

Urteil vom 20. November 2018, VIII R 45/15

Anfechtung einer Kapitalertragsteuer-Anmeldung durch den Vergütungsgläubiger; Erledigung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufgrund der Einkommensteuerfestsetzung bei einem Antrag nach § 32d Abs. 4 EStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.201118.VIIIR45.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 32d Abs 4, EStG § 36 Abs 2 Nr 2, EStG § 43 Abs 5 S 3, EStG § 44 Abs 1 S 1, EStG § 44 Abs 1 S 3, EStG § 44 Abs 5 S 1, EStG § 45a, AO § 168, AO § 124 Abs 2, FGO § 60 Abs 3, FGO § 68 S 4 Nr 2, FGO § 100 Abs 1 S 4, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14 Abs 1, GG Art 19 Abs 1 S 1, AEUV Art 63, EG Art 56, GG Art 2 Abs 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG Köln, 04. August 2015, Az: 3 K 1040/15

Leitsätze

1. Die Drittanfechtungsklage gegen eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig, wenn sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung vor der Klageerhebung durch die Einbeziehung der Kapitalerträge in die Einkommensteuerfestsetzung aufgrund eines Antrags nach § 32d Abs. 4 EStG auf sonstige Weise gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt hat .
2. Der Vorrang der Überprüfung der Rechtmäßigkeit der einbehaltenen Kapitalertragsteuer im Festsetzungsverfahren verstößt weder gegen das Gebot des effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG, noch gegen Art. 3 GG und Art. 14 Abs. 1 GG (Verbot der Übermaßbesteuerung) oder gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG, Art. 63 AEUV) .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 5. August 2015 3 K 1040/15 wird mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Klage unzulässig war.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war Inhaber von Aktien des amerikanischen Unternehmens A. Das Kreditinstitut B (B) behielt aufgrund einer "Entflechtung (Spin-off)" dieser Wertpapiere einen Steuerabzugsbetrag für Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer in Höhe von insgesamt 919,57 € ein. Es meldete diesen Betrag mit der Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 bei dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) an.
- 2 Der Kläger wandte sich --nach erfolglosen Anträgen auf Auszahlung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer bei dem für die Einkommensteuerveranlagung zuständigen Finanzamt C und beim Finanzgericht (FG) ... (Az. ...)-- an das für die Anmeldung der Kapitalertragsteuer zuständige beklagte FA. Er machte geltend, dass die Abführung der Kapitalertragsteuer in Höhe von 919,57 € rechtswidrig und der abgeführte Betrag daher an ihn zu erstatten sei. Auch nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) führe der "Spin-off" der A-Aktien nicht zu steuerpflichtigen Kapitaleinkünften.
- 3 Das für die Einkommensteuerveranlagung des Klägers zuständige Finanzamt C erließ am 10. Februar 2014 einen Einkommensteuerbescheid für 2012. Aufgrund des Antrags des Klägers auf Überprüfung des Steuereinbehalts nach § 32d Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wurden bei der Einkommensteuerfestsetzung die Erträge aus dem "Spin-off" in Höhe von 3.284,74 € bei der Berechnung der Einkünfte, die nach § 32d Abs. 1 EStG der

Abgeltungsteuer unterliegen, berücksichtigt. Die von B abgeführte Kapitalertragsteuer in Höhe von 919,57 € wurde im Abrechnungsteil des Einkommensteuerbescheids auf die Einkommensteuerschuld angerechnet. Der hiergegen eingelegte Einspruch wurde für ruhend erklärt.

- 4 Der Einspruch des Klägers gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung des B für Oktober 2012 wurde vom FA mit Einspruchsentscheidung vom 18. März 2015 mangels Rechtsschutzbedürfnisses als unzulässig verworfen. Die vom Kläger hiergegen am 15. April 2015 erhobene Klage hat das FG mit Urteil vom 5. August 2015 3 K 1040/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 93) als unbegründet abgewiesen.
- 5 Der Kläger macht mit der Revision geltend, dass eine Drittanfechtung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung zulässig sei. Sollte der Steuerpflichtige hinsichtlich seiner Einwendungen gegen die Anmeldung der Kapitalertragsteuer auf das Einkommensteuerverfahren verwiesen werden, führe dies zu einer Verletzung des Gebots des effektiven Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes --GG--). Zudem führe die Abführung von Kapitalertragsteuer aufgrund eines "Spin-off" zu einer verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung. Es liege auch ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) vor. Es sei unverhältnismäßig und diskriminierend, von dem Steuerpflichtigen einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinbehalts nach § 32d Abs. 4 EStG im Veranlagungsverfahren zu verlangen, der zur Überprüfung aller Kapitalerträge führe.
- 6 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie die Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 12. November 2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 18. März 2015 aufzuheben,

