

Urteil vom 15. Januar 2015, I R 69/12

Schlussurteil zu den EuGH-Urteilen Meilicke I und Meilicke II: Anrechnung niederländischer und dänischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer - Folgen der Unionsrechtswidrigkeit einer nationalen Vorschrift - Behördliche Erklärung als Abrechnungsbescheid - Erfolglos durchgeführtes Vorverfahren bei unvollständiger Rechtsbehelfsentscheidung - Absehen von einer Begründung nach § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO bei gerügter Gehörsverletzung

BFH I. Senat

EStG § 36 Abs 2 Nr 3 S 1, EStG § 36 Abs 2 S 2 Nr 3, KStG § 44, KStG § 45, EG Art 56, AO § 218 Abs 2, AEUV Art 63, FGO § 118 Abs 2, FGO § 44 Abs 1, EStG § 36 Abs 2 S 2 Nr 3, FGO § 126 Abs 6 S 1, AO § 118 S 1

vorgehend FG Köln, 23. Juni 2004, Az: 2 K 2241/02

Leitsätze

1. Die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft wird nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG 1990 n.F./1997 nicht angerechnet, wenn die Einnahmen oder die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden. Dass die Anrechnungsbeschränkung auf unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaften gegen die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit verstößt (Anschluss an EuGH-Urteil Meilicke I vom 6. März 2007 C-292/04, EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835), ändert daran nichts. Anders verhielt es sich bezogen auf die anrechenbare Körperschaftsteuer allerdings nach Maßgabe von § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG 1990 a.F. für Veranlagungszeiträume bis 1995 (insoweit Bestätigung des Senatsurteils vom 6. Oktober 1993 I R 101/92, BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191).
2. Um den unionsrechtlichen Anforderungen standzuhalten, muss bei der Berechnung des Anrechnungsbetrages die im Sitzmitgliedstaat der ausschüttenden Kapitalgesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im Sitzmitgliedstaat ergibt. Die tatsächliche Entrichtung der Körperschaftsteuer ist jedoch nicht Anrechnungsvoraussetzung. Die maßgebliche ausländische (hier dänische und niederländische) Körperschaftsteuer ist aus Gründen der unionsrechtlich einzufordernden Gleichbehandlung mit einem Inlandssachverhalt einem vom Anteilseigner vereinnahmten Beteiligungsertrag im grenzüberschreitenden Sachverhalt vielmehr nach den steuerlichen Grundsätzen einer "Verwendungsfiktion" zuzuordnen, und zwar unabhängig davon, ob es im Ausland an einer Verpflichtung zur Eigenkapitalgliederung fehlt.
3. Für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bedarf es einerseits keiner "Schatten-Eigenkapitalgliederung". Andererseits genügt aber auch die Vorlage einer "nur-formellen" Körperschaftsteuerbescheinigung der depotführenden Bank nicht, wenn dadurch der materiell-rechtliche Anrechnungsbetrag nicht definitiv belegt wird (Anschluss an das EuGH-Urteil Meilicke II vom 30. Juni 2011 C-262/09, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669).
4. Fehlt ein Nachweis der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer, kann die Berechnung der Körperschaftsteuergutschrift nicht auf eine bloße Schätzung des einschlägigen Steuersatzes gestützt werden.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27. August 2012 2 K 2241/02 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

A. Es handelt sich um den Rechtsstreit, welcher den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union --früher

Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften-- (EuGH) Meilicke I vom 6. März 2007 C-292/04 (EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835), und Meilicke II vom 30. Juni 2011 C-262/09 (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669), zugrunde lag. Vorangegangen waren die jeweiligen Anrufungsbeschlüsse des Finanzgerichts (FG) Köln vom 24. Juni 2004 2 K 2241/02, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 1374, sowie vom 14. Mai 2009 2 K 2241/02, abgedruckt in EFG 2009, 1491. In seinem Schlussurteil vom 27. August 2012 2 K 2241/02, abgedruckt in EFG 2012, 2300, hat das FG die Klage abgewiesen.

