



**Finanzamt  
Bonn-Innenstadt  
Der Vorsteher**

Finanzverwaltung NRW Postfach 180120 - 53031 Bonn

Wir haben gleitende Arbeitszeit.

Auskunft erteilt Frau Heidolf	
Durchwahl-Nr. 0228 718-2563	Zimmer 120

Einschreiben mit Rückschein/ vorab per Fax

Gerichtshof der  
Europäischen Gemeinschaften  
- Kanzlei -

L - 2925 Luxemburg

Steuernummer / Aktenzeichen  
205/5822/0046 RBST 2

Datum  
27.11.2009

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. <u>834748</u>	
Luxemburg, den <u>2-12-2009</u>	
Fax / E-mail: <u>27.11.09</u>	Der Kanzler, im Auftrag
eingegangen am: <u>30.11.09</u>	Botond Fulón Verwaltungsrat

**Stellungnahme**

in der Rechtssache C-262/09

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER	
Eing. <u>W</u>	18. März 2010 <u>R</u>

betreffend das dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften von dem *Finanzgericht Köln* (Deutschland) mit Beschluss vom 14. Mai 2009 vorgelegte Vorabentscheidungsersuchen in dem dort anhängigen Rechtsstreit

Wienand Meilicke u. a.

gegen

Finanzamt Bonn-Innenstadt

nehme ich wie folgt Stellung:

**A. Zum Verfahren**

Der Sachverhalt des Verfahrens liegt dem Gerichtshof bereits vor (Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835). Dort hatte der Gerichtshof entschieden, dass Art. 56 und 58 EG dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung entgegen

Dienstgebäude  
Welschnonnenstr. 15  
53111 Bonn  
www.finanzamt.nrw.de

Telefon  
0228 718-0  
Telefax  
0800 10092675205  
Telefax Ausland  
0049 2287181200

Sprechzeiten allgemein  
Mo-Mi 08.30-12.00 Uhr  
Do 07.00-17.00 Uhr  
Freitag geschlossen

Service-u. Informationsstelle  
Mo-Mi 08.30-12.00 Uhr  
Do 07.00-17.00 Uhr

Konten:  
BBk Köln  
KtoNr. 38001500 BLZ 37000000  
IBAN DE70 3700 0000 0038 0015 00  
BIC MARKDEF1370  
Sparkasse KölnBonn  
KtoNr. 17079 BLZ 37050198

Öffentliche Verkehrsmittel:

Buslinien SB 60, 551, 600, 601 bis Beethovenhalle/SWB Buslinien SB 55, 529, 537, 538, 540, 550, 603, 606, 607, 608, 609, 640 bis Stiftsplatz Straßenbahn 62 u. 66 bis Bertha-v.-Suttner-Platz und 61 bis Wilhelmsplatz

stehen, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner nur dann in den Genuss einer Steuergutschrift kommt, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben Mitgliedstaat hat, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

2. / In den nunmehr vorgelegten Fragen geht es im Ergebnis darum, welche Nachweise für eine grenzüberschreitende Steueranrechnung erforderlich sind und welche verfahrensrechtlichen Besonderheiten bei der Durchsetzung des Anrechnungsanspruchs beachtet werden müssen. Die Beantwortung der Vorlagefragen ist sowohl für die Höhe der Anrechnung als auch für die verfahrensrechtliche Durchsetzung der entsprechenden Ansprüche von entscheidender Bedeutung. Es ist zwingend notwendig, dass einer Anrechnung eines Steuerguthabens eine möglichst exakte Ermittlung dieser Steuerbeträge vorangehen muss.

## **B. Vorlagefragen des Finanzgerichts Köln**

Das Finanzgericht Köln hat vor diesem Hintergrund mit Beschluss vom 14. Mai 2009 dem Europäischen Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. Stehen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des Effet utile einer Regelung – wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) – entgegen, wonach die Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der Bruttodividenden auf die Einkommensteuer angerechnet wird, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) als verwendet gilt, obwohl die auf der von einer im EG-Ausland ansässigen Körperschaft bezogenen Dividende lastende tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer faktisch nicht feststellbar ist und höher sein könnte?

2. Stehen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des Effet utile einer Regelung – wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) – entgegen, wonach die Anrechnung der Körperschaftsteuer die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44 ff. KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) erfordert, die u.a. den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer sowie die Zusammensetzung der Leistung nach den unterschiedlichen Teilen des verwendbaren Eigenkapitals auf der Grundlage einer speziellen Eigenkapitalgliederung im Sinne des § 30 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) enthalten muss, obwohl die tatsächlich entrichtete anzurechnende ausländische Körperschaftsteuer faktisch nicht festzustellen und die Bescheinigung im Hinblick auf ausländische Dividenden faktisch unmöglich beizubringen ist?

3. Gebietet es die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG bei tatsächlicher Unmöglichkeit der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung i.S.d. § 44 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) und in Ermangelung der Feststellbarkeit der auf der ausländischen Dividende lastenden tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer die Höhe der Körperschaftsteuerbelastung zu schätzen und ggf. dabei auch mittelbare Körperschaftsteuervorbelastungen zu berücksichtigen?

4. a) Falls Frage 2 verneint wird und eine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist: Sind der Effektivitätsgrundsatz und Effet utile dahingehend zu verstehen, dass sie einer Regelung – wie § 175 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO – entgegenstehen, wonach u.a. die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung ab dem 29. Oktober 2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gilt, wodurch die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bei bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen verfahrensrechtlich unmöglich gemacht wird, ohne dass eine Übergangsfrist zur Geltendmachung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer eingeräumt worden ist?

4. b) Falls Frage 2 bejaht wird und keine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist: Sind die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG, der Effektivitätsgrundsatz und Effet utile dahingehend zu verstehen, dass sie einer Regelung – wie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO – entgegenstehen, wonach ein Steuerbescheid zu ändern ist, soweit ein rückwirkendes Ereignis – wie etwa die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung – eintritt und damit bezüglich inländischer Dividenden eine Körperschaftsteueranrechnung auch bei bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden möglich ist, während dies bei ausländischen Dividenden mangels Körperschaftsteuerbescheinigung nicht möglich wäre?“

### **C. Stellungnahme des Finanzamts zu den Vorlagefragen**

#### **Zur Vorlagefrage 1**

In der ersten Vorlagefrage stellt das vorliegende Gericht die Frage, in welcher Höhe eine Anrechnung von Körperschaftsteuer auf Dividenden einer in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft an einen in Deutschland ansässigen Gesellschafter erfolgen kann. Insbesondere wird gefragt, ob wie bei Dividenden, die der in Deutschland ansässige Gesellschafter von einer deutschen Kapitalgesellschaft bezieht, grundsätzlich 3/7 des Ausschüttungsbetrages anzurechnen sind.

#### **I. Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG**

Nach deutschem Steuerrecht (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG) war in den Streitjahren eine Anrechnung der Körperschaftsteuer nach einem festen Satz i.H.v. 3/7 der Dividende vorgesehen. Dies deshalb, weil im früheren deutschen Anrechnungsverfahren die steuerliche Vorbelastung auf Ebene der Gesellschaft im Ausschüttungsfall immer einheitlich auf 30% abgesenkt bzw. angehoben wurde (sog. Herstellung der Ausschüttungsbelastung), um auf der Ebene des Gesellschafters eine feste pauschale Quote von 3/7 der Dividende anrechnen zu können (siehe dazu auch die nachfolgenden Ausführungen zu Vorlagefrage 2).

Infolge der Entscheidung *Meilicke I* (Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 6. März 2007 – C-292/04), nach der eine Körperschaftsteueranrechnung beim Bezug von Dividenden aus anderen Mitgliedsstaaten aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen zwingend geboten ist, gilt es nun, das oben beschriebene, in reinen Inlandsfällen absolut kohärente System auf grenzüberschreitende Konstellationen zu übertragen.

## II. Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts

§ 36 EStG hatte in den Streitjahren folgenden Wortlaut:

### § 36 EStG Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

[...]

(2) [...] <sup>2</sup>Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

[...]

3. die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von  $\frac{3}{7}$  der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt. [...] <sup>3</sup>Die Anrechnung erfolgt unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer. <sup>4</sup>Die Körperschaftsteuer wird nicht angerechnet:

a) in den Fällen des § 36a;

b) wenn die in den §§ 44, 45 oder 46 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist;

[...]

f) wenn die Einnahmen bei der Veranlagung nicht erfasst werden<sup>1</sup>;

f) wenn die Einnahmen oder die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden<sup>2</sup>

## III. Anrechnung der tatsächlichen Vorbelastung

Eine grenzüberschreitende Körperschaftsteueranrechnung nach den Grundsätzen des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rs. *Meilicke I* (C-292/04) muss also – um dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 43 EG Rechnung zu tragen – auch im Falle grenzüberschreitender Ausschüttungen auf die Höhe der tatsächlichen Vorbelastung beschränkt werden. Nur so kann auch in grenzüberschreitenden Fallkonstellationen eine Anrechnung gewährt werden, die dem Prinzip des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG entspricht.

