



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Per Telefax Fax vorab: 089/9231-5216

Bundesfinanzhof
I. Senat
Postfach 86 02 40
81629 München

MR Rennings
Vertreter des Unterabteilungsleiters IV C

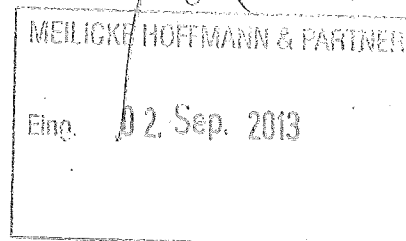
HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 30 18 682-4538

FAX +49 (0) 30 18 682-884538

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 20. August 2013



BETREFF **Revisionsverfahren I R 69/12;
Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen**

GZ **IV C 2 - S 1325/07/10003**

DOK **2013/0765802**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

In dem Rechtsstreit 1. Herr Dr. Wienand Meilicke,

2. Frau Heidi Christa Weyde,

3. Frau Prof. Dr. Marina Stöffler,

als Beteiligte der Erbengemeinschaft Prof. Dr. Heinz Meilicke,

- Kläger und Revisionskläger -

gegen Finanzamt Bonn-Innenstadt

- Beklagter und Revisionsbeklagter -

wegen Abrechnungsbescheid über die Anrechnung von dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer und Antrag auf Änderung der Einkommensteuer 1995 bis 1997 wegen sich aus EK 01-Ausschüttungen ergebender KSt-Guthaben

nimmt das Bundesministerium der Finanzen unter Bezugnahme auf den bisher von den Beteiligten geführten Schriftverkehr nachfolgend Stellung:

- 01 Streitig ist die Anrechnung von dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer in Höhe von insgesamt 21.317,81 DM (10.899,62 EUR) auf die deutsche Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997. Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen kommt im Streitfall eine – als Folge der EuGH-Rechtsprechung (vgl. EuGH vom 6. 6. 2000, Rs. C-35/98 (*Verkooijen*), Slg. 2000, I-04071; EuGH vom 7. 9. 2004, Rs. C-319/02 (*Manninen*), Slg. 2004, I-07477; EuGH vom 6. 3. 2007, Rs. C-292/04 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835; EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2011, I-05669) – sog. grenzüberschreitende Körperschaftsteueranrechnung nicht in Betracht, da im Streitfall weder die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Anrechnung gegeben (vgl. hierzu unter Punkt I.) noch die notwendigen Nachweise über die ausländische Körperschaftsteuervorbelastung vorgelegt worden sind (vgl. hierzu unter Punkt II.).

I. Verfahrensrechtliche Voraussetzungen für die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer

- 02 Gegenstand dieses Rechtsstreits sind – entgegen der Auffassung der Vorinstanz sowie der Revisionskläger – die Anrechnungsverfügungen zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. 3. 2002 (die Einspruchsentscheidung datiert vom 25. 3. 2001, hierbei handelt es sich jedoch offenkundig um einen Fehler bei der Datierung) über die Ablehnung der Anrechnung von dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 in Höhe von insgesamt 16.984,85 DM (8.684,22 EUR). Der Abrechnungsbescheid im Sinne des § 218 Absatz 2 AO über die Ablehnung der Anrechnung von dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 in Höhe von insgesamt 16.984,85 DM (8.684,22 EUR) vom 20. 2. 2003 kann – da er keinen identischen Regelungsgehalt hat – die Anrechnungsverfügungen nicht nach § 68 FGO ersetzen. Er ist somit nicht zum Gegenstand dieses Rechtsstreits geworden. Mit dem Ergehen des Abrechnungsbescheids am 20. 2. 2003 ist aber das Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtung der Anrechnungsverfügungen entfallen und bereits aus diesem Grund die Revision als unbegründet zurückzuweisen (vgl. nachfolgend Punkt I.1.).
- 03 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sowie der Revisionskläger wurden aber auch keine Anträge auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen 1995, 1996 und 1997 gestellt, so dass diese auch nicht zum Gegenstand des Verfahrens geworden sein können. Sollte der erkennende Senat dies anders beurteilen, mangelt es insoweit aber an einem notwendigen Vorverfahren im Sinne des § 44 FGO (vgl. nachfolgend Punkt I.2.).

1. Keine Ersetzung der Anrechnungsverfügung durch einen Abrechnungsbescheid nach § 68 FGO

- 04 Hinsichtlich der Klage gegen die Anrechnungsverfügungen zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 fehlt es aufgrund des zwischenzeitlichen Erlasses des Abrechnungsbescheids vom 20. 2. 2003 an einem Rechtsschutzbedürfnis der Revisionskläger für den Rechtsbehelf gegen die Anrechnungsverfügungen (vgl. BFH vom 20. 10. 1987, VII R 32/87, BFH/NV 1988, 349).
- 05 Wird ein angefochtener Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, wird der neue Verwaltungsakt nach § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens. Bei einem Klageverfahren gegen eine Anrechnungsverfügung kann ein zwischenzeitlich ergangener Abrechnungsbescheid nicht gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens werden, weil zum Einen der Regelungsinhalt des Abrechnungsbescheids nach § 218 Absatz 2 AO nicht mit dem Regelungsgehalt der Anrechnungsverfügung identisch und zum Anderen ein Rechtsbehelfs- oder Klageverfahren gegen den Abrechnungsbescheid immer vorgeflich ist. Insofern hätte das Klageverfahren gegen die Anrechnungsverfügungen richtigerweise gemäß § 74 FGO bis zu einer rechtskräftigen Entscheidung über die Rechtmäßigkeit des Abrechnungsbescheids vom 20. 2. 2003 ausgesetzt werden müssen (vgl. auch *Herbst*, Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid, Tectum Verlag 2010 (zugleich Dissertation Universität Passau 2009), 24 m.w.N.).
- a) **Keine Identität im Sinne des § 68 FGO zwischen Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid**
- 06 Eine Änderung oder Ersetzung im Sinne von § 68 FGO setzt voraus, dass der mit der Klage angefochtene Verwaltungsakt nach den Korrekturvorschriften der Abgabenordnung für Steuerbescheide einerseits und für sonstige Verwaltungsakte andererseits partiell oder seinem ganzen Inhalt nach durch Erlass eines anderen Verwaltungsakts geändert oder aus formellen Gründen aufgehoben und inhaltsgleich wiederholt wird. Dabei muss eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem ihn ändernden oder ersetzenden anderen Verwaltungsakt bestehen (vgl. BFH vom 24. 7. 1990, VII R 75/89, BFH/NV 1991, 604).
- 07 Die Begriffe der Änderung und Ersetzung sind entsprechend dem Sinn und Zweck des § 68 FGO zwar weit auszulegen (vgl. z. B. *Stöcker* in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 68 FGO Tz. 29, [Stand: 64. EL, Mai 2007]). Dementsprechend wird es von der Rechtsprechung des BFH auch zugelassen, dass ein Einkommensteuer- oder Umsatzsteuer-Jahresbescheid an Stelle von Einkommensteuer- oder Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheiden oder ein Gewerbesteuerermessbescheid für das Kalenderjahr anstelle eines Gewerbesteuerermessbescheids für Vorauszahlungszwecke nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens werden kann. Dennoch muss der ursprüngliche Verwaltungsakt – also die Anrechnungsverfügung – durch den