- 2 Gegen dieses Urteil des FG richtet sich die nunmehrige Revision der Kläger und Revisionskläger (Kläger), die die Erben nach dem im Jahre 1997 verstorbenen H.M. sind. In der Sache streiten die Kläger mit dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) darüber, ob dänische und niederländische Körperschaftsteuern, die auf von H.M. bezogenen Dividenden lasten sollen, bei der Steuerfestsetzung als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erfassen und auf die festgesetzte Einkommensteuer anzurechnen sind. Die Dividenden waren an H.M. von dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften ausgeschüttet worden. Streitjahre sind 1995 bis 1997.
- 3 Das FA hatte die betreffenden ausländischen Körperschaftsteuern in den Einkommensteuerbescheiden, die es für die Streitjahre erlassen hat, weder bei den Veranlagungen erfasst noch im Rahmen der den Festsetzungen beigefügten Anrechnungsverfügungen berücksichtigt. Die Steuerbescheide datieren unter dem 16. Februar 1998 (1995), dem 7. September 1998 (1996) und dem 26. Juli 2000 (1997); die Festsetzungen für 1995 und für 1996 standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).
- 4 Am 30. Oktober 2000 beantragte der Kläger zu 1. die Anrechnung von 3/7 der von H.M. in den Streitjahren erzielten Dividendeneinnahmen aus den dänischen und niederländischen Aktien in Höhe von insgesamt ... DM. Er bezog sich dabei auf das EuGH-Urteil Verkooijen vom 6. Juni 2000 C-35/98 (EU:C:2000:294, Slg. 2000, I-4071). Die Anrechnung sei im Hinblick auf die unionsrechtlich verbürgte Kapitalverkehrsfreiheit und der daraus abzuleitenden Gleichbehandlung mit entsprechenden Inlandsachverhalten geboten. Das FA lehnte das ab. Es verweigerte auch die "Erteilung von geänderten Abrechnungsverfügungen zu den Einkommensteuerfestsetzungen 1995, 1996 und 1997". Im Verlaufe des anschließenden Klageverfahrens erließ es unter dem 20. Februar 2003 einen in der Sache gleichlautenden "Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO".
- 5 Die von den Klägern dagegen erhobene Klage blieb --nach Ergehen der EuGH-Urteile Meilicke I (EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835) und Meilicke II (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669)-- erfolglos, letztlich deswegen, weil es sowohl an der Vorlage ordnungsmäßiger Körperschaftsteuerbescheinigungen als auch an Nachweisen über die Höhe ggf. anrechenbarer Körperschaftsteuern mangle. Bezogen auf das Streitjahr 1995 behandelte das FG die Klagen als unzulässig.
- 6 Mit ihrer Revision verfechten die Kläger ihren Standpunkt weiter. Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und nach den Klageanträgen zu entscheiden, hilfsweise, den Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen. Hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen ist die Klage nicht nur für 1995, sondern entgegen der Vorinstanz auch für die Jahre 1996 und 1997 unzulässig (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, dazu unten II.). Hinsichtlich des Abrechnungsbescheides liegen zwar die Sachentscheidungs Voraussetzungen vor (dazu unten I.). Die Revision ist aber auch insoweit zurückzuweisen, und zwar betreffend die Abrechnung zur Einkommensteuer 1996 und 1997 bereits deshalb, weil es an der erforderlichen Erfassung ausländischer Körperschaftsteuer im Rahmen der jeweiligen Steuerfestsetzung fehlt (dazu unten III.), und betreffend die Abrechnung zur Einkommensteuer 1995, weil ausländische Körperschaftsteuer nicht feststellbar war (dazu unten IV.). Die Verfahrensrügen der Kläger greifen nicht durch (dazu unten V.). Einer erneuten Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47), bedurfte es zur Entscheidung nicht.

- 10 I. Die finanzgerichtliche Klage war hinsichtlich des Abrechnungsbescheides zur Einkommensteuer 1995 bis 1997 zulässig, insbesondere ist ein Vorverfahren durchgeführt worden.

- 11** 1. Das Revisionsgericht hat das Vorliegen der Sachentscheidungs Voraussetzungen in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu prüfen (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 45, m.w.N.). Ist wie im Streitfall ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben, ist die Klage gemäß § 44 Abs. 1 FGO vorbehaltlich der §§ 45 und 46 FGO nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist.
- 12** 2. Im Streitfall schloss die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 --deren Jahresangabe "2001" nach dem Absendevermerk und dem übrigen Verfahrensablauf offensichtlich fehlerhaft ist-- das Vorverfahren über den Abrechnungsbescheid vom 30. November 2000 ab.
- 13** a) Der Einspruch der Kläger richtete sich gegen das Schreiben des FA vom 30. November 2000. Dieses --und nicht erst der im Klageverfahren erlassene "Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO" vom 20. Februar 2003-- war als Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 AO anzusehen. Der Bescheid vom 20. Februar 2003 stellt vielmehr lediglich eine wiederholende Verfügung dar, die nach § 68 FGO zum Verfahrensgegenstand wurde (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Dezember 2014 IV R 53/11, BFHE 248, 57, BFH/NV 2015, 412).
- 14** aa) Die Auslegung eines Verwaltungsaktes richtet sich danach, ob die Äußerung des FA als eine Entscheidung über eine Streitigkeit i.S. des § 218 Abs. 2 AO anzusehen ist, ob das FA also mit ihr nach dem für den Adressaten objektiv erkennbaren Erklärungswert mit unmittelbarer Wirksamkeit nach außen zwischen den Beteiligten rechtsfeststellend diese Streitigkeit entschieden hat. Der Abrechnungsbescheid muss dabei die Angaben enthalten, die erforderlich sind, um die im Einzelfall bestehende Streitigkeit, also die konkrete Streitfrage, zu klären. Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist ein Abrechnungsbescheid auch dann gegeben, wenn das FA die Äußerung --wie hier-- nicht ausdrücklich als Abrechnungsbescheid oder als Bescheid nach § 218 Abs. 2 AO bezeichnet hat (vgl. BFH-Urteile vom 7. August 1990 VII R 120/89, BFH/NV 1991, 569; vom 5. Juli 1988 VII R 142/84, BFH/NV 1990, 69). Bei der Prüfung der Frage, ob der Inhalt einer behördlichen Erklärung einen Verwaltungsakt darstellt, ist das Revisionsgericht nicht an eine Wertung durch das Tatsachengericht gebunden. Es handelt sich dabei nicht um eine Tat-, sondern um eine Rechtsfrage (BFH-Urteil in BFH/NV 1991, 569).
- 15** bb) Aus dem Wortlaut des Schreibens vom 30. November 2000 ergibt sich zwanglos, dass eine Anrechnung der beantragten Körperschaftsteuer in der Sache abgelehnt wird. Dieser Ausspruch war im Streitfall zur verbindlichen Klärung einer Streitigkeit über die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ausreichend, wie auch ein Vergleich mit dem während des Klageverfahrens vom FA erlassenen und in der Aussage im Kern übereinstimmenden "Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO" vom 20. Februar 2003 bestätigt. Ungeachtet seiner fehlenden Bezeichnung ist das Schreiben aus der maßgeblichen Sicht der Empfänger auch nicht als bloße Ablehnung der Änderung der Anrechnungsverfügung, sondern als Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 Satz 1 AO) anzusehen. Denn nur mit einem solchen mussten die Kläger rechnen. Der Kläger zu 1., der --wie aus den Umständen erkennbar und vom FA auch so aufgefasst-- zugleich für die Klägerinnen zu 2. und zu 3. handelte, hatte im Schreiben vom 30. Oktober 2000 die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer beantragt. Wollte das FA über diesen Antrag abschlägig entscheiden, läge offenkundig eine Streitigkeit i.S. des § 218 Abs. 2 Satz 1 AO vor. Ein objektiver Empfänger musste angesichts dessen davon ausgehen, dass das FA mit dem Schreiben vom 30. November 2000 seiner aus § 218 Abs. 2 Satz 1 AO resultierenden Verpflichtung zum Erlass eines Abrechnungsbescheides nachgekommen war. Dies gilt umso mehr, als der Erlass eines solchen auch im Sinne eines effektiven Rechtsschutzes geboten war, weil ein Abrechnungsbescheid verfahrensrechtlich gegenüber einer Anrechnungsverfügung vorrangig ist (s. bereits Senatsurteile vom 28. April 1993 I R 100/92, BFHE 171, 397, BStBl II 1993, 836; I R 123/91, BFHE 170, 573, BStBl II 1994, 147; vgl. auch BMF-Schreiben vom 22. Dezember 1994, BStBl I 1995, 5, dort Tz. 7, Nr. 3 zu § 218 AO).
- 16** b) Diesem Einspruchsverfahren ist auch die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 zuzuordnen. Der Tenor der Entscheidung ist nicht eindeutig. Jedoch spricht die Bezeichnung des Streitgegenstands ("Abrechnung zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997") --nach den obigen Darlegungen-- angesichts der offenkundigen Streitigkeit über die Körperschaftsteueranrechnung für eine Entscheidung im Einspruchsverfahren über den Abrechnungsbescheid i.S. des § 218 Abs. 2 AO. Hinzu kommt, dass nur hiergegen Einspruch eingelegt war und dieser Einspruch in der Entscheidung ausdrücklich in Bezug genommen ist. Die weitere Begründung der Einspruchsentscheidung erschüttert dieses Auslegungsergebnis nicht. Etwaige bei der Auslegung verbleibende Zweifel sind zugunsten des Steuerpflichtigen --und damit zugunsten der verfahrensrechtlich gebotenen Form-- aufzulösen (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Mai 2009 IV B 24/09, BFH/NV 2009, 1402).