Wenn die Vorbelastung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft 30% der Bemessungsgrundlage übersteigt, so kann der in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG genannte (nur auf Inlandsfälle zugeschnittene) Anrechnungsbetrag von  $\frac{3}{7}$  weder eine Obergrenze noch eine Untergrenze darstellen. Vielmehr ist – wie auch in den rein innerdeutschen Ausschüttungskonstellationen – der Betrag anzurechnen, mit dem die ausgeschütteten Dividendenerträge steuerlich tatsächlich vorbelastet sind.

<sup>1</sup> Im Streitjahr 1995 geltende Fassung des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe f EStG.

<sup>2</sup> In den Streitjahren 1996 und 1997 geltende Fassung des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe f EStG.

Eine pauschale Anrechnung einer nominellen Steuerbelastung durch Anwendung des Nominalsteuersatzes auf den nach handelsrechtlichen Grundsätzen (bzw. internationalen Rechnungslegungsstandards) ermittelten Gewinn der ausgeschütteten Körperschaft ist nicht möglich, weil das dabei gefundene Ergebnis nur im Ausnahmefall mit der tatsächlichen steuerlichen Vorbelastung übereinstimmt, nämlich dann, wenn das handelsrechtliche Ergebnis dem zu versteuernden Einkommen der Kapitalgesellschaft entspricht. Dies ist allerdings nur ausnahmsweise der Fall.

Eine Übereinstimmung ergibt sich dagegen nicht, wenn

- die ausschüttende Körperschaft steuerfreie Einkünfte bezieht; hierzu gehören ggfs. auch Beteiligungseinkünfte (Dividenden),
- bestimmte Einkünfte einem ermäßigten Steuersatz unterliegen,
- der Nominalsteuersatz des Sitzstaates einem innerstaatlichen Ermäßigungsanspruch unterliegt,
- der Nominalsteuersatz des Sitzstaates noch durch innerstaatliche Regelung oder bilaterale Vereinbarungen verändert werden kann (z.B. Niederlande),
- handelsrechtlich und steuerrechtlich von einander abweichende Bewertungsvorschriften und Abschreibungsregeln bestehen,
- der handelsrechtliche Gewinn durch steuerliche Korrekturvorschriften (z.B. nicht abziehbare Ausgaben, nicht berücksichtigungsfähige Verluste) erhöht oder (z.B. Steuerermäßigungen) vermindert wird oder
- der handelsrechtliche Gewinn Einnahmen enthält, die steuerlich als Gesellschaftereinlagen zu qualifizieren sind.

Der nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelte Gewinn weicht daher im Regelfall von dem nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelten Einkommen der Körperschaft ab. Eine Übereinstimmung ist in der Praxis eher die Ausnahme.

Neben den vorstehend beschriebenen Abweichungen zwischen steuerlichem Einkommen und handelsrechtlichem Gewinn ist auch zu berücksichtigen, dass der handelsrechtliche Gewinn nicht mit dem Steuersatz des Sitzstaates der ausschüttenden Kapitalgesellschaft vorbelastet sein muss, sondern auch mit einem anderen Steuersatz vorbelastet sein kann.

Der Nominalsteuersatz des Sitzstaates der ausschüttenden Kapitalgesellschaft entspricht z.B. dann nicht dem tatsächlich auf die ausgeschütteten Einkünfte lastenden Steuersatz, wenn

- nicht alle Einkünfte der ausschüttenden Kapitalgesellschaft aus deren Sitzstaat stammen (Dividenden aus anderen Staaten und Betriebsstätteneinkünfte aus anderen Staaten),
- die ausschüttende Kapitalgesellschaft Beteiligungseinkünfte (Dividenden) erzielt hat, die sie von einer in dem selben Staat ansässigen Tochtergesellschaft erhalten hat, die aber aus Quellen stammen, für die nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen ein anderer Staat das Besteuerungsrecht hat.

Wenn also – wie vorstehend dargestellt – der ausgeschüttete, nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelte Gewinn regelmäßig nicht die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung bildet und der auf die erwirtschafteten Einkünfte angewendete Steuersatz darüber hinaus nicht dem Nominalsteuersatz des Sitzstaates der ausschüttenden Gesellschaft entspricht, wäre es nicht gerechtfertigt, eine Steuergutschrift zu gewähren, die sich durch pauschale Anwendung des Nominalsteuersatzes auf

den ausgeschütteten Handelsbilanzgewinn ergibt. Dies würde bedeuten, dass nicht die geschuldete Steuer, sondern eine pauschale „Dividendensteuer“ angerechnet würde, der möglicherweise überhaupt keine „echte“ Vorbelastung gegenüberstünde. Insbesondere wenn das steuerliche Einkommen den handelsrechtlichen Gewinn übersteigt und alle Einkünfte im Sitzstaat der ausschüttenden Körperschaft erwirtschaftet wurden, ist es denkbar, dass die tatsächliche Vorbelastung höher ist als eine „Pauschalanrechnung“ unter Anwendung des Nominalsteuersatzes.

Die Berechnung der konkreten steuerlichen Vorbelastung (der geschuldeten Steuer auf die ausgeschütteten Gewinne) muss also unabdingbare Voraussetzung für die Steueranrechnung beim Anteilseigner sein. Beträgt die körperschaftsteuerliche Vorbelastung des ausgeschütteten steuerlichen Einkommens z.B. 35%, so wäre eine Anrechnung i.H.v. 35/65 der Dividende zu gewähren, es sei denn der Sitzstaat der ausschüttenden Körperschaft verminderte die Vorbelastung infolge der Ausschüttung, stellt also selbst eine Art Ausschüttungsbelastung her.

Es wäre mit dem Kohärenzprinzip nicht vereinbar, wenn der Anrechnungsbetrag von der Höhe der tatsächlichen Steuerbelastung unabhängig wäre. Der Europäische Gerichtshof hat bereits in der Rs. *Manninen* (Urteil vom 7. September 2004 - C-319/02) entschieden, dass bei der Berechnung einer Steuergutschrift auf die tatsächlich entrichtete Steuer der ausschüttenden Gesellschaft abgestellt werden muss. Ob nun die entrichtete oder die festgesetzte Steuer maßgeblich ist, sei dahingestellt. Jedenfalls erlaubt die Höhe des Nominalsteuersatzes – wie vorstehend dargestellt – allein keinerlei Rückschlüsse auf die tatsächliche steuerliche Vorbelastung der ausgeschütteten Dividenden. Ein kohärentes Anrechnungssystem kann aber nicht auf eine konkrete Ermittlung der anzurechnenden Steuerbeträge verzichten.

#### **IV. Keine Berücksichtigung mittelbarer Vorbelastungen**

Hierbei können nach Auffassung des Finanzamtes ausschließlich die Vorbelastungen berücksichtigt werden, die unmittelbar auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft angefallen sind, denn auch in reinen Inlandsfällen war im deutschen Anrechnungsverfahren eine Berücksichtigung mittelbarer Körperschaftsteuer nicht vorgesehen. Vielmehr wurde eine Anrechnung immer nur auf der jeweiligen unmittelbaren Beteiligungsstufe gewährt. Wenn also eine deutsche Kapitalgesellschaft (Muttergesellschaft) Dividenden einer anderen deutschen Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) erhielt, so wurde die Körperschaftsteuer der Tochtergesellschaft auf Ebene der Muttergesellschaft angerechnet und nicht auf Ebene des Gesellschafters der Muttergesellschaft. Die sog. Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG) sah für grenzüberschreitende Anrechnungskonstellationen in den hier streitbefangenen Jahren ebenfalls nichts anderes vor und wurde erst am 22. Dezember 2003 (Änderungsrichtlinie 2003/123/EG) geändert.

Wollte man von dieser Systematik abweichen und eine Anrechnung der gesamten Körperschaftsteuer verbundener Unternehmen erst auf der letzten Beteiligungsstufe (natürliche Person als Gesellschafter der Konzernmuttergesellschaft) gewähren, so wäre es auf dieser letzten Beteiligungsstufe erforderlich, die steuerliche Vorbelastung aller Gewinne der vorhergehenden Beteiligungsstufen zu ermitteln. Dies wäre aber faktisch nicht durchführbar und würde letztlich dazu zwingen, die Anrechnung nach einer typisierenden Betrachtung zu gewähren.

Eine Berechnung der mittelbaren Vorbelastung ist besonders dann problematisch, wenn sie in einem anderen Staat der europäischen Gemeinschaft oder einem Drittstaat ermittelt werden müsste.

Es ist nämlich in der Praxis durchaus nicht selten, dass die ausschüttende Körperschaft ihr ausgeschüttetes Einkommen aus Quellen (Ausschüttungen anderer Kapitalgesellschaften) bezieht, deren Herkunft nicht ohne erheblichen Aufwand zurückverfolgt werden kann.

Stammt das Einkommen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft aber aus Dividenden von Kapitalgesellschaften aus anderen EU-Staaten, so erscheint es aus Praktikabilitätsabwägungen alternativlos, die Anrechnung nur auf der Ebene des jeweiligen Ausschüttungsempfängers zu gewähren.