geänderten Verwaltungsakt – also den Abrechnungsbescheid – in seiner Wirkung suspendiert sein (vgl. *Stöcker* in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 68 FGO Tz. 29, [Stand: 64. EL, Mai 2007]). Ein solcher suspendierender Effekt kann beim Erlass des Abrechnungsbescheids gegenüber den Anrechnungsverfügungen zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 aber gerade nicht eintreten, weil die Anrechnungsverfügung nicht formal aufgehoben wird (vgl. BFH vom 28. 4. 1993, I R 100/92, BStBl II 1993, 836) und sich durch den Erlass des Abrechnungsbescheids auch nicht erledigt und daher – anders als bei der Ersetzung eines Vorauszahlungsbescheids durch einen Jahressteuerbescheid – auf jede Änderung eines Einkommensteuerbescheids wegen des in § 36 Absatz 2 EStG angeordneten Anrechnungsbefehls wiederum auch eine geänderte Anrechnungsverfügung zu erfolgen hat. Der I. Senat des BFH hatte in seinem Urteil vom 8. 9. 2010, I R 90/09, BStBl II 2011, 11, zwar die Frage offen gelassen, ob eine Anrechnungsverfügung Bindungswirkung gegenüber einem nachfolgenden Abrechnungsbescheid im Sinne des § 218 Absatz 2 AO entfalten kann (vgl. BFH vom 27. 10. 2009, VII R 51/08, BStBl II 2010, 382, m.w.N.; anders BFH vom 28. 4. 1993, I R 100/92, BStBl II 1993, 836, und BFH vom 28. 4. 1993, I R 123/91, BStBl II 1994, 147). Denn auch wenn man diese Frage im Grundsatz bejaht, besteht im Verfahren nach § 218 Absatz 2 AO (nur) dann keine Bindung an eine vorausgegangene Anrechnungsverfügung, wenn diese nach den dafür maßgeblichen Vorschriften der Abgabenordnung zurückgenommen oder widerrufen werden kann (vgl. auch BFH vom 9. 12. 2008, VII R 43/07, BStBl II 2009, 344). Es stellte sich jedenfalls folgerichtig auch die weitere Frage, ob eine geänderte Anrechnungsverfügung wiederum einen zuvor erlassenen Abrechnungsbescheid gemäß § 68 FGO ersetzen könnte, obwohl die Abgabenordnung bei Streitigkeiten das Verfahren in § 218 Absatz 2 AO abschließend geregelt hat; zur Vorgreiflichkeit des Abrechnungsbescheids vgl. auch nachfolgenden Punkt I.1.b). Darüber hinaus betrifft der Abrechnungsbescheid punktuell nur die Streitigkeiten betreffend die Anrechnung von dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer bezogen auf Dividenden aus bestimmten Beteiligungen, die Anrechnungsverfügung betrifft demgegenüber u. a. die Anrechnung sämtlicher anrechenbarer in- und ausländischer Körperschaftsteuern.

- 08 Zwischen den Anrechnungsverfügungen und dem Abrechnungsbescheid kann daher keine Identität im Sinne des § 68 FGO bestehen (vgl. auch *Alber* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 218 AO Tz. 106 [Stand: 206. EL, März 2010]; *Schmieszek* in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 218 AO Tz. 78, [Stand: 85. EL, Oktober 2010] sowie FG Mecklenburg-Vorpommern v. 30. 9. 2011, 1 K 472/09, nur in JURIS dokumentiert, zur fehlenden Identität im Sinne des § 68 FGO von Umbuchungsmitteilung bzw. Aufrechnungserklärung und Abrechnungsbescheid).

b) Vorgreiflichkeit des Abrechnungsbescheids gegenüber der Anrechnungsverfügung

- 09 Dass ein Abrechnungsbescheid nicht die Anrechnungsverfügungen im Sinne des § 68 FGO ersetzen kann, ergibt sich aber allein auch aufgrund der verfahrensrechtlichen Vorrangstellung

des Abrechnungsbescheids gemäß § 218 Absatz 2 AO bei Streitigkeiten im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist jeder Rechtsbehelf gegen eine Anrechnungsverfügung als Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids gemäß § 218 Absatz 2 AO anzusehen und ein Klageverfahren gegen die Anrechnungsverfügung auszusetzen (vgl. z. B. BFH vom 28. 4. 1993, I R 100/92, BStBl II 1993, 836). Es würde daher der sondergesetzlich geregelten Vorrangstellung des Verfahrens zum Abrechnungsbescheid widersprechen, wenn im Rahmen eines Klageverfahrens gegen eine Anrechnungsverfügung diese durch einen zwischenzeitlich ergehenden Abrechnungsbescheid gemäß § 68 FGO schlicht ersetzt und ohne entsprechendes Vorverfahren zum Gegenstand des Klageverfahrens gemacht werden könnte. Die erhöhte (bzw. doppelte) Rechtsschutzfunktion des Rechtsinstituts „Abrechnungsbescheid“ würde so im Ergebnis suspendiert werden können (zur besonderen Rechtsschutzfunktion vgl. auch *Alber* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 79 AO Tz. 106 [Stand: 206. EL, März 2010]; *Herbst*, Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid, Tectum Verlag 2010 (zugleich Dissertation Universität Passau 2009), 188 ff).

c) Keine Auslegung der Einspruchsentscheidung als Ablehnung auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids

- 10 Eine Ersetzung im Sinne des § 68 FGO könnte für den Abrechnungsbescheid vom 20. 2. 2003 allenfalls dann in Betracht kommen, wenn die Einspruchsentscheidung vom 25. 3. 2002 (die Einspruchsentscheidung datiert vom 25. 3. 2001, hierbei handelt es sich jedoch offenkundig um einen Fehler bei der Datierung) als Ablehnung eines Antrags auf Erlass eines Abrechnungsbescheids im Sinne des § 218 Absatz 2 AO gewertet werden könnte. Die Vorinstanz deutet dies in ihrem Vorlagebeschluss vom 14. 5. 2009 unter Hinweis auf „Unsicherheiten“ bei der Bezeichnung des Streitgegenstands an, ohne dies jedoch abschließend zu werten:

