das FG Bremen hat es nicht für geboten angesehen, dass das dort beklagte Finanzamt im Rahmen eines Antrags auf Änderung eines Bescheids auch (ohne Darlegung dahingehender Umstände) einen Erlass aus Billigkeitsgründen prüft; dieser Fall ist mit dem hiesigen Fall, in dem von vorneherein eine Erstattung beantragt worden ist, nicht vergleichbar. 86

Es ist auch unerheblich, ob für einen Billigkeitsantrag innerhalb der Behörde des Beklagten eine andere Stelle zuständig gewesen wäre. Wenn die nicht zuständige Stelle innerhalb des Finanzamts handelt, liegt darin in aller Regel nur eine Verletzung interner Verwaltungsvorschriften; eine Außenwirkung entfaltet diese Verletzung gerade nicht (vgl. Bayerisches Landessozialgericht, Urteil vom 06.12.2000 L 12 KA 112/99, juris [Rz. 24]; vgl. auch Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 196 AO Rz. 15a, Stand: Oktober 2024; Dominik in: Hruschka/Peters/von Freeden, Steuerliche Betriebsprüfung, Rz. 1_235; jeweils zum Erlass einer Prüfungsanordnung durch einen unzuständigen Sachbearbeiter der zuständigen Behörde). Umstände, die für eine Ausnahme von diesem Grundsatz sprechen, sind weder dargetan noch sonst ersichtlich. 87

2. Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer, § 101 FGO. 88

a) Einzig in Betracht kommende Anspruchsgrundlage hierfür ist § 227 AO. 89

Insbesondere kommt eine Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO (Steuerzahlung ohne Rechtsgrund) nicht in Betracht, weil die Kapitalertragsteueranmeldung zum einen wegen fehlender Bescheinigung nach § 60a AO zu Recht einbehalten wurde und zum anderen die Kapitalertragsteueranmeldungen, die nach § 168 Satz 1 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstehen, einen Behaltensgrund darstellen (vgl. Elser/Bindl, Finanzrundschau – FR – 2010, 360, 365). Auch § 44b Abs. 5 EStG kommt als Anspruchsgrundlage nicht in Betracht, weil die dort vorgesehene Möglichkeit, einen Erstattungsantrag zu stellen, nur der abzugsverpflichteten Stelle zusteht und nicht der Körperschaft, für deren Rechnung die Kapitalertragsteuer einbehalten wurde. 90

b) Indes sind die Voraussetzungen einer Billigkeitsmaßnahme i. S. des § 227 AO nicht gegeben.

aa) Nach § 227 Halbsatz 1 AO können die Finanzbehörden Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ganz oder zum Teil erlassen, wenn deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Nach § 227 Halbsatz 2 AO können unter den gleichen Voraussetzungen bereits entrichtete Beträge erstattet werden.

92

Die Vorschrift des § 227 AO räumt dem Beklagten dem Wortlaut nach ein Ermessen ein („können“), dessen Ausübung (§ 5 AO) durch die Verwaltung nur in den Grenzen des § 102 FGO gerichtlich überprüft werden kann. Im Bereich der Regelungen der §§ 163, 227 AO besteht allerdings die Besonderheit, dass der dort verwendete Begriff der Billigkeit jedenfalls in den Ermessensbereich hineinragt und damit zugleich Inhalt und Grenzen der pflichtgemäßen Ermessensausübung bestimmt. Er ist daher jedenfalls wie ein Tatbestandsmerkmal zu definieren und anzuwenden, was im Ergebnis dazu führt, dass die Gerichte in vollem Umfang prüfen dürfen, ob die Besteuerung im jeweiligen Streitfall unbillig ist, und sich bei Feststellung der Unbilligkeit in aller Regel nicht auf ein bloßes Bescheidungsurteil begrenzen können und müssen (BFH, Beschluss vom 28.11.2016 GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 Rz. 101 ff.; eingehend auch Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 227 AO Rz. 21 ff., Stand: Oktober 2024).

