
Datum: 18.07.2013
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 4515/10 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2013:0718.13K4515.10F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Bescheid über die Feststellung des Großspendenvortrags auf den 31.12.2004 nachträglich zu ändern ist. 1

Die Klägerin wurde zusammen mit ihrem Ehemann, Herrn Q. H., zur Einkommensteuer veranlagt. Ihr Ehemann verstarb am 15.09.2004 und wurde von seinen Kindern D. H., T. H1. und E. F. beerbt. Die Klägerin erzielte im Streitjahr 2004 Einnahmen aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte. 2

In ihrer im Januar 2006 für sich und ihren Ehemann abgegebenen Einkommensteuererklärung erklärte die Klägerin u.a. Zuwendungen an Stiftungen in Höhe von insgesamt ... EUR und Zuwendungen für kirchliche, religiöse und gemeinnützige Zwecke in Höhe von ... EUR. Der Beklagte führte die Einkommensteuerveranlagung für 2004 durch und berücksichtigte Zuwendungen nach § 10b des Einkommensteuergesetzes – EStG – in Höhe von zunächst ... EUR und später von ... EUR. Zudem erließ er am 28.02.2006 einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Großspendenvortrags für die Einkommensteuer auf den 31.12.2004 gegenüber der Klägerin und den Erben nach Herrn Q. H., mit dem er den verbleibenden Großspendenvortrag auf ... EUR feststellte. Der Bescheid 3 4

wurde bestandskräftig. Der Beklagte berücksichtigte den festgestellten Spendenvortrag sodann bei der Einkommensteuerveranlagung der Erben nach Herrn Q. H. für das Jahr 2005 im Verhältnis von je einem Drittel.

Mit Schreiben vom 18.09.2008 beantragte die Klägerin, auch im Namen der Erben nach Herrn Q. H., den Einkommensteuerbescheid 2004 und den Bescheid über die Feststellung des verbleibenden Großspendenabzugs auf den 31.12.2004 zu ändern. Hierzu legte sie sechs am 27.08.2008 ausgestellte Zuwendungsbestätigungen vor, aus denen sich Spenden des Herrn Q. H. in Höhe von insgesamt ... EUR aus dem Zeitraum vom 25.02.2004 bis 15.07.2004 an die B. GmbH in E1. ergaben. In den Bescheinigungen war erläutert, die B. GmbH sei vom Finanzamt E1. gemäß Freistellungsbescheid vom 06.04.2005 als gemeinnützig anerkannt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Zuwendungsbestätigungen verwiesen. 5

Die B. GmbH war im Handelsregister des Amtsgerichts M. unter der Nr. ... eingetragen. Nach den Handelsregistereintragungen wurde sie 2005 aufgelöst und 2006 beendet sowie im Handelsregister gelöscht. Als Liquidatorin war zuletzt Frau J1. R. I., E1., eingetragen. 6

Mit Bescheid vom 05.03.2009 lehnte der Beklagte den Antrag ab und begründete dies damit, mangels Änderungsvorschrift sei eine Änderung des Feststellungsbescheids nicht möglich. Zudem wies er darauf hin, dass eine Berücksichtigung des nicht verbrauchten Betrags der Großspende nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes – BFH – (Urteil vom 21. 10. 2008 X R 44/05) bei den Erben nicht möglich sei. 7

Dagegen legten die Klägerin und die Erben nach Herrn Q. H. am 01.04.2009 Einspruch ein, der sich sowohl auf die Einkommensteuerveranlagung als auch auf die Feststellung des verbleibenden Großspendenabzugs bezog. Zur Begründung trugen sie vor, eine Änderung der Bescheide sei sowohl gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung – AO – als auch gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich. Ein grobes Verschulden liege nicht vor, da die Erben die Zuwendungsbestätigungen erst nachträglich erhalten hätten und bei Einreichung der Steuererklärung hiervon keine Kenntnis hätten haben können. Der Spendenvortrag sei auch, zumindest für eine Übergangszeit bis zum 18.08.2008, vererblich. 8

