

# Urteil vom 02. März 2016, I R 73/14

## Abzug ausländischer Steuern in Missbrauchsfällen

BFH I. Senat

EStG § 34c Abs 1, EStG § 34c Abs 3, AO § 42

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 20. Mai 2014, Az: 2 K 216/12

## Leitsätze

1. Ein Abzug ausländischer Steuern gemäß § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. bei der Ermittlung der Einkünfte setzt die Identität des zur deutschen und zur ausländischen Steuer herangezogenen Steuersubjekts voraus .
2. Werden dem Steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen einer inländischen GmbH, die von einer in rechtsmissbräuchlicher Weise zwischengeschalteten ausländischen Gesellschaft bezogen wurden, gemäß § 42 AO a.F. zugerechnet, dann kann er eine von dieser Gesellschaft auf die Weiterausschüttung an eine weitere zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft gezahlte ausländische Steuer nicht gemäß § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. abziehen .

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 21. Mai 2014 2 K 216/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war im Streitjahr 1999 als Geschäftsführer und Gesellschafter der A-GmbH (GmbH) tätig. Daraus erzielte er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen (Gewinnausschüttungen). Er wurde zunächst erklärungsgemäß veranlagt.
- 2 In einem ihm 2008 bekannt gegebenen --in strafrechtlicher Hinsicht nach erheblichen Steuernachzahlungen und einer zusätzlichen Geldbuße nach § 153a der Strafprozessordnung später eingestellten-- Ermittlungsverfahren stellte die Steuerfahndung fest, dass der Kläger mit einer Beteiligungskonstruktion Kapitaleinkünfte verschleiert und der Besteuerung entzogen hatte.
- 3 Er hatte am ... 1992 55 % der Stammanteile der GmbH an eine V B.V. (V) in den Niederlanden veräußert und behielt neben einem weiteren Gesellschafter nominell lediglich 25 % der Stammanteile. Die V ist eine 100 %ige Tochtergesellschaft der Gesellschaft B N.V. (B), diese wiederum eine 100 %ige Tochtergesellschaft der F Ltd. (F), deren Anteile wiederum alleine dem Kläger zustanden. Die Gewinnausschüttungen der GmbH wurden über die V und die B an die F durchgereicht. Für die Gewinnausschüttung der V an die B fiel in den Niederlanden eine Dividendensteuer an, die von der V gezahlt wurde.
- 4 Ab ... 2001 wurden Vermögenswerte von der F sukzessive auf die Stiftung ... mit Sitz in D (Ausland) umgeschichtet. Begünstigter der Stiftung war der Kläger. Die F und die Stiftung unterhielten Konten bei der X-Bank in D. Die ihm auf diese Weise weiterhin zugeflossenen anteiligen Gewinnausschüttungen der GmbH gab der Kläger in seiner Steuererklärung für das Streitjahr nicht an.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) rechnete in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid die der V zugeflossenen Nettoausschüttungen der GmbH für 1999 mit ... DM dem Kläger

gemäß § 42 der Abgabenordnung i.d.F. vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) vom 20. Dezember 2007 (BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) --AO a.F.-- als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu.

