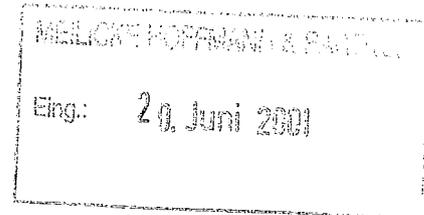


BUNDESFINANZHOF

Az. I R 47/98

BESCHLUSS

In dem Rechtsstreit



Prof. Dr. Albert und Evelyn Rädler, Lindenstraße 18a in
Vaterstetten,

Kläger und Revisionskläger,

Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte Steuerberater Oppenhoff &
Rädler, Prinzregentenplatz 10 in München,

gegen

Finanzamt Ebersberg,

vertreten durch den Vorsteher,

Beklagter und Revisionsbeklagter,

wegen Einkommensteuer 1990 und 1991

hat der I. Senat

unter Mitwirkung

des Vorsitzenden Richters

am Bundesfinanzhof

Dr. Widmann,

der Richter

am Bundesfinanzhof

Hofmeister,

Dr. Gosch,

der Richterin

am Bundesfinanzhof

Dr. Ahmann

und des Richters

am Bundesfinanzhof

Dr. Buciek

in der Sitzung vom 21. Oktober 1999 beschlossen:

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des
Finanzgerichts München vom 26. Januar 1998

15 K 3861/93 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten haben die Kläger zu tragen.

G r ü n d e

Die Entscheidung ergeht gemäß Art. 1 Nr. 7 des Gesetzes zur
Entlastung des Bundesfinanzhofs. Der Senat hält einstimmig die

Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

Dr. Widmann

Hofmeister

Dr. Gosch

Dr. Ahmann

Dr. Buciek

BUNDESFINANZHOF

Az. I R 47/98

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

Prof. Dr. Albert und Evelyn Rädler, Lindenstraße 18a in
Vaterstetten,

Kläger und Revisionskläger,
Prozeßbevollmächtigte: Rechtsanwälte Steuerberater Oppenhoff &
Rädler, Prinzregentenplatz 10 in München,
gegen

Finanzamt Ebersberg,
vertreten durch den Vorsteher,
Beklagter und Revisionsbeklagter,
wegen Einkommensteuer 1990 und 1991

hat der I. Senat
unter Mitwirkung
des Vorsitzenden Richters
am Bundesfinanzhof Dr. Widmann,
der Richter
am Bundesfinanzhof Hofmeister,
Dr. Gosch,
der Richterin
am Bundesfinanzhof Dr. Ahmann
und des Richters
am Bundesfinanzhof Dr. Buciek

in der Sitzung vom 18. Februar 1998 durch Gerichtsbescheid
für Recht erkannt

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des
Finanzgerichts München vom 26. Januar 1998
15 K 3861/93 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten haben die Kläger zu tragen.

Dieser Gerichtsbescheid wirkt als Urteil; wird innerhalb eines
Monats nach seiner Zustellung mündliche Verhandlung beantragt,
gilt er als nicht ergangen. Auch für den Antrag auf mündliche

Verhandlung gilt der in der Rechtsmittelbelehrung des angefochtenen Urteils des Finanzgerichts bezeichnete Vertretungszwang.

G r ü n d e

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Sie erzielten in den Streitjahren 1990 und 1991 u.a. Einkünfte aus Kapitalvermögen, in denen Dividenden von Kapitalgesellschaften mit Sitz in Dänemark, den Niederlanden und Spanien enthalten waren. Diese Dividenden behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bei Festsetzung der Einkommensteuer als im Inland steuerpflichtige Einnahmen aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung (EStG) und rechnete hierauf gemäß § 34c Abs. 1 EStG nur die in Dänemark, den Niederlanden und Spanien einbehaltene Quellensteuer an, die auf den Dividenden lastende ausländische Körperschaftsteuer jedoch nicht. Diese wurde auch nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG bei den Einnahmen aus Kapitalvermögen erfaßt.

Die hiergegen gerichtete Klage, mit der im Ergebnis geltend gemacht wird, die Beschränkung der anzurechnenden Körperschaftsteuer auf solche einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung verstoße gegen Gemeinschaftsrecht, blieb erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 1998, 1076 abgedruckt.

Ihre dagegen gerichtete Revision begründen die Kläger mit Verletzung materiellen Rechts.

Sie beantragen, das FG-Urteil aufzuheben und unter Änderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide die auf den Dividenden aus den Niederlanden, Dänemark und Spanien lastende ausländische Körperschaftsteuer in geschätzter Höhe von 1 217 DM (1990) bzw. 3 162 DM (1991) als steuerpflichtige Einkünfte aus Kapi-

talvermögen zu behandeln und die Einkommensteuer 1990 sowie die Einkommensteuer 1991 entsprechend höher festzusetzen, damit anschließend von Amts wegen diese Körperschaftsteuerbeträge auf die jeweilige Einkommensteuerschuld angerechnet werden können.

Hilfsweise beantragen sie, ausgehend von der bisherigen Berechnung der zu versteuernden Einkommen 1990 und 1991 die tarifliche Einkommensteuer unter Abzug der ausländischen Körperschaftsteuerbeträge niedriger festzusetzen, und weiter hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und die Sache dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) gemäß Art. 177 Abs. 3 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWGV) zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist unbegründet.

1. Das FG ist davon ausgegangen, daß das für die Klage erforderliche Rechtsschutzbedürfnis, soweit es den von den Klägern gestellten Hauptantrag betrifft gegeben ist. Das ist jedoch nicht der Fall.

a) Eigentliches Rechtsschutzziel der Kläger ist die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuerbeträge. Mit diesem Ziel ist die Klage grundsätzlich unzulässig. Die Anrechnung ist Teil des Steuererhebungsverfahrens und wird durch einen selbständigen Verwaltungsakt --durch Anrechnungsverfügung oder Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO 1977--)-- herbeigeführt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. März 1992 VII R 39/91, BFHE 168, 300, BStBl II 1992, 956, unter II. 1. c der Gründe; vom 25. Februar 1992 VII R 41/91, BFH/NV 1992, 716; vom 28. April 1993 I R 100/92, BFHE 171, 397, BStBl II 1993, 836; vom 19. Juli 1994 VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362; Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, 17. Aufl., § 36 Rz. 60, m.w.N.; Brenner in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz,

setz, § 36 Rdnr. A 231 f., 256 f., m.w.N.). Unzulässig ist ein Klageantrag grundsätzlich auch mit dem Begehren, eine höhere Einkommensteuer festzusetzen. Nach § 40 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann ein Verwaltungsakt nur angefochten werden, wenn der Kläger geltend macht, durch ihn in seinen Rechten verletzt zu sein. Das ist regelmäßig nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige behauptet, daß die Steuer zu niedrig festgesetzt sei (vgl. z.B. BFH-Beschluß vom 17. Dezember 1987 V B 152/87, BFHE 152, 40, BStBl II 1988, 286, und Urteil vom 8. November 1989 I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91).