„[...] Dies gilt umso mehr als jeder Rechtsbehelf gegen eine Anrechnungsverfügung als Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides nach § 218 Abs. 2 AO anzusehen ist (BFH-Urteil vom 5. Mai 1993 VI R 91/93, BFH/NV 1994, 862), der Beklagte also diese Auslegung so nicht hätte vornehmen dürfen. Hinzu kommt, dass der Beklagte selber in der Einspruchsentscheidung trotz der von ihm vorgenommenen Auslegung des Einspruchsbegehrens Unsicherheiten im Hinblick auf den Gegenstand der Einspruchsentscheidung aufkommen lässt. So bezeichnet der Beklagte den Streitgegenstand mit „Abrechnung zur Einkommensteuer“ und spricht selber in der Einspruchsentscheidung wiederholt von „Abrechnungsverfügungen“ (nicht „Anrechnungsverfügungen“). Damit könnte der Eindruck erweckt werden, dass er zumindest auch über die Abrechnung habe entscheiden wollen und den Erlass eines Abrechnungsbescheides ablehne. [...]“

- 11 Eine Auslegung der Einspruchsentscheidung vom 25. 3. 2002 (die Einspruchsentscheidung datiert vom 25. 3. 2001, hierbei handelt es sich jedoch offenkundig um einen Fehler bei der Datierung) als ablehnender Bescheid über den Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheids kommt im Streitfall jedoch nicht in Betracht, da der Revisionsbeklagte in der vorgenannten

Einspruchsentscheidung klar und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht hat, dass er den Erlass geänderter Anrechnungsverfügungen ablehne:

„[...] Das Begehren der Einspruchsführer wird dahingehend ausgelegt, dass sie die Erteilung von geänderten Anrechnungsverfügungen zu den Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 1995, 1996 und 1997 und nicht den Erlass eines förmlichen Abrechnungsbescheides nach § 218 (2) AO beantragen. [...]“

- 12 Es ist zwar grundsätzlich zulässig, in Zweifelsfällen durch Auslegung zu ermitteln, ob ein Abrechnungsbescheid erteilt oder der Erlass eines solchen abgelehnt worden ist (vgl. BFH vom 7. 8. 1990, VII R 120/89, BFH/NV 1991, 569). Aufgrund des eindeutigen Wortlauts in der Einspruchsentscheidung zum Streitgegenstand wäre es aber mit dessen Wortsinngehalt nicht mehr vereinbar, wenn die Einspruchsentscheidung als Ablehnung eines Antrags auf Erlass eines Abrechnungsbescheids gewertet werden würde.
- 13 Es trifft im Übrigen auch nicht zu, wenn die Vorinstanz die Verwendung des Begriffs „Abrechnungsverfügung“ anstelle von „Anrechnungsverfügung“ als Unsicherheit der Revisionsbeklagten über den Streitgegenstand wertet. Tatsache ist, dass der Begriff „Abrechnungsverfügung“ vielfach anstelle des Begriffs „Anrechnungsverfügung“ verwandt wird bzw. worden ist – so zum Beispiel selbst vom BFH zum „Verhältnis von Abrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid“ (z. B. BFH vom 25. 2. 1992, VII R 41/91, BFH/NV 1992, 716). Insofern lässt die Verwendung des Begriffs „Abrechnungsverfügung“ keinen Rückschluss darüber zu, dass ein „Abrechnungsbescheid“ im Sinne des § 218 Absatz 2 AO gemeint sein könnte.
- 14 Aus der Verwendung der Begriffe „Anrechnungsverfügung“ und „Abrechnungsverfügung“ ließe sich allenfalls eine Unsicherheit hinsichtlich der Verwendung der Begriffe „Anrechnung“ und „Abrechnung“ schließen. Denn richtigerweise enthält jeder Einkommensteuerbescheid eine „Abrechnung“ oder einen sog. „Abrechnungsteil“. Einen Bestandteil dieser „Abrechnung“ bildet dabei die sog. „Anrechnung“ der Steuern nach § 36 Absatz 2 EStG. Diese Steueranrechnung gemäß § 36 Absatz 2 EStG stellt die eigentliche „Anrechnungsverfügung“ dar, welche nur in Bestandskraft erwachsen und Bindungswirkung entfalten kann. Sonstige im „Abrechnungsteil“ ausgewiesene Zahlungen oder Umbuchungen etc. sind nicht Bestandteil der Anrechnungsverfügung, sondern bloße „Kassenmitteilungen“, denen keine Verwaltungsaktqualität und demgemäß auch keine Bindungswirkung zukommen (vgl. zu den Begrifflichkeiten auch *Herbst*, Anrechnungsverfügung und Abrechnungsbescheid, Tectum Verlag 2010 (zugleich Dissertation Universität Passau 2009), 2 ff.). Diese „Unschärfe“ bei der Begriffswahl kann – und dies belegen die eindeutigen Aussagen in der Einspruchsentscheidung – aber nicht so gedeutet werden, dass die Revisionsbeklagte den Erlass eines Abrechnungsbescheids und nicht den Erlass geänderter Anrechnungsverfügungen abgelehnt habe.

2. Keine Stellung von Anträgen auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 betreffend die Erfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahme im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG a. F. seitens der Revisionskläger

- 15 Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, dass der Antrag auf Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer vom 30. 10. 2000 als Antrag auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen 1995, 1996 und 1997 anzusehen ist und das Verfahren zum Änderungsantrag der Steuerfestsetzungen vom 30. 10. 2000 ebenfalls Klagegegenstand sein soll. Dem hat sich die Klägerseite, die im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 14. 5. 2009 einen ausdrücklichen Antrag auf Änderung der Einkommensteuer 1995 gestellt hat, vollumfänglich angeschlossen. Diese Auffassung vermag aus mehreren Gründen nicht zu überzeugen.
- 16 Hiergegen sprechen zum Einen die schriftlichen Erklärungen des steuerlichen Vertreters – siehe nachfolgenden Punkt I.2.a) – sowie des Berichterstatters, die den Gerichtsakten entnommen werden können, und die – nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen – keinen Zweifel an dem tatsächlich Gewollten sowie dem Klagegegenstand zulassen. Zum Anderen ist eine Anrechnung von Körperschaftsteuer nach der für den Veranlagungszeitraum 1995 geltenden Fassung des § 36 EStG 1990 auch bei Nichterfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahme nach § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG a. F. möglich. Danach erscheint eine Auslegung des Schreibens vom 30. 10. 2000 als Änderungsantrag der Steuerfestsetzungen nach § 164 AO eher unwahrscheinlich – siehe nachfolgenden Punkt I.2.b).
- 17 Wenn aber keine Anträge auf Änderung der Steuerfestsetzungen 1996 und 1997 gestellt worden sind, ist – da die anrechenbare Körperschaftsteuer wegen Festsetzungsverjährung nicht mehr erfasst werden kann – die Klage insoweit bereits aus diesem Grunde unbegründet.