- 17** II. Soweit die Klage auf eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen 1995 bis 1997 gerichtet war, ist sie unzulässig, da es diesbezüglich an dem erforderlichen Vorverfahren fehlt.
- 18** 1. Die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 ist ausschließlich im Verfahren über den Abrechnungsbescheid, nicht aber im Festsetzungsverfahren ergangen. Die Entscheidung enthält weder im Tenor noch in der Begründung Ausführungen zur Einkommensteuerfestsetzung.
- 19** Hierüber kann im Streitfall auch nicht mit der Begründung hinweggegangen werden, dass es sich bei der Einspruchsentscheidung um eine unvollständige Rechtsbehelfsentscheidung handele, die lediglich einzelne Begehren des Einspruchsführers unberücksichtigt lasse und gleichwohl zum Abschluss des Vorverfahrens i.S. des § 44 Abs. 1 FGO führe. Denn derartige Erwägungen greifen richtigerweise dann nicht durch, wenn ein Teil des Begehrens ein der Art nach gesondertes Verfahren betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 17. August 2005 IX R 35/04, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2006, 575; s. auch BFH-Urteil vom 19. Mai 2004 III R 36/02, BFH/NV 2004, 1655). So liegt es aber im Streitfall, in dem sich die Einspruchsentscheidung allein auf den Abrechnungsbescheid (im Erhebungsverfahren), nicht aber auf das Festsetzungsverfahren erstreckt. Die Erwägung, die Entscheidung über ein "aliud" sei erst recht als Fall einer unvollständigen Rechtsbehelfsentscheidung anzusehen, unterliefe die gesetzlich normierten Ausnahmetatbestände (§§ 45 f. FGO).
- 20** 2. Die Klage ist auch weder als Sprungklage noch als Untätigkeitsklage zulässig.
- 21** Eine Klage ist ohne Vorverfahren zulässig, wenn gemäß § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO die für den außergerichtlichen Rechtsbehelf zuständige Behörde zustimmt oder wenn gemäß § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines sachlichen Grundes in angemessener Zeit sachlich nicht entschieden worden ist. § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO setzt hierbei die Ablehnung eines Antrags auf Änderung der (formell) bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen 1995 bis 1997 zur Einbeziehung der ausländischen Körperschaftsteuer als steuerpflichtige Einnahmen voraus (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 2004 III R 35/02, BFH/NV 2005, 60) und § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO erfordert einen anhängigen Einspruch. Beides liegt im Streitfall nicht vor. Ein Ablehnungsbescheid, auf den sich der Einspruch im Streitfall hätte beziehen können, ist insbesondere nicht im Schreiben des FA vom 30. November 2000 zu sehen. Denn hierzu fehlt es bereits im Ausgangspunkt an einem einleitenden Antrag der Kläger. Zwar steht einer Auslegung ihres Antrags vom 30. Oktober 2000 nicht von vornherein entgegen, dass das Schreiben von einem Rechtskundigen verfasst worden ist. Allerdings findet sich hierin kein hinreichender Anhaltspunkt für das Begehren, die Bestandskraft der Einkommensteuerfestsetzungen zu durchbrechen. Der Antrag, die ausländische Körperschaftsteuer "anzurechnen", knüpft ausdrücklich an den Wortlaut von § 36 Abs. 2 Halbsatz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1990 bis zu seiner Änderung durch das Jahressteuergesetzes (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438) --EStG 1990 a.F.-- bzw. § 36 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG in der seitdem geänderten Fassung --EStG 1990 n.F./1997-- an und nimmt zudem in der Begründung auf die Nr. 3 der Vorschrift ausdrücklich Bezug. Auch die Formulierung, die Anrechnung solle "in den Einkommensteuerbescheiden" erfolgen, ist in diesem Zusammenhang nicht auf die Einkommensteuerfestsetzung zu beziehen. Sie ist vielmehr daraus erklärlich, dass die Anrechnungsverfügung, deren Änderung die Kläger beehrten, selbständiger Verwaltungsakt in dem jeweiligen Einkommensteuerbescheid ist. Hätte das FA dem klägerischen Antrag entsprochen, hätte --mangels Streitigkeit i.S. des § 218 Abs. 2 Satz 1 AO-- nur diese Anrechnungsverfügung geändert werden müssen. Einem Rechtskundigen ist zudem bekannt, dass § 36 Abs. 2 EStG 1990/1997 Teil des --vom Festsetzungsverfahren zu unterscheidenden-- Erhebungsverfahrens ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. Oktober 2013 VII R 68/11, BFHE 243, 111), worauf die Kläger in der Einspruchsbegründung im Übrigen auch selbst hingewiesen haben.
- 22** 3. Der Antrag der Kläger wird auch nicht --wie die Vorinstanz meint-- durch eine allgemeine Unsicherheit hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Umsetzung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auslegungsfähig. Eine solche Unsicherheit findet in der hier auszulegenden Erklärung keinen Niederschlag, auch nicht unter Heranziehung des Unionsrechts. Es ist insbesondere nichts dafür ersichtlich, dass die hier vorgenommene Auslegung die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte im Streitfall praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert hätte (Effektivitätsgrundsatz, vgl. Senatsurteil vom 9. Mai 2012 I R 73/10, BFHE 238, 1, BStBl II 2013, 566, m.w.N.). Denn der Antrag vom 30. Oktober 2000 bezog sich ausdrücklich auf die Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1990 a.F. bzw. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1990 n.F./1997 und bediente sich damit ausdrücklich des innerstaatlichen Anrechnungsmechanismus. Es muss deshalb davon ausgegangen werden, dass sich der Kläger zu 1. über die rechtliche Tragweite seiner Erklärung im Klaren gewesen ist. Das Ansinnen der Vorinstanz, den Antrag so zu verstehen, dass sämtliche zur Erreichung der Anrechnung erforderlichen Verfahrensschritte umfasst sein sollen, weil die Kläger den verfahrensrechtlich