Mit Einspruchsentscheidung vom 08.11.2010 wies der Beklagte den Einspruch nur in Bezug auf den Feststellungsbescheid gegenüber der Klägerin und den Erben nach Herrn Q. H. als unbegründet zurück. 9

Daraufhin hat nur die Klägerin am 09.12.2010 Klage erhoben. 10

Nachdem sie mit Schriftsatz vom 14.02.2011 zunächst eine Berücksichtigung der vollständigen Spenden in Höhe von ... EUR begehrt hatte, hat sie ihr Klagebegehren im Erörterungstermin vom 19.02.2013 reduziert und begehrt nun eine Änderung des Feststellungsbescheids in der Weise, dass lediglich der hälftige, auf sie allein entfallende Spendenvortrag in Höhe von ... EUR zusätzlich anzuerkennen sei. 11

Zur Begründung ihrer Klage trägt sie vor: Obwohl die Spenden von ihrem inzwischen verstorbenen Ehemann gezahlt worden seien, sei wegen der Zusammenveranlagung die Hälfte der Spenden von vornherein ihr persönlich zuzurechnen (BFH-Urteil vom 20. 2. 1991 X R 191/87, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1991, 690), so dass es auf die Frage einer Vererblichkeit des Spendenabzugs nicht ankomme. Nur die Berücksichtigung dieser Hälfte der Spenden werde klageweise geltend gemacht. 12

Eine Änderung des bestandskräftigen Bescheids vom 28.02.2006 sei verfahrensrechtlich zulässig. Jedenfalls sei eine Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO möglich. Das entscheidende nachträglich bekannt gewordene Ereignis sei die Zahlung der Spende, nicht die Erstellung der Bescheinigung. Die Zahlung sei schon vor Erlass des Feststellungsbescheids erfolgt und nachträglich bekannt geworden infolge der Ausstellung der Zuwendungsbestätigungen. Bei den Zuwendungsbestätigungen handle es sich zudem nicht um ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal gem. § 10b EStG, sondern um ein Beweismittel, was sich aus § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ergebe (so Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 AO Rz. 49a). Insofern seien Beweismittel nachträglich bekannt geworden.

Daneben komme nach dem BFH-Urteil vom 9. 11. 2011 VIII R 18/08 (Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2012, 370) auch § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Anwendung. Die einschränkende Vorschrift des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO, wonach die nachträgliche Ausstellung einer Bescheinigung nicht als rückwirkendes Ereignis anzuwenden sei, sei verfassungswidrig und europarechtswidrig. Letzteres ergebe sich aus dem Urteil des Europäischen Gerichtshofes – EuGH – vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II (ABI EU 2011, Nr. C 252, 3, BFH/NV 2011, 1467, unter Rz. 59). Die Vorschrift verstoße gegen den europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz und dürfe daher nicht angewendet werden. 14

Ein Spendenabzug sei auch nicht wegen einer evtl. Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigungen ausgeschlossen. Der Klägerin sei nicht bekannt, dass die B. GmbH im Zeitpunkt der Ausstellung der Zuwendungsbestätigungen nicht mehr vom Finanzamt E1. als gemeinnützig anerkannt gewesen sei. Diesbezüglich komme ihr der Vertrauensschutz gem. § 10b Abs. 4 EStG zugute. Den Beklagten treffe die Beweislast zu der Frage, ob die Klägerin eine etwaige Kenntnis gehabt habe. 15

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 16
den Beklagten zu verpflichten, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 05.03.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.11.2010 den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Großspendenvortrags für die Einkommensteuer auf den 31.12.2004 vom 28.02.2006 zu ändern und zu ihren Gunsten die Abzugsfähigkeit weiterer Spenden in Höhe von ... EUR festzustellen. 17

Der Beklagte beantragt, 18
die Klage abzuweisen, 19
hilfsweise, 20
die Revision zuzulassen. 21

Zwar könnten nach seiner Auffassung Verluste, die im Zeitpunkt des Todes eines Ehegatten noch nicht ausgeglichen sind, im Rahmen der Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b EStG mit positiven Einkünften des überlebenden Ehegatten verrechnet werden. Die Verrechnung beschränke sich hierbei auf die auf den überlebenden Ehegatten entfallenden nicht ausgeglichenen Verluste. 22