hilfsweise festzustellen, dass die Kapitalertragsteuer-Anmeldung vom 12. November 2012 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 18. März 2015 rechtswidrig waren.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen. Es hat zwar die Klage zu Unrecht für zulässig erachtet und den Haupt- und Hilfsantrag als unbegründet abgewiesen. Gleichwohl ist der Tenor des Urteils zutreffend, so dass das Urteil trotz dieses Rechtsfehlers nicht aufzuheben ist (BFH-Urteile vom 10. Januar 2007 I R 75/05, BFH/NV 2007, 1506; vom 23. September 2008 I R 90/07, BFH/NV 2009, 588, m.w.N.). Die Revision ist deshalb mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist. Aufgrund der offensichtlichen Unzulässigkeit der Klage ist es nicht verfahrensfehlerhaft, dass das FG die Beiladung des B zum Verfahren unterlassen hat.
- 9 1. Die Klage gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung des B für Oktober 2012 ist unzulässig. Zwar war der Kläger grundsätzlich befugt, die Kapitalertragsteuer-Anmeldung im Rahmen einer sog. Drittanfechtung aus eigenem Recht anzufechten (a). Jedoch hatte sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 bereits vor Erhebung der Klage am 15. April 2015 durch den Erlass des Einkommensteuerbescheids für 2012 vom 10. Februar 2014 aufgrund des Antrags des Klägers auf Überprüfung des Steuereinbehalts nach § 32d Abs. 4 EStG erledigt (b). Damit ist das Rechtsschutzinteresse des Klägers in Bezug auf die Anfechtung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung entfallen (c).
- 10 a) Der Kläger war grundsätzlich befugt, als Gläubiger der Kapitalerträge und Schuldner der Kapitalertragsteuer (§ 44 Abs. 1 Satz 1 EStG) die Kapitalertragsteuer-Anmeldung des B anzufechten. Die nach § 45a EStG angemeldete Kapitalertragsteuer steht nach § 168 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Ihr Regelungsgehalt beschränkt sich darauf, dass der Schuldner der Kapitalerträge die angemeldeten Beträge abzuführen hat. Da jedoch der Gläubiger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer sowie den im Abzugsverfahren erhobenen Solidaritätszuschlag schuldet und demgemäß der Vergütungsschuldner die Steuerabzüge für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorgenommen hat (§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG), werden im Fall der Rechtswidrigkeit der nach § 168 AO fingierten Steuerbescheide auch rechtlich geschützte Interessen des Gläubigers der Kapitalerträge berührt (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012 I R 27/12, BFHE 241, 151, BStBl II 2013, 682, m.w.N.). Danach ist eine Drittanfechtung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung durch den Gläubiger der

Kapitalerträge grundsätzlich möglich (s. hierzu auch Heuermann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, --HHSp--, § 168 AO Rz 8, m.w.N.).