zutreffenden Weg hätten einhalten wollen, geht bei Rechtskundigen --auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes rechtsschutzgewährender Auslegung (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Januar 2010 VI B 115/09, BFH/NV 2010, 935)-- zu weit.

- 23** III. Hinsichtlich des Abrechnungsbescheides für die Jahre 1996 und 1997 ist die Revision bereits deswegen zurückzuweisen, weil die ausländische Körperschaftsteuer, deren Anrechnung die Kläger begehren, nicht in den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst ist (im Ergebnis ebenso z.B. Blümich/Ettlich, § 36 EStG Rz 185; Zimmermann in Lademann, EStG, § 36 Rz 91c; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 36 Rz 23, m.w.N.; derselbe, BFH/PR 2011, 338, 340 f.).
- 24** 1. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG 1990 n.F./ 1997 schließt vom Veranlagungszeitraum 1996 an eine Anrechnung der Körperschaftsteuer aus, wenn die Einnahmen oder die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden (vgl. Senatsurteile vom 13. November 2002 I R 67/01, BFHE 201, 54, BStBl II 2003, 587; vom 27. April 2005 I R 114/03, BFH/NV 2005, 1988; vom 24. November 2009 I R 12/09, BFHE 228, 195, BStBl II 2010, 590).
- 25** 2. Die hiernach erforderliche --im Streitfall fehlende-- Erfassung der geltend gemachten Körperschaftsteuerbeträge als Einnahme im Rahmen der Steuerfestsetzung ist nicht aus unionsrechtlichen Gründen verzichtbar.
- 26** a) Der EuGH hat zur vorliegenden Streitsache entschieden, dass die Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1997, Nr. C-340, 1, jetzt Art. 63 AEUV) dem § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1990 n.F./1997 insoweit entgegensteht, als die Vorschrift keine Anwendung auf Dividenden findet, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft bezogen werden (EuGH-Urteil Meilicke I, EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835, im Anschluss an EuGH-Urteil Manninen vom 7. September 2004 C-319/02, EU:C:2004:484, Slg. 2004, I-7477; s. auch EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 9). Die Unionsrechtswidrigkeit führt nach ständiger Spruchpraxis, an der der Senat festhält, nicht zu einer vollständigen Unanwendbarkeit der nationalen Vorschrift. Vielmehr ist dem Anwendungsvorrang des Primärrechts vor nationalem Recht durch das "Hineinlesen" der vom EuGH verbindlich formulierten unionsrechtlichen Erfordernisse in die betroffene Norm Rechnung zu tragen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 3. Februar 2010 I R 21/06, BFHE 228, 259, BStBl II 2010, 692, m.w.N.). Infolgedessen ist zwar das "europarechtswidrige Tatbestandsmerkmal" nicht zu beachten (BFH-Urteile vom 17. Juli 2008 X R 62/04, BFHE 222, 428, BStBl II 2008, 976; vom 21. Oktober 2008 X R 15/08, BFH/NV 2009, 559), im Übrigen bleibt die Vorschrift aber erhalten und auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar. Das gilt auch hier, unbeschadet des --zu bedauernden-- gesetzgeberischen Untätigkeitsbleibens, in Reaktion auf die einschlägigen EuGH-Entscheidungen (skeptisch insoweit für die hier gegebene Situation allerdings z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 36 Rz 11, m.w.N.).
- 27** b) Dass der Anwendung des Anrechnungsausschlusses in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG 1990 n.F./1997 in grenzüberschreitenden Sachverhalten seinerseits das Unionsrecht entgegenstehe, ist nicht ersichtlich. Nicht nur hat der EuGH insbesondere in seinen Entscheidungen Meilicke I (EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835) und Meilicke II (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669) keine derartigen Bedenken erkennen lassen. Es entspricht darüber hinaus auch der unionsrechtlichen Forderung, bei Dividendenausschüttungen gebietsfremder Gesellschaften eine gleichwertige Behandlung vorzusehen und das nationale Anrechnungssystem so weit wie möglich auf grenzübergreifende Fallgestaltungen zu übertragen (EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 29, 31).
- 28** c) Schließlich läuft § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG 1990 n.F./1997 nicht deshalb leer, weil § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 ausländische Körperschaftsteuer nicht erfassen würde.
- 29** Nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen u.a. die nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1990 n.F./1997 anzurechnende Körperschaftsteuer. Kann infolge des Unionsrechts nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1990 n.F./1997 auch ausländische Körperschaftsteuer angerechnet werden, lässt sich die Einbeziehung ausländischer Körperschaftsteuer zwanglos dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 entnehmen und ist damit gesetzlich vorgegeben. Hiergegen kann nicht erfolgreich eingewendet werden, das Unionsrecht wirke ausschließlich begünstigend für den Steuerpflichtigen, sodass sich hieraus keine Pflicht zur Einnahmeerfassung ableiten lasse (so aber Friedrich/Nagler, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 403). Denn § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1990/1997 bleibt --aus Sicht des Unionsrechts-- unverändert. Die sich nachteilig auswirkende Erweiterung ist allein Reflex des tatbestandlich in Bezug genommenen und unionsrechtlich modifizierten § 36

Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG 1990 n.F./1997 und führt letztlich gerade zu der auch unionsrechtlich einzufordernden Gleichbehandlung mit innerstaatlichen Fällen. Eine --im Fall isolierter Anrechnung der Körperschaftsteuer eintretende-- substantielle Besserstellung grenzüberschreitender Sachverhalte gebietet das Unionsrecht nicht (vgl. EuGH-Urteil Accor vom 15. September 2011 C-310/09, EU:C:2011:581, Slg. 2011, I-8115, Rz 87, 91). Anderweitigen Überlegungen, eine solche Gleichbehandlung im Wege eines --praeter legem-- bei der Anrechnung vorzunehmenden pauschalen Abschlags auf den Anrechnungsbetrag herzustellen (so Hamacher/Hahne, Der Betrieb 2004, 2386, 2387; Delbrück/Hamacher, Internationales Steuerrecht 2007, 627, 631), braucht nach diesen Darlegungen nicht weiter nachgegangen zu werden.

- 30** IV. Hinsichtlich des Abrechnungsbescheides für das Jahr 1995 bleibt die Revision ebenfalls ohne Erfolg. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG 1990 a.F. musste die anzurechnende Körperschaftsteuer zwar --abweichend von der nachfolgenden Regelungslage nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG 1990 n.F./1997-- nicht bei der Steuerfestsetzung erfasst werden (vgl. z.B. Senatsurteile vom 6. Oktober 1993 I R 101/92, BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191; vom 19. Oktober 2005 I R 72/04, BFH/NV 2006, 925; vom 30. November 2005 I R 128, 129/04, BFH/NV 2006, 1261; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 36 Rz 23, m.w.N.). An dem für die Kläger negativen Ergebnis ändert das jedoch nichts, weil das FG tatsächlich im Ausland angefallene Körperschaftsteuer nicht feststellen konnte.
- 31** 1. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG 1990 a.F. wird die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG 1990, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital i.S. des § 30 Abs. 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG 1991-- ("EK 01") als verwendet gilt, auf die Einkommensteuer angerechnet. Diese Anrechnungsvoraussetzungen sind infolge des unionsrechtlichen Anwendungsvorrangs --über die bereits dargelegte und im Streitfall einschlägige Erweiterung auf Ausschüttungen nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften hinaus-- dahingehend modifiziert, dass sich der im Rahmen des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1990 a.F. zu berücksichtigende Anrechnungsbetrag unter Beachtung einer Anrechnungshöchstgrenze (EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 32 f.; vgl. auch EuGH-Urteil Kronos vom 11. September 2014, C-47/12, EU:C:2014:2200, Internationales Steuerrecht 2014, 724, Rz 83) nach der tatsächlich im Sitzstaat der ausschüttenden Körperschaft festgesetzten ausländischen Körperschaftsteuer bemisst und diese dem vereinnahmten Beteiligungsertrag nach steuerlichen Grundsätzen ("Verwendungsfiktion") zuzuordnen ist.
- 32** a) Der EuGH hat in seinen Entscheidungen zum deutschen Anrechnungsverfahren ausdrücklich an seiner Rechtsprechung in der Rechtssache Manninen (EU:C:2004:484, Slg. 2004, I-7477) festgehalten, der zufolge bei der Berechnung des Anrechnungsbetrages ("Steurgutschrift") die von der im Sitzmitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden muss, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im Sitzmitgliedstaat ergibt (EuGH-Urteile Meilicke I, EU:C:2007:132, Slg. 2007, I-1835, Rz 15, und Manninen, EU:C:2004:484, Slg. 2004, I-7477, Rz 54; vgl. auch EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 27; ebenso z.B. Gosch in Kirchhof, a.a.O., 14. Aufl., § 36 Rz 11; Blümich/Ettlich, § 36 EStG, Rz 188 ff.; Zimmermann in Lademann, a.a.O., § 36 Rz 91b; Ribbrock, Betriebs-Berater 2012, 3059; von Brocke, Internationale Steuer-Rundschau 2012, 121, 122; Sydow, Neue Wirtschaftsbriefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht 2012, 2842, 2847). Es kommt daher von vornherein nicht in Betracht, den Anrechnungsbetrag lediglich rein rechnerisch über die Anwendung des im Ausland anzuwendenden nominellen Steuersatzes auf den bezogenen Beteiligungsertrag zu ermitteln. Die Maßgeblichkeit der tatsächlich im Ausland angefallenen Körperschaftsteuer ist Ausfluss der unionsrechtlichen Vorgabe, eine gleichwertige und möglichst weitgehende Übertragung des Anrechnungssystems auf die grenzüberschreitenden Fälle vorzunehmen, ohne eine gegenüber dem Inlandsfall günstigere Behandlung herbeizuführen.
- 33** Denn das nationale Anrechnungsverfahren war in seiner Gesamtheit darauf ausgelegt, dass sich der aufseiten des Anteilseigners angerechnete Betrag und der aufseiten der Kapitalgesellschaft tatsächlich gezahlte Betrag entsprachen (s. auch EuGH-Urteil Manninen, EU:C:2004:484, Slg. 2004, I-7477, Rz 53, vgl. auch Rz 6 bis 11, 40 zur finnischen Ergänzungssteuer). Diesem Ziel dienten u.a. die gesetzliche Verpflichtung der Kapitalgesellschaft, ihr steuerbilanzielles Eigenkapital nach der Tarifbelastung zu gliedern (§ 30 KStG 1991), das diesbezügliche Feststellungsverfahren (§ 47 KStG 1991) sowie die finanzbehördlichen Prüfungsmöglichkeiten (§§ 193 ff. AO, § 50b EStG 1991). Die Anrechnung aufseiten des Anteilseigners erfolgte nach Vorlage einer auf der Grundlage der Eigenkapitalgliederungsvorschriften auszustellenden Bescheinigung (§ 44 Abs. 1 KStG 1991), für deren Richtigkeit der Aussteller einstehen musste (vgl. § 44 Abs. 4 und 5, § 45 Abs. 4 KStG 1991). In diesem normativen Umfeld war die grundsätzliche Kongruenz von Anrechnungsbetrag und Körperschaftsteuerschuld rechtstechnisch unbeschadet dessen sichergestellt, dass zwischen dem Anrechnungsbetrag und der Körperschaftsteuerschuld kein tatsächlicher,