- 6 Der Einspruch des Klägers hatte insoweit Erfolg, als das FA mit Änderungsbescheid die von der GmbH an die V gezahlten Bruttodividenden in Höhe von ... DM anstelle der Nettoausschüttungen als Einkünfte ansetzte und die von der GmbH abgeführte Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer anrechnete. Das FA war allerdings weiterhin der Auffassung, dass die vom Kläger darüber hinaus begehrte Berücksichtigung der von V gezahlten niederländischen Dividendensteuer nicht in Betracht komme, weil die fraglichen Einkünfte dem Kläger nicht zugerechnet würden und damit nicht in die Ermittlung der der deutschen Besteuerung unterliegenden Einkünfte einbezogen werden könnten. Es liege mithin kein Doppelbesteuerungstatbestand vor, weshalb eine Anrechnung der niederländischen Steuer nach Maßgabe des § 34c des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1997 i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard (Seeschiffahrtsanpassungsgesetz) vom 9. September 1998 (BGBl I 1998, 2680, BStBl I 1998, 1158) --EStG 1997 n.F.-- ausscheide.
- 7 In seinem klageabweisenden Urteil bestätigte das Niedersächsische Finanzgericht (FG) die finanzbehördliche Rechtsanwendung im Wesentlichen (Urteil vom 21. Mai 2014 2 K 216/12).
- 8 Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Revision.
- 9 Er beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1999 vom ... 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... 2012 mit der Maßgabe abzuändern, dass die von der V im Königreich der Niederlande abgeführte Dividendensteuer in Höhe von ... DM bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht den Abzug der niederländischen Dividendensteuer versagt, weil es an der von § 34c EStG 1997 n.F. vorausgesetzten Subjektidentität fehlt.
- 12 1. Das FG ist rechtsfehlerfrei und in Übereinstimmung mit den Beteiligten davon ausgegangen, dass die vom Kläger gewählte Rechtskonstruktion missbräuchlich i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO a.F. war. Es hat dazu --für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, dass für die Zwischenschaltung der Gesellschaften V, B und F wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe nicht erkennbar waren und jene Gesellschaften lediglich zum Zwecke der Steuerersparnis unterhalten wurden.
- 13 2. Zwischen den Beteiligten steht ebenfalls zu Recht nicht im Streit, dass die Anrechnung der von V gezahlten Dividendensteuer gemäß § 34c Abs. 1 EStG 1997 n.F. nicht möglich ist, weil es an ausländischen Einkünften im Sinne dieser Vorschrift (i.V.m. § 34d EStG 1997 n.F.) fehlt. Nach dem maßgeblichen deutschen Rechtsverständnis gibt es im Streitfall keinen ausländischen Anknüpfungspunkt, der die Einkünfte als aus dem Ausland stammend qualifizieren könnte (vgl. Senatsurteil vom 24. März 1998 I R 38/97, BFHE 185, 464, BStBl II 1998, 471). Wie unten noch näher darzulegen sein wird, hat der Kläger nach der das deutsche Rechtsverständnis bestimmenden Norm des § 42 AO a.F. unmittelbar und ausschließlich inländische Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 2a EStG 1997 n.F.) bezogen (vgl. Senatsurteil vom 1. April 2003 I R 39/02, BFHE 202, 202, BStBl II 2003, 869).
- 14 3. Das FG hat schließlich auch rechtsfehlerfrei erkannt, dass der Abzugstatbestand des § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. nicht erfüllt ist.
- 15 a) Nach § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, bei denen eine ausländische Steuer vom Einkommen u.a. deshalb nicht nach Abs. 1 angerechnet werden kann, weil keine ausländischen Einkünfte vorliegen, die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen, soweit sie auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