**Beispiel:**

*Der in Deutschland ansässige A bezieht Dividenden von der britischen A-Ltd. Deren Einkommen wiederum stammt aus einer belgischen Betriebsstätte und aus Dividenden der spanischen A-S.L., die wiederum ausschließlich Dividenden aus Tschechien und Brasilien bezieht.*

**Lösungsvorschlag:** *Die steuerliche Vorbelastung der tschechischen und brasilianischen Einkünfte ist weder durch A, noch durch die A-Ltd. tatsächlich ermittelbar. Der Effektivitätsgrundsatz gebietet es, in diesem Fall eine Körperschaftsteueranrechnung hinsichtlich der tschechischen Dividende nur auf Ebene der A-S.L. zuzulassen, während die Drittstaateneinkünfte aus Brasilien nicht durch eine Körperschaftsteueranrechnung begünstigt werden können. Die in Großbritannien nach dem DBA mit Belgien freigestellten Betriebsstätteinkünfte sind zwar ausschließlich in Belgien besteuert worden. Da die belgische Körperschaftsteuer aber in der (handelsrechtlichen) Gewinnermittlung der A-Ltd. enthalten ist, dürfte eine Berechnung der entsprechenden Steuern ohne weiteres möglich sein (der britische Fiskus kennt die Höhe dieser Steuern aber möglicherweise nicht).*

Das vorstehende Beispiel zeigt, dass eine Ermittlung der zutreffenden Anrechnungsbeträge nur dann zumutbar und möglich ist, wenn die Steuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne in der Gewinnermittlung der ausschüttenden Körperschaft abgebildet worden ist und so durch die ausschüttende Körperschaft ohne weiteres ermittelt werden kann.

Ist Dividendenempfänger eine Kapitalgesellschaft, die die erhaltene Ausschüttung an ihre Gesellschafter weiter ausschüttet, so ist auf ihrer Ebene zu prüfen, ob auf die von ihr vereinnahmten Dividenden eine Körperschaftsteueranrechnung gewährt werden kann.

Das Finanzamt ist allerdings der Ansicht, dass auf der Ebene einer natürlichen Person als Letztempfänger der Dividenden eine Körperschaftsteueranrechnung auf die Höhe der deutschen Einkommensteuer begrenzt werden muss. Eine höhere Ermäßigung als eine Verminderung der Steuer des Gesellschafters auf 0 kann nicht verlangt werden (Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006 in der Rs. C-374/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* Rn. 50). Würde eine Steuergutschrift gewährt, die die Einkommensteuer des Dividendenempfängers übersteigt, so würde die Besteuerung der Betriebsstätteinkünfte der ausschüttenden Gesellschaft im Ergebnis durch den Wohnsitzstaat des Dividendenempfängers wieder rückgängig gemacht.

## **V. Beantwortung der Vorlagefrage 1**

Das beklagte Finanzamt schlägt vor, die Vorlagefrage 1 wie folgt zu beantworten:

Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des Effet utile stehen einer Regelung wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) nicht entgegen, wenn man diese Regelung sachgerecht dahingehend auslegt, dass stets die tatsächliche steuerliche Vorbelastung der erhaltenen Dividende angerechnet werden kann.

## **Zur Vorlagefrage 2**

In der 2. Vorlagefrage will das vorlegende Gericht im Ergebnis wissen, ob die deutsche Anrechnungsvorschrift (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung) gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, weil dort die Anrechnung eine formelle Steuerbescheinigung i.S.d. §§ 44, 45 KStG voraussetzt, die u.a. detailliert ausweisen muss, aus welchem Teil des verwendbaren Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft die Ausschüttung stammt. Letzteres setze aber eine spezielle Eigenkapitalgliederung im Sinne des § 30 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) voraus, was wiederum dazu führe, dass die Bescheinigung im Hinblick auf ausländische Dividenden faktisch unmöglich beizubringen sei.



## I. **Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts**

§§ 44 und 45 KStG hatten in den Streitjahren folgenden Wortlaut:

### **§ 44 KStG Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft**

(1) <sup>1</sup>Erbringt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft für eigene Rechnung Leistungen, die bei den Anteilseignern Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes sind, so ist sie vorbehaltlich des Absatzes 2 verpflichtet, ihren Anteilseignern auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners;
2. die Höhe der Leistungen;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren Körperschaftsteuer;

[...]

6. die Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 als verwendet gilt;
7. die Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt.

<sup>2</sup>Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt. [...]

[...]

(5) <sup>1</sup>Der Aussteller einer Bescheinigung, die den Absätzen 1 bis 3 nicht entspricht, haftet für die auf Grund der Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile. [...] <sup>3</sup>Der Aussteller haftet nicht, wenn er die ihm nach Absatz 4 obliegenden Verpflichtungen erfüllt hat.

### **§ 45 KStG Bescheinigung eines Kreditinstituts**

(1) <sup>1</sup>Ist die in § 44 Abs. 1 bezeichnete Leistung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig und wird sie für Rechnung der Körperschaft durch ein inländisches Kreditinstitut erbracht, so hat das Kreditinstitut dem Anteilseigner eine Bescheinigung mit den in § 44 Abs. 1 bezeichneten Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen. <sup>2</sup>Aus der Bescheinigung muss hervorgehen, für welche Körperschaft die Leistung erbracht wird.

[...]

(4) <sup>1</sup>§ 44 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 2 und 3 sowie Abs. 3 bis 5 ist sinngemäß anzuwenden. [...]

## II. Exakte Ermittlung der steuerlichen Vorbelastung erforderlich?

Wie zu Vorlagefrage 1 ausgeführt, kann sich nur eine Steueranrechnung nach Maßgabe der tatsächlichen Vorbelastung in ein kohärentes Steuersystem einfügen. Eine Kontrolle dahingehend, ob der von dem Dividendenempfänger begehrte Anrechnungsbetrag zutreffend ermittelt wurde, kann aber nicht Sache der mit der Veranlagung des Anteilseigners befassten Finanzverwaltung sein (so zum grenzüberschreitenden Spendenabzug Urteil des Europäischen Gerichtshofes von 27. Januar 2009, Rs. C-318/07 *Hein Persche*). Auf der anderen Seite liegt eine wirksame Kontrolle im Besteuerungsverfahren im Allgemeininteresse. Es stellt sich daher die Frage,

- ob eine solche Kontrolle nur durch Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44 ff. KStG erreicht werden kann und
- ob die Bescheinigung bzw. der sonstige zu erbringende Nachweis es erfordert, dass die ausschüttende Körperschaft den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer aufgrund einer speziellen Eigenkapitalgliederung im Sinne des § 30 KStG ermittelt bzw. ob auch eine andere Ermittlung dem Kohärenzgedanken gerecht werden könnte.

## III. Bescheinigungssystematik im deutschen Anrechnungsverfahren

Im deutschen Anrechnungsverfahren wurde – wie bereits zu Vorlagefrage 1 ausgeführt – die steuerliche Belastung ausgeschütteter Gewinne einheitlich auf 30% angehoben bzw. abgesenkt (§ 27 KStG a.F.). Diese Absenkung wurde mit einer steuerlichen Eigenkapitalgliederung (mit entsprechendem Feststellungsverfahren) verbunden, wonach alle Gewinnanteile, je nach Höhe der Vorbelastung, in unterschiedliche „Eigenkapitaltöpfe“ einordnet wurden (EK 45 oder EK 40 = mit 45 bzw. 40% belastetes Einkommen, EK 01 = mit 0% belastetes Einkommen aus ausländischen Quellen wie z.B. Schachteldividenden, EK 02 = mit 0% belastetes Einkommen aus inländischen Quellen und EK 04 = mit 0% belastetes Einkommen aus Einlagen der Anteilseigner).

Die ausschüttende deutsche Körperschaft musste die Höhe der steuerlichen Vorbelastung der ausgeschütteten Dividenden exakt bescheinigen. Dabei wurde keine Durchschnittsbetrachtung vorgenommen, sondern es musste, je nachdem, aus welchem „Steuertopf“ die Ausschüttung finanziert wurde, die konkrete Vorbelastung dieses Steuertopfes als Steuerguthaben durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft errechnet und bescheinigt werden. Da nicht konkret ermittelt werden konnte, aus welchem Steuertopf die Ausschüttung stammte, enthielt § 28 KStG eine Fiktion, nach der die Ausschüttungen aus den Eigenkapitaltöpfen in der Reihenfolge gespeist wurden, in der ihre Belastung abnahm.

Alle Gewinnausschüttungen wurden dementsprechend zunächst mit dem sog. EK 45 (mit 45% vorbelastetes Einkommen) bzw. EK 40 (mit 40 % vorbelastetes Einkommen), sodann mit dem EK 01 (nicht steuerlich vorbelastetes Einkommen aus ausländischen Quellen) und mit dem EK 02 (nicht steuerlich vorbelastetes Einkommen aus inländischen Quellen) usw. verrechnet. Als letztes galt die Ausschüttung als aus dem EK 04 (nicht steuerlich vorbelastete Gesellschaftereinlagen) finanziert.