93

Da das in §§ 163 und 227 AO verwendete Merkmal „unbillig“ ein im gerichtlichen Verfahren überprüfbarer Rechtsbegriff oder mit anderen Worten die „gesetzliche Voraussetzung“ einer Ermessensentscheidung ist, kommt ein dieses Merkmal einschließendes behördliches Ermessen nicht in Betracht und deshalb auch keine durch eine ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift herbeigeführte Ermessensreduktion auf Null. Wäre die Bejahung oder Verneinung der Unbilligkeit der Erhebung und Einziehung der Steuer eine Ermessensentscheidung, läge der Steuererlass gänzlich im Ermessen der Finanzbehörden, was mit dem in § 85 Satz 1 AO steuerrechtlich begründeten Legalitätsprinzip und dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar wäre (BFH, Beschluss vom 28.11.2016 GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 Rz. 106). Dementsprechend handelt es sich bei Verwaltungsvorschriften, die sich auf die §§ 163, 227 AO stützen, um norminterpretierende (das Merkmal sachlicher Unbilligkeit konkretisierende) Verwaltungsvorschriften, die nach ständiger BFH-Rechtsprechung, der der Senat sich anschließt, im gerichtlichen Verfahren (auch unter dem Gesichtspunkt eines Anspruchs der Steuerpflichtigen auf Gleichbehandlung) keine Bindungswirkung haben. Sie stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung, der allein es obliegt zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat (BFH, Beschluss vom 28.11.2016 GrS 1/15, BStBl II 2017, 393 Rz. 107 f.).

94

bb) Vor diesem Hintergrund ist eine Kapitalertragsteuererstattung im Streitfall nicht aus Billigkeitsgründen geboten. Dahinstehen kann, ob – worüber die Beteiligten streiten – die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Klägerin als gemeinnützig bereits aufgrund der dem Testament der Stiftung beigefügten Satzung oder des im Januar 2018 beim Finanzamt F eingereichten Satzungsentwurf vorlagen. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, lägen keine Billigkeitsgründe vor.

95

(a) Sachliche Billigkeitsgründe – die im Streitfall allein geltend gemacht und ersichtlich sind – liegen vor, wenn die Besteuerung zwar äußerlich dem Gesetz entspricht, aber den Wertungen des Gesetzgebers im konkreten Fall derart zuwiderläuft, dass die Erhebung der Steuer unbillig erscheint. Das ist der Fall, wenn nach dem erklärten oder mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers angenommen werden kann, dass er die im Billigkeitswege zu

96

entscheidende Frage – wenn er sie als regelungsbedürftig erkannt hätte – i. S. der begehrten Billigkeitsmaßnahme entschieden hätte. Dies wiederum kann seinen Grund entweder in Gerechtigkeitsgesichtspunkten oder in einem Widerspruch zu dem der gesetzlichen Regelung zu Grunde liegenden Zweck haben (BFH, Urteil vom 26.09.2019 V R 13/18, BStBl II 2024, 80 [Rz. 11] m. w. N.).

Billigkeitsmaßnahmen dürfen allerdings nicht die einem gesetzlichen Steuertatbestand innewohnende Wertung des Gesetzgebers generell durchbrechen oder korrigieren, sondern nur einem – sich lediglich in einem Einzelfall zeigenden – ungewollten Überhang des gesetzlichen Steuertatbestands abhelfen. Bei der Billigkeitsprüfung müssen solche Umstände außer Betracht bleiben, die der gesetzliche Tatbestand typischerweise mit sich bringt. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt in der Regel keine Billigkeitsmaßnahme. Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme stellt immer auf den Einzelfall ab und ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten (BFH, Urteil vom 26.09.2019 V R 13/18, BStBl II 2024, 80 [Rz. 11] m. w. N.). Härten, die dem Besteuerungszweck entsprechen und die der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung eines Tatbestandes bewusst in Kauf genommen hat, können Billigkeitsmaßnahmen nicht rechtfertigen, sondern sind ggf. durch Korrektur des Gesetzes zu beheben (BFH, Beschluss vom 11.07.2018 XI R 33/16, BStBl II 2019, 258 [Rz. 37] m. w. N. auch zu der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG –).