- 11** b) Gegenstand der Drittanfechtungsklage ist die mit der Steueranmeldung verbundene Steuerfestsetzung gegen den Vergütungsschuldner. Die Überprüfung der Steueranmeldung beschränkt sich in diesem Fall darauf, ob der Vergütungsschuldner die Steueranmeldung vornehmen durfte. Dies ist bereits dann zu bejahen, wenn die Voraussetzungen für den Steuereinbehalt zweifelhaft sind. Auch ist im Rahmen dieses eingeschränkten Prüfungsumfangs im Grundsatz davon auszugehen, dass der Vergütungsschuldner zum Kapitalertragsteuerabzug dann berechtigt ist, wenn er sich hierbei auf ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen stützen kann. Dieser Grundsatz ist aber dann zu durchbrechen, wenn die Ansicht des Vergütungsgläubigers dem eindeutigen Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen entspricht und auch aus deren Entstehungsgeschichte und Zweck kein Anhalt für ein abweichendes Regelungsverständnis besteht (BFH-Urteil in BFHE 241, 151, BStBl II 2013, 682), so dass die Anmeldung des Vergütungsschuldners eindeutig rechtswidrig ist. Ob dieser Prüfungsumfang durch die ab dem Veranlagungszeitraum 2016 geltende Regelung des § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG (eingeführt durch Art. 3 Nr. 7 Buchst. a des Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2. November 2015, BGBl I 2015, 1834), nach der der Steuerabzug unter Beachtung der im Bundessteuerblatt veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung vorzunehmen ist, weiter eingeschränkt wird, ist im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden, da die Regelung auf das Streitjahr keine Anwendung findet.
- 12** c) Der Senat kann offen lassen, ob die Kapitalertragsteuer-Anmeldung des B für Oktober 2012 i.S. dieser Rechtsprechung eindeutig rechtswidrig war, da die Klage mangels Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig ist. Die angefochtene Kapitalertragsteuer-Anmeldung hatte sich bereits vor der Erhebung der Drittanfechtungsklage am 15. April 2015 durch die Festsetzung der Einkommensteuer im Jahresbescheid für 2012 vom 10. Februar 2014 gemäß § 124 Abs. 2 AO erledigt, da der Kläger mit der Einkommensteuererklärung einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG gestellt hatte.
- 13** aa) Ein Verwaltungsakt bleibt nach § 124 Abs. 2 AO wirksam, 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 Verwaltungsakts aufgrund des Erlasses eines neuen Verwaltungsakts überholt ist.
- 14** bb) Nach diesen Grundsätzen hat sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung des B für Oktober 2012 durch den Erlass des Einkommensteuerbescheids für 2012 erledigt. Aufgrund des Antrags des Klägers als Gläubiger der Kapitalerträge nach § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG i.V.m. § 32d Abs. 4 EStG auf Überprüfung des Steuereinhalts wurden die von B angemeldeten Kapitalerträge in die Steuerfestsetzung miteinbezogen und die abgeführte Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die hierfür festgesetzte Steuer angerechnet. Dadurch wurde in dem Einkommensteuerbescheid der Regelungsgehalt der Kapitalertragsteuer-Anmeldung aufgenommen. Der Einkommensteuerbescheid löste danach die Kapitalertragsteuer-Anmeldung als Rechtsgrundlage für die von dem Vergütungsschuldner einbehaltene Kapitalertragsteuer ab, so dass sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung nach § 124 Abs. 2 AO auf andere Weise erledigt hat (FG Hamburg, Urteil vom 15. Dezember 2014 6 K 183/12, Betriebs-Berater --BB-- 2015, 725; Niedersächsisches FG, Urteil vom 17. Januar 2008 10 K 391/02, EFG 2008, 1041; Günther, Der Erbschaftsteuer-Berater 2015, 97; s.a. Müller-Franken in HHSp, § 124 AO Rz 247 f.; Heuermann in HHSp, § 168 AO Rz 9, m.w.N.; Güroff in Gosch, AO § 124 Rz 14.2; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 124 AO Rz 20; zur Lohnsteueranmeldung: BFH-Urteil vom 12. Oktober 1995 I R 39/95, BFHE 179, 91, BStBl II 1996, 87; zum Einkommensteuervorauszahlungsbescheid: BFH-Urteil vom 22. März 2011 VII R 42/10, BFHE 233, 10, BStBl II 2011, 607; zur Umsatzsteuervoranmeldung: BFH-Urteil vom 29. November 1984 V R 146/83, BFHE 143, 101, BStBl II 1985, 370). Die Frage, ob die Festsetzung der Einkommensteuer auch dann zu einer Erledigung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung führt, wenn kein Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG gestellt wird, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und kann der Senat daher offen lassen.
- 15** d) Der Kläger war danach zum Zeitpunkt der Erhebung der Klage durch die angefochtene Kapitalertragsteuer-Anmeldung nicht mehr beschwert. Die Klage war unzulässig, da das Rechtsschutzinteresse des Klägers an der Anfechtung der Kapitalertragsteuer-Anmeldung durch die Einkommensteuerfestsetzung entfallen war (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 1976 I R 154/74, BFHE 119, 219, BStBl II 1976, 785).
- 16** 2. Das Verfahren kann nicht als Klage gegen den Einkommensteuerbescheid für 2012 fortgesetzt werden. Zwar wird