Soweit die Ausschüttung z.B. aus dem EK 45 (Vorbelastung 45%) gespeist wurde, minderte sich die Körperschaftsteuer um 15/70 (bezogen auf die Ausschüttung), also von 45% auf 30% (Ausschüttungsbelastung). Bei Ausschüttungen aus dem EK 02 ergab sich eine KSt-Erhöhung um 30/70 bezogen auf die Ausschüttung, also von 0% auf 30%. In Bezug auf steuerfreie ausländische Einkommensteile (EK 01) und eine Ausschüttung von Gesellschaftereinlagen (EK 04) wurde keine

Ausschüttungsbelastung hergestellt. Hier blieb es bei einer steuerlichen Vorbelastung von 0%. Im Falle der Weiterausschüttung ausländischer Dividenden und im Falle der Einlagerückzahlung wurde also kein Anrechnungsguthaben bescheinigt.

#### **IV. Bescheinigung entsprechend § 44 KStG bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen?**

Ein solches Bescheinigungsverfahren, das auf eine Eigenkapitalgliederung nach deutschem Muster zurückgreift, dürfte bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen in der Praxis zwar schwierig zu erstellen sein. Auf der anderen Seite gebietet es der Grundsatz der Kohärenz, die Anrechnung der Steuer nur in Höhe der tatsächlichen steuerlichen Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne zu gewähren, da die Steuerzahlung auf der einen Seite und die Anrechnung eben dieser Steuer auf der anderen Seite Bausteine eines geschlossenen Systems bilden, das letztlich nur die Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne vermeiden soll.

Es ist nicht gerechtfertigt, nur wegen der praktischen Schwierigkeiten die geschuldete Steuer im Einzelfall zu ermitteln, von einer solchen – zur Umsetzung der europäischen Grundfreiheiten gebotenen – konkreten Ermittlung gänzlich abzusehen (Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006 in der Rs. C-374/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* Rn. 70). Praktische Schwierigkeiten alleine rechtfertigen nämlich keine Behinderung des freien Kapitalverkehrs. Allerdings sind die Art. 43 und 56 EG nach dem Prinzip des *Effet utile* so auszulegen, dass ihr Zweck so weit wie möglich erreicht wird.

#### **V. Ist die Finanzbehörde verpflichtet, den Sachverhalt selbst zu ermitteln?**

Das vorliegende Finanzgericht Köln hat in seinem Vorlagebeschluss vom 15. Mai 2009 – 2 K 2241/02 die Frage aufgeworfen, ob die Finanzbehörde, die den Dividendenempfänger besteuert, nicht gehalten ist, alle Möglichkeiten auszuschöpfen, um den Sachverhalt unter Zuhilfenahme der Amtshilferichtlinie zu ermitteln.

Dies ist aus Sicht des Finanzamtes zu verneinen. Wie bereits zu Vorlagefrage 1 dargestellt, ist es erforderlich, dass die ausschüttende Körperschaft die steuerliche Vorbelastung möglichst exakt ermittelt. Der die Anrechnung gewährende Deutsche Fiskus hat keine geeignete Handhabe, sich die erforderlichen Daten selbst zu beschaffen.

Es dürfte zum einen dem Prinzip des *Effet utile* entgegenstehen, wenn das die Anrechnung gewährende deutsche Finanzamt in jedem Einzelfall verpflichtet wäre, sich die erforderlichen Daten im Wege der Amtshilfe über die Finanzbehörde des Sitzstaates der ausschüttenden Körperschaft zu beschaffen.

Hierbei muss berücksichtigt werden, dass die Finanzbehörde des Sitzstaates der ausschüttenden Körperschaft über diese Daten in vielen Fällen gar nicht verfügt, weil es sich oft um weit zurückliegende Jahre mit bestandskräftigen und teilweise verjährten Steuerfestsetzungen handelt, zu der besteuerelevanten Unterlagen oft nicht mehr vorhanden sind.

Zum anderen ist zu bedenken, dass sich die Amtshilfe gewährende Steuerbehörde des Mitgliedsstaates die erforderlichen Daten – auch wenn es sich nicht um verjährte Zeiträume handelt –

teilweise erst beschaffen müsste, was nur möglich wäre, wenn bezüglich der für Zwecke der Steueranrechnung erforderlichen Daten (heute noch) eine vollständige steuerliche Deklarationspflicht bestünde oder die ausschüttende Körperschaft die erforderlichen Daten freiwillig bereitstellte. Im letzteren Fall dürfte es aber keinen Unterschied machen, ob sich die Finanzbehörde oder der anrechnungsberechtigte Gesellschafter um die entsprechenden Informationen bemüht. Die ausschüttende Körperschaft wird in der Praxis sogar eher bemüht sein, ihren Anteilseignern entsprechende Informationen zukommen zu lassen als den Finanzbehörden gegenüber Erklärungen abzugeben, die nach nationalen Gesetzen gar nicht abgegeben werden müssen. Im Übrigen liegt die Beschaffung steuerrelevanter Unterlagen in der Verantwortungssphäre des Steuerpflichtigen, der die Steuervergünstigung begehrt. Er alleine trägt das volle Beweisrisiko. Von dem Steuerpflichtigen können deshalb alle Unterlagen verlangt werden, die die Finanzbehörde in die Lage versetzen, die beantragten Vergünstigungen nachzuprüfen (Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 30. Januar 2007, Rs. C-150/04 – *Kommission /Dänemark*).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Europäische Gerichtshof in der Rs. *Hein Persche* (Urteil vom 27. Januar 2009 - Az. C-318/07) ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass die Finanzbehörden nicht verpflichtet sind, sich besteuierungsrelevante Informationen unter Hinweis auf die Amtshilferichtlinie (77/799) über die zuständigen Behörden des Sitzmitgliedstaates zu beschaffen. Vielmehr kann dem Steuerpflichtigen nach diesem Urteil auferlegt werden, alle Belege vorzulegen, die erforderlich sind, um zu beurteilen, ob dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerliche Vergünstigung gewährt werden kann. Reichen die vorgelegten Belege nicht aus, so ist die Behörde, die über die Steuervergünstigung (hier die Steueranrechnung) entscheidet, trotzdem nicht gezwungen, die zuständige ausländische Behörde um Amtshilfe zu bitten.

In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass insbesondere bei Publikumsgesellschaften, deren Gesellschafter die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf grenzüberschreitende Dividenden begehren, eine sehr große, nicht mehr handhabbare Zahl von Amtshilfeverfahren in Gang gesetzt würde. Dadurch würden die beteiligten Finanzbehörden geradezu „lahm gelegt“. Eine überlange Verfahrensdauer wäre die Folge.

Das beklagte Finanzamt ist nach alledem der Ansicht, dass es nicht Sache der Finanzbehörde sein kann, die Höhe der anrechenbaren Steuern auf grenzüberschreitende Dividenden zu ermitteln.

## VI. Bescheinigung oder sonstiger Nachweis erforderlich?

Zunächst ist festzustellen, dass der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, dass die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist und dieser Grund im Einzelfall sogar eine Beschränkung der vom EG-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten rechtfertigen kann (Urteil vom 15. Mai 1997 Rs. C-250/95 - *Futura Participations und Singer* und Urteil vom 10. März 2005 Rs. C-39/04 - *Laboratoires Fournier SA*).

Eine steuerliche Kontrolle erfordert aber die Vorlage aller für die Überprüfung einer steuerlichen Vergünstigung erforderlichen Nachweise. Das Beweisrisiko hierfür liegt in der Sphäre des Steuerpflichtigen.

Fraglich ist, ob hierfür eine Bescheinigung nach dem Muster des § 44 KStG erforderlich ist (siehe hierzu im Detail Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Köln vom 15. Mai 2009 – 2 K 2241/02) oder ob auch sonstige geeignete Nachweise ausreichen können.

Würde auf ein Bescheinigungsverfahren vollständig verzichtet, so ergäbe sich eine Diskriminierung von Steuerinländern, was zunächst nur innerstaatlich im Hinblick auf Art. 3 GG problematisch erscheint.

Ein Bescheinigungsverfahren würde aber die Art der Belegvorlage vereinheitlichen und daher sicherstellen, dass die Anrechnung dem Grunde und der Höhe nach bei jedem Steuerpflichtigen nach dem gleichen Prinzip überprüft wird. Zwar wird im Schrifttum eingewandt, die Vorlagepflicht einer Bescheinigung einerseits und das Nichtbestehen eines Anspruchs auf Erteilung der Bescheinigung seien nicht kohärent (so z.B. *Scherer*, Deutsches Steuerrecht –Deutsches Steuerrecht 2008, S. 1274). Dieser Einwand lässt aber außer acht, dass auch jeder andere Nachweis in der Praxis voraussetzt, dass die ausschüttende Körperschaft die steuerliche Vorbelastung der von ihr ausgeschütteten Dividenden ermittelt und das Ergebnis dieser Ermittlung schriftlich niederlegt.

Eine Bescheinigung ist daher nach Ansicht des Finanzamtes keine höhere Hürde als ein sonstiger Nachweis, sie würde letztlich nur für eine Vereinheitlichung der Nachweisführung und daher eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen sorgen.

## VII. Beantwortung der Vorlagefrage 2

Nach alledem nimmt das Finanzamt zu der 2. Vorlagefrage wie folgt Stellung: Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des Effet utile stehen einer Regelung – wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) – nicht entgegen, wonach die Anrechnung der Körperschaftsteuer die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44 ff. KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) erfordert.