Diese Grundsätze können zwar zurücktreten, wenn andernfalls die Anrechnung einer höheren Körperschaftsteuer nicht möglich wäre (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 und Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG). Es erweist sich dann als notwendig, die entsprechenden Einnahmen bei der Veranlagung zu erfassen, also die Einkünfte aus Kapitalvermögen entsprechend zu erhöhen (vgl. auch Senatsurteile vom 27. März 1996 I R 87/95, BFHE 180, 332, BStBl II 1996, 473; vom 26. November 1997 I R 110/97, BFH/NV 1998, 581; BFH-Urteil in BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 36 Rz. 63). Einzubeziehen sind hiernach die Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 sowie Nr. 3 EStG, letzteres aber erst vom Veranlagungszeitraum 1996 an (§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f EStG i.V.m. § 52 Abs. 1 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995, BGBl I 1995, 1250, BStBl I 1995, 438). Für die Veranlagungszeiträume zuvor galt dies noch nicht. Wie der erkennende Senat in seinem Urteil vom 6. Oktober 1993 I R 101/92 (BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191) entschieden hat, war die betreffende Körperschaftsteuer seinerzeit vielmehr --bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG-- auch dann auf die festgesetzte Einkommensteuer anzurechnen, wenn sie ihrerseits nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG als Einnahme erfaßt war. Wegen der Einzelheiten wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf das Urteil in BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191 verwiesen.

b) So liegen die Dinge in den Streitjahren und damit auch im Streitfall. Die Beteiligten streiten nicht darüber, daß die Dividenden der ausländischen Kapitalgesellschaften als im Inland steuerpflichtige Einnahmen aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen sind. Es geht lediglich darum, ob auch die auf diesen Dividenden lastende ausländische Körperschaftsteuer dem Beteiligungsertrag hinzuzurechnen ist, also um deren Einbeziehung als "anzurechnende Körperschaftsteuer" in (ggf. entsprechender) Anwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG. Setzt die Anrechnung der (ausländischen) Körperschaftsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG indes nicht voraus, daß sie zuvor bei den Kapitaleinkünften erfaßt wird, fehlt einer auf diese Erfassung gerichteten Anfechtungsklage zugleich das erforderliche Rechtsschutzbedürfnis. Die Anrechnung kann im Grundsatz erreicht werden, ohne daß das Einkommen erhöht wird. Sie müßte allerdings im Anfechtungsverfahren gegen den hiernach zu erlassenden Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO 1977 verfolgt werden, der vorliegend nicht streitgegenständlich ist.

2. Die Revision ist auch mit ihrem Hilfsantrag unbegründet. Mit ihm begehren die Kläger die Absenkung der tariflichen Einkommensteuer um die auf die ausländischen Dividenden gezahlten Körperschaftsteuerbeträge. Insoweit ist die erhobene Klage zwar zulässig. Für eine derartige tarifliche Steuerermäßigung fehlt jedoch die Rechtsgrundlage.

Die Fälle der Anrechnung ausländischer Steuern sind in § 34c EStG abschließend erfaßt. Ihre Voraussetzungen liegen, wovon auch die Kläger letzten Endes ausgehen, lediglich für die --im Streitfall auch einbezogenen-- ausländischen Quellensteuern vor. § 34c Abs. 1 EStG betrifft eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende, auf ausländische Einkünfte (vgl. § 34d EStG) des betreffenden Steuerpflichtigen entfallende ausländische Steuer und nicht, wie vorliegend bei den ausschüttenden Kapitalgesellschaften, diejenigen ausländischen Steuern, denen Einkünfte eines anderen Steuersubjektes unterliegen. Der Gewinn der ausländischen Kapitalgesellschaften ist nicht Teil des Ge-

samteinkommens des jeweiligen Gesellschafters; es mangelt deshalb an der notwendigen Personenidentität für die Steuerpflicht im In- und im Ausland (allgemeine Auffassung, vgl. Blümich/Krabbe, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, 16. Aufl., § 34c EStG Rz. 20; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 34c Rz. 5; Probst in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar 21. Aufl., § 34c EStG Rz. 56; Hildesheim in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin, Einkommensteuergesetz, § 34c Rz. 19; Frotscher, Einkommensteuergesetz, § 34c Rz. 3; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., Rz. 15, 23, m.w.N.).

Gründe, die ausnahmsweise für die analoge Anwendung dieser Vorschrift auf derartige Sachverhalte sprächen (insoweit bei entsprechender struktureller Ausgestaltung des ausländischen Körperschaftsteuerrechts als sog. Teilhabersteuer befürwortend z.B. Flick/Wassermeyer/Jo.Lüdicke in Flick/Wassermeyer/Becker, Außensteuerrecht, 6. Aufl., § 34c EStG Rz. 52; Hildesheim, ebd.; Schaumburg, ebd., jew. m.w.N.), sind nicht ersichtlich und werden von den Klägern im Rahmen ihrer Revisionsbegründung auch nicht ernstlich verfochten. Vielmehr ist ihnen klar, daß sich ihr Streitbegehren in der Sache rechtstechnisch nur über die Körperschaftsteueranrechnung entsprechend § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG verwirklichen lassen könnte. Allein diese Vorschrift ist für die Anrechnung der von einer gewinnausschüttenden Körperschaft gezahlten Körperschaftsteuer beim Anteilseigner einschlägig. Das hilfsweise formulierte Klagebegehren könnte mit der hier erhobenen Anfechtungsklage auch dann nicht durchgesetzt werden, wenn den Klägern tatsächlich ein entsprechender unmittelbarer Anrechnungsanspruch aus der Richtlinie des Rates vom 24. Juni 1988 (88/361/EWG) zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages (sog. Kapitalverkehrsrichtlinie, Amtsblatt vom 8. Juli 1988 Nr. L 178/5) zustünde.

3. Die weiterhin hilfsweise von den Klägern erstrebte Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH (Art. 177 Abs. 3 EWGV) kam angesichts des unter 2. Ausgeführten nicht mehr in Betracht. Sie

wäre für die Entscheidung des Senats nach Verfahrenslage nicht erheblich.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Der Senat hält es für sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§§ 121, 90a FGO).

Dr. Widmann

Hofmeister

Dr. Gosch

Dr. Ahmann

Dr. Buciek

Hoheitliche Tätigkeit oder Betrieb gewerblicher Art

UStG § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 2 Abs. 3, § 4

Mit Urt. v. 8. 1. 1998, V R 32/97 hat der BFH entschieden: Ein Wasser- und Abwasserzweckverband handelte – jedenfalls nach den im Jahr 1993 maßgebenden Voraussetzungen im Land Brandenburg – bei der Abwasserbeseitigung und Abwasserbehandlung hoheitlich und nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art. Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 Richtlinie 77/388/EWG ist dahin auszulegen, daß es sich bei den Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ um solche Tätigkeiten handelt, die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben; ausgenommen sind die Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer. Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden.