97

Insgesamt ist entscheidend, ob die Besteuerung im zu beurteilenden Einzelfall eine aufgrund der gesetzlichen Regelung typische Folge oder Begleiterscheinung darstellt oder ob sie sich unter Berücksichtigung aller für das Rechtsverständnis maßgeblichen Wertungen (Gesetzeszweck, Grundrechte und andere Verfassungssätze, allgemeine Rechtsgrundsätze) als für den Rechtsstaat nicht hinnehmbar und für den Einzelnen unzumutbar darstellt (vgl. Klüger in Koenig, AO, 5. Aufl. 2024, § 227 Rz. 13 m. w. N.).

98

(b) Nach dieser Maßgabe ist die Einziehung und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer im Streitfall weder wegen der von der Klägerin vorgetragenen Gründe noch aufgrund sonstiger Erwägungen unbillig.

99

(aa) Der Senat teilt nicht die Auffassung der Klägerin, dass Institutionen im Sinne des § 44a Abs. 7 EStG, die eine Bescheinigung nach § 60a AO nicht vor dem Kapitalertragsteuerabzug vorlegen (können), eine Erstattung zugestanden werden müsse, weil es von Zufälligkeiten und Unwägbarkeiten abhängt, ob und wie viele Ausschüttungen nach dem Tod eines Erblassers und der Erlangung der Bescheinigung nach § 60a AO erfolgen. Dafür kommt es – entgegen der Auffassung der Beteiligten – nicht darauf an, ob vor dem Beschluss der Sitzung der Klägerin am2020 die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO für eine Anerkennung der Klägerin als gemeinnützig vorgelegen haben. Wenn diese Voraussetzungen nicht vorgelegen hätten und eine Steuerbegünstigung sich auch nicht bei einer teleologischen Reduktion dieser Vorschriften ergäbe (vgl. BFH, Urteil vom 13.11.2019 V R 30/16, BFH/NV 2020, 342 [Rz. 16 f.]), wären (auch aus der insoweit zutreffenden Sicht der Klägerin) die Voraussetzungen für eine Erstattung aus Billigkeitsgründen schon aus diesem Grund nicht gegeben. Aber auch wenn dies anders wäre, folgte aus diesem Umstand keine Unbilligkeit der Einziehung und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer. Denn der Senat schließt sich nicht der Auffassung der Klägerin an, dass eine Erstattung aus Billigkeitsgründen geboten sei, wenn der Steuerpflichtige eine Bescheinigung aus Gründen nicht vorlegen kann, die er weder zu vertreten noch zu beeinflussen hat:

100

Zwar ist es zutreffend, dass es nach der gesetzgeberischen Konzeption, die eine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs und keine Anrechnungsmöglichkeit in einem

101

Veranlagungsverfahren vorsieht, ohne die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 7 EStG zu einer Definitivbelastung gemeinnütziger Körperschaftsteuersubjekte mit der einbehaltenen Kapitalertragsteuer kommt (Bott in Schauhoff/Kirchhain, Handbuch Gemeinnützigkeit, 4. Aufl 2023, § 8 Rz. 342, 352). Denn nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG gelten die Befreiungen nach § 5 Abs. 1 KStG nicht für inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen. Diese Einkünfte können daher keine Grundlage für die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens bilden; die Körperschaftsteuer für solche Einkünfte ist vielmehr durch den Steuerabzug abgegolten (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG), mit der Folge, dass sie selbst bei einem wegen partieller Steuerpflicht durchgeführten Veranlagungsverfahren nicht angerechnet werden (Bott in Schauhoff/Kirchhain, Handbuch Gemeinnützigkeit, 4. Aufl 2023, § 8 Rz. 341; Elser/Bindl, FR 2010, 360, 365).

Diese gesetzliche Konzeption ist aber vom Gesetzgeber bewusst hingenommen worden. Vor dem Veranlagungszeitraum 2004 konnte eine Erstattung im Einzelantragsverfahren nach § 44c a. F. EStG beantragt werden. Im Zuge der Umstellung auf das System der Abstandnahme gemäß §§ 44 Abs. 7 und 8 EStG (vgl. dazu Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 Rz. 848_10, Stand: Dezember 2024) hat der Gesetzgeber (auf Vorschlag des Finanzausschusses, Bundestags-Drucksache 15/1945, Seite 11 f.) durch Einfügung der Regelung des § 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG klargestellt, dass durch das neu eingeführte System zur Entlastung in Gestalt der Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug keine Änderung der materiell-rechtlichen Rechtslage herbeigeführt werden solle. Dem Gesetzgeber war mithin bewusst, dass es, wenn es nicht zu einer Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug kommt, trotz Steuervergünstigung zu einer Definitivbelastung des Steuerpflichtigen kommt (vgl. bereits BFH, Urteil vom 21.08.1974 I R 183/72, BStBl II 1974, 776, Rz. 16: latente beschränkte Steuerpflicht für den Fall [einer] persönlichen Steuerfreistellung).

