

Urteil vom 14. November 2018, I R 47/16

Umfang der Bindungswirkung eines Feststellungsbescheids i.S. des § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.141118.IR47.16.0

BFH I. Senat

AStG § 7, AStG § 18 Abs 1 S 3, AO § 179 Abs 3, AO § 182 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 15. März 2016, Az: 1 K 1345/13

Leitsätze

1. Die in einem Feststellungsbescheid i.S. des § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG enthaltene Regelung, dass Einkünfte einer ausländischen Gesellschaft bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter gemäß § 7 Abs. 1 AStG steuerpflichtig sind, ist für die Steuerfestsetzung des unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafters bindend (§ 182 Abs. 1 AO). Bei Bestandskraft des Feststellungsbescheids kann nicht mehr mit Erfolg geltend gemacht werden, dass die Hinzurechnung dieser Einkünfte unionsrechtlichen Grundfreiheiten widerspricht. Ein Ergänzungsbescheid (§ 179 Abs. 3 AO) mit einem solchen Feststellungsgegenstand kommt nicht in Betracht.
2. Diese Bindungswirkung verstößt nicht ihrerseits gegen Unionsrecht.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16. März 2016 1 K 1345/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine inländische Kapitalgesellschaft, ist seit dem Jahr 2000 nach einer Verschmelzung Rechtsnachfolgerin der Y GmbH, einer inländischen (konzernangehörigen) Gesellschaft. Die Y GmbH war im Streitjahr (1998) zu 99,9999 % unmittelbar und zu 0,0001 % mittelbar (über die B 1 und die B 2, beide mit Sitz in Belgien) an der B mit Sitz in Belgien beteiligt. Jene Gesellschaft war ein steuerlich privilegiertes sog. Koordinierungszentrum im Sinne der belgischen königlichen Verordnung Nr. 187 vom 30. Dezember 1982.
- 2 Im März 2000 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gegenüber der Klägerin einen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 18 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen in der im Streitjahr geltenden Fassung (Außensteuergesetz --AStG--) für das Wirtschaftsjahr 1997/Feststellungsjahr 1998, in welchem er (erklärungsgemäß) auf die Y GmbH entfallende Einkünfte der B aus passivem Erwerb in Höhe von ... DM (davon Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter in Höhe von ... DM) sowie entrichtete Steuern vom Einkommen und Vermögen (§ 10 Abs. 1 AStG) in Höhe von ... DM feststellte. Diese Besteuerungsgrundlagen wurden der Körperschaftsteuerfestsetzung der Y GmbH für 1998 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) zugrunde gelegt.
- 3 Nach einer Außenprüfung wurde am 16. Oktober 2003 der Feststellungsbescheid nach § 18 AStG zum Feststellungsjahr 1998 geändert und die auf die Y GmbH entfallenden Einkünfte der B aus passivem Erwerb in Höhe von ... DM (davon Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter in Höhe von ... DM) sowie entrichtete Steuern vom Einkommen und Vermögen in Höhe von ... DM ausgewiesen. Zudem erließ das FA am 31. Oktober 2003 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 1998 unter Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags nach § 10 Abs. 2 AStG

sowie nach § 12 AStG anzurechnender ausländischer Steuern in eben dieser Höhe. Den jeweiligen Vorbehalt der Nachprüfung hob das FA auf. Die Klägerin legte (nur) gegen den geänderten Körperschaftsteuerbescheid Einspruch ein. Der geänderte Feststellungsbescheid wurde bestandskräftig.

