

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER
RECHTSANWÄLTE

POPPELSDORFER ALLEE 114 · 53115 BONN

Vorab per E-Mail

Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
Kanzlei
- C-262/09 -
L-2925 Luxemburg

PROF. DR. HEINZ MEILICKE bis 1997
Rechtsanwalt · Steuerberater

DR. WIENAND MEILICKE
Licencié en droit français, LL.M. taxation (N.Y.U.)
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. JÜRGEN HOFFMANN
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht · vBP
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. THOMAS HEIDEL
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

HERBERT KRUMSCHEID
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Versicherungsrecht

DR. IRINI AHOUZARIDI
Rechtsanwältin · Fachanwältin für Arbeitsrecht
Δικηγόρος Αρείου Πάγου · auch beim Areopag (Athen)

DR. WOLFGANG WALCHNER
Rechtsanwalt
Fachanwalt für gewerblichen Rechtsschutz

DR. STEFANIE MAYER
D.E.S.S. (Université de Bourgogne) · Rechtsanwältin

DR. DANIEL LOCHNER
Rechtsanwalt

DR. GERD KRÄMER
Rechtsanwalt

DR. DIETER E. RABBACK
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Steuerberater

JAN KLEINERTZ
Rechtsanwalt

27. November 2009

Reg.Nr.: sbwm
wm/auslkt/ EuGH C-262-09.261109

Telefon: (0228) 72 543 - 11
Telefax: (0228) 72 543 - 10
wmeilicke@meilicke-hoffmann.de

**Ersuchen um Vorabentscheidung C-262/09
Meilicke e.a. gegen Finanzamt Bonn-Innenstadt
(vorlegendes Gericht: Finanzgericht Köln - Deutschland)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

als Prozessbevollmächtigte der Kläger im Verfahren Finanzgericht Köln - Deutschland,
Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 in der Fassung des Berichtigungsbeschlusses vom
10. August 2009, Az. des Finanzgerichts Köln: 2 K 2241/02, geben wir folgende Erklärun-
gen zu dem Vorabentscheidungsersuchen ab.

Inhaltsverzeichnis

A.	Einleitung.....	6
I.	Zur Hinhaltetaktik der deutschen Regierung	6
II.	Zur Vollständigkeit des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts Köln	7
III.	Zur Reichweite des Streitgegenstandes	7
1.	Erhöhung der Körperschaftsteuergutschrift aus dänischen und niederländischen Dividenden.....	8
2.	Körperschaftsteuergutschrift aus anderen Ländern.....	8
3.	Klage auf Verzinsung der Anrechnungsansprüche	8
IV.	Zur Reichweite des Vorlagebeschlusses	9
V.	Gedankenführung.....	10
B.	Berechnung der nach Gemeinschaftsrecht auf Dividenden aus Dänemark/Niederlande anzurechnenden Körperschaftsteuer, wenn alle rechtserheblichen Parameter exakt feststellbar sind	11
I.	Das System des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens.....	13
1.	Ausschüttung in 1995 bis 1997 von seit 1977 angesammelten deutschen Körperschaftsteuerguthaben.....	13
2.	Mittelbare Anrechnung	16
3.	Behandlung thesaurierter Gewinne, die nicht mit dem allgemeinen Thesaurierungssteuersatz des § 23 Abs. 1 belastet waren (§ 32 KStG)	17
4.	Verwendungsreihenfolge.....	18
5.	Gesamtwürdigung des Anrechnungsverfahrens aus nationaler Sicht.....	20
6.	Ausländerdiskriminierung im deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren	22
a)	Ausschüttungen aus Deutschland ins Ausland	23
b)	Ausschüttungen aus dem Ausland nach Deutschland.....	24
II.	Anspruch auf Körperschaftsteueranrechnung aus Auslandsdividenden.....	25
1.	Was fließt als „entrichtete“ Körperschaftsteuer in den „Sammlungsbehälter“ für Anrechnungsguthaben?	26
a)	Unmittelbare Vorbelastung mit Körperschaftsteuer	27
i)	Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus deutschen Quellen mit deutscher Körperschaftsteuerbelastung.....	29
(ii)	Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus anderen EU-Staaten	30
(iii)	Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus Drittstaaten.....	30
(iv)	Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus dem Europäischen Wirtschaftsraum.....	32