gemäß § 68 Satz 4 Nr. 2 FGO ein neuer Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, der an die Stelle eines angefochtenen unwirksamen Verwaltungsakts tritt. Dies ist vorliegend jedoch nicht der Fall. Der Einkommensteuerbescheid des Klägers und die Kapitalertragsteuer-Anmeldung des B stimmen weder hinsichtlich der Verfahrensbeteiligten noch inhaltlich überein. Verfahrensbeteiligter des vorliegenden Verfahrens ist das für die Kapitalertragsteuer-Anmeldung des B zuständige beklagte FA, während im Rechtsbehelfsverfahren gegen die Einkommensteuerfestsetzung das Wohnsitzfinanzamt des Klägers (C) beteiligt ist. Gegenstand der Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist die auf die Kapitalerträge entfallende Einkommensteuer (§ 43 EStG), während im Einkommensteuerfestsetzungsverfahren die Steuer unter Berücksichtigung aller Besteuerungsgrundlagen festzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juli 2005 VI R 165/01, BFHE 209, 571, BStBl II 2005, 890, zur Lohnsteuer-Anmeldung).

- 17** 3. Die Klage ist nicht als Fortsetzungsfeststellungsklage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO zulässig, so dass auch der Hilfsantrag des Klägers keinen Erfolg hat.
- 18** a) Nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO kann, wenn ein mit der Klage angefochtener Verwaltungsakt sich im Verlauf des Klageverfahrens erledigt hat, das Gericht unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts feststellen. Diese Regelung ist nach der Rechtsprechung des BFH entsprechend anzuwenden, wenn ein Verwaltungsakt sich schon vor der Klageerhebung erledigt hat (BFH-Urteil vom 26. September 2007 I R 43/06, BFHE 219, 13, BStBl II 2008, 134, m.w.N.). Eine solche Gestaltung liegt im Streitfall vor, da sich die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für Oktober 2012 durch den Erlass des Einkommensteuerbescheids für 2012 bereits vor Erhebung der Drittanfechtungsklage nach § 124 Abs. 2 AO erledigt hat.
- 19** b) § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO macht die Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts davon abhängig, dass der Kläger ein berechtigtes Interesse an einer solchen Feststellung hat. "Berechtigtes Interesse" i.S. des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art. Dieses kann sich zum einen daraus ergeben, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit die Voraussetzung für den Eintritt einer vom Kläger erstrebten weiteren Rechtsfolge ist. Zum anderen kann es daraus abzuleiten sein, dass ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, das FA werde die vom Kläger für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen. Schließlich kann es unter dem Gesichtspunkt der Rehabilitation sowie deshalb bestehen, weil die begehrte Feststellung voraussichtlich in einem beabsichtigten und nicht völlig aussichtslosen Schadensersatzprozess erheblich sein wird (BFH-Urteil in BFHE 219, 13, BStBl II 2008, 134, m.w.N.).
- 20** c) Nach diesen Grundsätzen ist ein Fortsetzungsfeststellungsinteresse des Klägers nicht gegeben.
- 21** aa) Die Besonderheit des Streitfalls besteht darin, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit der angefochtenen Kapitalertragsteuer-Anmeldung nicht Voraussetzung dafür ist, dass der Kläger einen effektiven Rechtsschutz erhält. Die Frage, ob der "Spin-off" der A-Aktien zu steuerpflichtigen Kapitalerträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG führt, kann im Rahmen der Anfechtung des Einkommensteuerbescheids eigenständig beurteilt werden, da die Kapitalerträge aufgrund des Antrags des Klägers nach § 32d Abs. 4 EStG der Einkommensteuerfestsetzung zugrunde gelegt wurden.
- 22** bb) Einem berechtigten Interesse an einer Feststellung der Rechtswidrigkeit der erledigten Kapitalertragsteuer-Anmeldung steht auch entgegen, dass diese im Wege der Drittanfechtung nur dahingehend überprüft werden kann, ob B als Schuldnerin der Kapitalerträge zum Steuerabzug berechtigt war (BFH-Urteil in BFHE 241, 151, BStBl II 2013, 682, Rz 10). Eine Entscheidung hierüber wäre für die Einkommensbesteuerung nicht bindend. Ein Grundlagen-/Folgebeseid-Verhältnis zwischen der Kapitalertragsteuer-Anmeldung und der Einkommensteuerfestsetzung besteht mangels gesetzlicher Grundlage nicht, so dass auch aus diesem Grund ein Feststellungsinteresse nicht gegeben ist.
- 23** cc) Der Kläger hat auch nicht geltend gemacht, dass hinsichtlich des Abzugs von Kapitalertragsteuer für den "Spin-off" der A-Aktien eine Wiederholungsgefahr gegeben ist. Dies ist auch nach Aktenlage nicht ersichtlich.
- 24** d) Danach liegt das für die Klage gemäß § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO erforderliche Fortsetzungsfeststellungsinteresse nicht vor, so dass die Klage unzulässig ist.
- 25** 4. Die Beschränkung der Anfechtungsmöglichkeit der Kapitalertragsteuer-Anmeldung verstößt nicht gegen Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG. Der Rechtsschutz des Klägers wird hierdurch nicht unangemessen beeinträchtigt.