- 4 Zur Einspruchsbegründung trug die Klägerin im Dezember 2008 sinngemäß vor, die Einbeziehung der Gewinne einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen beherrschenden Gesellschaft verletze nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) --jetzt: Gerichtshof der Europäischen Union-- Cadbury Schweppes vom 12. September 2006 C-196/04 (EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995) ihre Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 43, 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C 325, 1), jetzt Art. 49 und 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47). Diese Einwendung müsse aus unionsrechtlichen Gründen (auch) im Steuerfestsetzungsverfahren berücksichtigt werden. Mit Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2013 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 5 Mit Schreiben vom 19. März 2013 beantragte die Klägerin den Erlass eines Ergänzungsbescheids (§ 179 Abs. 3 AO) zum Feststellungsbescheid nach § 18 AStG; es sei festzustellen, dass B im Wirtschaftsjahr 1997 die Tatbestandsvoraussetzung einer tatsächlichen wirtschaftlichen Betätigung in ihrem Sitzstaat Belgien im Sinne des EuGH-Urteils Cadbury Schweppes (EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995) erfüllt habe. Diesen Antrag lehnte das FA ab. Der dagegen erhobene Einspruch blieb erfolglos.
- 6 Das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz hat die dagegen jeweils erhobenen Klagen (nach einer Verbindung der beiden Verfahren) abgewiesen (Urteil vom 16. März 2016 1 K 1345/13, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1318).
- 7 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid für 1998 über Körperschaftsteuer vom 31. Oktober 2003 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2013 dahingehend zu ändern, dass bei der Berechnung der festzusetzenden Körperschaftsteuer kein Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 2 AStG in Höhe von ... DM und keine anzurechnenden ausländischen Steuern nach § 12 AStG in Höhe von ... DM berücksichtigt werden, und hilfsweise, das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 3. April 2013 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2013 zu verpflichten, einen Ergänzungsbescheid zum Bescheid über die gesonderte Feststellung nach § 18 AStG für das Wirtschaftsjahr 1997, Feststellungsjahr 1998, vom 16. Oktober 2003 mit den Feststellungen zu erlassen, dass die B im Wirtschaftsjahr 1997 tatsächlich in ihrem Aufnahmemitgliedstaat Belgien angesiedelt war und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des EuGH-Urteils Cadbury Schweppes (C-196/04) vom 12. September 2006 nachging.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass bei der Steuerfestsetzung ein Hinzurechnungsbetrag (und anrechenbare ausländische Steuer) entsprechend dem Inhalt des Feststellungsbescheids vom 16. Oktober 2003 jedenfalls in der im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid bereits angesetzten Höhe zu berücksichtigen ist und dass das FA nicht verpflichtet ist, einen Ergänzungsbescheid i.S. des § 179 Abs. 3 AO zu erlassen.
- 10 1. Im Rahmen des hier streitgegenständlichen Steuerfestsetzungsverfahrens (Körperschaftsteuer 1998 betreffend die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der Y GmbH) ist das FA an den Inhalt des bestandskräftigen Feststellungsbescheids i.S. des § 18 AStG gebunden (§ 182 Abs. 1 AO).
- 11 a) Nach § 18 Abs. 1 AStG werden die Besteuerungsgrundlagen für die Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG gesondert festgestellt. Sind an der ausländischen Gesellschaft mehrere unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt, so wird die

gesonderte Feststellung ihnen gegenüber einheitlich vorgenommen; dabei ist auch festzustellen, wie sich die Besteuerungsgrundlagen auf die einzelnen Beteiligten verteilen. Die Vorschriften der Abgabenordnung, mit Ausnahme des § 180 Abs. 3 AO, und der Finanzgerichtsordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sind entsprechend anzuwenden.