(v)	Differenzierung nach Anrechnungs- oder Freistellungsmethode?.....	32
b)	Mittelbare Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer	33
(i)	Dividendeneinkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft.....	34
(ii)	Dividendeneinkünfte der ausschüttenden ausländischen Körperschaft aus Deutschland	35
(iii)	Dividenden aus anderem EU-Land	38
(iv)	Dividenden aus Drittstaaten	38
(v)	Dividenden aus dem Europäischen Wirtschaftsraum	40
2.	Zur Bedeutung des „effektiven“ Steuersatzes in Dänemark und Niederlande und zur entsprechenden Anwendung von §§ 32 und 28 Abs. 3 KStG a.F.....	40
3.	3/7 oder 35/65 bzw. 34/66 der Bruttodividende?	43
4.	Zwischenergebnis zur Ansammlung von Körperschaftsteuerguthaben nach Gemeinschaftsrecht bei ausländischen Kapitalgesellschaften.....	47
5.	Minderung des Körperschaftsteueranrechnungspotentials durch vorangegangene Ausschüttungen.....	49
6.	Zur Erforderlichkeit einer exakten Berechnung der für Körperschaftsteueranrechnung verfügbaren entrichteten Körperschaftsteuer.....	50
7.	Erfordernis einer Gliederungsrechnung i.S.v. § 30 KStG a.F. für Auslandsgesellschaften?.....	52
a)	Bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs	52
b)	Faktische Unmöglichkeit der Erstellung einer Eigenkapitalgliederung analog § 30 KStG a.F. durch dänische und niederländische Körperschaften	53
c)	Überflüssigkeit einer Gliederungsrechnung nach § 30 KStG a.F.	53
(i)	Einkommensteile, die ungemildert dem Steuersatz gem. § 23 Abs. 1 KStG a.F. unterlegen haben.....	54
(ii)	Verwendbares Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 2 KStG.....	55
(iii)	Nicht mit Körperschaftsteuer belastetes verwendbares Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG	56
8.	Zum Erfordernis der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung	57
a)	Zur Funktion des Körperschaftsteuerbescheinigung bei der Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer.....	58
b)	Zur Funktion der Körperschaftsteuerbescheinigung bei Dividenden, für welche Deutschland keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung vorsieht	61

C.	Schätzung	63
I.	Vorgaben zum Nachweis anzurechnender deutscher Körperschaftsteuer	64
II.	Warten auf den deutschen Gesetzgeber?	65
III.	Anhaltspunkte für eine Schätzung der von der ausschüttenden dänischen und niederländischen Gesellschaft „entrichteten“ anrechenbaren Körperschaftsteuer ...	66
1.	Ausschüttungsverhalten börsennotierter Kapitalgesellschaften	67
2.	Konzernsteueraufwand als Anhaltspunkt für entrichtete Körperschaftsteuer.....	69
a)	Ertragsteueraufwand in Einzelabschlüssen	69
b)	Ertragsteueraufwand im Konsolidierungskreis	69
c)	Latente Ertragsteuern	70
3.	Mitwirkungspflicht von Heinz Meilicke nach § 90 Abs. 2 AO?	70
a)	Gesetzesvorhaben gemäß Bundestagsdrucksache 12/5016	72
b)	Vertragsverletzungsverfahren der Kommission	73
c)	Umstellung auf Halbeinkünfteverfahren	73
d)	Klarheit durch Verkooijen-Urteil.....	73
e)	Kein amtliches Muster	74
4.	Ermittlung der anrechenbaren Körperschaftsteuer durch Amtshilferichtlinie?	75
IV.	Verteilung der Beweislast.....	76
1.	Allgemeine Grundsätze der Beweislastverteilung	77
2.	Umkehr der Beweislast	78
a)	Prima-Facie-Beweis aus allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen	78
b)	Beweisvereitelung und Beweismittelunterdrückung.....	79
3.	Analoge Anwendung der Beweislastverteilung für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer	80
4.	Hilfsweise: Beweislast bei Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung analog amtlichem Muster	84
a)	Materieller Beweiswert der von dänischen und niederländischen Banken ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung.....	85
b)	Erfordernis der Ausstellung der Bescheinigung durch ein „inländisches“ Kreditinstitut nach § 45 Abs. 1 KStG a.F.?	86
c)	Zu den förmlichen Anforderungen an eine ausländische Körperschaftsteuerbescheinigung	88
5.	Zu den Vorabentscheidungsersuchen C-436/08 HARIBO Lakritzen Hans Riegel Betriebs-GmbH und C-437/08 Österreichische Salinen AG.....	91
V.	Zum Spannungsverhältnis zwischen einer rechnerisch möglichst genauen Schätzungsmethode und dem Gebot eines effet utile des Gemeinschaftsrechts	91