Im Streitfall sei jedoch eine Änderung des Feststellungsbescheids verfahrensrechtlich nicht möglich. Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO seien nicht erfüllt, da die Zuwendungsbestätigungen nicht nachträglich bekannt, sondern nachträglich ausgestellt 23

worden seien. Da es sich gem. § 50 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung – EStDV – um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für den Spendenabzug handle, liege ein nachträgliches Bekanntwerden nur dann vor, wenn die Bescheinigung schon bei der ersten Veranlagung vorgelegen habe und lediglich nicht bekannt gewesen sei. Dies sei im Streitfall aber nicht der Fall. Auf die weitere Frage, ob die Klägerin ein grobes Verschulden i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO treffe, komme es daher nicht an.

Es liege aber auch kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vor. Denn gem. § 175 Abs. 2 Satz 2 AO könne die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Zuwendungsbestätigung nicht als rückwirkendes Ereignis angesehen werden. Diese Vorschrift sei gem. Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO ab dem 28.10.2004 anzuwenden und finde daher auf die am 27.08.2008 ausgestellten Bescheinigungen Anwendung. Entgegen der Auffassung der Klägerin stehe auch nicht das EuGH-Urteil vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II (ABI EU 2011, Nr C 252, 3, BFH/NV 2011, 1467) entgegen. Denn dieses Urteil beziehe sich auf das letztmals für den Veranlagungszeitraum 2001 geltende Anrechnungsverfahren. Im vorliegenden Streitfall sei bei Abgabe der Steuererklärung für das Streitjahr 2004 hingegen die zum 28.10.2004 in Kraft getretene Fassung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO bereits bekannt und von der Klägerin uneingeschränkt zu beachten gewesen. Zudem sei das Urteil des EuGH auch deshalb im Streitfall nicht zu beachten, weil europarechtliche Grundfreiheiten in der Regel auf rein interne Sachverhalte eines Mitgliedsstaates nicht anwendbar seien. 24

Darüber hinaus würden auch die vorgelegten Zuwendungsbestätigungen einen Spendenabzug gem. § 10b EStG nicht zulassen. Das B. sei schon bald nach dem Tod des Herrn Q. H. geschlossen, die B. GmbH aufgelöst und im Handelsregister gelöscht worden. Im Jahr 2008 habe die GmbH daher keine Zuwendungsbestätigungen mehr ausstellen können. Eine Zuwendungsbestätigung könne jedoch nicht anerkannt werden, wenn der Empfänger der Spende im Zeitpunkt der Ausstellung der Bestätigung nicht zur Ausstellung berechtigt gewesen sei (BFH-Urteil vom 19. 7. 2011 X R 32/10, BFH/NV 2012, 179). Anders als in den Zuwendungsbestätigungen erläutert, datiere außerdem der letzte an die B. GmbH gerichtete Körperschaftsteuerbescheid vom 20.04.2006 und enthalte keine Aussage zu einer Steuerbefreiung der Gesellschaft. 25

Da der Klägerin diese Sachverhalte bekannt gewesen seien, könne sie sich nicht auf Vertrauensschutz berufen. Es werde „angeregt“, zu dieser Frage die Ausstellerin der Zuwendungsbestätigung, Frau J1. I., als Zeugin zu vernehmen. 26

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet. 27

Entscheidungsgründe: 28

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 29

Die Klage ist unbegründet. 30

Der Ablehnungsbescheid vom 05.03.2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.11.2010 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 FGO). Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Großspendenvortrags für die Einkommensteuer auf den 31.12.2004 vom 28.02.2006 zu ändern. 31

Der Feststellungsbescheid vom 28.02.2006 ist bestandskräftig geworden und kann nicht mehr geändert werden.