Im Interesse einer möglichst wirksamen steuerlichen Kontrolle sollte die Steueranrechnung nach Ansicht des beklagten Finanzamts auch in grenzüberschreitenden Fällen von der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung abhängig gemacht werden.

### Zur Vorlagefrage 3

In der 3. Vorlagefrage wird gefragt, ob es möglich ist, dass die anrechenbare Steuer im Schätzungswege ermittelt wird, wenn die auf der ausländischen Dividende lastende tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer nicht anderweitig ermittelt werden kann.

#### I. Rechtsausführungen zur Vorlagefrage

Der deutsche Fiskus kann eine KSt-Anrechnung aus den in der Stellungnahme zu den Vorlagefragen 1 und 2 beschriebenen Gründen nicht gewähren, ohne die Höhe der steuerlichen Vorbelastung der ausgeschütteten Dividenden exakt zu kennen. Wie bereits in der Stellungnahme zur Vorlagefrage 2 beschrieben, erfordert dies eine Ermittlung der steuerlichen Vorbelastung durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft.

Keinesfalls kann es gerechtfertigt sein, die Steuerbelastung durch pauschale Annahmen zu schätzen, denn typisierende Berechnungen führen in vielen Fällen zu nicht akzeptablen Verwerfungen. Natürlich ist eine sachgerechte Schätzung einer pauschalen Anrechnung in Höhe von 3/7 der Dividende oder in Höhe der Nominalsteuersatzes in Bezug auf den handelsbilanziellen Jahresüberschuss vorzuziehen. Es ist aber nicht erkennbar, welche Anforderungen an eine solche Schätzung zu stellen wären.

Eine Schätzung kann nämlich nur dann Sinn machen, wenn die tatsächlichen besteuerelevanten Daten nicht bekannt sind. In diesem Fall muss aber auf pauschale, den tatsächlichen Sachverhalt überhaupt nicht berücksichtigende Daten (Nominalsteuersatz o.ä.) zurückgegriffen werden. In Anbetracht der Tatsache, dass es hier nicht um die Schätzung von Einnahmen oder Ausgaben, sondern um eine Steuergutschrift geht, die – wie ein Wertpapier – einen unmittelbaren Geldanspruch des Steuerpflichtigen begründet, kann es nicht gerechtfertigt sein, in einem kohärenten Anrechnungssystem geschätzte Steuern zu bescheinigen.

Der Europäische Gerichtshof hat aber wiederholt die Notwendigkeit betont, bei Auslegung der Grundfreiheiten die Kohärenz einer Steuerregelung zu wahren (Urteile des Europäischen Gerichtshofs vom 28. Januar 1992, Rs. *Bachmann*, C-204/90, Slg. 1992, I-249, Rn. 28, *Manninen*,

Rn. 42, und vom 27. November 2008, *Papillon*, C-418/07, Slg. 2008, I-0000, Rn. 43). Dem würde ein grobes Schätzungsverfahren aber in keiner Weise gerecht.

## **II. Beantwortung der Vorlagefrage 3**

Das beklagte Finanzamt schlägt vor, die Vorlagefrage 3 wie folgt zu beantworten:

Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG gebietet es bei tatsächlicher Unmöglichkeit der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung und in Ermangelung der Feststellbarkeit der auf der ausländischen Dividende lastenden tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer nicht, die Höhe der Körperschaftsteuerbelastung zu schätzen und ggf. dabei auch mittelbare Körperschaftsteuervorbelastungen zu berücksichtigen.

### **Zur Vorlagefrage 4 Buchstabe a)**

Diese Vorlagefrage setzt voraus, dass eine Körperschaftsteuerbescheinigung in Beantwortung der Vorlagefrage 2 als erforderlich angesehen wird. Für diesen Fall stellt das vorliegende Gericht die Frage, ob es mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, dass ab 2004 die nachträgliche Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht mehr zur Änderbarkeit bereits bestandskräftig ergangener Bescheide führt, denn dies ist neben anderem Folge des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO.

## **I. Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts**

Gemäß § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO gilt unter anderem die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung ab dem 29. Oktober 2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wodurch die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bei bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen ausscheidet.

## **II. Rechtsausführungen zur Vorlagefrage**

### **1. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für nationales Verfahrensrecht**

Ist Gemeinschaftsrecht durch nationale Behörden zu vollziehen, wird dieser so genannte indirekte Vollzug maßgeblich durch die allgemeinen Anforderungen an einen gleichwertigen und effektiven Vollzug des Gemeinschaftsrechts bestimmt, die aus Art. 10 EG herzuleiten sind. Zum einen verlangt der Grundsatz der Gleichwertigkeit bzw. Äquivalenz nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts nicht ungünstigeren Bedingungen unterworfen wird als sie für vergleichbare im nationalen Recht begründete Rechtspositionen bestehen (Urteile vom 28. November 2000 in der Rechtssache C-88/99 (*Roquette frères*), Slg. 2000, I-10465, Rn. 21; vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-279/96 u.a. (*Ansaldo Energia*), Slg. 1998, I-5025, Rn. 27, 29; vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-231/96 (*Edis*), Slg. 1998, I-4951, Rn. 34; vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (*Dilexport*), Slg. 1999, I-578, Rn. 25). Zum anderen besagt der Grundsatz der Effektivität, dass diese Rechtspositionen mit einem bestimmten Mindestmaß an Effektivität durchgesetzt werden können.

Aus dem Grundsatz der Effektivität ergibt sich, dass in jedem Fall die Inanspruchnahme gerichtlichen Rechtsschutzes möglich sein muss (vgl. *Gundel*, in: *Schulze/Zuleeg*, Europarecht, 2006, Kapitel 3, Rn. 195). Dieser muss mit zumutbaren Bedingungen ausgestaltet werden, weshalb die Verfahrensregeln der Mitgliedstaaten die Rechtsdurchsetzung nicht „praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren“ dürfen (EuGH, Urteile vom 12. Februar 2008 in der Rechtssache C-2/06 (*Kempter*), *Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung* 2008, 521, Rn. 57; vom 19. September 2006 in der Rechtssache C-392/04 (*i-21 Germany & Arcor*), *Slg.* 2006, I-8559, Rn. 57; vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (*Dilexport*), *Slg.* 1999, I-579, Rn. 25; vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-279/96 u.a. (*Ansaldo Energia*), *Slg.* 1998, I-5025, Rn. 27; vom 14. Juli 1988 in der Rechtssache 123 u. 330/87 (*Jeunehomme*), *Slg.* 1988, 4517, Rn. 17).

Hieraus folgt, dass nicht zu enge Verfahrensfristen vorgesehen werden dürfen; prozessuale Präklusionsregeln dürfen darüber hinaus nicht in einer Weise angewandt werden, die eine wirksame Durchsetzung der betroffenen Positionen vereitelt (EuGH, Urteile vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93 (*Peterbroeck*), *Slg.* 1995, I-4599; vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-430/93 u. 431/93 (*van Schijndel*), *Slg.* 1995, I-4705).

## **2. Anwendung der Grundsätze auf § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO**

Auf Grundlage dieses Befundes begegnen die Regelungen aus § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO weder im Hinblick auf das Gebot der Gleichwertigkeit noch im Hinblick auf das Gebot der Effektivität durchgreifenden Bedenken.

### **a) Gebot der Gleichwertigkeit**

Gem. § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO gilt unter anderem die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung ab dem 29. Oktober 2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Hierdurch wird indes nicht nur die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts ungünstigeren Bedingungen unterworfen. Die Vorschrift betrifft in gleichem Umfang Inländer. Auch diese können mit der nachträglichen Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung keine Änderung des Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mehr herbeiführen.

Der Grundsatz der Gleichwertigkeit entfaltet seine Wirkung auch in dem Fall, in dem das nationale Verfahrensrecht verschärft wird. Der EuGH hat hierzu explizit festgestellt, dass solche Gesetze nicht per se unzulässig sind (Urteile vom 9. Februar 1999 in der Rechtssache C-343/96 (*Dilexport*), *Slg.* 1999, I-579, Rn. 39 f.; vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-147/01 (*Weber's Wine World*), *Slg.* 2003, I-11365, Rn. 90 f.). Als Grenze ergibt sich hier, dass die Verschärfung allgemein gelten muss, also nicht Sonderrecht zu Lasten des betroffenen gemeinschaftsrechtlich fundierten Anspruchs schaffen darf (EuGH, Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00 (*Marks & Spencer I*), *Slg.* 2002, I-6325; vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00 (*Grundig Italiana*), *Slg.* 2002, I-8003, Rn. 40).