D.	Stellungnahme zu Vorlagefrage 4: Verjährung/Verfristung/Bestandskraft.....	94
I.	Zur Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 4.....	94
1.	Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 4 für den am 30. Oktober 2000 gestellten Antrag für das Streitjahr 1997?.....	94
2.	Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 4 für den am 7. Januar 2005 gestellten Antrag auf Anrechnung weiterer DM 5.411,72 aus dänischen und niederländischen Dividenden für 1995 bis 1997	98
II.	Zum Inhalt der Vorlagefrage 4	99
1.	Zur Vorlagefrage 4 b).....	100
a)	Zur Zulässigkeit unterschiedlicher Rechtsmittel für Inlands- und Auslandssachverhalte.....	101
b)	Fehlen einer unterschiedlichen „Regelung“ für Inlands- und Auslandsdividenden.....	102
2.	Zur Vorlagefrage 4 (a).....	105
a)	Funktion der Körperschaftsteuerbescheinigung bei Inlandsdividenden	106
b)	§ 175 Abs. 2 Satz 2 AO als „Lex Manninen“	108
c)	Zur Vereinbarkeit von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO mit dem Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes.....	109
d)	Zur Zulässigkeit einer Befristung mit Übergangsfrist	111
III.	Schlussfolgerung zur Vorlagefrage 4.....	112
E.	Exkurs: Zur Frage der Beschränkung der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden auf die Höhe der deutschen Einkommensteuer, welche auf diese Einkünfte entfällt.....	113
I.	Beschränkung der Anrechnung auf Vorbelastungen mit deutscher Körperschaftsteuer?.....	115
II.	Beschränkung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuervorbelastungen?	117
1.	Ziel des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens.....	117
2.	Abhängigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit vom Finanzausgleich zwischen Mitgliedstaaten?	118
3.	Zum Gesetzgebungsvorschlag von 1993	120

A. Einleitung

Einleitend sei Folgendes vorweggeschickt:

I. Zur Hinhaltetaktik der deutschen Regierung

- 1 In dem vorangegangenen Vorlageverfahren C-292/04, welches zu dem Beschluss der Großen Kammer des Gerichtshofs vom 6. März 2007 geführt hat, hatte die deutsche Regierung bekanntlich eine unzumutbare Belastung des deutschen Haushalts geltend gemacht, wenn die zeitliche Wirkung des Urteils des Gerichtshofs nicht beschränkt wird. Nach anfänglich bis zu € 20 Milliarden war in der mündlichen Verhandlung am 30. Mai 2006 noch von einer Belastung des deutschen Haushalts mit € 5 Milliarden die Rede.
- 2 Als bald nach Erlass des Urteils am 6. März 2007 distanzierte der damalige Bundesfinanzminister Steinbrück sich aber von dem Vortrag seiner Beamten vor dem Gerichtshof: Die Zahl von € 5 Milliarden, die „herumgeistert“, sei der „worst worst case“¹.
- 3 In der Tat ist die vom Gerichtshof bisher vorgetragene Belastung des Haushalts nicht zu erkennen. Deutschland hat bisher keine Zahlungen nach der Manninen-Rechtsprechung geleistet, sondern spielt auf Zeit. Die Hinhaltetaktik der deutschen Regierung hat den offensichtlichen Zweck, die Umsetzung der EuGH-Urteile Manninen und Meilicke so lange wie möglich hinauszuzögern in der Hoffnung, dass in der Zwischenzeit möglichst viele Steuerpflichtige durch Tod oder Verlust von Beweismitteln an der Durchsetzung ihrer Ansprüche gehindert werden.
- 4 Während die deutsche Regierung offenbar ein Interesse an einer Verzögerung dieses Verfahrens hat, wünschen die Kläger sich, der Gerichtshof möge die vom Finanzgericht gestellten Fragen so vollständig beantworten, dass der Rechtsstreit, wenn er zum Finanzgericht zurück kommt, **ohne eine dritte Vorlage** nach Art. 234 EG entscheidungsreif ist.