- 26** a) Das Grundrecht des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG garantiert sowohl den Zugang zu den Gerichten als auch die Wirksamkeit des Rechtsschutzes (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31. Mai 2011 1 BvR 857/07, BVerfGE 129, 1, m.w.N.). Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG ist jedoch nicht in dem Sinne zu verstehen, dass ein größtmöglicher Rechtsschutz gewährt werden muss. Vielmehr sind auch andere Verfassungsgüter --etwa die Schaffung von Rechtssicherheit binnen angemessener Frist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 20. April 1982 2 BvL 26/81, BVerfGE 60, 253)-- zu berücksichtigen. Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG gewährleistet auch nicht einen bestimmten Rechtsweg, also eine dem Charakter der beanstandeten Maßnahme der öffentlichen Gewalt jeweils angepasste Verfahrensart. Es wird dem einzelnen Bürger durch dieses Grundrecht lediglich garantiert, dass ihn beeinträchtigende hoheitliche Maßnahmen in irgendeinem gerichtlichen Verfahren überprüft werden können (BVerfG-Beschluss vom 27. Juli 1971 2 BvR 443/70, BVerfGE 31, 364). Das aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG i.V.m. Art. 20 Abs. 3 GG abgeleitete Gebot effektiven Rechtsschutzes verlangt jedoch, dass strittige Rechtsverhältnisse in angemessener Zeit geklärt werden. Die Angemessenheit der Dauer eines Verfahrens ist nach den besonderen Umständen des einzelnen Falles zu bestimmen, so dass sich nicht generell festlegen lässt, ab wann ein Verfahren unverhältnismäßig lange dauert. Bei der verfassungsrechtlichen Beurteilung dieser Frage sind stets alle Umstände des Einzelfalles, insbesondere die Bedeutung der Sache für die Beteiligten, die Schwierigkeit der Sachmaterie sowie die gerichtlich nicht zu beeinflussenden Tätigkeiten von Dritten einzubeziehen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juni 2007 2 BvR 1060/06, BVerfGE 11, 281).
- 27** b) Nach diesen Grundsätzen ist eine Verletzung des Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG nicht gegeben. Durch das gesetzlich aufeinander abgestimmte Verfahren zur Überprüfung des Kapitalertragsteuerabzugs wird der Rechtsschutz des Steuerpflichtigen nicht unangemessen eingeschränkt. Es wird durch die Möglichkeit der Antragstellung nach § 32d Abs. 4 EStG sichergestellt, dass nicht aufgrund einer zu engen Begrenzung der Rechtsschutzmöglichkeiten im Drittanfechtungsverfahren gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung irreparable Folgen zum Nachteil des Steuerpflichtigen entstehen. Der Senat weist darauf hin, dass er --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch keine Bedenken gegen die Beschränkung der Drittanfechtungsklage des Vergütungsgläubigers gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung hat, auch wenn diese Frage im vorliegenden Verfahren aufgrund der Unzulässigkeit der Klage nicht von entscheidender Bedeutung war.