Diese Grenzen werden von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO gewahrt. So ist schon die Annahme, dass es sich bei der Vorschrift tatsächlich um ein Reaktionsgesetz im Sinne der zitierten Rechtsprechung handelt,



nicht zutreffend: Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte mit der Neuregelung nämlich die unterschiedliche Behandlung von Bescheinigungen, welche Tatbestandsmerkmal sind, und solchen, die bloß Beweismittel sind, beseitigt werden (vgl. Auszug aus Bundestagsdrucksache 15/4050, *Anlage 1*). Hintergrund war eine unterschiedliche Behandlung von Bescheinigungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Danach musste die Vorlage als rückwirkendes Ereignis sachlich und zeitlich unbeschränkt berücksichtigt werden, wenn ihre Erteilung bzw. Vorlage Bestandteil des materiellen Besteuerungstatbestandes war. Dagegen konnte in allen anderen Fällen eine nachträgliche Berücksichtigung nur bei Hinzutreten weiterer Voraussetzungen (zum Beispiel nach §§ 164, 172 oder 173 AO) erfolgen. Diese Unterscheidung erschien dem deutschen Gesetzgeber nicht sachgerecht. Er hat damit keine Sonderregelung zu Lasten der Anrechnungsmöglichkeit ausländischer Körperschaftsteuer geschaffen, sondern im Rahmen seines gesetzgeberischen Ermessens auf nationale Rechtsprechung reagiert, die seiner Auffassung nach zu nicht sachgerechten Ergebnissen geführt hat.

Selbst wenn man sich aber auf den Standpunkt stellen würde, dass § 175 Abs. 2 Satz 2 AO als Reaktionsgesetz im Sinne der EuGH-Rechtsprechung zu qualifizieren ist, kommt eine Verletzung des Grundsatzes der Gleichwertigkeit nicht in Betracht (vgl. *Gosch*, Deutsches Steuerrecht 2004, 1988 (1992)). Denn, wie oben bereits angemerkt, behandelt § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in- und ausländische Sachverhalte gleich. Die Vorschrift würde daher auch als Reaktionsgesetz die vom Gerichtshof verlangte Voraussetzung erfüllen, allgemein zu sein. Sie wirkt sich gerade nicht einseitig zu Lasten von Auslandssachverhalten aus. Es handelt sich vielmehr um eine Einschränkung, die inländische Sachverhalte gleichermaßen trifft wie Sachverhalte mit Auslandsbezug.

## b) Gebot der Effektivität

Auch das Gebot der Effektivität wird durch § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO nicht verletzt. Insbesondere macht die Regelung die Durchsetzung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht praktisch unmöglich; diese wird auch nicht übermäßig erschwert.

### aa) Keine übermäßige Erschwerung der Anspruchsdurchsetzung

Zwar hat der Gerichtshof entschieden, dass die Durchsetzung eines Anspruchs nicht durch eine Rückwirkung der Rechtsverschärfung übermäßig erschwert werden darf (Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00 (*Marks & Spencer I*), Slg. 2002, I-6325; vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00 (*Grundig Italiana*), Slg. 2002, I-8003). Danach kann zwar rückwirkend ein Fristbeginn schon für einen Zeitpunkt festgelegt werden, zu dem der Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht noch nicht festgestellt war. Die Regelung muss etwaigen Antragstellern aber genügend Zeit lassen, um nach Eintritt der Rechtsänderung ihre Rechte noch geltend zu machen. Als angemessene Übergangsfrist, die den Berechtigten unter diesem Gesichtspunkt erhalten bleiben muss, hat der Gerichtshof einen Zeitraum von sechs Monaten genannt (Urteil vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00 (*Grundig Italiana*), Slg. 2002, I-8003, Rn. 40), allerdings unter der Voraussetzung, dass anderen Falls zu wenig Zeit für die Geltendmachung des jeweiligen Anspruchs verbleibt.

Die hier maßgebliche Regelung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO wurde durch das EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz (EURLUMsG) vom 8. Dezember 2004 (BGBl. I 2004, 3310) mit Wirkung ab dem 29. Oktober 2004 (Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO i.d.F. des EURLUMsG) eingeführt. Eine Übergangsfrist war nicht vorgesehen. Damit ist zwar eine rückwirkende Rechtsverschärfung eingetreten. Diese erschwert die Durchsetzung von Ansprüchen auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer aber nicht übermäßig. Dies wäre nämlich nur dann der Fall, wenn dem insoweit Anspruchsberechtigten keine Alternativen zur Verfügung gestanden hätten, seinen Anspruch durchzusetzen. Hierzu ist zu bemerken, dass sich die Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer bereits unmittelbar aus dem Gemeinschaftsrecht ergibt. Dies bedeutet, dass der Steuerpflichtige jederzeit die Möglichkeit gehabt hat, sich auf das Gemeinschaftsrecht zu berufen, und zwar unabhängig davon, ob ein nationales Gericht oder der Gerichtshof selbst die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit festgestellt hat oder nicht (Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 16. September 2009, 7 K 7296/05 B, Rn. 29 ff.). Dem Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02 (*Manninen*, Slg. 2004, I-7477) kommt hinsichtlich des Rechts auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer keine konstitutive Wirkung zu.

Selbst wenn man – etwa aus dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes – insoweit auf Rechtsprechung des Gerichtshofs abstellen würde, wäre zu berücksichtigen, dass spätestens seit der Entscheidung des Gerichtshofs vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98 (*Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071) davon auszugehen war, dass auch ausländische Körperschaftsteuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen ist. Dies hat der Gerichtshof selbst mit Urteil vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04 (*Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 38) hervorgehoben. Darüber hinaus hat der Gerichtshof in diesem Urteil festgestellt, dass die zeitliche Wirkung des Urteils *Verkooijen* (Slg. 2000, I-4071) keinen Beschränkungen in die Vergangenheit unterliegt, denn solche zeitlichen Beschränkungen hätten im Urteil selbst festgestellt werden müssen (*Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn.

39 sowie Rn. 36 mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs). Schließlich wird durch Auslegung einer Vorschrift des Gemeinschaftsrechts, wie sie der Gerichtshof vornimmt, erläutert und verdeutlicht, in welchem Sinne und mit welcher Tragweite diese Vorschrift seit ihrem Inkrafttreten zu verstehen und anzuwenden ist (*Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 34). Daraus folgt aber nicht nur, dass Gerichte die Vorschriften in dieser Auslegung auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Ergehen des Ersuchens um Auslegung entstanden sind, anwenden können und müssen. Umgekehrt kann sich auch der Steuerpflichtige von Anfang an auf die Regelungen des Gemeinschaftsrechts berufen.

Der Steuerpflichtige hatte folglich im Zeitraum von 2000 bis 2004 die Möglichkeit, die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer durch Vorlage einer entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung zu beantragen. Er hatte damit in einem Zeitraum von mehr als vier Jahren die Möglichkeit, seinen aus dem Gemeinschaftsrecht folgenden Anspruch geltend zu machen. Wenn er von dieser Möglichkeit trotz Kenntnis seines Anspruchs und der einzelnen anspruchsbegründenden Voraussetzungen (zum Beispiel Ausschüttung, Steuerbelastung) keinen Gebrauch macht, wird die Anspruchsdurchsetzung nicht wesentlich erschwert, wenn er ab dem 29. Oktober 2004 keine Möglichkeit mehr besitzt, die Bestandskraft von Steuerbescheiden mittels Korrektur nach § 175 AO zu durchbrechen. Von einer „Vereitelung von Rechtspositionen“ im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs (Urteile vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93 (*Peterbroeck*), Slg. 1995, I-4599; vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-430/93 u. 431/93 (*van Schijndel*), Slg. 1995, I-4705) kann daher nicht gesprochen werden. Eine (weitere) Übergangsfrist von sechs Monaten war mithin nicht erforderlich.

#### **bb) Einklang mit Rechtssprechung des Gerichtshofs zur Bestandskraft**

Das hier gefundene Ergebnis kann sich des Weiteren auf Aussagen des Gerichtshofs zur Bestandskraft stützen. Danach ergibt das Gemeinschaftsrecht keine Pflicht der nationalen Verwaltungsbehörden, eine nach innerstaatlichem Recht bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen (Urteil vom 13. Januar 2004 in der Rechtssache C-453/00 (*Kühne & Heitz*), Slg. 2004, I-837, Rn. 24 f.). Denn auch die Grundsätze der Rechtssicherheit, des Vertrauensschutzes und der Rechts- bzw. Bestandskraft sind im Gemeinschaftsrecht als allgemeine Rechtsgrundsätze anerkannt und bei der Güterabwägung nicht a priori nachrangig (vgl. *Kahl*, in: *Calliess/Ruffert*, EUV/EG, 3. Aufl. 2007, Art. 10 EG, Rn. 42, m.w.N.). Den Mitgliedstaaten steht es deshalb frei, durch angemessene Rechtsbehelfsfristen für Rechtssicherheit zu sorgen (Urteile vom 16. März 2006 in der Rechtssache C-234/04 (*Kupferer*), Slg. 2006, I-2585, Rn. 21; vom 19. September 2006 in der Rechtssache C-392/04 (*i-21 Germany & Arcor*), Slg. 2006, I-8559, Rn. 51). Eine Rechtsbehelfsfrist von einem Monat ist dabei vom Gerichtshof nicht beanstandet worden (Urteil vom 19. September 2006 in der Rechtssache C-392/04 (*i-21 Germany & Arcor*), Slg. 2006, I-8559, Rn. 60). Nur in ausnahmsweisen Fallkonstellationen ist die Verwaltungsbehörde nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs verpflichtet, ihre Entscheidung zu überprüfen. Eine solche Konstellation wird angenommen, wenn eine nationalrechtliche Befugnis der Verwaltungsbehörde zur Rücknahme bestandskräftiger Verwaltungsakte vorliegt, das zur Rechtskraft führende Urteil des nationalen Gerichts auf einer unrichtigen Auslegung des Gemeinschaftsrechts beruht oder das letztinstanzliche Gericht rechtswidrig die Vorlage an den EuGH unterlassen hat (Urteile vom 13. Januar 2004 in der Rechtssache C-453/00 (*Kühne & Heitz*), Slg. 2004, I-837, Rn. 26; vom 19. September 2006 in der Rechtssache C-392/04 (*i-21 Germany & Arcor*), Slg. 2006, I-8559, Rn. 52).