Solche vom Gesetzgeber in Kauf genommene Folgen einer gesetzlichen Regelung können nach den genannten Rechtsgrundsätzen zum Billigkeitsrecht nicht im Billigkeitswege korrigiert werden. Soweit es im Schrifttum heißt, mit den von der Finanzverwaltung gewährten Erstattungen im Billigkeitswege würde die in den §§ 44a ff. EStG normierte Entlastung komplettiert (Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 Rz. 848_7, Stand: Dezember 2024; ähnlich Elser/Bindl, FR 2010, 360, 365), mag dies der Sache nach zutreffen; eine solche Komplettierung können aber weder die Finanzverwaltung noch die Gerichte im Wege der §§ 163, 227 AO vornehmen, sondern dies darf allein der Gesetzgeber.

(bb) Auch das Argument, der Klägerin stünde die nicht erstattete Kapitalertragsteuer nicht für ihre gemeinnützigen Zwecke zur Verfügung, kann keine Unbilligkeit des verfahrensgegenständlichen Einbehalts begründen.

Zum einen hat der Gesetzgeber wie stets im Bereich der Vergünstigungen (BVerfG, Urteil vom 20.04.2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 [Rz. 60]; BVerfG, Nichtannahmebeschluss der 1. Kammer des Ersten Senats vom 04.11.2010 1 BvR 1981/07, juris [Rz. 36], jeweils m. w. N.) auch im Bereich des Gemeinnützigkeitsrecht – wo er steuervergünstigend tätig wird (vgl. BFH, Urteile vom 17.05.2022 VIII R 2/18, BStBl II 2022, 685 Rz. 57, 79 f.) – einen weitreichenden Gestaltungsspielraum (BFH, Urteil vom 12.04.2023 I R 48/20, BStBl II 2023, 888 [Rz. 19]). Dass dieser durch die gesetzlichen Regelungen zur Entlastung von der Kapitalertragsteuer in willkürlicher oder sachwidriger überschritten wäre, ist nicht vorgetragen und nicht ersichtlich. Der Gesetzgeber will gemeinnützige Körperschaften mit der vollständigen Abstandnahme vom Steuerabzug in § 44a Abs. 7 EStG für die im Rahmen der steuerfreien Vermögensverwaltung (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG) – außerhalb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – bezogenen Kapital- und Wertpapierleiherträge bewusst

zusätzlich entlasten, um deren gemeinnützige Zweckverfolgung besonders zu fördern (s. dazu Bundestags-Drucksache 7/1470, Seite 310). Hierzu kann sich der Gesetzgeber rechtfertigend darauf stützen, dass die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 ff. AO hinsichtlich des Ziels und der Grenze der Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorgezeichnet ist und das angestrebte Förderungs- oder Lenkungsziel auch von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird (BFH, Urteil vom 17.05.2022 VIII R 2/18, BStBl II 2022, 685 [Rz. 79]). Es bleibt dem Gesetzgeber indes unbenommen, die Bedingungen für eine steuerliche Entlastung festzulegen. Das Erfordernis der Vorlage der Nichtveranlagungsbescheinigung dient in sachgerechter Weise der Vereinheitlichung des Abzugsverfahrens. Bei Einführung des Nachweiserfordernisses nach § 44a Abs. 7 Satz 4 EStG i.d.F. des StÄndG v. 15.12.2003 (BGBl. I, 2645), jetzt § 44a Abs. 7 Satz 2 EStG, hat der Gesetzgeber bewusst als Voraussetzung für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug die Vorlage einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung geregelt (Bundesrats-Drucksache 630/03, Seite 63). Nach der gesetzgeberischen Konzeption des Kapitalertragsteuerabzugsverfahrens darf der Abzugsverpflichtete die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nicht selbst feststellen; die Berechtigung zur Abstandnahme vom Abzug der Kapitalertragsteuer ergibt sich entweder aus einem Freistellungsauftrag oder durch eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung; dadurch wird das Verfahren standardisiert und für den Abzugsverpflichteten risikofreier; außerdem werden Steuerausfälle vermieden, die sich aufgrund einer unzutreffenden Beurteilung durch den Abzugsverpflichteten ergeben könnten (Gersch in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 44a EStG Rz. C 2, Stand: November 2024).