- 12** In Abs. 2 Satz 1 dieser Bestimmung ist geregelt, dass für die gesonderte Feststellung das Finanzamt zuständig ist, das bei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen für die Ermittlung der aus der Beteiligung bezogenen Einkünfte örtlich zuständig ist. Im Übrigen sieht Abs. 3 Satz 1 vor, dass jeder der an der ausländischen Gesellschaft beteiligten unbeschränkt Steuerpflichtigen und erweitert beschränkt Steuerpflichtigen eine Erklärung zur gesonderten Feststellung abzugeben hat.
- 13** Daraus folgt für den Streitfall, dass das FA als das für die Rechtsvorgängerin der Klägerin örtlich zuständige FA (ohne Berücksichtigung des § 180 Abs. 3 AO, s. § 18 Abs. 1 Satz 3 AStG) für die inländische Steuerpflichtige einen Feststellungsbescheid nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG zu erlassen hatte. Die Feststellungen betreffen sowohl den Gegenstand, den Zeitpunkt und die Empfängerperson der Hinzurechnung als auch die Hinzurechnung als Rechtsfolge (z.B. Senatsurteile vom 6. Februar 1985 I R 11/83, BFHE 143, 340, BStBl II 1985, 410; vom 20. April 1988 I R 41/82, BFHE 153, 530, BStBl II 1988, 868). Feststellungsgegenstand sind die "nach § 7 Abs. 1 AStG steuerpflichtigen Einkünfte" (Senatsurteile vom 15. März 1995 I R 14/94, BFHE 177, 263, BStBl II 1995, 502; vom 2. Juli 1997 I R 32/95, BFHE 183, 496, BStBl II 1998, 176; s.a. Hendricks/ Engler in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 18 AStG Rz 130; Blümich/Vogt, § 18 AStG Rz 8; Creed in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., § 18 AStG Rz 7).
- 14** Der Feststellungsbescheid ist nach § 182 Abs. 1 AO (s. § 18 Abs. 1 Satz 3 AStG) für den Festsetzungsbescheid (Folgebescheid) bindend. Dies schließt es aus, einen Sachverhalt, über den im Feststellungsverfahren entschieden worden ist, im Folgeverfahren einer hiervon abweichenden Beurteilung zu unterwerfen (Senatsurteil vom 26. April 2017 I R 84/15, BFHE 258, 310, BStBl II 2018, 492; s.a. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Juni 2006 IV R 31, 32/05, BFHE 214, 239, BStBl II 2007, 687).
- 15** b) Nichts anderes gilt im Streitfall für die der Hinzurechnungsbesteuerung unterworfenen Einkünfte. Allerdings gehen die Beteiligten und das FG übereinstimmend davon aus, dass diese Feststellung den unionsrechtlichen Maßgaben eines Grundfreiheitschutzes nicht entspricht. Dem ist beizupflichten.
- 16** Der EuGH hat in der Rechtssache Cadbury Schweppes (EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995), die die britischen Rechtsvorschriften über die Hinzurechnungsbesteuerung ("Foreign-Companies-Regeln") betraf, Artikel 43 und 48 EG dahin ausgelegt, dass es ihnen zuwiderläuft, dass in die Steuerbemessungsgrundlage einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft die von einer beherrschten ausländischen Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erzielten Gewinne einbezogen werden, wenn diese Gewinne einem niedrigeren Besteuerungsniveau als im erstgenannten Staat unterliegen, es sei denn, eine solche Einbeziehung betrifft nur rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die genannte beherrschte Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht. Diese Maßgabe (bestätigt z.B. im EuGH-Urteil Glaxo Wellcome vom 17. September 2009 C-182/08, EU:C:2009:559, Slg. 2009, I-8591) ist nach der Rechtsprechung des Senats auf §§ 7 ff. AStG zu übertragen (s. Senatsurteil vom 21. Oktober 2009 I R 114/08, BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774 – dort Rz 25 ff. des juris-Nachweises; Senatsbeschluss vom 12. Oktober 2016 I R 80/14, BFHE 256, 223, BStBl II 2017, 615; Senatsurteil vom 13. Juni 2018 I R 94/15, BFHE 262, 79). Der deutsche Gesetzgeber hat auf diese EuGH-Rechtsprechung mit der durch das Jahressteuergesetz 2008 (Gesetz vom 20. Dezember 2007, BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) in das Gesetz eingefügten Bestimmung des § 8 Abs. 2 AStG (AStG n.F.) reagiert, die vorsieht, dass Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens nicht Zwischengesellschaft für Einkünfte sind, für die nachgewiesen wird, dass die Gesellschaft insoweit einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.
- 17** Obgleich diese Regelung gemäß § 21 Abs. 17 Satz 1 Nr. 1 AStG n.F. erstmals für den Veranlagungszeitraum, für den Zwischeneinkünfte hinzuzurechnen sind, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2007 beginnt, anzuwenden ist, ist aufgrund des Anwendungsvorrangs des unionsrechtlichen Primärrechts und der verbindlichen gemeinschaftsrechtlichen Beurteilung durch den EuGH (vgl. Senatsurteile in BFHE 227, 64, BStBl II 2010, 774; vom 18. Dezember 2013 I R 71/10, BFHE 244, 331, BStBl II 2015,

361; vom 19. Juli 2017 I R 87/15, BFHE 259, 435 – "geltungserhaltende Reduktion") dem Steuerpflichtigen der unionsrechtlich gebotene Gegenbeweis über seine tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten im Einzelfall auch vor dem Inkrafttreten des § 8 Abs. 2 AStG a.F. zu ermöglichen (damit im Grundsatz übereinstimmend das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 8. Januar 2007, BStBl I 2007, 99, allerdings zwischenzeitlich aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 23. April 2010, BStBl I 2010, 391; s. aber auch das amtlich nicht veröffentlichte BMF-Schreiben vom 4. November 2016 IV B 5-S 1351/07/10001, auszugsweise mitgeteilt von Schönfeld, Internationales Steuerrecht 2017, 949, 950).