- 16** b) Es entspricht allgemeiner Meinung, dass eine Anrechnung nach dieser Vorschrift die Steuersubjektidentität voraussetzt. Gemäß dem Zweck des § 34c EStG, die Doppelbesteuerung im juristischen Sinne zu vermeiden, muss der inländische Steuerpflichtige identisch mit derjenigen Person sein, die im Ausland --hinsichtlich desselben Steuerobjekts-- zu einer der inländischen Steuer vergleichbaren Steuer herangezogen wird (vgl. z.B. Senatsurteil vom 5. Februar 1992 I R 9/90, BFHE 167, 109, BStBl II 1992, 607; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 61 und 115; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34c Rz B 19 ff.; Lüdicke in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 34c EStG Rz 129 und 303).
- 17** c) Daran fehlt es im Streitfall, weil die V als selbständige Rechtsperson --und nicht der mittelbar an ihr beteiligte Kläger (Trennungsprinzip)-- die niederländische Dividendensteuer gezahlt hat.
- 18** d) Entgegen der Auffassung der Revision folgt weder aus einer "konsequenten Anwendung von § 42 AO" der begehrte Abzug der ausländischen Steuer noch ist in der konkreten streitgegenständlichen Konstellation eine Ausnahme vom Grundsatz der Steuersubjektidentität zu machen.
- 19** aa) Der Senat hat es bisher offen gelassen, ob, und wenn ja, in welcher "Missbrauchskonstellation" das Steuersubjektprinzip ausnahmsweise zu durchbrechen bzw. die von der ausländischen Basisgesellschaft gezahlte Auslandssteuer in eine solche ihrer (mittelbaren) Anteilseigner umzudeuten ist (Senatsurteil in BFHE 202, 202, BStBl II 2003, 869). Der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hat zu der mit § 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. vergleichbaren Vorschrift des § 6 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes vom 16. Oktober 1934 (RGBl I 1934, 925) --StAnpG-- entscheidend auf das Merkmal der Subjektidentität abgestellt und dem inländischen Steuerpflichtigen, der ausländische Basisgesellschaften in rechtsmissbräuchlicher Weise eingeschaltet hatte, sowohl die Anrechnung gemäß § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. vom 10. Dezember 1965 (BGBl I 1965, 1901, BStBl I 1965, 686) als auch gemäß § 6 Abs. 3 StAnpG verweigert (BFH-Urteil vom 24. Februar 1976 VIII R 155/71, BFHE 120, 121, BStBl II 1977, 265).
- 20** bb) Im Schrifttum wird überwiegend ein Abzug gemäß § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. befürwortet (Blümich/Wagner, § 34c EStG Rz 37 und 91; Kuhn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34c EStG Rz 61; Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 34c Rz 2; wohl auch Weinschütz in Lademann, EStG, § 34c EStG Rz 36; a.A. Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 34c Rz 16; Nieland in Bordewin/Brandt, § 34c EStG Rz 28; differenzierend Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34c Rz B 42; Lüdicke in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 34c EStG Rz 86, 132 und 319).
- 21** cc) Der Senat schließt sich unter den Gegebenheiten des Streitfalles im Ergebnis der Auffassung des VIII. Senats an.
- 22** Die Versagung des Abzugs der niederländischen Dividendensteuer ist geboten, um den Steueranspruch so entstehen zu lassen, wie der Steueranspruch bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F.).
- 23** aaa) Die Rechtsfolge eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts besteht gemäß § 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. darin, dass an die Stelle der tatsächlich gewählten Gestaltung die angemessene Gestaltung tritt. Damit fingiert § 42 AO a.F. für Besteuerungszwecke einen anderen als den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt (vgl. BFH-Urteil vom 28. April 1987 IX R 7/83, BFHE 150, 406, BStBl II 1987, 814; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 42 AO Rz 11 und 50 f.). Für die Bestimmung der Reichweite der Fiktion sind diejenigen steuerlichen Folgen in den Blick zu nehmen, die mit der gewählten Gestaltung umgangen werden sollten. Im Streitfall sollte mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaften die persönliche Zurechnung der Einkünfte aus der GmbH-Beteiligung an den Kläger umgangen werden. Nicht diesem, sondern der V als Anteilseignerin sollten mit der unangemessenen Gestaltung die Gewinnausschüttungen persönlich zugerechnet werden (vgl. § 20 Abs. 2a EStG 1997 n.F.). Die Rechtsfolgenanordnung des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. verhindert diesen Umgehungserfolg, indem die angemessene Gestaltung, also die unmittelbare Beteiligung des Klägers an der GmbH und der Einnahmenezufluss an ihn, fingiert und die tatsächlich gewählte Gestaltung, also die unmittelbare Beteiligung der V an der GmbH und der Einnahmenezufluss an V, ignoriert wird. Eine über die Vereitelung des konkret erstrebten Umgehungserfolgs hinausgehende Fiktionswirkung kommt dem § 42 AO a.F. nicht zu. Insbesondere lässt dessen Rechtsfolgenanordnung die Existenz der ausländischen Gesellschaften und deren allgemeine steuerliche Anerkennung unberührt (BFH-Urteil vom 10. Juni 1992 I R 105/89, BFHE 168, 279, BStBl II 1992, 1029). § 42 AO a.F. bietet damit keine taugliche Grundlage dafür, den Kläger hinsichtlich anderer als der umgangenen Besteuerungsmerkmale gewissermaßen "generell" an die Stelle der V zu setzen. Ein solches "Wegdenken" der V ist ersichtlich auch nicht erforderlich, um im Streitfall die zutreffende Einkünftezurechnung vornehmen zu können. Im Übrigen knüpft die Besteuerung weiterhin an der tatsächlich gewählten Gestaltung an. Damit wurde V, nicht aber der Kläger i.S. des § 34c EStG 1997 n.F. zu einer ausländischen Steuer herangezogen.