a) Anträge der Revisionskläger

- 18 Aus den Erklärungen des steuerlichen Vertreters der Klägerseite sowie des mit dem Senat geführten Schriftverkehrs geht eindeutig hervor, dass Gegenstand des Antrags sowie der Klage eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer im Rahmen des steuerlichen Erhebungsverfahrens ist. Der Antrag der Klägerseite vom 30. 10. 2000 lässt keine Auslegungsmöglichkeit dahingehend zu, dass daneben eine Änderung der Steuerfestsetzungen für die betroffenen Zeiträume begehrt wurde.
- 19 Mit Schriftsatz vom 30. 10. 2000 hatte der Prozessvertreter, Herr Dr. Wienand Meilicke, die Anrechnung der niederländischen und dänischen Körperschaftsteuer wie folgt beantragt:

„[...] Ich beantrage deshalb, in den Einkommensteuerbescheiden die Körperschaftsteuer auf die aus dem EG-Ausland stammenden Dividenden laut der anliegenden Tabelle „Dividenden Niederlande und Dänemark“ anzurechnen. [...]“

Dieser Antrag wurde mit Schreiben der Beklagten vom 30. 11. 2000 abgelehnt.

- 20 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Ablehnung des Antrags auf Anrechnung der Körperschaftsteuer hat die Rechtsanwaltskanzlei Meilicke Hoffmann & Partner die steuerliche Vertretung wegen Einkommensteuer 1995 bis 1997 der Erbengemeinschaft Meilicke u. a. mit Schreiben vom 19. 12. 2001 angekündigt und den Antrag wie folgt präzisiert:

„[...] Mit dem eingelegten Einspruch beantrage ich infolge dessen einen korrigierten Abrechnungsbescheid. [...]“

In der weiteren Begründung der Einsprüche hatte der steuerliche Vertreter der Klägerseite explizit unter Hinweis auf das Urteil des FG München vom 26. 1. 1998, IStR 1998, 434, vorgetragen, dass die Anrechnung Teil des Steuererhebungsverfahrens sei und durch einen selbstständigen Verwaltungsakt (Anrechnungsverfügung oder Abrechnungsbescheid) herbeigeführt werde.

- 21 Der Prozessbevollmächtigte hat damit gegenüber der Revisionsbeklagten eindeutig und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er den Erlass eines Verwaltungsakts im Steuererhebungsverfahren begehrt. Zudem sind die Ausführungen des Prozessbevollmächtigten ausschließlich auf das Steuererhebungsverfahren beschränkt, eine Änderung der Steuerfestsetzungen wurde – unter Hinweis auf das Urteil des FG München vom 26. 1. 1998, IStR 1998, 434 – gerade nicht beantragt.
- 22 Nachdem die Revisionsbeklagte mit Entscheidung vom 25. 3. 2002 den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen hatte (die Einspruchsentscheidung datiert vom 25. 3. 2001, hierbei handelt es sich jedoch offenkundig um einen Fehler bei der Datierung), führten die – steuerlich vertretenen – Kläger in der hiergegen gerichteten Klage vom 24. 6. 2002 vor dem FG Köln Folgendes aus:

„[...] Es trifft zu, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer Teil des Abrechnungsverfahrens ist. [...]“

Es wird klargestellt, dass mit dem Antrag vom 30. 10. 2000 hauptsächlich der Erlass eines Abrechnungsbescheids begehrt wird, in welchem die dort genannten ausländischen Körperschaftsteuern nach § 36 EStG i. V. m. dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot angerechnet werden.

Nur hilfsweise begehren wir die Änderung der Einkommensteuerbescheide, sofern die Anrechnung der Körperschaftsteuer als Teil der Steuerfestsetzung angesehen werden sollte. [...]“

- 23 Auch aus diesem Schriftsatz geht zweifelsfrei hervor, dass der Prozessbevollmächtigte den Erlass eines Abrechnungsbescheids begehrt hatte. Entsprechend der Klagebegründung wurde erstmals „hilfsweise“ ein Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide gestellt. Ab-

gesehen davon, dass dieser hilfsweise gestellte „Änderungsantrag“ nicht gegenüber der Beklagten erklärt wurde, bestanden aufgrund der ständigen Rechtsprechung des BFH seitens der Revisionsbeklagten zu keinem Zeitpunkt Zweifel daran, dass die Körperschaftsteueranrechnung nicht Teil der Steuerfestsetzung ist.

- 24 Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass die Auslegung von Willenserklärungen nur in engen Grenzen möglich ist. Nachdem der Prozessvertreter sein Begehren auf Erlass eines Abrechnungsbescheids in seinen Schriftsätzen vom 19. 11. 2001 und 24. 6. 2002 ausdrücklich klar gestellt hatte, kommt eine Umdeutung der Anträge auf Änderung der Steuerfestsetzungen nicht in Betracht. Wenn auch im Grundsatz davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige immer die Anträge habe stellen wollen, die sachdienlich sind, ist dieser Grundsatz nach der Rechtsprechung des BFH bei Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe nicht anzuwenden, da von solch rechtskundigen Personen verlangt werden kann, dass sie die Anträge stellen, die dem Gesetz entsprechen (BFH vom 24. 9. 1970, II B 28/70, BStBl. II 1970, 813 m.w.N.).
- 25 Die Auslegung der Vorinstanz in eine auf Änderung der Einkommensteuerbescheide gerichtete Klage würde zudem zur Unzulässigkeit der Klage führen, da es insoweit bereits an der notwendigen Sachentscheidungs voraussetzung eines erfolglos gebliebenen außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens fehlen würde (§ 44 Absatz 1 FGO), denn es ist nur eine Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens ergangen. Eine Sprungklage nach § 45 FGO ist mangels Zustimmung der Beklagten nicht gegeben. Aufgrund der eindeutigen Aussagen der Revisionsbeklagten (vgl. oben Randnummer 11) zum Streitgegenstand kann entgegen der Auffassung der Vorinstanz damit aber auch keine „unvollständige Rechtsbehelfsentscheidung“ vorliegen.
- 26 Wegen der insoweit eindeutigen Aussagen der Klägerseite ist auch der Berichterstatter des Senats, RiFG Seßinghaus, davon ausgegangen, dass es sich bei dem anhängigen Verfahren nicht um eine Klage gegen die Steuerfestsetzungen handelt. Mit Schreiben vom 2. 1. 2003 hatte dieser um Mitteilung gebeten, warum – entgegen der für die Revisionsbeklagte verbindlichen Rechtsprechung des BFH – die Erteilung eines Abrechnungsbescheids bislang nicht erfolgt ist. Der Berichterstatter führte hierzu Folgendes aus:
- „[...] Es erscheint nach bisheriger Auffassung des Berichterstatters nicht sinnvoll, den schwierigen europarechtlichen Streit im falschen Verfahren auszutragen, zumal die Kläger die verfahrensrechtlich richtigen Anträge gestellt haben. [...]“*
- 27 Mit Schriftsatz vom 21. 1. 2003 hatte die Revisionsbeklagte hierauf mitgeteilt, dass sie die Erteilung eines Abrechnungsbescheids nicht ablehne und zum Verständnis des Begehrens der Kläger Folgendes ausgeführt:

„[...] Der Beklagte hat das Petitum der Kläger dahingehend verstanden, dass die Änderung der Anrechnungsverfügungen erfolgen sollte.