Umsatzsteuer für grenzüberschreitende Personenbeförderung

UStG § 3 a Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 und 2, § 10 Abs. 1; Richtlinie 77/388/EWG Art. 9 Abs. 2 Buchst. b, Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a

Mit Urt. v. 12. 3. 1998, V R 17/93 hat der BFH entschieden: Bei einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung ist nach richtlinienkonformer Auslegung des § 3 a Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG 1980 das Gesamtentgelt – zur Ermittlung des in jedem der betroffenen Mitgliedstaaten steuerbaren Teils der Beförderung – nach dem Verhältnis der dort jeweils zurückgelegten Strecken aufzuteilen. Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden.

Schülerverpflegung aufgrund eines Catering-Vertrages

UStG 1980 § 3 Abs. 9, § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1

Mit Urt. v. 12. 3. 1998, V R 52/97 hat der BFH entschieden: Überträgt eine Gemeinde aufgrund eines sog. Catering-Vertrages die Schülerverpflegung in ihren Schulen dergestalt einem Unternehmer, daß dieser die Verpflegung im eigenen Namen und für eigene Rechnung an die Schüler abgibt, so wird die Gemeinde in die Verpflegungsleistung nicht eingeschaltet. Der Unternehmer führt die Verpflegung der Schüler als sonstige Leistungen zum regelmäßigen Steuersatz aus, wenn er in der Schulküche Mittagessen zubereitet und diese gegen Entgelt an Schüler und Lehrer zum Verzehr in der Schülmensa abgibt (Anschluß an EuGH, Urt. v. 2. 5. 1996, C-231/94, UVR 1996, 169, UR 1996, 220). Die Entscheidung soll amtlich veröffentlicht werden.

FG: Entscheidung

Anrechnung ausländischer KSt auf deutsche ESt?

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1, § 34 c Abs. 1, § 36; EWGV Art. 67; Kapitalverkehrsrichtlinie (88/361/EWG) Art. 1 Abs. 1

1. Das deutsche Anrechnungsverfahren verstößt nicht gegen Europarecht.

2. Die Revision wird zugelassen (Leitsätze nicht amtlich)

FG München, Urt. v. 26. 1. 1998, 15 K 3861/93, n. rkr.
BFH-Az.: I R 47/98

Sachverhalt:

Der Kl. zu 1 hatte einige wenige Aktien von dänischen, niederländischen und spanischen Kapitalgesellschaften erworben. Für die Dividenden daraus beantragte er die Anrechnung der darauf lastenden (ausländischen) KSt wie bei seinen inländischen Dividenden. Nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG gelte das deutsche Anrechnungsverfahren zwar nur für Dividenden seitens im Inland unbeschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften. Der Ausschluß seiner ausländischen Dividenden vom inländischen Anrechnungsverfahren sei jedoch EU-widrig. Denn dies habe zur Folge, daß die Rendite seiner ausländischen Aktien geringer ausfalle als bei einer vergleichbaren inländischen Anlage. Durch die steuerliche Ungleichbehandlung würden seine ausländischen Aktien (mittelbar) diskriminiert. Dies sei nach Art. 67 EWGV i. V. mit der sog. Kapitalverkehrsrichtlinie vom 24. 6. 1988 unzulässig. Um die Benachteiligung seiner ausländischen Aktien zu beseitigen, seien die Dividenden daraus in EU-konformer Auslegung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG in das deutsche Anrechnungsverfahren einzubeziehen.

Aus den Gründen:

II. 1. Die Klage ist, soweit es den Hauptantrag betrifft, zulässig, aber unbegründet.

a) Die Klage ist insoweit auf Festsetzung einer höheren Steuer gerichtet. Dennoch ist hierfür das Rechtsschutzbedürfnis gegeben (§ 40 Abs. 2 FGO).

Ziel der Kl. ist die Anrechnung der auf ihren Auslandsdividenden lastenden ausländischen KSt in entsprechender Anwendung von § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG; Die Anrechnung von KSt auf die ESt-Schuld gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG ist Teil des Steuererhebungsverfahrens und erfolgt damit außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens. Sie kann daher an sich nicht durch Anfechtung der Steuerfestsetzung erreicht werden. Voraussetzung für eine Anrechnung ist jedoch, daß die entsprechenden Beträge vorher als Einnahmen aus Kapitalvermögen besteuert werden (vgl. BFH, Urt. v. 27. 3. 1996, I R 87/95, BStBl II, 473; § 36 Abs. 2 Nr. 3 lit. f) EStG n. F.). Da im Streitfall das Finanzamt die Besteuerung der ausländischen KSt-Beträge in entsprechender Anwendung von § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG abgelehnt hat, können die Kl. ihr Anliegen, Anrechnung der ausländischen KSt-Beträge, im derzeitigen Verfahrensstadium nur mit diesem Hauptantrag erreichen (vgl. BFH, Urt. v. 19. 7. 1994, VIII R 58/92, BStBl II 1995, 362).

Keine Vorlage an den EuGH, ...

b) Die Sache ist entscheidungsreif. Die Aussetzung des Verfahrens entsprechend § 74 FGO ist nicht anzuordnen.

In entsprechender Anwendung von § 74 FGO kann die Aussetzung eines finanzgerichtlichen Verfahrens angeordnet werden, wenn das Gericht der Hauptsache den EuGH gem. Art. 177 Abs. 2 EWGV um Auslegung einer Norm der Gemeinschaft oder des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts ersucht (vgl. BFH, Beschl. v. 27. 4. 1995, V B 22/95, BFH/NV 1996, 48). Eine Vorlage an den EuGH erübrigt sich jedoch (und damit auch die Aussetzung des Verfahrens), wenn eine Vorabentscheidung seitens des EuGH für das konkrete Verfahren nicht vorgreiflich ist (BFH, Beschl. v. 27. 4. 1995, a. a. O., v. 8. 5. 1996, X B 12/96), bereits einschlägige Rechtsprechung seitens des EuGH vorliegt oder ein Verstoß gegen unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht nicht erkennbar ist (vgl. EuGH, Urt. v. 6. 10. 1982, 283/81, Slg. 1982, 3415, Cilfit). Ausgehend von diesen Grundsätzen hält der Senat, der zu einer Vorlage an den EuGH ohnehin nicht verpflichtet ist (vgl. BFH, Urt. v. 2. 4. 1996, VII R 119/94, HFR 1996, 667, IStR 1996, 482 m. Anm. Heint), die beantragte Aussetzung des Verfahrens gem. § 74 FGO (analog) und eine Vorlage der Frage, ob das deutsche Anrechnungsverfahren gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, für entbehrlich.

RECHTSPRECHUNG

... da kein offenkundiger unmittelbarer Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht ...