- 24** bbb) Selbst wenn man eine weiter gehende (Voll-)Fiktion des Sachverhalts der Besteuerung zugrunde legen würde und die Existenz der Auslandsgesellschaften ignorieren oder --in der Diktion der Revision-- "die Tatsache der Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften außer Acht" lassen würde, wäre es nicht gerechtfertigt, dem Kläger den Abzug der niederländischen Steuer zu gewähren. Denn damit würde ein Teil der Verdiktsfolge des § 42 AO a.F. entfallen (zutreffend differenzierend Lüdicke in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 34c EStG Rz 86 und 319; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34c Rz B 42). Dies zeigt der vorzunehmende Vergleich zwischen den steuerlichen Belastungswirkungen, die sich wahlweise bei einer angemessenen und einer unangemessenen Gestaltung ergeben.
- 25** Auf der Basis der unangemessenen Gestaltung entsteht beim Kläger keine deutsche Steuer auf die Gewinnausschüttungen der GmbH, weil die Ausschüttungen nicht diesem, sondern der V als Anteilseignerin persönlich zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2a EStG 1997 n.F.). Die Weiterausschüttung der V an B ist --lediglich-- mit der niederländischen Dividendensteuer belastet.
- 26** Bei der angemessenen Gestaltung im Sinne eines vollständigen Hinwegdenkens der Auslandsgesellschaften fällt keine niederländische Steuer, sondern lediglich deutsche Steuer auf den Beteiligungsertrag, allerdings in Höhe der tariflichen Normalbelastung an. In dieser Situation ist es aber nicht gerechtfertigt, die volle tarifliche deutsche Steuer durch Anwendung des § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. (Abzug der niederländischen Steuer) zu mindern, weil dann nicht --dem Grunde und der Höhe nach-- derjenige (Einkommen-)Steueranspruch i.S. des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO a.F. entsteht, wie er bei angemessener Gestaltung entstehen würde.
- 27** ccc) Im Unterschied zu dem vom Kläger begehrten Abzug der niederländischen Steuer, die bei einer angemessenen Gestaltung nicht angefallen wäre und steuerlich daher nicht zu berücksichtigen ist, hat das FA im Änderungsbescheid zu Recht die von der GmbH gezahlte inländische Körperschaftsteuer im Rahmen der Veranlagung des Klägers angerechnet. Denn diese "Anrechnungsposition", die allerdings zwecks Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung des ausgeschütteten Gewinns einer Kapitalgesellschaft ohnehin keine Steuersubjektidentität voraussetzt (vgl. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1997 n.F.), hätte dem Kläger auch bei einer angemessenen Gestaltung zugestanden.
- 28** dd) Ob in anderen "Missbrauchskonstellationen", in denen ausländische Steuer --ähnlich der soeben dargestellten inländischen Körperschaftsteuer-- auch bei einer angemessenen Gestaltung angefallen wäre (vgl. Lüdicke in Flick/Wassermeyer/ Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 34c EStG Rz 319; Prokisch in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 34 c Rz B 42), ein Abzug gemäß § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. in Betracht kommt, muss vorliegend mangels Entscheidungserheblichkeit nicht entschieden werden.
- 29** 4. Neben der im Streitfall fehlenden Steuersubjektidentität scheidet der begehrte Abzug gemäß § 34c Abs. 3 EStG 1997 n.F. auch daran, dass die niederländische Dividendensteuer nicht auf diejenigen Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Die deutsche Steuer entsteht gemäß § 42 AO a.F. auf die Ausschüttung der GmbH an den Kläger, die niederländische Steuer lastet allerdings auf den Gewinnausschüttungen, die die B von der V erhält.
- 30** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)