I. 33

Eine Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ist nicht zulässig. 34

Nach dieser Vorschrift sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. 35

1. Die Zahlungen des verstorbenen Herrn Q. H. aus dem Zeitraum vom 25.02.2004 bis 15.07.2004 in Höhe von insgesamt ... EUR können nicht als nachträglich bekannt gewordene Tatsache angesehen werden, die zu einer niedrigeren Steuer bzw. einem höheren Verlustvortrag führen würden. 36

Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen und Beweismittel sind solche, die zu dem Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Bescheids bereits vorhanden, aber noch unbekannt waren (BFH-Urteile vom 5. 12. 2002 IV R 58/01, BFH/NV 2003, 588; vom 9. 11. 2011 VIII R 18/08, BFH/NV 2012, 370; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 Rz. 25). Diese Tatsachen oder Beweismittel müssen zu einer niedrigeren Steuer führen, also rechtserheblich sein. Das ist der Fall, wenn die Finanzbehörde bei rechtzeitiger Kenntnis einer ihr unbekannt gebliebenen Tatsache schon bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung zu einem höheren oder niedrigeren steuerlichen Ergebnis gelangt wäre (BFH-Beschluss vom 23. 11. 1987 GrS 1/86, BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180; BFH-Urteil vom 27. 1. 2011 III R 90/07, BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543). Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO scheidet danach aus, wenn die Unkenntnis der später bekannt gewordenen Tatsache oder des Beweismittels für die ursprüngliche Veranlagung nicht ursächlich (rechtserheblich) gewesen ist. Wie die Finanzbehörde bei Kenntnis bestimmter Tatsachen und Beweismittel einen Sachverhalt im ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte, ist im Einzelfall aufgrund des Gesetzes, wie es nach der damaligen Rechtsprechung des BFH ausgelegt wurde, und der die Finanzbehörden bindenden Verwaltungsanweisungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses gegolten haben (BFH-Urteile vom 22. 4. 2010 VI R 40/08, BFHE 229, 57, BStBl II 2010, 951; vom 27. 1. 2011 III R 90/07, BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543). 37

Bei den Zahlungen des Herrn Q. H. handelte es sich zwar um nachträglich bekannt gewordene Tatsachen. Die Zahlungen waren im Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Bescheids vom 28.02.2006 bereits vorhanden. Sie sind erst nach Vorlage der Zuwendungsbestätigungen vom 27.08.2008 bekannt geworden. 38

Jedoch führte allein die Zahlung nicht zu einer niedrigeren Steuer. Denn selbst wenn der Finanzverwaltung die Zahlungen bereits bei Erlass des ursprünglichen Bescheids bekannt gewesen wären, hätte sie sie nicht als Sonderausgaben gem. § 10b EStG i.V.m. § 50 EStDV anerkannt. Nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 bis 54 AO in bestimmten Grenzen als Sonderausgaben abgezogen werden. Gem. § 50 Abs. 1 EStDV in der im Streitzeitraum gültigen Fassung dürfen Zuwendungen i.S.d. § 10b EStG nur abgezogen werden, wenn sie durch eine Zuwendungsbestätigung nachgewiesen werden, die der Empfänger nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausgestellt hat. Da im Zeitpunkt der ersten Veranlagung zur Einkommensteuer die 39

Zuwendungsbestätigungen jedoch noch nicht vorlagen, hätte allein die Zahlung nicht genügt, um Sonderausgaben in Höhe der Zahlungen anzuerkennen. Vielmehr hätte es der weiteren materiell-rechtlichen Voraussetzung, des Vorliegens der Zuwendungsbestätigungen bedurft.