Mit Schreiben vom 30. 10. 2000 hatten die Kläger den Antrag gestellt, „in den Einkommensteuerbescheiden die Körperschaftsteuer anzurechnen“.

Mit Schreiben vom 19. 12. 2001 beantragten die Kläger „einen korrigierten Abrechnungsbescheid“.

Vor diesem Hintergrund hat der Beklagte das Begehren der Kläger dahingehend interpretiert, dass sie geänderte Anrechnungsverfügungen, und nicht den Erlass eines – erstmaligen – Abrechnungsbescheids wünschen.

Im Rahmen der Klageschrift haben die Kläger ausgeführt, sie beehrten „hauptsächlich den Erlass eines Abrechnungsbescheids“.

Der Beklagte wird einen entsprechenden Abrechnungsbescheid erlassen. [...]

- 28 Der Beklagte hat aufgrund der Hinweise des Berichterstatters am 20. 2. 2003 einen Abrechnungsbescheid nach § 218 Absatz 2 AO erlassen, in dem die Anrechnung der niederländischen und dänischen Körperschaftsteuer unter Wiederholung der bisherigen Begründung abgelehnt wurde. Die Parteien haben daraufhin den Abrechnungsbescheid vom 20. 2. 2003 zum Gegenstand des Klageverfahrens erklärt, obwohl der Abrechnungsbescheid die Anrechnungsverfügungen nicht gemäß § 68 FGO ersetzen kann (vgl. oben Punkt I.1.).
- 29 Nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen steht damit zweifelsfrei fest, dass mit dem Schreiben vom 30. 11. 2000 und der Einspruchsentscheidung vom 25. 3. 2002 (die Einspruchsentscheidung datiert vom 25. 3. 2001, hierbei handelt es sich jedoch offenkundig um einen Fehler bei der Datierung) Anträge auf Erlass geänderter Anrechnungsverfügungen abgelehnt wurden. Soweit nach Aktenlage ersichtlich sind bei der Beklagten von der Klägerseite keine Anträge auf Änderung der Steuerfestsetzungen 1996 und 1997 gestellt worden.
- 30 Sollte der erkennende Senat der Auffassung sein, dass Gegenstand der Klage auch jeweils ein Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzungen für 1995, 1996 und 1997 ist, müsste die Klage auch insoweit als unzulässig abgewiesen werden, da es – wie bereits oben ausgeführt – an einem abgeschlossenen Vorverfahren mangelt.

b. Unterschiedliche Gesetzesfassungen des § 36 EStG

- 31 Die Auffassung der Vorinstanz, wonach Gegenstand der Klage u. a. der Änderungsantrag für den Einkommensteuerbescheid 1995 sein soll, vermag auch bereits deshalb nicht zu überzeugen, weil nach der Rechtsprechung des BFH aufgrund der im Streitjahr 1995 maßgebenden Fassung des § 36 EStG 1990 die Möglichkeit zur Anrechnung von Körperschaftsteuer – trotz der Nichterfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahme nach § 20 Absatz 1

Nummer 3 EStG – besteht (grundsätzlich hierzu BFH-Urteil v. 6. 10. 1993, I R 101/92, BStBl. II 1994 S. 191). Es ist daher – trotz der insoweit bereits eindeutigen Erklärungen der Klägerseite – auch aus diesem Grund nicht nachvollziehbar, weshalb die Vorinstanz das Schreiben der Klägerseite vom 30. 10. 2000 dahingehend interpretiert, dass die Kläger eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 1995 begehren.

- 32 Erst ab dem VZ 1996 ist nach § 36 EStG i. d. F. des JStG 1996 die Erfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahme nach § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG zwingende materiell-rechtliche Voraussetzung für die Körperschaftsteueranrechnung. Eine Auslegung des oben genannten Schreibens der Kläger dahingehend, dass zwar keine Änderung des Einkommensteuerbescheids 1995 jedoch eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 begehrt werde, dürfte aber wohl weit außerhalb des Wortsinns des Erklärten liegen.

II. Nachweise für die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer

- 33 Sollte der erkennende Senat die unter I. dargestellten verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer anders bewerten, scheidet die von den Klägern begehrte grenzüberschreitende Körperschaftsteueranrechnung zum Einen an den fehlenden Nachweisen über die ausländische Körperschaftsteuervorbelastung. Die Kläger können entsprechend der Vorgaben des EuGH in dem Urteil vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer nur verlangen, wenn sie der Beklagten Nachweise vorlegen, anhand derer die Beklagte „eindeutig und genau“ überprüfen kann, in welcher Höhe die fraglichen Dividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastet sind (vgl. u. a. Nummer 2 des Tenors, EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835) – vgl. hierzu nachfolgende Punkte II.1. bis II.3.).
- 34 Zum Anderen hat das Finanzgericht Köln als Vor- und Tatsacheninstanz diese Vorgaben des EuGH umgesetzt und hinsichtlich der von den Klägern vorgelegten Beweismittel geprüft, inwieweit diese eine solche „eindeutige und genaue“ Überprüfung ermöglichen. Sie hat hierzu festgestellt, dass die Klägerin die Vorbelastung der erhaltenen Dividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer nicht nachgewiesen hat. Sie führt aus, dass die von den Klägern vorgelegten Papiere von *Fortis Mees Pierson* für die niederländischen Dividenden und die der *Den Danske Bank* für die dänischen Dividenden auf „Annahmen“ und „Unterstellungen“ beruhen (vgl. Tz. 80 der Entscheidungsgründe der Vorinstanz in der JURIS-Version). Ein Nachweis entsprechend der Vorgaben des EuGH erfolgte durch die vorgelegten Bescheinigungen damit nicht. Diese tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz können gemäß § 118 Absatz 2 FGO mit der Revision nicht mehr angegriffen werden (vgl. hierzu allgemein BFH vom 6. 4. 2005, I R 15/04, BStBl II 2006, 196). Schon aus diesem Grund ist die Revision unbegründet – vgl. hierzu nachfolgenden Punkt II.4.