(1) Die hier strittigen ausländischen Dividenden sind nicht wegen eines offenkundigen unmittelbaren Verstoßes gegen höherrangiges Gemeinschaftsrecht in das inländische Anrechnungsverfahren mit einzubeziehen. Eine Vorlage an den EuGH erübrigt sich insoweit.

Eine vertragliche Verpflichtung der Bundesrepublik Deutschland, das eigene Anrechnungsverfahren auf ausländische Dividenden auszuweiten und die darauf lastenden KSt-Beträge in entsprechender Anwendung von § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf die ESt-Schuld der hier unbeschränkt Steuerpflichtigen anzurechnen, bestand damals erkennbar nicht. Eine solche (unmittelbare) Verpflichtung läßt sich nach Auffassung des Senats auch nicht der sog. Kapitalverkehrsrichtlinie v. 24. 6. 1988 (ABl. v. 8. 7. 1988 Nr. L 178/5) entnehmen. Nach Art. 1 Abs. 1 der Kapitalverkehrsrichtlinie waren bis zum 1. 7. 1990 für alle wesentlichen Kapitalbewegungen lediglich die Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Gebietsansässigen in den Mitgliedstaaten zu beseitigen (vgl. hierzu näher Schön, a Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk 1997, S. 743, 755). Eine Verpflichtung für die einzelnen Mitgliedsstaaten, ihr Steuerrecht zu harmonisieren, war damit nicht verbunden.

Im übrigen konnten die Kl. jederzeit am freien Markt ausländische Aktien kaufen und haben dies offensichtlich auch getan.

... und auch kein mittelbarer Richtlinienvorstoß vorliegt.

(2) Die hier strittigen dänischen Dividenden sind auch nicht wegen des von den Kl. behaupteten mittelbaren Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsrichtlinie in das deutsche Anrechnungsverfahren mit einzubeziehen. Dies ergibt sich nach Auffassung des Senats aus der bereits vorliegenden Rspr. des EuGH (vgl. Urt. v. 28. 1. 1992, C-204/90, EuGHE 1992, 249, Slg. 1992 I-276 Bachmann, C-300/90, Slg. 1992 I-314 Kommission/Belgien; v. 14. 2. 1995, C-279/93, EuGHE 1995, 225, Slg. 1995 I-249 Schumacker; v. 11. 8. 1995, C-80/94, EuGHE 1995, 2493, Slg. 1995 I-2508 Wielockx; v. 14. 11. 1995, C-484/93, EuGHE 1995, 3955, Slg. 1995 I-3971 Svensson-Gustavsson; v. 27. 6. 1996, C-107/94, EuGHE 1996, 3089, Slg. 1996 I-3113 Asscher; v. 15. 5. 1997, C-250/95, EuGHE 1996, 3089, Slg. 1997 I-2492 Futura/Singer). Eine Vorlage an den EuGH ist daher auch insoweit entbehrlich.

Der Senat ist zwar – wie die Kl. – der Auffassung, daß wegen der derzeitigen steuerlichen Behandlung von Auslandsdividenden die Rendite ausländischer Aktien gegenüber der bei einer vergleichbaren inländischen Anlage – soweit es eine solche gibt (wohl verneinend Herzig, in Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk 1997, S. 636) – durchaus geringer ausfallen kann. Nach Auffassung des Senats ist jedoch – entgegen den Kl. – bei der Prüfung, inwiefern bei der einen Anlage gegenüber der anderen gerade durch die inländische oder ausländische Besteuerung mit einer höheren Rendite zu rechnen ist, nicht allein auf die Möglichkeit zur (inländischen) KSt-Anrechnung abzustellen. Die Möglichkeit zur KSt-Anrechnung bei einem Engagement in inländische Aktien mag bei einem Renditevergleich zwar mit einer Rolle spielen, nach Ansicht des Senats jedoch nicht die ausschlaggebende. Primär entscheidend für den Anleger wird vielmehr der von der Anlagegesellschaft selbst nachhaltig erzielbare Gewinn sein. Denn davon hängt deren Ausschüttungspolitik ab, die wiederum die Höhe der Dividende bestimmt.

Renditevergleich

Der von einer Kapitalgesellschaft nachhaltig erzielbare Gewinn ist aber das Ergebnis eines Konglomerats wirtschaftlicher Rahmenbedingungen, die gerade in den Streitjahren von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat zum Teil noch stark divergierten (z. B.

unterschiedliches Arbeitsrecht, Löhne, Kapitalmarktzinsen, Bilanzrecht etc.; vgl. Herzig, a. a. O., S. 636). Zu den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die Einfluß auf den von der Kapitalgesellschaft nachhaltig erzielbaren Gewinn haben, rechnen nach Auffassung des Senats auch die wesentlichen betrieblichen Steuern wie die Gewerbesteuer und die Vermögensteuer (vgl. Beschl. des BVerfG v. 22. 6. 1995 2 BvL 37/91, BStBl II, S. 655; § 32 c EStG, sowie die Gesetzesbegründung hierzu BT-Drs. 12/4487 S. 23). Nach Auffassung des Senats ist es nicht möglich, aus dem gesamten Korb der wesentlichen betrieblichen Steuern eine einzelne herauszupicken, um diese zum Maßstab einer angeblichen Diskriminierung zu machen. Alle wesentlichen Steuern haben Einfluß auf den von einer Kapitalgesellschaft nachhaltig erzielbaren Gewinn und sind, da sie zwischen den beiden Ländern unterschiedlich ausfallen, in den Renditevergleich mit einzubeziehen. Die Grundlagen für den aus Sicht eines Aktionärs gebotenen umfassenden Renditevergleichs stellen sich daher wie folgt dar:

... betr. dänische Kapitalgesellschaften

Soweit feststellbar, unterlagen die dänischen Kapitalgesellschaften in den Streitjahren 1990 und 1991 anders als die deutschen Gesellschaften keiner Gewerbesteuer (vgl. BMF-Informationsdienst zur Finanzpolitik des Auslands v. 23. 9. 1991 Az. I A 7 – Vw 9035 – 9/91, S. 11; Muuss, in Ménnel, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, NWB-Verlag; Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, DBA/Dänemark Art. 2, Anhang Steuerübersicht I/E). Die dänischen Kapitalgesellschaften waren außerdem (anders als die natürlichen Personen) nicht vermögenssteuerpflichtig (vgl. BMF-Informationsdienst, a. a. O., S. 9; Debatin/Wassermeyer, a. a. O., Steuerübersicht VII; Muuss, a. a. O., Rz. 6.1.) und unterlagen einer Tarifbelastung von nur 38 % (vgl. BMF-Informationsdienst, a. a. O., S. 7; Muuss, a. a. O. (Stand 1996), Rz. 126), die zudem noch niedriger ausfiel, wenn steuerfreie Einnahmen erzielt wurden. Die inländische tarifliche KSt war dagegen mit 56 % deutlich höher. Sie erhöhte sich durch den Abzug der sog. nichtabziehbaren Betriebsausgaben i. S. des § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG (insbesondere der damals noch erhobenen Vermögensteuer) vom sog. EK 56 auf effektiv 112 %, da dadurch Anrechnungspotential vernichtet wurde.