- 18 Auf dieser Grundlage lässt die Rechtseinschätzung der Beteiligten, dass der Ansatz eines Hinzurechnungsbetrags auf der Grundlage der EuGH-Rechtsprechung angesichts der Art und der Umstände der Tätigkeit der belgischen Gesellschaft bereits im Streitjahr unionsrechtswidrig ist, keinen Rechtsfehler erkennen.
- 19 c) Der Senat hat in seinem Urteil in BFHE 262, 79 ausgeführt, dass es dem verfahrenskonzentrierenden Zweck einer gesonderten Feststellung entspricht, die Prüfung der wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit (Substanzanforderungen) dem Feststellungsverfahren des § 18 AStG zu überantworten und damit im Feststellungsverfahren abschließend zu beurteilen. Dafür spreche auch der Gesichtspunkt der "Sachnähe" bei der Beurteilung der "tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit" der Gesellschaft. Daran ist festzuhalten.
- 20 Folge hieraus ist zum einen, dass die Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Unionsrecht eine entscheidungserhebliche Vorfrage für die Feststellung der "nach § 7 Abs. 1 AStG steuerpflichtigen Einkünfte" bildet und --obgleich nicht Teil des Verfügungssatzes des Feststellungsbescheids-- Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO entfaltet. Folge hiervon ist ferner, dass es sich bei den Substanzanforderungen nicht um ein "personenbezogenes Element" handelt, das außerhalb des Feststellungsverfahrens stünde (ebenso im Ergebnis Hendricks/Engler in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 18 AStG Rz 106; a.A. Mohr in Stollfuß e.Komm., § 18 AStG Rz 19). Deren Prüfung ist deshalb auch nicht mit der Antwort auf die Frage gleichzusetzen, ob sich die (Rechtsvorgängerin der) Klägerin als jedenfalls im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft (s. § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG) auf einen Grundfreiheitsschutz berufen kann.
- 21 d) Dem BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 99 ist entgegen der Ansicht der Klägerin nichts Abweichendes zu entnehmen. Soweit es dort (zu Nr. 5) heißt, dass "die vorstehenden Grundsätze ... auf alle Fälle anzuwenden (sind), in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer nicht bestandskräftig festgesetzt ist", ist schon nicht ersichtlich, dass eine Ausnahme zu § 182 Abs. 1 AO formuliert werden sollte; auch könnte eine solche Aussage die Gerichte nicht binden.
- 22 2. Es besteht kein Anspruch der Klägerin auf Erlass eines Ergänzungsbescheids i.S. des § 179 Abs. 3 AO des Inhalts, dass B im Streitjahr tatsächlich in Belgien angesiedelt war und dort einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgegangen ist.
- 23 a) Nach § 179 Abs. 3 AO ist, soweit in einem Feststellungsbescheid eine notwendige Feststellung unterblieben ist, diese Feststellung in einem Ergänzungsbescheid nachzuholen. Ein solcher Bescheid ergeht unabhängig von der Bestandskraft des zu ergänzenden Feststellungsbescheids und löst (ebenfalls) die Bindungswirkung des § 182 Abs. 1 AO aus. Dabei lässt der Ergänzungsbescheid den ergänzten Feststellungsbescheid unberührt, da durch ihn bereits getroffene Feststellungen weder geändert noch aufgehoben werden können (s. z.B. Senatsurteil vom 14. Oktober 1987 I R 381/83, BFH/NV 1989, 141; BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 43/07, BFH/NV 2009, 1235; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 179 AO Rz 310; Kunz in Gosch, AO § 179 Rz 58; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 179 AO Rz 22; Klein/Ratschow, AO, 14. Aufl., § 179 Rz 40). Voraussetzung für den Erlass eines Ergänzungsbescheids ist, dass der wirksame Feststellungsbescheid insoweit lückenhaft ist, als eine "notwendige Feststellung unterblieben" ist. Daran fehlt es insbesondere, wenn eine Feststellung ausdrücklich unterblieben ist oder wenn die Feststellung ausdrücklich als "abschließend" gewollt war (Senatsurteil vom 2. Dezember 2015 I R 13/14, BFHE 253, 5, BStBl II 2016, 927).
- 24 b) Im Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids bestand für das FA kein Anlass, eine Feststellung in dem begehrten Sinne zu treffen. Vielmehr entsprach der Feststellungsgegenstand der durch § 18 i.V.m. §§ 7 ff. AStG bestimmten nationalen Rechtslage, die keinen sog. Motivtest vorsah.
- 25 Die Feststellung ist auch nicht nachträglich lückenhaft und damit ergänzungsbedürftig geworden. Die Rechtserkenntnis im Zusammenhang mit dem EuGH-Urteil Cadbury Schweppes (EU:C:2006:544, Slg. 2006, I-7995) bezieht sich wegen fehlender einschlägiger Berichtigungsmöglichkeiten nicht auf bereits bestandskräftige (und damit nach nationalem Verfahrensrecht abgeschlossene) Verwaltungsverfahren; im Übrigen liefert sie auch keinen