2. Die am 27.08.2008 ausgestellten Zuwendungsbestätigungen können nicht als nachträglich bekannt gewordenes Beweismittel i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO angesehen werden. 40

Denn es handelte sich nicht um ein nachträglich bekannt gewordenes Beweismittel. Die Zuwendungsbestätigungen waren im Zeitpunkt des Erlasses des ursprünglichen Bescheids am 28.02.2006 noch nicht vorhanden, sondern sind erst nachträglich erstellt worden. Bei einer erst nachträglich erstellten Bescheinigung kommt eine Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 9. 11. 2011 VIII R 18/08, BFH/NV 2012, 370). 41

II. 42

Eine Änderung des Feststellungsbescheids vom 28.02.2006 gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ebenfalls nicht zulässig. 43

Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis). 44

1. Die Zuwendungsbestätigungen können bei isolierter Betrachtung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO grundsätzlich als rückwirkendes Ereignis angesehen werden. 45

a) Ein rückwirkendes Ereignis liegt vor, wenn der nach dem Steuertatbestand rechtserhebliche Sachverhalt sich später anders gestaltet und sich steuerlich in der Weise in die Vergangenheit auswirkt, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (BFH-Beschluss vom 19. 7. 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897; BFH-Urteil vom 9. 11. 2011 VIII R 18/08, BFH/NV 2012, 370). Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, also bereits eingetretene steuerliche Rechtsfolgen mit Wirkung für die Vergangenheit sich ändern oder vollständig entfallen, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen (BFH-Urteile vom 27. 1. 2011 III R 90/07, BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543; vom 4. 5. 2006 VI R 17/03, BFHE 213, 383, BStBl II 2006, 830). Die Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung kann demnach ein rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sein, wenn sie ein materiell-rechtliches Tatbestandsmerkmal bildet (BFH-Urteil vom 9. 11. 2011 VIII R 18/08, BFH/NV 2012, 370). 46

Nach diesen Grundsätzen kann die Vorlage der Zuwendungsbestätigungen grundsätzlich als rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO angesehen werden, da sie gem. § 50 Abs. 1 EStDV eine materiell-rechtliche Voraussetzung zur Berücksichtigung der Zuwendungen als Sonderausgaben darstellen (vgl. BFH-Beschluss vom 26. 9. 2005 XI B 50/05, BFH/NV 2006, 236). 47

b) Anders als die Klägerin meint, sind die Zuwendungsbestätigungen nicht aus dem Anwendungsbereich des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) ausgeschlossen und statt dessen als Beweismittel i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO anzusehen, weil sich dies aus dem mit Gesetz vom 09.12.2004 (BGBl I S. 3310) eingeführten § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ergebe. Gem. § 175 Abs. 2 Satz 2 AO gilt die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung nicht als rückwirkendes Ereignis. Entgegen 48

der Auffassung der Klägerin wird die Erteilung der Bescheinigung hierdurch jedoch lediglich aus dem Anwendungsbereich des § 175 AO ausgeschlossen, nicht jedoch zusätzlich dem Anwendungsbereich des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zugewiesen (BFH-Beschluss vom 26. 9. 2005 XI B 50/05, BFH/NV 2006, 236; FG Münster, Urteil vom 11. 9. 2007 14 K 5023/06 E, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2007, 1926). Zu dem Anwendungsbereich der letztgenannten Vorschrift enthält § 175 Abs. 2 Satz 2 AO vielmehr keine Aussage und eröffnet somit nicht deren Anwendungsbereich für nachträglich erteilte Bescheinigungen (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 Rz. 49a).

c) Die Zuwendungsbestätigungen hatten für die Klägerin auch eine steuerliche Wirkung für die Vergangenheit i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Der Klägerin kommt der Gutgläubensschutz gemäß § 10b Abs. 4 EStG zugute. 49

Nach dieser Vorschrift darf der Steuerpflichtige auf die Richtigkeit der Bestätigung über Spenden und Mitgliedsbeiträge vertrauen, es sei denn, dass er die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder dass ihm die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Im Streitfall hat der – insofern feststellungsbelastete – Beklagte jedoch lediglich vorgetragen, die Klägerin habe gewusst, dass die B. GmbH aufgelöst und im Handelsregister gelöscht sowie dass das B. geschlossen worden sei. Er hat jedoch nicht vorgetragen, aus welchen Umständen er schließt, dass der Klägerin eine Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigungen bekannt gewesen sei. Er hat auch nicht substantiiert dargelegt, die Klägerin habe gewusst, dass die B. GmbH keine Zuwendungsbestätigungen mehr ausstellen dürfte, z.B. weil sie nicht nur aufgelöst und auch nicht in Nachtragsliquidation befindlich, sondern bereits vollbeendet war. Auch der Senat kann nicht erkennen, dass die Klägerin eine Kenntnis über eine Unrichtigkeit der Zuwendungsbestätigungen hatte bzw. dass ihr eine solche Unrichtigkeit grob fahrlässig unbekannt geblieben wäre. Vor diesem Hintergrund musste der Senat dem von dem Beklagten „angeregten“ Zeugenbeweis nicht nachgehen. 50