Zur Abmilderung der doppelten Besteuerung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft (Besteuerung bei der Kapitalgesellschaft und dann nochmals beim Anteilseigner) praktizierte Dänemark damals ein modifiziertes Teil-Anrechnungsverfahren. Danach erhielten in Dänemark ansässige Anteilseigner, die eine Dividende von einer dänischen Gesellschaft bezogen, einen Teil der von der ausschüttenden Gesellschaft vorweg entrichteten Steuer vergütet. Die „Steuerergütschrift“ betrug 25 % der bezogenen Dividende und war vom Dividendenempfänger zu versteuern. Ein nach Verrechnung mit der ESt-Schuld verbleibender Überhang wurde erstattet (vgl. Debatin/Wassermeyer, a. a. O., Art. 2, Steuerübersicht II/B/; BMF-Informationsdienst, a. a. O., S. 7). In Deutschland wurde damals die Doppelbesteuerung der von einer inländischen Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinne vollständig beseitigt, wenn der Dividendenempfänger ein Inländer war. Hierzu wurde bei der ausschüttenden Gesellschaft zunächst festgestellt, wie hoch die Körperschaftsteuerbelastung des für Ausschüttungen verwendeten Eigenkapitals im einzelnen ist (Tarifbelastung). Anschließend wurde die KSt-Belastung für die für die Ausschüttung verwendeten Eigenkapitalanteile auf 36 % vereinheitlicht (sog. Ausschüttungsbelastung), so daß der Anteilseigner bei jeder Gewinnausschüttung einen festen Bruchteil der Dividende auf seine persönliche ESt anrechnen konnte.

Damit errechnete sich aus Sicht des Aktionärs die Netto-Kapitalrendite bei einer dänischen bzw. deutschen Aktie unter Be-

RECHTSPRÉCHUNG

rücksichtigung der steuerlichen Vorwegbelastung der Kapitalgesellschaft wie folgt:

	Div. aus DK		aus D
	Best. in DK	Best. in D	Best. in D
Gew. Kap. Ges. vor Steuern	100	100	100
Gew. St, VSt	-	-	./ 20
KST-Belastung	./ 38	./ 38	./ 28,8
Bar-Dividende anrechenbare KSt	62 + 15,5	62 -	51,2 + 28,8
Eink. aus KapVerm pers. Steuer 50%	77,5 38,7	62 31	80,0 40,0
Netto-KapRendite	38,8	31	40,0

Aus dieser Gegenüberstellung ist ersichtlich, daß für den Inländer die Kapitalrendite bei einer inländischen Anlage zwar nur unwesentlich höher ist als die einer dänischen Aktie für den Dänen, für ihn jedoch die inländische Anlage gegenüber einer vergleichbaren ausländischen deutlich günstiger ist. Der Senat ist daher wie die Kl. der Auffassung, daß dies die Entscheidung eines inländischen Investors, der überlegt, ob er inländische oder ausländische Aktien erwerben oder behalten soll, zugunsten einer inländischen Anlage beeinflussen kann. Ob darin eine Behinderung des freien Handels mit Aktien zu sehen ist (so wohl EuGH-Urt. *Svensson-Gustavsson*, Rn. 10), kann der Senat ebenso dahingestellt sein lassen wie die Frage, ob dies bejahendfalls einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsrichtlinie darstellt, d. h. ob die Kapitalverkehrsrichtlinie überhaupt „mittelbare Behinderungen“ des freien Kapitalverkehrs durch nationales Steuerrecht untersagte (vgl. *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf*, EUV/EGV, Rz. 4 zu Art. 73 a EGV; *Weber*, in: *Lenz*, EG-Vertrag 1994, Rz. 2 zu Art. 73 b EGV; aber auch Art. 73 d EGV, der es den Mitgliedstaaten nunmehr ausdrücklich erlaubt, weiterhin die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln, soweit diese nicht willkürlich diskriminierend sind). Selbst wenn man von einer mittelbaren Behinderung des freien Kapitalverkehrs i. S. obiger Richtlinie ausgeht, ist diese entsprechend der vorliegenden Rspr. des EuGH nicht auf eine Diskriminierung durch das deutsche Steuerrecht zurückzuführen, die es rechtfertigen würde, die dänischen Dividenden des Kl. zu 1) in das deutsche Anrechnungsverfahren mit einzubeziehen.

Staat mit Regelungskompetenz muß Diskriminierung vermeiden

Nach st. Rspr. des EuGH (EuGH-Urt. v. 28. 1. 1986, Rs. 270/83 *avoir fiscal*, EuGHE 1986 S. 273, 305; v. 8. 5. 1990, C-175/88 *Biehl*, EuGHE 1990 S. I-1779, 1792; v. 12. 4. 1994, C-1/93 *Halliburton*, EuGHE 1994, S. I-1137, 1056; sowie die Urteile *Schumacker*, *Wielockx*, *Asscher*) verletzt eine inländische Norm dann den Gleichheitsgrundsatz, wenn durch sie im wesentlichen gleiche Situationen ungleich oder wesentlich ungleiche gleich behandelt werden. Dabei geht der EuGH davon aus, daß sich Gebietsfremde gegenüber Gebietsansässigen i. d. R. nicht in einer gleichartigen Situation befinden und es daher – soweit es die direkten Steuern betrifft – i. d. R. nicht diskriminierend ist, wenn ein Mitgliedstaat Gebietsfremden bestimmte Steuervergünstigungen versagt, die er Gebietsansässigen gewährt. Befinden sich jedoch beide Gruppen von Steuerpflichtigen in einer gleichartigen Situation und schließt ein Mitgliedstaat ohne objektive Rechtfertigungsgründe Gebietsfremde von einer Steuervergünstigung aus, liegt nach der Rspr. des EuGH eine Diskriminierung vor, wenn nach internationalem Steuerrecht die Regelungskompetenz für die Steuervergünsti-

gung auch bei diesem Staat liegt (vgl. EuGH-Urt. *Asscher*: ESt-Tarif). Eine Diskriminierung liegt jedoch i. d. R. dann nicht vor, wenn die Regelungskompetenz für eine Steuervergünstigung nach internationalem Steuerrecht dem anderen Staat obliegt. In diesem Fall hat der in Anspruch genommene Mitgliedstaat, der Gebietsfremde von einer Vergünstigung ausschließt, die eigene Vergünstigung nur dann einem in dem anderen Staat Ansässigen zu gewähren, wenn dieser die Gesamtheit oder praktisch die Gesamtheit seines Welteinkommens in seinem Gebiet erzielt und die in dem anderen Staat zu versteuernden Einnahmen daher nicht hoch genug sind, um die dort vorgesehenen vergleichbaren Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen zu können (vgl. EuGH-Urt. *Schumacker*: Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes).