Außerdem gilt, wie ausgeführt, auch diesbezüglich, dass eine solche dem Gesetzgeber bewusste Folge nicht im Billigkeitswege korrigiert werden kann. Eine etwaige Verfassungswidrigkeit der vom Gesetzgeber bewusst strukturierten Entlastungskonzeption könnte die Klägerin nicht im Billigkeitswege geltend machen, sondern hätte insoweit durch Anfechtung der Kapitalertragsteueranmeldung (die ein Verwaltungsakt mit Drittwirkung ist) vorgehen müssen. 106

(cc) Es liegt im Streitfall auch nach den (sonstigen) konkreten Umständen des Einzelfalls keine Unbilligkeit vor. Der Senat leitet eine Unbilligkeit nicht aus dem von der Klägerin vorgetragene(n) Umstand ab, dass ihre Errichtung nicht vor Erteilung einer verbindlichen Auskunft zur Nicht-Aufdeckung stiller Reserven bei der Übertragung der Kommanditaktien auf sie erfolgen sollte. Dies ergibt sich aus mehreren, jeweils für sich genommen der Annahme einer Unbilligkeit entgegenstehenden Gründen: 107

- Zum einen geht der Senat schon im Ansatzpunkt davon aus, dass die Einholung einer verbindlichen Auskunft den Streitfall nicht zu einem atypischen Fall macht; vielmehr hält der Senat die Einholung einer verbindlichen Auskunft für ein in Fällen wie dem Streitfall nicht unübliches Vorgehen. Dieser Umstand und die damit einhergehende Verzögerung stellen damit keine atypische Folge des gesetzlichen Tatbestands dar und können daher keine Abweichung von den Gesetzesfolgen im Billigkeitswege begründen. Weitere atypische Umstände des Einzelfalls, die eine Unbilligkeit begründen könnten, sind nicht vorgetragen und nicht ersichtlich. 108

- Zum zweiten steht der Annahme einer Unbilligkeit darüber hinaus entgegen, dass die Stifterin die streitige Steuerbelastung hätte vermeiden können, indem sie die Klägerin – als zumutbare Alternativgestaltung – schon zu Lebzeiten errichtet, aber erst von Todes wegen mit einem Vermächtnis bedacht hätte (vgl. von Oerzten, Zeitschrift für Erbrecht und 109

Vermögensnachfolge 2019, 731, 733; Zimmermann/Raddatz, Neue Juristische Wochenzeitschrift 2019, 485, 491; Hülsmann in ErbStG-eKommentar, § 3 Rz. 234, Stand: Oktober 2024). Jedenfalls hätte die Klägerin – ungeachtet des Zeitpunkts des aus ihrer Sicht durch die Einholung der verbindlichen Auskunft verzögerten Erwerbs der Kommanditaktien – auch schon alsbald nach Eröffnung des Testaments errichtet werden und den als Satzung bezeichneten Vertrag unterzeichnen können. Dies gilt unabhängig davon, wann das wirtschaftliche Eigentum an den Kommanditaktien tatsächlich auf die Klägerin übergegangen ist: Wenn der Vortrag der Klägerin so zu verstehen wäre, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Kommanditaktien vor Erteilung der verbindlichen Auskunft nicht auf die Klägerin übergegangen war, kann die Klägerin schon deshalb keine Erstattung verlangen, weil die Kapitalertragsteuer dann nicht auf ihre Rechnung (sondern auf diejenige des Erben) einbehalten wurde. Wenn hingegen das wirtschaftliche Eigentum vor Erteilung der verbindlichen Auskunft übergegangen war, wäre die verbindliche Auskunft kein Grund gewesen, mit der Errichtung der Klägerin zu warten.