¹ Interview mit Finanzminister Steinbrück im General-Anzeiger vom 09.03.2007, S. 3, Anlage 1

II. Zur Vollständigkeit des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts Köln

- 5 Entsprechend deutschen Gepflogenheiten enthält der Vorlagebeschluss auf S. 26 wegen der weiteren Einzelheiten des Parteivortrages einen Hinweis auf bestimmte beim Finanzgericht eingereichte Schriftsätze. Auf diese und ihre Anlagen wird im Vorlagebeschluss im Einzelnen eingegangen und muss auch in dieser Stellungnahme eingegangen werden.
- 6 Von der Kanzlei des Gerichtshofs ist uns aber mitgeteilt worden, dass die Verfahrensakten des vorliegenden Gerichts den Verfahrensbeteiligten nicht zugänglich sind und dass es sich deshalb empfiehlt, dem Gerichtshof für relevant erachtete Teile der Akten des vorliegenden Finanzgerichts zusammen mit der Stellungnahme erneut einzureichen.
- 7 Wir überreichen darum als **Anlagen 2 bis 5 und 7 bis 20** die auf S. 25 des Vorlagebeschlusses in Bezug genommenen Parteischriftsätze (jeweils mit den dazu eingereichten Anlagen), ferner (zum besseren Verständnis) auch das Hinweisschreiben des seinerzeitigen Berichterstatters Dr. Herlinghaus vom 16. März 2007 (**Anlage 6**).

III. Zur Reichweite des Streitgegenstandes

- 8 Mit Schriftsatz vom 30. Oktober 2000 (**Anlage 21**) beantragten die Kläger ursprünglich nur eine Körperschaftsteuergutschrift von 3/7 der dänischen und niederländischen Bruttodividenden. Dabei orientierten sie sich am deutschen Ausschüttungssteuersatz von 30 %.
- 9 Die Erkenntnisse aus den Urteilen des Gerichtshofs vom 7. September 2004, Rs. C-319/02 - Manninen - und vom 12. Dezember 2006, Rs. C-446/04 - Test Claimants in the FII Group Litigation - nahmen die Kläger zum Anlass, ihre Klage mit Schriftsätzen vom 7. Januar 2005, 16. Mai 2007 und 23. November 2007 wie folgt zu erweitern:

1. Erhöhung der Körperschaftsteuergutschrift aus dänischen und niederländischen Dividenden

- 10 Mit Schriftsatz vom 7. Januar 2005 (**Anlage 4**) beehrten die Kläger eine Körperschaftsteuergutschrift i.H.v. 34/66 der dänischen und 35/65 der niederländischen Bruttodividenden. Dadurch erhöhte sich die auf dänische und niederländische Dividenden geltend gemachte Anrechnung von Körperschaft von DM 16.984,85 um DM 5.411,72 auf DM 22.396,57.