1. Vorgaben des EuGH zum Nachweis der anrechenbaren Körperschaftsteuer

- 35 Zur Ermittlung der Höhe der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer hat der EuGH in seinem Urteil vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, insbesondere entschieden, dass
- die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer nicht pauschal, sondern (nur) in Höhe der tatsächlichen Steuerbelastung der ausländischen Dividenden zu erfolgen habe (EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 34),
 - die Anrechnung auf den Betrag der inländischen Einkommensteuer, die auf die ausländischen Dividenden entfällt, begrenzt sei (EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 32 f.) und
 - es unzulässig sei, die Körperschaftsteuervorbelastung zu schätzen (EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 36).
- 36 Hieran anknüpfend zieht der EuGH entsprechende Konsequenzen für den Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung. Insbesondere ist die ausländische Vorbelastung genau nachzuweisen. Im Grundsatz durchaus zutreffend weisen die Kläger darauf hin, dass der EuGH hierfür zwei „Alternativen“ vorsieht. Die Kläger führen hier beispielhaft die Tz. 59 des EuGH-Urteils vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, an, in denen folgende zwei Alternativen als Nachweismöglichkeit aufgezeigt werden:
- es wird entweder „*eine den Anforderungen des Mitgliedsstaats, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigung über diese Steuer*“ vorgelegt (von den Klägern und im Folgenden als „1. Alternative“ bezeichnet), oder aber
 - es werden Belege vorgelegt, „*anhand deren die Steuerbehörden dieses Mitgliedsstaats eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen*“ (von den Klägern und im Folgenden als „2. Alternative“ bezeichnet).
- 37 Es steht aber außer Frage, dass die Höhe des unionsrechtlich bedingten Körperschaftsteueranrechnungsanspruchs der Kläger von der Art der Nachweisführung unabhängig ist. Der EuGH macht insoweit deutlich, dass es in jedem Fall eines „*klaren und genauen*“ Nachweises der körperschaftsteuerlichen Vorbelastung bedarf. Wenn dieser nicht durch eine den Anforderungen des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG a. F. gerecht werdende Körperschaftsteuerbescheinigung erbracht wird, dann kann dieser „*nichtsdestoweniger*“ auch durch andere eindeutige Belege geführt werden (vgl. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 46).

- 38 Der EuGH hat insbesondere nicht etwa entschieden, es reiche aus, wenn ein äußerlich und formal in etwa der klassischen deutschen Körperschaftsteuerbescheinigung entsprechendes Papier vorgelegt werde, das eine entsprechende Überschrift aufweist. Er hat vielmehr erkannt, dass der klassischen Körperschaftsteuerbescheinigung „*genau und eindeutig*“ die körperschaftsteuerliche Vorbelastung und damit der Anrechnungsbetrag entnommen werden kann.
- 39 Die beiden Alternativen stehen insoweit in einem engen Zusammenhang. Natürlich und unstrittig kann die grenzüberschreitende Körperschaftsteueranrechnung auf der Grundlage einer ordnungsgemäßen und belastbaren klassischen Körperschaftsteuerbescheinigung begehrt werden. Einer solchen den Vorgaben des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG a. F. entsprechenden Bescheinigung kann die körperschaftsteuerliche Vorbelastung „*eindeutig und genau*“ entnommen werden.
- 40 Wenn eine solche nicht beigebracht werden kann, reichen nach den Vorgaben des EuGH sonstige Belege, mithilfe derer die Finanzverwaltung die körperschaftsteuerliche Vorbelastung vergleichbar „*eindeutig und genau*“ überprüfen kann. Er möchte insoweit keinen strengen an eine bestimmte Bescheinigung anknüpfenden Formalismus angewendet wissen. Nichtsdestotrotz lässt der EuGH keinen Zweifel daran aufkommen, dass dieser Nachweis „*eindeutig und genau*“ für die Finanzverwaltung nachprüfbar sein muss. Die Worte „*klar und genau*“ bzw. „*eindeutig und genau*“ finden sich nicht weniger als acht Mal in den Entscheidungsgründen des EuGH-Urteils vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835.
- 41 Auch wenn danach die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG a. F. nicht verlangt werden kann, müssen die vom Steuerpflichtigen vorzulegenden Belege damit in Bezug auf das Maß an „*Detailliertheit*“ und der „*Präsentationsform*“ dieser Bescheinigung weitgehend entsprechen (vgl. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 53). Eine grenzüberschreitende Körperschaftsteuer-Anrechnung ist somit nicht voraussetzungslos, sondern nur in einer gleichwertigen Weise zu gewähren: Das bisherige System der Regelungen der §§ 36 EStG a. F., 44 KStG ff. a. F. ist soweit wie möglich auf grenzüberschreitende Sachverhalte zu übertragen (vgl. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 31).
- 42 Vorstellbar ist ein solcher Nachweis unter Umständen mithilfe der Vorlage der Steuerbescheide, wenn sich hieraus die entsprechenden Parameter entnehmen lassen (so z. B. *Gosch* in BFH/PR 2011, Seite 339).

2. Kein den Vorgaben des EuGH genügender Nachweis durch die Kläger

- 43 Wie schon im vorinstanzlichen Verfahren von der Beklagten ausgeführt und von der Vorinstanz für alle Beteiligten verbindlich festgestellt, haben die Kläger den erforderlichen Nachweis der Vorbelastung der Dividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer nicht erbracht.
- 44 Entsprechend den soeben unter Punkt II. 1. dargestellten rechtlichen Rahmenbedingungen haben die Kläger weder eine klassische Körperschaftsteuerbescheinigung nach den Anforderungen des deutschen Rechts noch sonstige Belege vorgelegt, „*anhand deren die Steuerbehörden dieses Mitgliedsstaats eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen*“. Gerade unter Berücksichtigung der von der Klägerin selbst herausgestellten zwei Alternativen ist der Nachweis nicht gelungen.
- 45 Auch wenn diese tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz gemäß § 118 Absatz 2 FGO nicht Gegenstand dieses Revisionsverfahrens sein können (vgl. hierzu noch nachfolgenden Punkt II.4.), soll hierauf im Folgenden – höchst hilfsweise – kurz eingegangen werden.
- a) Keine Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG a. F. (1. Alternative)**
- 46 Es wurde keine „*den Anforderungen des Mitgliedsstaats, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigung über diese Steuer*“ vorgelegt (1. Alternative). Dies zeigt bereits ein kurzer Blick auf die vorgelegten Papiere. Die Vorinstanz hat dies aber auch ausführlich geprüft und zutreffend abgelehnt. Beide Papiere, sowohl das der Bank *Fortis Mees Pierson* für die niederländischen Dividenden als auch das der *Den Danske Bank* für die dänischen Dividenden, lassen die Ermittlung und den Nachweis der tatsächlichen Vorbelastung nicht erkennen.
- 47 Um Wiederholungen zu vermeiden sei im Wesentlichen auf die Ausführungen der Vorinstanz und der Beklagten verwiesen. Bereits im finanzgerichtlichen Verfahren hat die Beklagte zu den vorgelegten Papieren mehrfach Stellung genommen (vgl. die Schriftsätze vom 23. 4. 2008, vom 20. 8. 2008, vom 2. 3. 2009 und vom 13. 5. 2009). Den vorgelegten „Bescheinigungen“ kann im Grunde nichts weiter entnommen werden als die Bescheinigung einer nominalen Körperschaftsteuerbelastung. Es ist schon denklogisch gar nicht nachvollziehbar, wie die Kläger davon ausgehen können, es handele sich um „*den Anforderungen des Mitgliedsstaats, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigungen über diese Steuer*“.
- 48 Insoweit helfen auch nicht die Ausführungen der Kläger, die erste Alternative verlange entsprechend dem unionsrechtlichen Äquivalenzprinzip von der Bescheinigung keine weiteren