2. Dessen ungeachtet wirken die Zuwendungsbestätigungen jedoch aufgrund der gesetzlichen Fiktion des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO nicht als rückwirkendes Ereignis. 51

Nach dieser Vorschrift gilt die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung nicht als rückwirkendes Ereignis. 52

a) Bei Zuwendungsbestätigungen i.S.d. § 10b EStG i.V.m. § 50 EStDV handelt es sich um Bescheinigungen i.S.d. § 175 Abs. 2 Satz 2 AO (BFH-Beschluss vom 26. 9. 2005 XI B 50/05, BFH/NV 2006, 236). 53

b) Im Streitfall ist diese durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz (EURLUmG) vom 09.12.2004 (BGBl I S. 3310) eingeführte Fassung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO auch zeitlich anwendbar. Denn gem. Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO ist diese Fassung erstmals anzuwenden, wenn die Bescheinigung oder Bestätigung nach dem 28.10.2004 vorgelegt oder erteilt wird. Dies ist im Streitfall der Fall. 54

c) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist § 175 Abs. 2 Satz 2 AO nicht wegen eines Verstoßes gegen Europarecht unanwendbar. Die Vorschrift muss vielmehr bei der Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO beachtet werden. 55

Aus dem Urteil des EuGH vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II (ABl EU 2011, Nr C 252, 3, BFH/NV 2011, 1467) ergibt sich – zumindest für den Streitfall – keine Unanwendbarkeit des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO. 56

aa) Gegenstand des Rechtsstreits vor dem EuGH war u.a. die Frage, ob und in welcher Weise unter der Geltung des Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens materiell- und verfahrensrechtlich eine Bescheinigung über tatsächlich entrichtete ausländische Körperschaftsteuer beigebracht werden konnte, um eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die deutsche Körperschaftsteuer zu erlangen. Der EuGH hatte hierbei auch zu entscheiden, ob der europarechtliche Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des „effet utile“ der Regelung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO entgegenstand, wonach rückwirkend die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach dem 28.10.2004 (Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO) nicht mehr als rückwirkendes Ereignis anzuerkennen war und daher die Berücksichtigung der Bescheinigung verfahrensrechtlich unmöglich gemacht wurde, ohne dass eine Übergangsfrist zur Geltendmachung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer eingeräumt worden war (vgl. auch FG Köln, Vorlagebeschluss vom 14. 5. 2009 2 K 2241/02, EFG 2009, 1491). 57

Der EuGH hat in dem Urteil vom 30. 6. 2011 (unter Rz. 59) entschieden, der europarechtliche Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des „effet utile“ stehe der nationalen Regelung – wie sie sich aus § 175 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO ergebe – entgegen, da es diese Regelung rückwirkend und ohne Einräumung einer Übergangsfrist verwehre, eine steuerliche Auswirkung dadurch zu erlangen, dass eine hinreichende Bescheinigung vorgelegt werden könne, anhand derer die Steuerbehörden des Mitgliedstaats eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Steuervorteils vorliegen. Es sei Sache des vorlegenden Gerichts zu bestimmen, welche Frist für die Vorlage dieser Bescheinigung oder dieser Belege angemessen sei (EuGH-Urteil vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II, ABI EU 2011, Nr. C 252, 3, BFH/NV 2011, 1467, Rz. 59 a.E.). 58