- 28** aa) Bis zum Erlass des Einkommensteuerbescheids kann der Gläubiger der Kapitalerträge und Schuldner der Kapitalertragsteuer seine Einwendungen gegen die Anmeldung der Kapitalertragsteuer im Wege der Drittanfechtung geltend machen. Zwar wird die Steueranmeldung bei einer Drittanfechtungsklage grundsätzlich nur dahingehend überprüft, ob der Vergütungsschuldner die Steueranmeldung überhaupt vornehmen durfte. Dies ist bereits dann zu bejahen, wenn die Voraussetzungen für den Steuereinbehalt zweifelhaft und nicht eindeutig rechtswidrig sind (BFH-Urteil in BFHE 241, 151, BStBl II 2013, 682, Rz 10, m.w.N.).
- 29** bb) Diese Beschränkung der Anfechtungsmöglichkeit der Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist sachlich gerechtfertigt. Sie ergibt sich daraus, dass das Abzugsverfahren Teil des Erhebungsverfahrens ist und der Regelungsgehalt der Kapitalertragsteuer-Anmeldung auf den Einbehalt und die Abführung der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge beschränkt ist (BFH-Urteil in BFHE 241, 151, BStBl II 2013, 682, m.w.N.). Diesbezüglich ist auch zu berücksichtigen, dass der Schuldner der Kapitalerträge für die einzubehaltende und abzuführende Steuer gemäß § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG haftet, so dass er auch im Zweifelsfall berechtigt sein muss, die Kapitalertragsteuer abzuführen. Zweifelsfragen hinsichtlich der Besteuerung der Kapitaleinkünfte sind deshalb nicht im Anmeldeverfahren, sondern nach dem in § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG i.V.m. § 32d Abs. 4 EStG vorgesehenen Verfahren zur Überprüfung des Steuereinhalts im Festsetzungsverfahren zu klären.
- 30** cc) Dies entspricht der Idee des steuerrechtlichen Abzugsverfahrens, nach der aus Gründen des vereinfachten Verwaltungsvollzugs und zur Vermeidung von Steuerausfällen die Steuer zunächst einmal erhoben wird und etwaige Überzahlungen erst nach Abschluss der späteren Veranlagung ausgeglichen werden. Das BVerfG hat eine solche Vorgehensweise des Gesetzgebers für den Bereich des Lohnsteuerrechts ausdrücklich gebilligt (BVerfG-Beschluss vom 26. Januar 1977 1 BvL 7/76, BStBl II 1977, 297). Niederschlag findet dieser Gedanke auch in der gesetzlichen Einschränkung des vorläufigen Rechtsschutzes gemäß § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO auf die festgesetzte Steuer abzüglich der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge. Danach kann bei Zweifeln an der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung eine Aufhebung der Vollziehung der angerechneten Steuerabzugsbeträge nur dann erfolgen, wenn dies zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint. Dies ist nur dann der Fall, wenn die Rechtslage klar und eindeutig für die begehrte Regelung spricht und eine abweichende Beurteilung in einem etwa durchzuführenden Hauptverfahren zweifelsfrei auszuschließen ist. Auch diese Beschränkung des Rechtsschutzes ist mit Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG vereinbar (BFH-Beschlüsse vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367; vom 23. April 2012 III B 183/11, BFH/NV 2012, 1173).