Die hier strittigen Steuervergünstigungen zielen – sowohl in Dänemark, wie auch in Deutschland – darauf ab, die steuerliche Doppelbelastung des von einer Kapitalgesellschaft ausgeschütteten und von ihr (vorweg) versteuerten Gewinns zu mildern bzw. zu beseitigen. Auf welche Weise und in welchem Umfang eine Entlastung vorgenommen wird, liegt wegen des fehlenden Harmonisierungsauftrages in der Rechtssetzungskompetenz jedes einzelnen Mitgliedstaates (vgl. Urt. des BVerfG v. 20. 12. 1966, BVerfGE 21, 12, 39 ff.; v. 3. 11. 1982, BVerfGE 61, 319, 354 ff.). Nach dänischem bzw. deutschem Steuerrecht wurde damals die Entlastung dadurch hergestellt, daß die bei der Kapitalgesellschaft erhobene KSt (teilweise) an die Anteilseigner weitergeleitet wurde, soweit sie auf dem ausgeschütteten Gewinn lastete. Mit der „durchgereichten KSt“ (vgl. BFH, Beschl. v. 24. 3. 1987, BStBl II, 508) wurde (mittelbar) auf die bei der Kapitalgesellschaft (vorweg) erfolgte Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns ganz bzw. teilweise verzichtet. Ein derartiger Verzicht ist aber nach internationalem Steuerrecht – wie die Besteuerung selbst – nur die Angelegenheit des Staates, in welchem die Kapitalgesellschaft mit ihrem Gewinn steuerpflichtig ist (Art. 21 OECD-MA). Für die hier strittigen Steuervergünstigungen liegt daher, soweit es die dänischen Dividenden betrifft, die Regelungskompetenz bei Dänemark. Diese sind dort auch steuerbar und unterliegen dem Quellensteuerabzug (Art. 12 Abs. 2 DBA/Dänemark 1962). Nach Auffassung des Senats wäre es daher, z. B. im Rahmen des Erstattungsverfahrens (vgl. hierzu *Debatin/Wassermeyer*, a. a. O., III/B/3), technisch wohl möglich, die dänische KSt auch an Gebietsfremde durchzureichen.

Ob daher entsprechend der Rspr. des EuGH (vgl. EuGH-Urt. *Asscher*) der Ausschluß deutscher Anteilseigner vom dänischen Teil-Anrechnungsverfahren objektiv gerechtfertigt ist oder ob dies eine versteckte Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit darstellt, kann dahinstehen (vgl. hierzu den Vorlagebeschluß des FG Köln v. 30. 6. 1997, EFG 1997, 1056, Az. EuGH C-307/97). Sollte es keine Rechtfertigungsgründe geben, läge ohnehin keine Diskriminierung vor, da dann die Rendite einer dänischen Aktie gegenüber der einer deutschen Aktie nicht aus steuerlichen Gründen geringer ausfallen würde. Sollte es objektive Gründe dafür geben, die mit dem Anrechnungsverfahren verbundenen Vorteile nur Gebietsansässigen zu gewähren, müßte nach Auffassung des Senats entsprechendes auch aus deutscher Sicht gelten.

Davon abgesehen hält der Kl. zu 1) nur eine unwesentliche Beteiligung an einer dänischen Kapitalgesellschaft. Seine Dividenden hieraus bewegen sich bezogen auf sein Welteinkommen lediglich im Promillebereich. Auch aus diesem Grund ist Deutschland nach Auffassung des Senats entsprechend der Rspr. des EuGH (vgl. EuGH-Urt. *Schumacker*, *Asscher*) nicht verpflichtet, die hier strittigen dänischen Dividenden, die zu begünstigen nach internationalem Steuerrecht in die Regelungskompetenz Dänemarks fällt, in das deutsche Voll-Anrechnungsverfahren einzubeziehen.

RECHTSPRECHUNG

Kohärenz des Steuersystems

Dem Einbezug der dänischen Dividenden in das inländische Voll-Anrechnungsverfahren steht nach Auffassung des Senats außerdem die Kohärenz des deutschen Steuersystems entgegen. Wie der EuGH bereits mehrfach entschieden hat, kann die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu wahren, eine Ungleichbehandlung rechtfertigen (Urteile *Bachmann* (Rn. 21), *Kommission/Belgien* (Rn. 14), *Svensson-Gustavsson* (Rn. 16), *Ascher* (Rn. 55)). Eine solche Kohärenz nimmt der EuGH dann an, wenn sich aus den Steuerregelungen eines Mitgliedstaates eindeutig ergibt, daß einer Ausgabe des Fiskus (geringere Steuer z. B. durch den Abzug von Sonderausgaben) unmittelbar eine Einnahme (anderweitige Besteuerung) gegenüberstehen soll. Dies ist hier der Fall.

Das System der „durchgereichten KSt“ setzt voraus, daß der Fiskus, der insoweit nur als Zahlstelle fungiert, die Beträge auch einnimmt. Nach dem deutschen Voll-Anrechnungsverfahren wird daher die KSt-Anrechnung nur vorgenommen, soweit der ausgeschüttete Gewinn überhaupt mit KSt belastet ist. Ob und inwieweit dies der Fall ist, wird mittels der sog. Eigenkapitalgliederung für jeden einzelnen Einkommensteil festgestellt. Wird danach nicht belastetes Eigenkapital ausgeschüttet (sog. EK 01 und EK 04), kommt es nicht zur KSt-Anrechnung (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG a. E., sowie i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Wird KSt von der Kapitalgesellschaft definitiv nicht bezahlt, entfällt – aus Vereinfachungsgründen nur beim wesentlich Beteiligten – die Anrechnung (§ 36 a EStG). Diesem Regelungsmechanismus widerspricht es, die auf den dänischen Dividenden lastende ausländische KSt beim Kl. zu 1 zu versteuern und anschließend auf dessen ESt anzurechnen. Diese ausländischen KSt-Beträge werden vom deutschen Fiskus nicht vereinnahmt. Es würde sich daher nicht um eine „durchgereichte KSt“ handeln. Für Steuern eines andern Staates fehlt aber Deutschland die Dispositionsbefugnis.

Beispiel Frankreich

Dem steht nicht entgegen, daß z. B. französische KSt über die Grenze hinweg auch an deutsche Aktionäre „durchgereicht“ wird (DBA/Frankreich, Art. 20 Abs. 1 b/bb). Dies beruht auf einer bilateralen Vereinbarung mit Frankreich, das u. a. den hierzu aus deutscher Sicht notwendigen Finanzausgleich vorsieht, so daß dem deutschen Fiskus wiederum nur die Funktion einer Zahlstelle zukommt und das System der „durchgereichten KSt“ gewahrt bleibt. Auch die Verfügungskompetenz Frankreichs über die französische KSt bleibt bestehen. Mit Dänemark besteht jedoch kein entsprechendes Abkommen. Ein solches kann auch nicht durch einen Spruch des EuGH verwirklicht werden (vgl. Art. 177 EWGV; *Schön*, a. a. O., S. 775).