sondern nur ein vom Gesetzgeber gedanklich angenommener Zusammenhang bestand (vgl. Senatsurteil in BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191; Gosch, DStR 2004, 1988, 1992).

- 34** b) Ungeachtet der Frage, ob es der EuGH --die Mechanismen des inländischen Anrechnungssystems vor Augen-- aus unionsrechtlichen Gründen für gleichwertig gehalten hat, auf die im Ausland "tatsächlich entrichtete" Körperschaftsteuer abzustellen, ist im grenzüberschreitenden Fall die tatsächliche Zahlung als solche aber ohnehin nicht Anrechnungsvoraussetzung. Da der Gesetzgeber untätig geblieben ist und auf die Rechtsprechung des EuGH nicht reagiert hat (vgl. zu diesem gesetzgeberischen Untätigbleiben auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 36 Rz 11), steht dem vielmehr nach wie vor der unmissverständliche Wortlaut des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 3 EStG 1990 entgegen, der ein solches Zahlungserfordernis nicht genügen lässt und der sich --zulasten des Steuerpflichtigen-- weder aus unionsrechtlichen Gründen noch mit den methodischen Mitteln der Rechtsanwendung überwinden lässt (vgl. Senatsurteil vom 5. Mai 2010 I R 105/08, BFH/NV 2010, 2043). Mit dem --von der Rechtsprechung (vgl. z.B. Senatsurteil in BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191) abweichenden-- Erfordernis einer vorherigen Festsetzung der Körperschaftsteuer gegenüber der ausschüttenden Kapitalgesellschaft hat das nichts zu tun.
- 35** c) Anders als die Vorinstanz im angefochtenen Urteil ausführt, ist die maßgebliche ausländische Körperschaftsteuer einem vom Anteilseigner vereinnahmten Beteiligungsertrag auch im grenzüberschreitenden Sachverhalt allein nach den steuerlichen Grundsätzen einer "Verwendungsfiktion" zuzuordnen (wie die Vorinstanz aber auch FG Münster, Urteil vom 19. Januar 2012 5 K 105/07, EFG 2012, 946; FG Düsseldorf, Urteil vom 21. März 2012 4 K 2878/09 AO, EFG 2012, 1159). Mangels anderweitiger unionsrechtlicher Vorgaben bleibt es auch insoweit dabei, eine möglichst gleichwertige Behandlung der grenzübergreifenden Fälle sicherzustellen und das Anrechnungsverfahren möglichst weitgehend zu übertragen. Angesichts dessen ist zur Zuordnung der im Ausland angefallenen Körperschaftsteuer auf das nationale Recht zurückzugreifen und es kann von den Anteilseignern ausländischer Kapitalgesellschaften nicht verlangt werden, eine Zuordnung der zivilrechtlich als ausgeschüttet anzusehenden Gewinne zum Zeitraum ihrer Erwirtschaftung vorzunehmen, um die zur Anrechnung berechtigende Steuerbelastung zu ermitteln. Einer solchen Zuordnung bedurfte es im nationalen Recht nicht, weil Eigenkapitalbeiträge i.S. des § 30 KStG 1991 aufgrund (steuer-)gesetzlicher Verwendungsreihenfolge (§ 28 Abs. 3 KStG 1991) nach der Höhe ihrer Tarifbelastung als für eine Ausschüttung verwendet galten (vgl. Senatsurteile vom 7. November 1990 I R 68/88, BFHE 162, 337, BStBl II 1991, 177, dort insbesondere unter II.4.e der Gründe, und vom 8. Juni 2011 I R 69/10, BFH/NV 2011, 1921; Streck, KStG, 5. Aufl., 1997, § 28 Rz 9). Zwar diene die Verwendungsfiktion der Herstellung der Ausschüttungsbelastung aufseiten der Kapitalgesellschaft, die --als innerstaatliche Regelung zur Besteuerung der Körperschaft-- für den grenzüberschreitenden Fall ohne Relevanz bleiben muss. Sie hatte aber zugleich zur Folge, dass die beim Anteilseigner angerechnete Körperschaftsteuer von einer im (zivilrechtlich bestimmten) Erwirtschaftungszeitraum angefallenen Körperschaftsteuer abstrahiert war. Dieser Grundgedanke ist folglich auch der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuerbeträge zugrunde zu legen, und zwar auch dann, wenn es im Ausland an einer Verpflichtung zur Eigenkapitalgliederung fehlt und infolgedessen aufseiten der Kapitalgesellschaft nur von einem undifferenzierten "Körperschaftsteuer-Vorrat" ausgegangen werden kann.
- 36** 2. Zur Erörterung weiter gehender Einzelheiten besteht keine Veranlassung, weil im Streitfall so oder so eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht in Betracht kommt. Nach den Feststellungen des FG haben die Kläger den ihnen obliegenden Nachweis hiernach zuzuordnender ausländischer Körperschaftsteuer durch die im Verfahren vorgelegten Belege nicht erbracht. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 37** a) Diese Feststellungen bleiben tragfähig, obschon die materiell-rechtlichen Ausführungen des FG zur Ermittlung des Anrechnungsbetrages den dargelegten Grundsätzen einer Verwendungsfiktion wohl widersprechen. Das FG hat ausgeführt, dass die von den Klägern vorgelegten, von den depotführenden Banken ausgestellten Bescheinigungen nicht ausreichen würden, um den Beweis der tatsächlichen körperschaftsteuerlichen Vorbelastung zu erbringen. Es sei insbesondere nicht nachgewiesen, dass die Dividenden tatsächlich mit der ausgewiesenen Körperschaftsteuer belastet seien und auf welcher Grundlage die bescheinigte Vorbelastung ermittelt worden sei. Auch sonst seien keine Nachweise vorgelegt worden, die eine im Ausland tatsächlich angefallene Körperschaftsteuer hinreichend belegen würden. Diese Würdigung versteht der Senat dahin, dass bereits im Ausgangspunkt keinerlei Körperschaftsteuervorbelastung feststellbar war, ohne dass es auf (rechtliche) Einzelheiten der Ermittlung des Anrechnungsbetrages angekommen wäre. Insbesondere lässt das FG nicht erkennen, dass der fehlende Nachweis des jeweiligen Erwirtschaftungszeitraums für die Feststellungen von Bedeutung gewesen wäre.
- 38** b) Das FG geht bei seiner Überzeugungsbildung jedoch zu Recht davon aus, dass die Anteilseigner Nachweisobliegenheit und -risiko für die Anrechnungsvoraussetzungen treffen. Es ist unionsrechtlich geklärt, dass die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürfen, die ihnen für die

Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für einen Steuervorteil nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind --einschließlich der Frage, welche Steuerabzüge in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich vorgenommen wurden-- und ob dieser Vorteil demnach gewährt werden kann (EuGH-Urteile Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 44, 45, und Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen AG vom 10. Februar 2011 C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Slg. 2011, I-305, Rz 95, m.w.N.).

- 39** Diese Vorgaben gelten ungeachtet praktischer Probleme, die erforderlichen Informationen von den ausschüttenden Gesellschaften zu erlangen. Zwar hat der EuGH in anderen Fällen entschieden, dass es Sache des vorlegenden Gerichts ist, zu prüfen, ob es sich --insbesondere unter Berücksichtigung der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen-- nicht als praktisch unmöglich oder als zu schwierig erweist, die Angaben über den tatsächlich angewandten Steuersatz und über die Steuer zu beschaffen (EuGH-Urteil Accor, EU:C:2011:581, Slg. 2011, I-8115, Rz 100 f.). Eine derartige Einschränkung hat der EuGH indessen in den Entscheidungen zur deutschen Rechtslage nicht gemacht, obwohl hierzu insbesondere deshalb hinreichender Anlass bestanden hätte, weil der Vorlagebeschluss des FG (in EFG 2009, 1491, unter B.III.2.d der Gründe) ausdrücklich die mögliche Vernichtung von Unterlagen und einen fehlenden Herausgabeanspruch als solche Gründe praktischer Unmöglichkeit angeführt hatte. Aufgrund dessen sowie angesichts der zeitlichen Nähe der beiden durch die Erste Kammer des EuGH in derselben Besetzung getroffenen Entscheidungen Accor (EU:C:2011:581, Slg. 2011, I-8115) und Meilicke II (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669) geht der Senat von einer bewusst differierenden Entscheidung aus. Es bleibt deshalb dabei, dass ein fehlender Informationsfluss auf Anlegenseite kein Problem ist, welches der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste (EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 48; vgl. auch EuGH-Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen AG, EU:C:2011:61, Slg. 2011, I-305, Rz 98), und dieser insbesondere auch nicht vom Amtshilfeverfahren (Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, ABIEG 1977, Nr. L-336, 15; geändert durch die Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren, ABIEG 1992, Nr. L-76, 1) Gebrauch machen muss (EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 52).
- 40** c) Die Würdigung des FG lässt auch sonst keine entscheidungserheblichen Rechtsfehler erkennen.
- 41** aa) Das FG stützt seine Entscheidung zu Recht nicht darauf, dass die Vorlage einer Entwicklung des Eigenkapitals und der Körperschaftsteuerbelastung der ausschüttenden Gesellschaft seit 1977 nach Art einer "Schatten-Eigenkapitalgliederung" fehlt. Denn es bestehen keine grundsätzlichen Bedenken dagegen, den Anrechnungsbetrag ausgehend vom letzten maßgeblichen Wirtschaftsjahr ("retrograd") zu belegen, und zwar unter Zuhilfenahme aller verfügbaren Beweismittel. Wie das FG in diesem Zusammenhang zutreffend erkannt hat, bedarf es zur Anrechnung --anders als im Inlandsfall-- nämlich nicht zwingend der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung i.S. der §§ 44 ff. KStG, da § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG 1990 n.F. im grenzübergreifenden Verkehr unanwendbar ist (EuGH-Urteil Meilicke II, EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 53, 43).
- 42** bb) Die Vorinstanz musste eine Anrechnung auch nicht allein aufgrund der vorgelegten --allenfalls förmlich dem § 45 KStG 1991 entsprechenden-- "Körperschaftsteuerbescheinigungen" der ausländischen Banken zulassen, und zwar entgegen der Ansicht der Revision auch nicht aus Gründen einer unionsrechtlich gebotenen verfahrensrechtlichen Gleichbehandlung. Dem steht nämlich entgegen, dass der EuGH die materiell-rechtlichen Anrechnungsvoraussetzungen im Sinne einer wertenden Gleichbehandlung dahingehend erweitert hat, dass die tatsächlich im Ausland angefallene Körperschaftsteuer anzurechnen ist und so aufseiten des Anteilseigners --anders als im Inlandsfall-- auf die ausschüttende Kapitalgesellschaft "durchgegriffen" wird. Eine hierauf bezogene Nachweiswirkung wäre indessen im Streitfall mit einer den innerstaatlichen Vorgaben vollumfänglich entsprechenden Bescheinigung gleichermaßen nicht verbunden gewesen, weil die tatsächliche Belastung der Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner lediglich unterstellt wurde (vgl. Senatsurteil in BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191; BFH-Beschluss vom 26. September 1991 VIII B 41/91, BFHE 165, 287, BStBl II 1991, 924) und eine Inlandsbescheinigung dementsprechend nicht die tatsächlich erhobene Körperschaftsteuer, sondern nur die nach dem festen, gesetzlich vorgeschriebenen Verhältnis berechnete Körperschaftsteuerbelastung erfasste (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Oktober 1995 VIII B 79/95, BFHE 179, 207, BStBl II 1996, 316). Folge dessen ist, dass --jedenfalls sofern nicht im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft ein dem früheren deutschen System entsprechendes Anrechnungsverfahren praktiziert wird-- auch bei "äquivalenter" Behandlung der Bescheinigung ein Nachweisdefizit in Bezug auf den materiell-rechtlichen Anrechnungsbetrag verbleibt. Hierüber hilft, anders als die Revision meint, auch das EuGH-Urteil Meilicke II (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, dort Rz 55, 59 Satz 1 Alternative 1) nicht hinweg.