2. Körperschaftsteuergutschrift aus anderen Ländern

- 11 Die Kläger erweiterten die Klage ferner
- auf die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Dividenden aus den EU-Ländern Frankreich und Großbritannien,
 - auf die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Dividenden aus Ländern des Europäischen Wirtschaftsraums,
 - auf die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Dividenden aus Drittländern, und
 - auf die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus von deutschen Gesellschaften aus Auslandseinkünften i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG gezahlte Dividenden (sogenannte „EK 01-Dividenden“)

3. Klage auf Verzinsung der Anrechnungsansprüche

- 12 Schließlich beehrten die Kläger mit ihrer Klageerweiterung auch die Feststellung, dass Erstattungszinsen so geschuldet sind, als hätten die Kläger die auf Auslandsdividenden bezogenen Körperschaftsteuerbescheinigungen gleichzeitig mit den auf Inlandsdividenden bezogenen Körperschaftsteuerbescheinigungen vorgelegt. Deutschland macht nämlich (zuletzt in der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht am 14. Mai 2009) geltend, auf die streitgegenständlichen Körperschaftsteueranrechnungen sei § 233 a Abs. 2 a AO anwendbar, der anordnet,

dass Erstattungszinsen bei rückwirkenden Ereignissen erst 15 Monate nach dem Ende des Kalenderjahres zu laufen beginnen, in dem die Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wird. Deutschland will Erstattungszinsen also erst ab einem in der Zukunft liegenden, heute noch gänzlich ungewissen Zeitpunkt zahlen. Nach Auffassung der Kläger widerspricht das den Rechtsgrundsätzen, wie sie im Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation vom 12. Dezember 2006, Rs. C-442/04, Rn. 204, 205 zum Ausdruck kommen.

IV. Zur Reichweite des Vorlagebeschlusses

- 13 In seinem Vorlagebeschluss behandelt das Finanzgericht die Klageerweiterung hinsichtlich der dänischen und niederländischen Dividenden als zulässig und erstreckt darauf die Vorlagefrage nach dem anwendbaren Prozentsatz (3/7 oder 34/66 bzw. 35/65)². Den restlichen Teil der Klageerweiterung trennt das Finanzgericht aber durch Beschluss vom 14. Mai 2009 (**Anlage 22**) ab und weist die Klage durch Urteil vom selben Tage (also mehr als vier Jahre nach Klageerweiterung) mit der Begründung ab, die Kläger hätten erst noch das Vorverfahren des § 44 FGO durchlaufen müssen³.
- 14 Der Gerichtshof hat darum im hiesigen Verfahren C-262/09 über die Körperschaftsteuergutschrift aus Dividenden, welche Heinz Meilicke aus Frankreich und Großbritannien, aus EWR-Staaten, aus Drittstaaten oder aus EK 01-Dividenden von inländischen Kapitalgesellschaften erhalten hat, nicht zu entscheiden. Mittelbar sind diese Rechtsfragen teilweise aber auch für die vom Finanzgericht angefragte Berücksichtigung von mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastung entscheidungserheblich (siehe Abschnitt B. I. 6. und B. II. 1.).
- 15 Im Rahmen der Darstellung des bisherigen Verfahrensverlaufs möchten wir auch noch erwähnen, dass beide Parteien des Ausgangsverfahrens das Finanzgericht gebeten haben, dem Gerichtshof auch die Frage vorzulegen, ob die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus dänischen und niederländischen Dividenden analog § 34 c Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. auf die Höhe der von Heinz Meilicke geschuldeten

² siehe S. 43 ff. des Vorlagebeschlusses

³ FG Köln, Ur. v. 14.05.2009, 2 K 1712/09, **Anlage 23**

Einkommensteuer beschränkt ist oder ob es, wie bei der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus inländischen Dividenden, auch zu Erstattungen kommen kann⁴. Wohl aufgrund eines Irrtums hat das Finanzgericht diese Frage nicht für entscheidungserheblich angesehen⁵. Die deswegen eingelegte Anhöhrungsgrüge (**Anlage 24**) hat das Finanzgericht durch Beschluss vom 1. Juli 2009 als unzulässig zurückgewiesen (zusammen mit dem Beschluss über den Antrag auf Tatbestandsberichtigung, **Anlage 25**). Die Frage ist aber mittelbar auch für die Entscheidung relevant, ob ausländische Kapitalgesellschaften nach Gemeinschaftsrecht eine Gliederungsrechnung aufstellen müssen, bei welcher gegebenenfalls zwischen einer Vorbelastung mit voll anrechenbarer deutscher Körperschaftsteuer und diversen nur begrenzt anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuern zu trennen wäre (dazu Abschnitt B. II. 4 am Ende).