Hinweis auf eine bestehende "Feststellungslücke", sondern allenfalls auf eine sachlich unzutreffende ("fehlerhafte") Feststellung (gl.A. Brandis in Tipke/Kruse, a.a.O., § 179 AO Rz 21 a.E.), die den sachlichen Anwendungsbereich der Norm nicht betrifft (z.B. Söhn in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 179 AO Rz 310). Darüber hinaus würde die von der Klägerin begehrte Ergänzung keine Feststellungslücke schließen, sondern vielmehr nach ihrem Inhalt die bisher vorliegende Feststellung hinzuzurechnender Einkünfte beseitigen und in der Sache zu einer "negativen Feststellung" führen. Dies verstößt gegen den oben beschriebenen Grundsatz, dass ein Ergänzungsbescheid den ergänzten Feststellungsbescheid unberührt lassen muss, da durch ihn bereits getroffene Feststellungen weder geändert noch aufgehoben werden können.

26 3. Ein Verstoß gegen Unionsrecht liegt nicht vor.

27 a) Auf dem Gebiet des Verfahrensrechts fehlen unionsrechtliche Vorschriften, so dass die Ausgestaltung des Verfahrensrechts grundsätzlich Sache der einzelnen Mitgliedstaaten ist (Grundsatz der Verfahrensautonomie – z.B. Streinz in Streinz, EUV/AEUV, 3. Aufl., Art. 4 EUV Rz 56; Englisch in Schaumburg/ Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz 12.32). Diese haben nach der EuGH-Rechtsprechung allerdings den Effektivitätsgrundsatz sowie das Äquivalenzprinzip zu beachten (z.B. EuGH-Urteil Finanzmadrid EFC vom 18. Februar 2016 C-49/14, EU:C:2016:98; s. weitere Nachweise z.B. im BFH-Beschluss vom 8. September 2015 V B 5/15, BFH/NV 2016, 7, und im Senatsbeschluss vom 27. Februar 2018 I B 37/17, BFH/NV 2018, 841). Gegen den Effektivitätsgrundsatz wird danach verstoßen, wenn dem Betroffenen die Geltendmachung seiner durch Unionsrecht vermittelten Rechte unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird (z.B. BFH-Urteil vom 21. Januar 2015 X R 40/12, BFHE 248, 485, BStBl II 2016, 117; s.a. Streinz, ebenda, Rz 53; Englisch, ebenda, Rz 12.47). Das Äquivalenzprinzip verlangt demgegenüber, dass die Mitgliedstaaten die Rechtsschutzmöglichkeiten --z.B. verfahrensrechtliche Fristen, die zur Durchsetzung des Unionsrechts einzuhalten sind-- nicht ungünstiger ausgestalten als in den nur das innerstaatliche Recht betreffenden Verfahren (z.B. BFH-Urteil vom 16. September 2010 V R 57/09, BFHE 230, 504, BStBl II 2011, 151; Streinz, ebenda, Rz 54; Englisch, ebenda, und zu den Fristen ausdrücklich Rz 12.48).