- 43** cc) Es ist ferner nichts dafür ersichtlich, dass der EuGH die Anrechnung aufgrund einer solchen "nur-formellen" Bescheinigung zulassen wollte, ohne dass es des normativen Umfeldes aufseiten der ausschüttenden Kapitalgesellschaft bedürfte (vgl. dazu oben unter II.4.a aa der Gründe dieses Urteils), dessentwegen er die Anrechnungsvoraussetzungen im grenzübergreifenden Fall gerade erweitert hat. Die vom EuGH selbst vorgegebene materielle Gleichbehandlung würde auf diese Weise offenkundig unterlaufen. Auch käme es nicht nur zu einer im Ergebnis günstigeren Behandlung gegenüber innerstaatlichen Fällen, sondern auch gegenüber den übrigen grenzüberschreitenden Sachverhalten, in denen der Nachweis nicht durch eine solche "nur-formelle" Bescheinigung, sondern durch sonstige Belege geführt werden soll. Folglich bleibt es dabei, dass der Anrechnungsbetrag vom Anteilseigner vollen Umfangs nachzuweisen ist. Ein hierdurch (unionsrechtlich) ausgelöster und --bei isolierter Betrachtung des Anteilseigners-- gegenüber dem Inlandsfall erhöhter Verwaltungsaufwand ist hinzunehmen (vgl. auch EuGH-Urteile Persche vom 27. Januar 2009 C-318/07, EU:C:2009:33, Slg. 2009, I-359, Rz 59; Accor, EU:C:2011:581, Slg. 2011, I-8115, Rz 92 ff.). Unionsrechtliche Zweifel hieran, die zu einer neuerlichen EuGH-Vorlage Anlass gäben, bestehen nicht (vgl. EuGH-Urteil C.I.L.F.I.T. vom 6. Oktober 1982 283/81, EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415), zumal der EuGH im Urteil Meilicke II (EU:C:2011:438, Slg. 2011, I-5669, Rz 40) auf seine Ausführungen im Urteil Persche (EU:C:2009:33, Slg. 2009, I-359) Bezug nimmt. Dort hatte er in einer unionsrechtlich vergleichbaren Konstellation bereits entschieden, dass ein Mitgliedstaat auch dann alle erforderlichen Belege für die Prüfung der materiellen Voraussetzungen eines Steuervorteils verlangen kann, wenn dessen Gewährung im Inlandsfall ohne weitere Prüfung aufgrund der Vorlage einer förmlichen Bescheinigung --für deren Richtigkeit der Aussteller haftete-- erfolgt wäre (EuGH-Urteil Persche, EU:C:2009:33, Slg. 2009, I-359, Rz 7, 72, zu § 10b EStG; vgl. auch Vorlagebeschluss des BFH vom 9. Mai 2007 XI R 56/05, BFHE 218, 125, BStBl II 2010, 260, unter II.3. der Gründe).
- 44** V. Das angefochtene Urteil ist schließlich nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Das dahingehende klägerische Vorbringen erachtet der Senat nicht für durchgreifend. Er sieht von einer Begründung nach § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab, was auch bei einer Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zulässig ist, wenn sie --wie im Streitfall-- nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842).
- 45** VI. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2, Abs. 5 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de