- 31** dd) Es liegt auch kein Verstoß gegen das aus Art. 19 Abs. 4 Satz 1 GG folgende Gebot eines zeitnahen und effektiven Rechtsschutzes vor. Hieraus kann kein Anspruch abgeleitet werden, dass komplexe und nicht anhand der Gesetzeslage eindeutig zu klärende Fragen der Besteuerung von Kapitaleinkünften bereits endgültig im Kapitalertragsteuer-Anmeldungsverfahren geklärt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit offen steht, diese Fragen aufgrund eines Antrags nach § 32d Abs. 4 EStG im Einkommensteuerverfahren klären zu lassen. Dies führt auch nicht zu einer unangemessenen Dauer des Rechtsschutzverfahrens. Der Steuerpflichtige hat es in der Hand, durch eine zeitnahe Abgabe der Einkommensteuererklärung und eine Antragstellung nach § 32d Abs. 4 EStG die Überprüfung des Kapitalertragsteuerabzugs im Rahmen der Steuerfestsetzung zeitnah herbeizuführen. Gerade der vorliegende Fall, bei dem der Erlass des Einkommensteuerbescheids vor der Erhebung der Drittanfechtungsklage erfolgte, zeigt, dass das abgestufte Verfahren nicht zu einer unverhältnismäßig langen Dauer des Rechtsschutzverfahrens führt.
- 32** 5. Die Abführung der Kapitalertragsteuer durch B führt auch nicht zu einer verfassungswidrigen Übermaßbesteuerung (Art. 14 Abs. 1 GG bzw. Art. 2 Abs. 1 GG) oder einer Verletzung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG).
- 33** a) Ein Verstoß gegen eine nach Art. 14 Abs. 1 GG bzw. Art. 2 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich gewährleistete Obergrenze der Besteuerung (s. hierzu BVerfG-Beschluss vom 18. Januar 2006 2 BvR 2194/99, BVerfGE 115, 97) liegt bereits deshalb nicht vor, weil die Abführung der Kapitalertragsteuer durch B keine abgeltende Wirkung nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG hatte, da der Kläger einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG gestellt hat. Einwendungen gegen die Höhe der auf die Kapitaleinkünfte entfallenden Steuer sind danach im Einkommensteuerverfahren zu klären.
- 34** b) Der Abzug der Kapitalertragsteuer verstößt auch nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Die wirksamste Form eines gegenwartsnahen Gesetzesvollzugs bietet die Quellensteuer, die das Einkommensteuergesetz z.B. auch für die Lohnsteuer (§ 38 EStG) und bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a EStG) kennt. Die Quellensteuer wird bei der Auszahlung erhoben und dem Steuerpflichtigen als Vorauszahlung auf die von ihm endgültig geschuldete Einkommensteuer angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Zwar werden Steuerzahlungen nicht in gleicher Gegenwartsnähe erbracht, soweit der Quellenabzug nicht möglich oder gesetzlich nicht vorgesehen ist, so dass die Einkommensteuer erst im Jahressteuerbescheid festgesetzt wird. Insoweit wird das gesetzliche Ziel einer gegenwartsnahen und unausweichlichen Steuererhebung nicht vollständig verwirklicht. Die hierdurch begründete Belastungsungleichheit in der Zeit wird hierdurch jedoch nur geringfügig berührt, so dass ein verfassungswidriger Gleichheitsverstoß nicht vorliegt (vgl. zum Lohnsteuerabzugsverfahren BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1).
- 35** 6. Die Beschränkung der Drittanfechtung durch das nationale Prozessrecht verstößt schließlich auch nicht gegen die unionsrechtlich geschützte Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG--, Art. 63 AEUV).
- 36** a) Die Kapitalverkehrsfreiheit gewährleistet den freien Kapital- und Zahlungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten und zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten (s. Senatsurteil vom 13. Juli 2016 VIII R 47/13, BFHE 254, 390, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) gewährleistet Art. 63 AEUV auch, dass das nationale Recht eines Mitgliedstaats Rechtsbehelfe für Anteilseigner vorsieht, die diesen ermöglichen, die durch Art. 63 AEUV verliehenen Rechte geltend zu machen (EuGH-Urteil The Trustees of the BT Pension Scheme vom 14. September 2017 C-628/15, EU:C:2017:687, BB 2017, 2261).
- 37** b) Danach liegt eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht vor. Aufgrund der Möglichkeit, eine Drittanfechtung gegen die Steueranmeldung und im Veranlagungsverfahren einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts nach § 32d Abs. 4 EStG zu stellen, werden die Verfahrens- und Rechtsschutzposition des Klägers auch im Hinblick auf seine Anlagen in EU-Mitgliedstaaten und in Drittstaaten nicht über das hinzunehmende Maß hinaus beschränkt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. November 2007 I R 19/04, BFHE 219, 300, BStBl II 2008, 228).
- 38** c) Die von dem Prozessbevollmächtigten des Klägers in der mündlichen Verhandlung erhobenen europarechtlichen Einwendungen gegen die Besteuerung des "Spin-off" im materiell-rechtlichen Sinne sind im vorliegenden Verfahren nicht zu prüfen, da die Klage unzulässig ist.
- 39** 7. Eine notwendige Beiladung des B durch das FG gemäß § 60 Abs. 3 FGO zu dem Anfechtungs- bzw.

Feststellungsverfahren gegen die Kapitalertragsteuer-Anmeldung (s. zur Beiladung im Lohnsteuerverfahren: BFH-Beschluss vom 7. August 2015 VI B 66/15, BFH/NV 2015, 1600) war nicht erforderlich, da die Klage offensichtlich unzulässig ist (BFH-Urteil vom 8. Oktober 1991 VIII R 85/88, BFH/NV 1992, 324; BFH-Beschlüsse vom 10. Juni 2005 IV B 247/03, BFH/NV 2005, 1747; vom 7. Mai 2014 II B 117/13, BFH/NV 2014, 1232, m.w.N.). Dementsprechend entfällt eine Zurückverweisung der Sache an das FG zur Nachholung der Beiladung.

40 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de