... betr. spanische Kapitalgesellschaften

(3) Die spanischen Kapitalgesellschaften unterlagen damals keiner Vermögensteuer, wohl aber einer Art Gewerbesteuer in Form eines festen Betrages, der sich nach Art, Umfang und Ort der Tätigkeit richtet und der 15 % eines Durchschnittsertrags nicht übersteigen soll (vgl. *Selling*, in Mennel, a. a. O., 6.2.; *Debatin/Wassermeyer*, DBA/Spanien, Art. 2 Anhang Steuerübersicht I/E/2; anders BMF-Informationsdienst, a. a. O., S. 11). Der KSt-Tarif betrug 35 %. Zur Milderung der steuerlichen Doppelbelastung der von einer spanischen Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinne wurde dem in Spanien ansässigen Anteilseigner KSt i. H. von 10 % der Dividende – ohne vorherige Besteuerung – von seiner Einkommensteuer abgesetzt (*Debatin/Wassermeyer*, a. a. O.; Steuerübersicht II/B/d; BMF-Informationsdienst, a. a. O., S. 7).

Die steuerliche Belastung der spanischen Dividenden entspricht damit trotz des etwas anders ausgestalteten Teil-Anrechnungsverfahrens (geringere Anrechnung, dafür keine Besteuerung des Anrechnungsbetrages) annähernd der einer dänischen

Dividende. Es kann daher auf obige Ausführungen verwiesen werden. Eine Vorlage an den EuGH ist damit ebenfalls nicht erforderlich.

... betr. niederländische Kapitalgesellschaften

(4) Die niederländischen Kapitalgesellschaften unterlagen damals weder einer Gewerbesteuer noch einer Vermögensteuer (BMF-Informationsdienst, a. a. O., S. 9, 11; *Debatin/Wassermeyer*, DBA/Niederlande, Art. 1 I/E; *Müssener*, in Mennel, a. a. O., 4. und 6.). Die Tarifbelastung betrug 35 %. Eine Entlastung von der Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne einer Kapitalgesellschaft fand nicht statt (BMF-Informationsdienst, a. a. O., S. 7). Damit stellt sich hier der Renditevergleich wie folgt dar:

	Div. aus NL		aus D
	Best. in NL	Best. in D	Best. in D
Gew. Kap. Ges. vor Steuern	100	100	100
Gew. St, VSt	–	–	20
KST-Belastung	35	35	28,8
Bar-Dividende	65	65	51,2
anrechenbare KSt	–	–	+ 28,8
Eink. aus Kap Verm pers. Steuer 50%	65	65	80,0
	32,5	32,5	40,0
Netto-KapRendite	32,5	32,5	40,0

Die auf den niederländischen Dividenden lastende KSt kann bereits aus Gründen der Kohärenz nicht in das deutsche Voll-Anrechnungsverfahren mit einbezogen werden. Insoweit kann auf obige Ausführungen verwiesen werden. Eine Vorlage an den EuGH ist danach nicht erforderlich.

Gleichbehandlung mit niederländischen Anlegern

Eine Vorlage an den EuGH ist nach Auffassung des Senats auch deshalb nicht erforderlich, da eine Anrechnung niederländischer KSt (nur) beim inländischen Anteilseigner die niederländischen Mitaktionäre offensichtlich diskriminieren würde und auch aus diesem Grund nicht möglich ist. Da die Niederlande damals für die von einer niederländischen Kapitalgesellschaft ausgeschütteten Gewinne keine Entlastung von der Doppelbesteuerung vorsahen, erhielt keiner der niederländischen Mitaktionäre die auf diesen Dividenden lastende KSt-Beträge angerechnet oder einen sonstigen steuerlichen Vorteil. Soweit es die Besteuerung der niederländischen Dividenden betrifft, wurden somit die Kl. in der Bundesrepublik Deutschland steuerlich nicht anders behandelt wie alle ihre Mitaktionäre. Der Antrag der Kl. auf Versteuerung und anschließende Anrechnung der auf ihren niederländischen Dividenden lastenden KSt-Beträge, lief demgegenüber darauf hinaus, gegenüber den Mitaktionären eine Besserstellung oder „Privilegierung“ zu erreichen. Dies ist nach Auffassung des Senats mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar (ebenso *Schön*, a. a. O., S. 776).

Die von den unterschiedlichen Besteuerungssystemen vorgegebene geringere Kapitalrendite niederländischer Aktien läßt sich damit durch den Einbezug niederländischer Dividenden in das deutsche Anrechnungsverfahren nicht beseitigen, ohne daß es an anderer Stelle zur Diskriminierung kommen würde. Ob deshalb das deutsche KSt-Vollanrechnungsverfahren selbst EU-widrig ist, da dieses nur für die gebietsansässigen Kapitalgesellschaften und Dividendenbezieher gilt, von den Niederlanden (wie auch der Mehrheit der Mitgliedstaaten) ein vergleichbares System nicht praktiziert wird und daher die möglicherweise mit dem Voll-Anrechnungssystem verbundene Benachteiligung ausländischer Steuersubjekte von Deutschland durch Abschaffung der

RECHTSPRECHUNG

einseitigen Begünstigung zu beseitigen ist, kann als nicht entscheidungserheblich dahingestellt bleiben (so wohl die Empfehlung der sog. *Ruding-Kommission* 1992, BT-Drs. 13/4138 S. 15, 217; vgl. auch *Hinnekens*, EC Tax Review 1994 p. 146; *Knobbe-Keuk*, IWB 0002 S. 613; *dies.* EC Tax Review 1992 p. 22; *dies.* Festschr. f. F. Klein 1994, S. 347; *Ohler*, WM 1996 S. 1801; *Dautzenberg*, DB 1996 S. 2248; *Rädler, Lausterer, Blumenberg*, EC Tax Review 1997 p. 86; CFE News, European Taxation, May 1997 p. 181; *Rädler*, Festschr. f. H. Debatin 1997, S. 335; *Schön*, a. a. O., S. 743; *Herzig*, a. a. O., S. 627; *Herzig/Dautzenberg*, DB 1997 S. 8; *Herzig/Dötsch*, DB 1998 S. 8; *Saß*, FR 1998 S. 1). Eine Vorlage an den EuGH erübrigt sich daher auch insoweit.