Beweisaussagen, da auch in einem reinen Inlandsfall die Körperschaftsteuerbescheinigung als solche ausgereicht hätte. Wie ausgeführt sind die vorgelegten Papiere keine den Anforderungen des deutschen Rechts entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigungen. Einer Körperschaftsteuerbescheinigung wäre vielmehr detailliert die Körperschaftsteuervorbelastung zu entnehmen. Da eine Ausschüttung aus nicht steuerlich vorbelasteten Rücklagen erfolgen kann, ist mithilfe der Körperschaftsteuerbescheinigung zum Beispiel ersichtlich, ob die ausschüttende Körperschaft steuerfreie Einkünfte bezogen hat (hierzu gehören ggf. auch Beteiligungseinkünfte) und ob bzw. inwieweit diese steuerfreien Einkünfte in der Ausschüttung an den Gesellschafter enthalten sind.

- 49 Dass den Körperschaftssteuerbescheinigungen nach § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG a. F. ein ausreichender Aussagegehalt zukommt, wird auch vom EuGH nicht verkannt (vgl. z. B. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 40).
- 50 Der klassischen Körperschaftsteuerbescheinigung ist inhaltlich immanent, dass sie auf einer von der inländischen Kapitalgesellschaft seit dem 1. 1. 1977 fortgeschriebenen und nach § 47 KStG a. F. gesondert festgestellten Eigenkapitalgliederung beruht. Die von den Klägern vorgelegten „Steuerbescheinigungen“ wurden jedoch nicht auf Basis solcher Eigenkapitalgliederungen erstellt, sondern weisen lediglich die nominellen Körperschaftsteuersätze in den Niederlanden und Dänemark aus.
- 51 In diesem Punkt scheint die Argumentation der Kläger nicht nur schwer nachvollziehbar, sondern auch widersprüchlich. So räumen die Kläger zum Beispiel auf Seite 21 und 22 ihrer Revisionsbegründung sogar ein, dass eine klassische Körperschaftsteuerbescheinigung nach deutschem Recht letztlich z. B. eine Eigenkapitalgliederung erforderte, die aber von einer ausländischen Körperschaft nicht erwartet werden könne. Das bestätigt aber, dass die Kläger selbst erkennen, dass eine Körperschaftsteuerbescheinigung entsprechend den Vorgaben des deutschen Rechts gerade nicht vorliegt. Die Kläger scheinen aber offenbar davon auszugehen, dass mit einer Art „Körperschaftssteuerbescheinigung light“ den Nachweispflichten im Sinne der 1. Alternative genüge getan werden könne.
- 52 Letzteres ist aber nicht der Fall. Gerade weil – zugegebenermaßen – die Erstellung einer klassischen Körperschaftsteuerbescheinigung nach deutschem Recht im Auslandsfall schwierig sein kann, hat der EuGH die weitere Möglichkeit eröffnet, die konkrete Vorbelastung der Dividende mit ausländischer Körperschaftsteuer mithilfe anderer Belege nachzuweisen. Die ganze Argumentation der Kläger, warum die vorgelegten Papiere der Banken *Fortis Mees Pierson* und *Den Danske Bank* Körperschaftsteuerbescheinigungen einen Nachweis im Sinne der 1. Alternative sein sollen, obwohl sie nicht den Anforderungen des deutschen Rechts gerecht werden, belegt doch eindrucksvoll, dass es sich allenfalls um sonstige Belege handeln

könnte, also um einen Nachweis mittels der 2. Alternative; hierzu aber sogleich unter Punkt II.2.b).

53 Einen solchen Nachweis mittels sonstiger Belege, also im Sinne der von den Klägern selbst so bezeichneten 2. Alternative, wollen die Kläger aber ausdrücklich nicht führen. Sie weisen beispielsweise auf den Seiten 16 und 17 der Revisionsbegründung ausdrücklich darauf hin, dass „*unstreitig*“ sei, dass die Kläger „*nicht den Versuch gemacht haben*“, „*Belege i.S.v. Rn. 46 und Rn. 59 Satz 1, 2. Alternative, des EuGH-Urteils Meilicke II vorzulegen*“.

54 Ungeachtet der Frage, ob eine Steuerbescheinigung im Sinne der 1. Alternative vorgelegt worden ist, ist die Revisionsbeklagte außerdem nicht an deren Inhalt gebunden, sofern hier unrichtige Anrechnungsbeträge bescheinigt wurden (vgl. BFH v. 19. 7. 1994, VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362).

b) Keine sonstigen „eindeutigen und genauen“ Belege (2. Alternative)

55 Der EuGH hat zugewilligt, dass aus europarechtlichen Gründen nicht verlangt werden kann, dass eine Körperschaftsteuerbescheinigung streng nach den Anforderungen des deutschen Rechts vorzulegen ist. Er zeigt die Möglichkeit auf, dass Belege vorgelegt werden können, „*anhand deren die Steuerbehörden dieses Mitgliedsstaats eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen*“. Die Kläger nennen dies die 2. Alternative für einen Nachweis.

56 Wie soeben bereits dargestellt, möchten die Kläger aber einen solchen Nachweis mittels sonstiger Belege gar nicht führen (siehe oben Randnr. 53.). Ein solcher Nachweis liegt nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz zum Einen also nicht vor und zum Anderen wird ein solcher von den Klägern „*unstreitig*“ (vgl. Seite 16 der Revisionsbegründung) auch nicht geführt.