Die vorstehenden Wertungen des Gerichtshofs sind auch in der hier vorliegenden Konstellation zu berücksichtigen. Insbesondere das Rechtsgut der Rechtssicherheit würde unangemessen beeinträchtigt, würde man einen Zeitraum von vier Jahren für nicht ausreichend halten, um den Interessen des Steuerpflichtigen ausreichend Rechnung tragen zu können. Wenn dieser trotz Kenntnis aller anspruchsbegründenden Umstände innerhalb dieses Zeitabschnitts untätig bleibt, muss er eine Regelungsänderung (auch) zu seinen Lasten akzeptieren. Er würde sonst gegenüber solchen Steuerpflichtigen bessergestellt, zu deren Lasten ein gemeinschaftswidriger Verwaltungsakt bestandskräftig wird, ohne dass eine Korrekturmöglichkeit diese Bestandskraft überhaupt noch durchbrechen könnte. Würde man sich den Zweifeln des vorliegenden Gerichts anschließen, führte dies zu einem Wertungswiderspruch zur Rechtsprechung des Gerichtshofs mit Blick auf Zulässigkeit und Grenzen nationaler Regeln zur Bestandskraft. Denn wenn schon eine Reaktionsmöglichkeit von einem Monat ausreichen kann, um effektiven Rechtsschutz gegen einen gemeinschaftswidrigen Verwaltungsakt zu gewährleisten, muss dies erst recht gelten, wenn der Steuerpflichtige über mehrere Jahre die Möglichkeit besessen hat, auf Gemeinschaftsrecht basierende Ansprüche geltend zu machen.

**cc) Einklang mit Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Rückerstattungsfristen**

Schließlich decken sich die hier gefundenen Ergebnisse auch mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs im Hinblick auf Fristen für die Rückerstattung zuviel gezahlter Steuern: Festgehalten wurde stets, dass die Mitgliedstaaten grundsätzlich frei sind, das Besteuerungsverfahren zu regeln und dabei Fristen zu setzen, innerhalb derer Ansprüche auf Rückerstattung von Abgaben geltend zu machen sind. Dabei sind Fristen von drei Jahren nach Zahlung der Steuern vom Gerichtshof als unbedenklich angesehen worden (Urteile vom 15. September 1998 in der Rechtssache C-231/96 (*Edis*), Slg. 1998, I-4951; vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-62/00 (*Marks & Spencer I*), Slg. 2002, I-6325, Rn. 35; vom 24. März 2009 in der Rechtssache C-445/06 (*Danske Slagterier*), Deutsches Steuerrecht 2009, 703, Rn. 32). Auch diese Rechtsprechung weist in die Richtung, dass eine Verletzung des Grundsatzes der Effektivität nicht angenommen werden kann, wenn dem Steuerpflichtigen ein Zeitraum von über vier Jahren bleibt, um seine Rechte durchzusetzen.

### **III. Antwort auf Vorlagefrage Nr. 4 Buchstabe a)**

Auf Grundlage der dargestellten Rechtsausführungen sind die Regelungen des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO i.V.m. Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden. Das beklagte Finanzamt schlägt vor, die Vorlagefrage 4 Buchstabe a) wie folgt zu beantworten:

Weder der Effektivitätsgrundsatz noch der Effet utile sind dahingehend zu verstehen, dass sie einer Regelung – wie § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO – entgegenstehen.

### **Zur Vorlagefrage 4 Buchstabe b)**

Diese Vorlagefrage setzt voraus, dass eine Körperschaftsteuerbescheinigung in Beantwortung der Vorlagefrage 2 nicht als erforderlich angesehen wird. Für diesen Fall stellt das vorliegende Gericht die Frage, ob es mit den Grundfreiheiten vereinbar ist, dass in diesem Fall von vorne herein die verfahrensrechtliche Grundlage für eine nachträgliche Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer entfallen würde.

#### **I. Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts**

Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

#### **II. Rechtsausführungen zur Vorlagefrage**

##### **1. Kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit**

Im Bereich des mitgliedstaatlichen Verwaltungsvollzugs überschneiden sich die Gewährleistungen der allgemeinen Rechtsgrundsätze nach Art. 10 EG auch mit den Vorgaben der Grundfreiheiten. Insoweit kann auch die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56, 58 EG zum Tragen kommen, wenn durch nationale Verfahrensvorschriften ein Eingriff in den Schutzbereich dieser Grundfreiheit vorliegt, der nicht gerechtfertigt werden kann.

Hier scheidet bereits ein Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit aus. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wie bereits erläutert, auf rückwirkende Ereignisse zugeschnitten ist. Für den Fall, dass entgegen der hier vertretenen Auffassung eine Körperschaftsteuerbescheinigung nach § 44 KStG a.F. zum Zwecke der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht erforderlich wäre, würde die Korrekturvorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht zum Tragen kommen. Dagegen könnte sie noch auf inländische Sachverhalte angewandt werden, in denen das Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung unzweifelhaft ist. Dies führt indes nicht zu einer (versteckten) Diskriminierung von solchen Steuerpflichtigen, die Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften halten. Denn diese würden sich gerade nicht in einer vergleichbaren Situation mit reinen Inlandssachverhalten befinden, in denen die Körperschaftsteuerbescheinigung nach wie vor erforderlich wäre. Vergleichbare Fallgruppen sind in dieser Situation nicht denkbar, so dass eine Diskriminierung schon von vornherein ausscheidet.

Selbst wenn man einen Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit bejahen würde, wäre dieser Eingriff gerechtfertigt. Zwingende Rechtfertigungsgründe ergeben sich insoweit aus den Grundsätzen der Rechtssicherheit und Bestandskraft (vgl. oben zur Vorlagefrage 4 Buchstabe a) unter II. 2.b) bb)). Denn auch im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit wäre zu berücksichtigen, dass es in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegt, innerhalb von vier Jahren die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu beantragen.

Im Übrigen würde auch der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz greifen, da die vermeintliche Begünstigung des Inlandssachverhaltes auf einem Nachteil beruhen würde, der den ausländischen Sachverhalt nicht treffen könnte (vgl. etwa EuGH, Urteil vom 18. Dezember 2007 in der Rechtssache C-436/06 (*Grönfeldt und Grönfeldt*), Slg. 2007, I-12357). Dem Vorteil der Korrekturmöglichkeit trotz Bestandskraft würde nämlich der Nachteil gegenüber stehen, dass im Inlandssachverhalt eine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich wäre, wohingegen bei ausländischen Sachverhalten eine solche Körperschaftsteuerbescheinigung nicht notwendig wäre. Die doppelte Begünstigung des ausländischen Sachverhaltes (Wegfall der Körperschaftsteuerbescheinigung und Korrekturmöglichkeit) kann nicht vom Gemeinschaftsrecht gefordert werden. Schließlich wäre im Rahmen der Rechtfertigung auch zu berücksichtigen, dass wegen § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO der Vorteil einer inländischen Korrektur trotz Bestandskraft ab 29. Oktober 2004 ohnehin weggefallen ist.

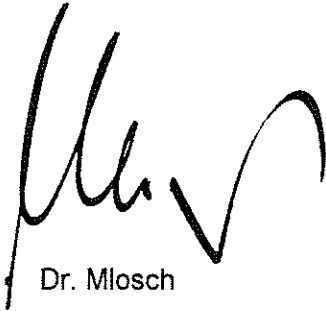
## **2. Kein Verstoß gegen den Grundsatz der Effektivität**

Die Regelung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO würde auch nicht gegen den Grundsatz der Effektivität verstoßen. Insoweit ist von entscheidender Bedeutung, dass auch beim Nichteingreifen einer Korrekturvorschrift Steuerpflichtige mit ausländischen Kapitalgesellschaftsanteilen rechtzeitig Anträge auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer hätten stellen können. Dadurch konnten sie den Eintritt der Festsetzungsverjährung verhindern. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die oben dargestellten Aussagen des Gerichtshofes zur Bestandskraft sowie betreffend die mitgliedstaatlichen Kompetenzen zur Regelung von Verfahrensmodalitäten und Fristen verwiesen (vgl. oben zur Vorlagefrage Nr. 4 Buchstabe a) unter II. 2.). Sie wären in diesem (hypothetischen) Fall ebenfalls einschlägig.

**III. Antwort auf Vorlagefrage Nr. 4 Buchstabe b)**

Das beklagte Finanzamt schlägt daher vor, die Vorlagefrage 4 Buchstabe b) wie folgt zu beantworten:

Weder die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56, 58 EG noch der Effektivitätsgrundsatz noch der Effet utile stehen einer Regelung wie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO entgegen, wonach ein Steuerbescheid zu ändern ist, soweit ein rückwirkendes Ereignis (etwa die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung) eintritt.