Der europarechtliche Effektivitätsgrundsatz besagt nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH, dass ein Mitgliedstaat mangels einer einschlägigen Unionsregelung zwar die Verfahrensmodalitäten für die dem Unionsrecht erwachsenden Rechte selbstständig innerhalb der innerstaatlichen Rechtsordnung bestimmen dürfe, dass andererseits die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte aber nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden dürfe (EuGH-Urteile vom 7. 1. 2004 C-201/02 - Wells, Slg. 2004, I-723, Rz. 67; vom 19. 9. 2006 C-392/04 und C-422/04 - i-21 Germany und Arcor, Slg. 2006, I-8559, Rz. 57). Mit dem Effektivitätsgrundsatz sei es aber vereinbar, wenn angemessene Ausschlussfristen festgesetzt würden für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit; solche Fristen seien nämlich nicht geeignet, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren (EuGH-Urteil vom 17. 11. 1998 C-228/96 - Aprile, Slg. 1998, I-7141, Rz. 19). Bei einer rückwirkenden Änderung steuerlicher Erstattungsmodalitäten gebiete es der Effektivitätsgrundsatz daher, dass die neue Regelung eine Übergangsregelung enthalte, die dem Einzelnen eine Frist einräume, die ausreiche, um nach Erlass der Regelung die Erstattungsansprüche geltend zu machen, die er unter der alten Regelung hätte geltend machen können (EuGH-Urteile vom 11. 7. 2002 C-62/00 - Marks & Spencer, Slg. 2002, I-6325, Rz. 38; vom 24. 9. 2002 C-255/00 - Grundig Italiana, Slg. 2002, I-8003, Rz. 37). 59

bb) Das beschriebene Urteil des EuGH vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II ist im Schrifttum unterschiedlich gedeutet worden. 60

(1) Das Urteil ist so kommentiert worden, § 175 Abs. 2 Satz 2 AO sei insoweit europarechtswidrig und nicht anzuwenden, als eine Übergangsregelung fehle und keine 61

eigenständige Festsetzungsfrist in Lauf gesetzt werde (Rehm/Nagler, GmbHR 2011, 881, 883). Die erforderliche Übergangsfrist beginne möglicherweise erst ab Ergehen der EuGH-Entscheidung und könne bis zum 31.12.2011 andauern (Rehm/Nagler, GmbHR 2011, 881, 883). Diese Kommentierung könnte so verstanden werden, der Steuerpflichtige habe stets bis zu diesem Tag Zeit, die erforderlichen Nachweise zu besorgen, vorzulegen und das rückwirkende Ereignis auszulösen (Rehm/Nagler, GmbHR 2011, 881, 883). Dann wäre im Streitfall § 175 Abs. 2 Satz 2 AO nicht anwendbar, weil die Zuwendungsbestätigungen noch vor dem 31.12.2011 vorgelegt worden sind.

(2) Andere Autoren heben heraus, dass allein die rückwirkende Anwendung durch das EURLUMsG vom 09.12.2004 mit Wirkung ab dem 28.10.2004 europarechtlich nicht haltbar sei und es nur im Rückwirkungsfall einer Übergangsfrist bedürfe (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 AO Rz. 49 a.E.; Frotscher in Schwarz, AO, § 175 Rz. 67p; Gosch, BFH/PR 2011, 338, 340). Soweit keine Rückwirkung vorliege, verbleibe es im Übrigen bei der Wirksamkeit und Anwendbarkeit des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO, so dass die Regelung in ihrem Kern unangetastet bleibe (Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 175 AO Rz. 49 a.E.; Gosch, BFH/PR 2011, 338, 340). Der europarechtliche Effektivitätsgrundsatz erfordere es dementsprechend nicht, dass verfahrensrechtliche Rechte bzw. Ansprüche eingeräumt würden, für welche die gesetzliche Ausschlussfrist im Zeitpunkt des Ergehens der EuGH-Entscheidung schon verstrichen gewesen sei (Frotscher in Schwarz, AO, § 175 Rz. 67o). Vielmehr treffe in solchen Fällen den Steuerpflichtigen die Obliegenheit, das Verwaltungsverfahren offen zu halten; unterlasse er dies, sei er auch bei einer späteren günstigen EuGH-Entscheidung an die Bestandskraft des Bescheids gebunden (Frotscher in Schwarz, AO, § 175 Rz. 67o). Soweit § 175 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO daher keine echte Rückwirkung entfalte, also nicht in bereits abgeschlossene Veranlagungszeiträume eingreife, liege ein Verstoß gegen den europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz nicht vor (Frotscher in Schwarz, AO, § 175 Rz. 67n). 62