57 Die Kläger selbst räumen sogar ausdrücklich ein, dass Sie mithilfe der von Ihnen selbst beigebrachten Papiere nicht nachprüfen können, inwieweit eine ausreichende körperschaftsteuerliche Vorbelastung vorliegt. Die Kläger haben keine Kenntnisse über die genauen Hintergründe der Papiere und können sich nicht „*über das Vorhandensein eines ausreichenden Anrechnungsvolumens im Warmwasserbehälter*“ vergewissern (vgl. Seite 36 unten und 37 oben der Revisionsbegründung). Sie halten es im Übrigen nicht für „*ihre Aufgabe*“, die „*tatsächliche Richtigkeit*“ der Angaben in den Papieren zu prüfen (vgl. erneut Seite 37 oben der Revisionsbegründung) und können dies offenbar auch gar nicht.

58 Es wäre dann aber eine schon absurde Forderung, wenn just diese Papiere ausreichen sollen, damit die Beklagte mit deren Hilfe „eindeutig und genau“ überprüfen kann, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Anrechnung vorliegen.

3. Beweislast

- 59 Das zur Anrechnung zur Verfügung stehende Anrechnungsguthaben müssen die Finanzbehörden und im Klageverfahren die Finanzgerichte objektiv nachprüfbar feststellen können. Durch dieses Erfordernis werden auch nicht die Grundsätze der Äquivalenz und der Effektivität verletzt (vgl. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 92 f.).
- 60 Hervorzuheben ist, dass der EuGH entschieden hat, dass die Beweislast für die Höhe der tatsächlich entrichteten ausländischen Körperschaftsteuer bei der Klägerseite liegt. Dies selbst dann, wenn die Klägerseite – z. B. aufgrund der geringen Höhe ihrer Beteiligung – Schwierigkeiten hat, den Nachweis zu führen (vgl. z. B. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 45, 48).
- 61 Diese Auffassung hatte der EuGH bereits in seinen Urteilen in den verbundenen Rechtssachen C-436/08 und C-437/08 vertreten. In den Verfahren zum österreichischem Recht führt der EuGH aus, dass die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürften, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung vorliegen. Schwierigkeiten bei der Nachweiserbringung liegen dabei in der Verantwortung des Steuerpflichtigen (vgl. EuGH vom 10. 2. 2011, Rs. C-436/08 und C-437/08 (*Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*), Slg. 2011, I-305, Tz. 95 und 98).
- 62 Es sind stichhaltige Nachweise vorzulegen, die eine „klare und genaue“ Überprüfung der tatsächlichen Körperschaftsteuervorbelastung ermöglichen. Wenn diese stichhaltigen Nachweise nicht beigebracht werden, ist die von der Klägerseite begehrte Anrechnung entsprechend § 36 EStG a. F. zu versagen. Auch die Möglichkeit zur Einleitung eines Verfahrens zur Amtshilfe nach der Amtshilferichtlinie durch den Beklagten entbindet die Klägerseite nicht von ihrer Verpflichtung zur Vorlage der entsprechenden Nachweise. Durch die Amtshilferichtlinie hat der Beklagte zwar die Möglichkeit, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, er ist aber nicht dazu verpflichtet, wenn die Auskünfte des Steuerpflichtigen nicht ausreichen, um zu prüfen, ob er die nach den nationalen Rechtsvorschriften für die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift festgelegten Voraussetzungen erfüllt (vgl. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 50).
- 63 Der EuGH hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der fehlende Informationsfluss auf der Anlegerseite kein Problem ist, das der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste (vgl. EuGH vom 30. 6. 2011, Rs. C-262/09 (*Meilicke u. a.*), Slg. 2007, I-01835, Tz. 48). Die gilt nach hier

ACCEPT

siger Auffassung selbst dann, wenn die Frist zur Aufbewahrung der entsprechenden Unterlagen abgelaufen ist.

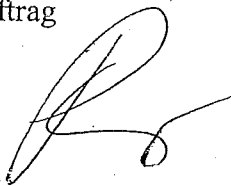
4. Bindung an die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz (§ 118 Absatz 2 FGO)

- 64 Der erkennende Senat ist gemäß § 118 Absatz 2 FGO an die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz hinsichtlich der tatsächlichen Würdigungen betreffend dem fehlenden Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung gebunden. Die Rüge mangelnder Sachaufklärung der Vorinstanz durch die Revisionskläger greift nicht durch.
- 65 Das FG Köln hat die Revisionskläger mit Schriftsatz vom 21. 10. 2011 auf seine Zweifel hingewiesen, dass die bislang vorgelegten Belege den vom EuGH aufgestellten Anforderungen an den Nachweis der Körperschaftsteuervorbelastung genügen. Ihnen wurde ausdrücklich die Gelegenheit gegeben, Belege einzureichen, anhand derer eindeutig und genau überprüft werden kann, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Körperschaftsteuergutschrift vorliegen. Mit dem Hinweis auf die nationalen Rechtsvorschriften hat das FG Köln eindeutig zu erkennen gegeben, dass der Nachweis auf der Grundlage einer für die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung notwendigen Aufstellung des verwendbaren Eigenkapitals zu führen ist. Daraufhin haben die Revisionskläger mit Schriftsatz vom 29. 2. 2012 mitgeteilt, dass sie weiterhin die eingereichten „Steuerbescheinigungen“ für ausreichend im Sinne der EuGH-Rechtsprechung halten. Darüber hinaus teilten sie mit, dass sie selbst nicht im Besitz von Belegen oder Nachweisen über die Körperschaftsteuervorbelastung der streitgegenständlichen Dividenden sind. Die Vorgaben des FG Köln sind nach Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen klar verständlich. Indem die Revisionskläger erneut hinsichtlich nachzuweisender Tatsachen nachfragen, geben sie letztlich nur zu erkennen, dass sie die Rechtsauffassung des FG Köln zu den Nachweiserfordernissen nicht teilen. Auch in der Revisionsbegründung (vgl. Seite 17) geben die Revisionskläger offen zu erkennen, dass sie keine weiteren Nachweise erbringen möchten.
- 66 Das FG Köln hat zum Einen geprüft, ob die Revisionskläger eine der 1. Alternative entsprechende Bescheinigung vorgelegt haben und dies zutreffend abgelehnt. Zum Anderen hat das FG Köln geprüft, ob die Revisionskläger die Körperschaftsteuervorbelastung durch andere Belege im Sinne der 2. Alternative nachgewiesen haben und ist zu dem zutreffenden Ergebnis gekommen, dass auch dies nicht der Fall ist. In dieser Situation ist es nach der Verfahrensordnung nicht vorgesehen den Klägern über eine Zurückverweisung Gelegenheit zu geben, bisherige Versäumnisse nachzuholen.

Auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung wird nicht verzichtet.

~~Der Unterzeichner ist Vertreter gemäß § 62 Absatz 4 Satz 4 FGO.~~

Im Auftrag

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized capital letter 'R' followed by a horizontal line and a small loop at the end.

Rennings