- Zum dritten und zuletzt steht der Annahme einer Unbilligkeit auch entgegen, dass die Klägerin, wenn sie, wie sie meint, schon vor Abschluss des Satzungsvertrags am2020 die materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuervergünstigung erfüllt hat, gegen die Ablehnung der Erteilung einer solchen Bescheinigung hätte vorgehen können und müssen; sie hätte etwa geltend machen können, dass die §§ 52 ff. AO teleologisch zu reduzieren seien, wenn die darin enthaltenen Vorgaben auf andere Weise hinreichend sichergestellt seien. Dies gilt umso mehr, als es sich bei der Klägerin um eine nicht rechtsfähige Stiftung handelt, als deren „Satzung“ – was im Streitfall indes nicht zu entscheiden ist – möglicherweise bereits das Testament selbst angesehen werden kann. 110

c) Ohne dass es nach dem Gesagten darauf ankäme, ist es abschließend auch nicht zu beanstanden, dass der Beklagte die Voraussetzungen einer Billigkeitsmaßnahme 111

? weder nach Rz. 300a des BMF-Schreibens vom 18.01.2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, FMNR05a000016 (BStBl I 2016, 85), jetzt: BMF-Schreiben vom 20.12.2022 IV C 1-S 2252/19/10003:011, FMNR202202570 (BStBl I 2023, 46) 112

? noch nach Rz. 300b des BMF-Schreibens vom 18.01.2016 IV C 1-S 2252/08/10004:017, FMNR05a000016 (BStBl I 2016, 85 Rz. 300b), jetzt: BMF-Schreiben vom 19.05.2022 IV C 1-S 2252/19/10003:009, FMNR202201137 (BStBl I 2022, 742 Rz. 300b) als gegeben angesehen hat. 113

Der Beklagte hat dazu in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, er halte die Rz. 300b der vorgenannten BMF-Schreiben nur dann für einschlägig, wenn lediglich eine kurze Zeit zwischen Todesfall und Erteilung der Bescheinigung liege; hingegen erlaube die Regelung keine Erstattung entrichteter Kapitalertragsteuern, wenn – wie im Streitfall – die Bescheinigung auf Umständen beruhe (hier: der Satzung vom2020), die erst nach dem Zeitpunkt der Abführung eingetreten seien, weil daraus dann kein Rückschluss auf die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung im Zahlungszeitpunkt gezogen werden könne. Diese Auslegung der Rz. 300b in den genannten BMF-Schreiben ist jedenfalls vertretbar. Hinzu kommt, dass die Regelung der Rz. 300b nur den Fall einer Einsetzung einer steuerbegünstigten Institution als Erbe erfasst, während die Klägerin im Streitfall als Vermächtnisnehmerin eingesetzt wurde. 114

Die Regelung der Rz. 300a des genannten BMF-Schreibens erfasst ersichtlich nur den Fall, in dem eine bereits ausgestellte Bescheinigung dem Abzugsverpflichteten im Zeitpunkt der Auszahlung der Kapitalerträge nicht vorlag, von ihm aber bereits hätte vorgelegt werden 115

können (vgl. dazu im Umkehrschluss die Formulierung in Rz. 300b). Der Klägerin hätte die erst im Jahr 2020 ausgestellte Bescheinigung nicht bereits zu den Zeitpunkten der Auszahlung vorlegen können.

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

116

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Denn es handelt sich um eine Einzelfallentscheidung unter Anwendung allgemein anerkannter Rechtsprechungsgrundsätze. Auch die Tatsache, dass sich die Klägerin auf Regelungen in einem BMF-Schreiben beruft, begründet keine grundsätzliche Bedeutung (vgl. BFH, Beschluss vom 25.01.2010 VIII B 68/09, BFH/NV 2010, 890 [Rz. 6]). Denn, wie dargelegt, verhält sich das BMF-Schreiben nach der (vertretbaren) Auffassung des Beklagten nicht zu der streitgegenständlichen Fallkonstellation.

117