Dr. Mlosch

**Anlage 1:**

Auszug aus der Bundestagsdrucksache 15/4050

**Inhaltsverzeichnis**

A.	Zum Verfahren.....	1
B.	Vorlagefragen des Finanzgerichts Köln.....	2
C.	Stellungnahme des Finanzamts zu den Vorlagefragen.....	3
<b>Zur Vorlagefrage 1.....</b>		<b>3</b>
I.	Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG.....	3
II.	Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts.....	4
III.	Anrechnung der tatsächlichen Vorbelastung.....	4
IV.	Keine Berücksichtigung mittelbarer Vorbelastungen.....	6
V.	Beantwortung der Vorlagefrage 1.....	8
<b>Zur Vorlagefrage 2.....</b>		<b>8</b>
I.	Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts.....	9
II.	Exakte Ermittlung der steuerlichen Vorbelastung erforderlich?.....	10
III.	Bescheinigungssystematik im deutschen Anrechnungsverfahren.....	10
IV.	Bescheinigung entsprechend § 44 KStG bei grenzüberschreitenden Ausschüttungen?.....	11
V.	Ist die Finanzbehörde verpflichtet, den Sachverhalt selbst zu ermitteln?.....	11
VI.	Bescheinigung oder sonstiger Nachweis erforderlich?.....	13
VII.	Beantwortung der Vorlagefrage 2.....	14
<b>Zur Vorlagefrage 3.....</b>		<b>14</b>
I.	Rechtsausführungen zur Vorlagefrage.....	14
II.	Beantwortung der Vorlagefrage 3.....	15
<b>Zur Vorlagefrage 4 Buchstabe a).....</b>		<b>15</b>
I.	Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts.....	15
II.	Rechtsausführungen zur Vorlagefrage.....	15
1.	Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben für nationales Verfahrensrecht.....	15
2.	Anwendung der Grundsätze auf § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO.....	16
a)	Gebot der Gleichwertigkeit.....	16
b)	Gebot der Effektivität.....	18
aa)	Keine übermäßige Erschwerung der Anspruchsdurchsetzung.....	18
bb)	Einklang mit Rechtssprechung des Gerichtshofs zur Bestandskraft.....	19
cc)	Einklang mit Rechtssprechung des Gerichtshofs zu Rückerstattungsfristen.....	20
III.	Antwort auf Vorlagefrage Nr. 4 Buchstabe a).....	21



<b>Zur Vorlagefrage 4 Buchstabe b)</b> .....	<b>21</b>
I.    Einschlägige Vorschriften des nationalen Rechts.....	21
II.   Rechtsausführungen zur Vorlagefrage.....	21
1.  Kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.....	21
2.  Kein Verstoß gegen den Grundsatz der Effektivität.....	22
III.  Antwort auf Vorlagefrage Nr. 4 Buchstabe b).....	23

**Zu Artikel 6** (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999)

**Zu Nummer 1** (Inhaltsverzeichnis) – aufgehoben –

**Zu Nummer 4** (§ 45a – neu –) – aufgehoben –

Auf die Ergänzung eines neuen § 45a – Nachweispflichten bei der Minderung der Bemessungsgrundlage wegen der Vergütung von Gutscheinen nach § 17 Abs. 2a des Gesetzes – wird verzichtet. Der Regelungsgehalt des bisher vorgeschlagenen § 17 Abs. 2a UStG wird allgemein in § 17 Abs. 1 UStG aufgenommen. Damit entfällt auch die Regelung in § 45a UStDV. Es wird verhindert, dass lediglich für einen Spezialfall eine eigenständige Bestimmung geschaffen wird.

**Zu Nummer 5** (§ 63)

**Zu Buchstabe a** (Absatz 2)

**Zu Doppelbuchstabe aa** (Satz 1)

Entspricht der bisherigen Regelung in Artikel 6 Nr. 5.

**Zu Doppelbuchstabe bb** (Satz 2)

Der Verweis auf § 17 Abs. 1 Satz 2 ist durch die Änderung des § 17 Abs. 1 redaktionell anzupassen.

**Zu Buchstabe b** (Absatz 3 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3)

Der Verweis auf § 17 Abs. 1 Satz 2 ist durch die Änderung des § 17 Abs. 1 redaktionell anzupassen.

**Zu Artikel 8** (Abgabenordnung)

**Zu Nummer 2a – neu –** (§ 31 Abs. 1 Satz 3 – neu –)

§ 31 AO soll auf Vorschlag des Bundesrates (Tz. 4 der Stellungnahme des Bundesrates) dahin gehend geändert werden, dass öffentlich-rechtlichen Körperschaften Name und Anschrift ihrer Mitglieder sowie die von der Finanzbehörde für diese Körperschaften festgesetzten Beiträge mitgeteilt werden kann. Diese Regelung ist in den Fällen erforderlich, in denen auf Grund besonderer landesgesetzlicher Regelungen die Verwaltung der Beiträge (teilweise) auf die Finanzverwaltung übertragen ist.

**Zu Nummer 4** (§ 139c)

**Zu Buchstabe a** (Absatz 1 Satz 1)

Nach dem geltenden Gesetzeswortlaut kann nur das zuständige Finanzamt die Vergabe einer Wirtschaftsidentifikationsnummer für einen wirtschaftlich Tätigen beantragen. Wirtschaftlich Tätige können jedoch auch bei anderen Finanzbehörden geführt werden (z. B. bei Hauptzollämtern oder beim Bundesamt für Finanzen). Auch diese Finanzbehörden müssen die Vergabe einer Wirtschaftsidentifikationsnummer beantragen können. Der zu enge Begriff „des zuständigen Finanzamts“ ist daher durch den Begriff „der zuständigen Finanzbehörde“ zu ersetzen.

**Zu Buchstabe b** (Absatz 3 Nr. 12, Abs. 4 Nr. 16, Abs. 6 Nr. 3)

Wegen der in Buchstabe a eingefügten Änderung des Absatzes 1 Satz 1 wird die im Gesetzentwurf enthaltene Änderung der Absätze 3, 4 und 5 unverändert zu Buchstabe b.

**Zu Nummer 4a – neu –** (§ 175 Abs. 2 Satz 2 – neu –)

Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Erteilung bzw. Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wenn ihre Vorlage Bestandteil des materiellen Besteuerungstatbestandes ist (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 6. März 2003, BStBl II S. 554, zur nachträglichen Vorlage einer Spendenbescheinigung nach § 48 Abs. 3 EStDV a. F.). In allen anderen Fällen ist sie lediglich Beweismittel.

In beiden Fällen soll grundsätzlich nur der Nachweis erbracht werden, dass eine bestimmte steuerrechtlich relevante Tatsache auch wirklich vorliegt. Obwohl letztlich in beiden Fällen das gleiche Ergebnis erreicht werden soll, ergeben sich durch die BFH-Rechtsprechung erhebliche verfahrensrechtliche Unterschiede.

Ist die Erteilung bzw. Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung Bestandteil des materiellen Besteuerungstatbestandes, ist ihre nachträgliche Vorlage als rückwirkendes Ereignis sachlich und zeitlich unbeschränkt zu berücksichtigen. In allen anderen Fällen kann eine nachträgliche Berücksichtigung nur bei Hinzutreten weiterer Voraussetzungen (z. B. § 164, § 172 oder § 173 AO) erfolgen und dabei auch nur innerhalb der regulären Festsetzungsfrist.

Die Änderungsvorschriften der Abgabenordnung (§§ 172 ff. AO) sollen eine sachgerechte Balance zwischen den rechtsstaatlichen Prinzipien von Rechtssicherheit und Rechtsfrieden einerseits und dem Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit andererseits gewährleisten. Auf Grund hauptsächlich rechtstechnischer Unterschiede erscheinen verfahrensrechtliche Folgen dieser Reichweite nicht sachgerecht.

Im Übrigen ist es sehr verwaltungsaufwändig, wenn z. T. langjährig zurückliegende Veranlagungen wieder aufgerollt werden müssen. Demgegenüber ist es für den Steuerpflichtigen zumutbar, erforderliche Bescheinigungen zeitnah vorzulegen.

Durch die vorgesehene Änderung des § 175 Abs. 2 AO soll erreicht werden, dass es für die Änderbarkeit von Steuerbescheiden künftig unerheblich ist, warum die Bescheinigung oder Bestätigung erteilt oder vorgelegt wird.

**Zu Artikel 8a – neu –** (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)

**Zu Artikel 97** (§ 9 Abs. 3 – neu –)

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung der Änderung des § 175 Abs. 2 AO in Artikel 8 dieses Gesetzes. Satz 2 stellt sicher, dass insbesondere bei der nachträglichen Feststellung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen einer Außenprüfung bei einer Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner keine unbilligen Ergebnisse entstehen.

**Zu Artikel 11** (Änderung des Investmentsteuergesetzes)

**Zu Nummer 9**

**Zu Buchstabe a1 – neu –** (§ 8 Abs. 3)

Redaktionelle Klarstellungen.