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsauffassung wäre § 175 Abs. 2 Satz 2 AO im Streitfall anzuwenden, da das Streitjahr 2004 am Stichtag 28.10.2004 (dem Datum der Dritten Lesung des EURLUMsG im Deutschen Bundestag) noch nicht abgeschlossen war und die gesetzliche Neuregelung daher nicht im Sinne einer echten Rückwirkung in einen abgeschlossenen Veranlagungszeitraum eingriff. Vielmehr waren sowohl bei Ablauf des Veranlagungszeitraums 2004 als auch bei Einreichung der Steuererklärung der Klägerin im Januar 2006 die Wirkungen des neuen § 175 Abs. 2 Satz 2 AO sowie die Bedeutung einer möglicherweise erst später eingereichten Zuwendungsbestätigung bekannt. Unter Beachtung der genannten Rechtsauffassung wäre es der Klägerin zuzumuten gewesen, das Verwaltungsverfahren offen zu halten, bis die fraglichen Zuwendungsbestätigungen vorgelegt werden konnten; dies hat sie jedoch unterlassen. 63

(3) Soweit ersichtlich liegt zu der Frage der Auswirkungen des Urteils des EuGH vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II auf § 175 Abs. 2 Satz 2 AO bislang keine finanzgerichtliche Rechtsprechung vor. 64

cc) Der Senat schließt sich der zweiten Rechtsauffassung an. 65

Er versteht die EuGH-Entscheidung vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II in der Weise, dass der europarechtliche Effektivitätsgrundsatz einer nationalen Regelung nur dann entgegensteht, wenn diese rückwirkend und ohne Einräumung einer Übergangsfrist verwehrt, dass europarechtlich geschützte Rechte auch verfahrensrechtlich durchgesetzt werden können. Im Streitfall ist dies jedoch nicht der Fall. Denn im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung der Klägerin im Januar 2006 war bereits bekannt, dass die nachträgliche 66

Erstellung und Einreichung von Bescheinigungen im Falle der Bestandskraft eines Steuerbescheids gemäß § 175 Abs. 2 Satz 2 AO Einschränkungen unterliegt. Die Klägerin war also nicht – wie in dem vom EuGH entschiedenen Fall – rechtsschutzlos gestellt, weil ihr rückwirkend die Möglichkeit der Vorlage von Bescheinigungen genommen worden wäre.

Nach Auffassung des Senats bleibt das EuGH-Urteil vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II auch deshalb ohne Auswirkung auf den Streitfall, weil der Streitfall einen innerstaatlichen Sachverhalt betrifft. Der EuGH hat die Rechtsfolge einer teilweisen Europarechtswidrigkeit des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO jedoch an den Verstoß des europarechtlichen Effektivitätsgrundsatzes geknüpft. Dieser ist nur dann verletzt, wenn der Durchsetzung von Unionsrecht – in dem vom EuGH entschiedenen Fall der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer – inländische Vorschriften entgegenstehen. Im Fall der Klägerin sind jedoch keine unionsrechtlichen Vorschriften betroffen, welche durch § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in ihrer Durchsetzbarkeit beeinträchtigt würden; vielmehr handelt es sich um einen innerstaatlichen Sachverhalt. 67

d) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist § 175 Abs. 2 Satz 2 AO auch nicht verfassungswidrig. Ein Verstoß gegen Verfassungsrecht ist nicht erkennbar und von der Klägerin auch nicht näher dargelegt worden. 68

III. 69

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 70

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, da die Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 30. 6. 2011 C-262/09 - Meilicke II (ABI EU 2011, Nr C 252, 3, BFH/NV 2011, 1467) auf die Anwendung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO bislang nicht durch den BFH geklärt sind. 71