Unterstellt, das deutsche Voll-Anrechnungsverfahren würde als solches gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen und sei daher nicht (mehr) anzuwenden, wäre zwar die ESt der Kl., die in den Streitjahren erhebliche weitere inländische Dividenden mit Anrechnungsguthaben bezogen, niedriger festzusetzen. Gleichzeitig würde aber auch die Möglichkeit zur Anrechnung der deutschen KSt-Beträge entfallen (vgl. BFFI, Urt. v. 27. 3. 1996, I R. 87/95, BStBl II, 473). Damit würden die Kl. wirtschaftlich letztlich schlechter gestellt. In Anbetracht des Klageantrages, der eindeutig auf eine höhere Steuerfestsetzung gerichtet ist, um in den Genuß der Anrechnung weiterer (ausländischer) KSt-Beträge zu kommen und der damit im Ergebnis eine geringere Steuerzahllast zum Ziel hat, käme dies nach Auffassung des Senats einer Verböserung gleich. Eine Verböserung ist dem Gericht jedoch nicht möglich (vgl. *von Groll*, in *Gräber*, Komm., FGO, 4. Aufl. 1997, Rz. 2 und 5 zu § 96).

(3) Aus den gleichen Gründen liegt nach Auffassung des Senats offensichtlich weder ein Verstoß gegen Art. 8 a EWGV, noch gegen die sonstigen Grundfreiheiten des EGv vor (Art. 52, 58, 59 bzw. 73 b Abs. 2 EGv).

c) Die Klage ist in ihrem Hauptantrag unbegründet.

Die hier strittigen ausländischen Körperschaftsteuern rechnen nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Zu den nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtigen Einkünften rechnet nur die sog. *Bardividende*, d. h. die von der Gesellschafterversammlung der ausländischen Kapitalgesellschaft jeweils beschlossene und von den ausländischen Kapitalgesellschaften ausbezahlten Dividenden. Dazu gehört die – nach dem EStG anrechenbare – KSt nicht (vgl. *Gablers*, Wirtschaftslexikon, 10. Aufl., unter „Bardividende“).

Die hier strittigen ausländischen KSt-Beträge gehören auch nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Es handelt sich hierbei nicht um KSt-Beträge, die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG auf die ESt der Kl. anzurechnen sind, wie dies (u. a.) § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG voraussetzt. Nach § 36 Abs. 2

Nr. 3 Satz 1 EStG ist im Fall einer Gewinnausschüttung – unter bestimmten weiteren Voraussetzungen – nur die KSt einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf die ESt der Kl. anzurechnen. Diese Voraussetzung liegt hier unstrittig nicht vor. Ob die weiteren Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG für eine KSt-Anrechnung vorliegen (insbesondere die der Ziffer b), kann daher dahinstehen.

Abzug ausländischer KSt von tariflicher ESt?

2) Der Hilfsantrag der Kl. kann ebenfalls keinen Erfolg haben.

a) Die Sache ist auch insoweit entscheidungsreif. Eine Aussetzung des Verfahrens entsprechend § 74 FGO ist nicht anzuordnen. Eine Vorlage an den EuGH ist auch insoweit entbehrlich.

Der Gleichheitsgrundsatz gebietet nur, unter bestimmten Voraussetzungen die für Inländer geltende Begünstigungen auch Gebietsfremden zu gewähren. Diese Voraussetzung liegt hier offenkundig nicht vor. Das deutsche Einkommensteuerrecht (wie auch das der anderen hier beteiligten Mitgliedstaaten) sah/sieht zur Entlastung der Doppelbesteuerung von Dividenden keine Tarifabsenkung vor.

b) Der Hilfsantrag ist unbegründet.

Die ausländischen Steuern sind nach keiner deutschen Rechtsnorm, insbesondere nicht nach § 34 c EStG auf die deutsche Einkommensteuer der Kl. anrechenbar. Bei den hier strittigen ausländischen Steuern handelt es sich nicht um eine der deutschen Einkommensteuer vergleichbare Steuer der Kl.

Nach § 34 c Abs. 1 Satz 1 EStG ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen ESt entsprechenden Steuer herangezogen werden, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfallende Steuer anzurechnen. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor. Die Steuern, deren Anrechnung hier beantragt wird, betreffen nicht nur ein anderes Steuersubjekt (d. h. die ausländischen Kapitalgesellschaften und nicht die Kl.), sondern auch andere Einkünfte (d. h. den Gewinn der ausländischen Kapitalgesellschaft, nicht die Kapitaleinkünfte der Kl.).

Dies gilt nach Auffassung des Senats auch für die in Dänemark und Spanien den dortigen Steuerpflichtigen gewährte pauschale ESt-Ermäßigung i. H. von 15 bzw. 10 % der bezogenen Dividenden. Insoweit handelt es sich weder um eine in Dänemark bzw. Spanien gegenüber den Kl. festgesetzte Steuer, noch wurden entsprechende Beträge von den Kl. bezahlt. Unabhängig davon ist eine Steuerermäßigung analog dem pauschalen „spanischen Steuerabzug“ auch nach § 34 c Abs. 6 EStG nicht möglich.

Die Revision wird zugelassen.

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns für eine Tätigkeit im Ausland: Aufteilung des Arbeitslohns

OFD Berlin, Vfg. v. 29. 6. 1998, St 414 - S 1300 - 9/98

I. Ist Arbeitslohn für eine Auslandstätigkeit nach DBA-Regelungen freizustellen, so ist (anders als bei Freistellungen nach dem Auslandstätigkeitserlaß) für die Berechnung der steuerfreien Einkünfte eine Aufteilung des Arbeitslohns im Verhältnis der vereinbarten Arbeitstage im Ausland zu den übrigen vereinbarten Arbeitstagen vorzunehmen (BFH-Urteile v. 29. 1. 1986, BStBl II, 442, 479 und 513). Unter vereinbarten Arbeitstagen sind die Kalendertage pro Jahr abzüglich der Tage zu verstehen, an denen der ArbN lt. Arbeitsvertrag nicht zu arbeiten verpflichtet ist (= Urlaubstage so-

wie arbeitsfreie Samstage, Sonntage und gesetzliche Feiertage). Es kommt insoweit weder auf die Kalendertage im Jahr (365), noch auf die sog. *Steuertage* (360), noch auf die tatsächlich geleisteten Arbeitstage an. Den vereinbarten Arbeitstagen ist das für die entsprechende Zeit vereinbarte Arbeitsentgelt (Lohn, Gehalt, sonstige Vorteile) gegenüberzustellen. *Zusatzvergütungen* (z. B. Weihnachtsgeld, Tantiemen, u. ä.), die die nichtselbständige Tätigkeit des ArbN innerhalb des gesamten Berechnungszeitraums betreffen, sind in das vereinbarte Arbeitsentgelt einzubeziehen. Soweit *Überstunden* vergütet wurden, ist die Vergütung jeweils direkt dem stpl. bzw. steuerfreien Gehalt zuzuordnen, je nachdem, welche Zeit die Überstunden betreffen. Soweit Überstunden ohne zuzügliches Entgelt geleistet wurden, sind diese steuerrechtlich ohne