28 b) Die nationale Verfahrensvorschrift des § 18 Abs. 1 Satz 3 AStG i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO hält diesen unionsrechtlichen Maßgaben stand (gl.A. Günther, AO-Steuerberater 2016, 293), da sie für dem Unionsrecht unterliegende Sachverhalte nicht ungünstiger ist als für gleichartige, dem innerstaatlichen Recht unterliegende Sachverhalte, und sie die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich macht oder übermäßig erschwert.

29 aa) Der sachliche Anwendungsbereich des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO sieht keine Differenzierung vor, ob es sich um einen rein nationalen oder um einen grenzüberschreitenden Fall handelt; damit liegt ein Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz nicht vor.

30 bb) Die Regelung des § 182 Abs. 1 Satz 1 AO verstößt auch nicht gegen den Effektivitätsgrundsatz. So steht es dem Steuerpflichtigen frei, einen Feststellungsbescheid nach § 18 Abs. 1 Satz 1 AStG, mit dem unionsrechtswidrig Einkünfte einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft hinzugerechnet werden, anzufechten und hierdurch den Eintritt der Bindungswirkung (§ 18 Abs. 1 Satz 3 AStG i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO) zu verhindern. Dabei kann offen bleiben, ob die Zweistufigkeit des Verfahrens das Risiko eines Rechtsverlustes erhöht; jedenfalls wäre ein solches Risiko --selbst wenn es gegeben sein sollte-- mit den das gesonderte Feststellungsverfahren rechtfertigenden Vorteilen dieses Verfahrens untrennbar verbunden. Nur ein gesondertes Feststellungsverfahren vermeidet die Gefahr, dass es bei mehreren Beteiligten zu einander widersprechenden Entscheidungen der einheitlich zu beantwortenden Rechtsfrage kommt. Hinzu tritt, dass die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht übermäßig erschwert wird. Der Beteiligte kann durch (kostenfreien) Rechtsbehelf den Eintritt der verfahrensrechtlichen Bestandskraft des Feststellungsbescheids aufhalten und damit mittelbar zugleich seine Rechtsposition zur Durchsetzung des Unionsrechts im Festsetzungsverfahren wahren.

31 cc) Dass das nationale Verfahrensrecht keine Möglichkeit vorsieht, belastende Verwaltungsakte, deren (Unions-)Rechtswidrigkeit sich nach dem Eintritt der rechtssicherheitsbegründenden Bestandskraft durch ein Gerichtsurteil herausstellt, zu ändern bzw. zurückzunehmen, begründet keinen Verstoß gegen Unionsrecht (z.B. Streinz, ebenda, Art. 4 EUV Rz 57). Dem steht das EuGH-Urteil Klausner Holz Niedersachsen vom 11. November 2015 C-505/14 (EU:C:2015:742) nicht entgegen. Zwar hat der EuGH in diesem Fall dahin erkannt, dass eine nationale Rechtsvorschrift über die Wirkung der Rechtskraft von gerichtlichen Entscheidungen, welche die nationalen Gerichte daran hindere, sämtliche Konsequenzen aus einem Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV zu ziehen, mit dem Effektivitätsgrundsatz unvereinbar sei (s. insoweit auch --m.w.N.-- Streinz, ebenda, Art 4 EUV Rz 58). Dies lässt sich jedoch auf die Regelungen des § 18 Abs. 1 Satz 3 AStG i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 1 AO nicht übertragen. Die

vom EuGH beschriebene besondere "Gefahrenlage" für die Durchsetzung des Unionsrechts (z.B. Umgehungsgefahr durch das Zusammenwirken der Vertragspartner; Aushöhlung der Zuständigkeit der Kommission für die Beurteilung von Verstößen gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV) liegt hier erkennbar nicht vor.

- 32** 4. Der Senat erachtet die Unionsrechtslage als eindeutig. Einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 267 AEUV bedarf es daher nicht (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, EU:C:1982:335, Slg. 1982, 3415).
- 33** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de