V. Gedankenführung

16 Den Vorlagefragen 1 bis 3 ist gemeinsam, dass der Gerichtshof über das Vorgehen bei ungewissem Sachverhalt eine Aussage treffen soll. Bevor man über Schätzungen eines ungewissen Sachverhalts nachdenken kann, muss aber vorher geklärt werden, wie denn zu entscheiden wäre, wenn der Sachverhalt „Körperschaftsteuerbelastung der Auslandsdividenden“ bekannt wäre. Das ist nach unserem Verständnis bisher aber nicht geklärt. Darum soll in Abschnitt B. dargelegt werden, wie nach dem Verständnis der Kläger von der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs die Anrechnung der auf Auslandsdividenden lastenden Körperschaftsteuer zu berechnen ist, wenn **alle rechtserhebliches Parameter bekannt oder ermittelbar** wären.

17 Die Beantwortung der unter B. erörterten Fragestellung ist Voraussetzung dafür, um in Abschnitt C. den Vorlagefragen 1, 2 und 3 des Finanzgerichts nach der

⁴ Beklagtenschriftsätze vom 6.08.2007, Rn. 34, **Anlage 8**; vom 23.04.2008 Rn. 32, **Anlage 10**; vom 20.08.2008, Rn. 9, **Anlage 12**; vom 19.12.2008, Rn. 21 f., **Anlage 15**; Klägerschriftsätze vom 23.11.2007, S. 86-90, **Anlage 9**; vom 4.06.2008 S. 8 ff., **Anlage 11**, vom 20.01.2009, S. 7 ff., **Anlage 16**

⁵ S. 46 des Vorlagebeschlusses

Schätzung und beim sonstigen Vorgehen **bei tatsächlicher Ungewissheit** nachzugehen.

18 Mit der Vorlagefrage 4 beschäftigen wir uns in Abschnitt D.

B. Berechnung der nach Gemeinschaftsrecht auf Dividenden aus Dänemark/Niederlande anzurechnenden Körperschaftsteuer, wenn alle rechtserheblichen Parameter exakt feststellbar sind

19 Da das Finanzgericht Köln in jeder der Vorlagefragen 1 bis 3 wissen will, wie vorzugehen ist, wenn die tatsächlich entrichtete anzurechnende Körperschaftsteuer faktisch **nicht festzustellen** ist, könnte auf den ersten Blick der Eindruck entstehen, dass es die Frage, wie die anrechenbare Körperschaftsteuer zu berechnen ist, wenn die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer **exakt feststellbar** wäre, für geklärt ansieht. Bei genauerem Hinsehen erweist sich eine solche Annahme aber als Irrtum. Das Finanzgericht Köln ist schon im Ungewissen darüber, wie die anrechenbare Körperschaftsteuer zu berechnen wäre, wenn alle rechtserheblichen Parameter exakt feststellbar wären⁶.

20 Unsicherheit besteht beim Finanzgericht hinsichtlich der Höhe der zu berücksichtigenden Körperschaftsteuervorbelastungen der Gewinne der ausschüttenden ausländischen Körperschaft, sei es durch in einem anderen Staat gegen die ausschüttende Körperschaft unmittelbar veranlagte Ertragsteuern auf dortige Einkünfte, sei es aus Körperschaftsteuer, die auf Dividenden lastet, welche die ausschüttende Körperschaft ihrerseits von Tochtergesellschaften oder aus Streubesitzbeteiligungen empfangen hat. Auf S. 54 seiner Entscheidungsgründe wirft das FG ausdrücklich die Frage auf, ob das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit, die Berücksichtigung mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastungen gebietet. Diese Frage ist aber nicht nur im Zusammenhang mit einer etwaigen Schätzung, sondern auch dann klärungsbedürftig, wenn die Höhe der mittelbaren Körperschaftsteuervorbelastung exakt feststellbar ist.

⁶ so auch J.K. in IStR 2009 S. II, **Anlage 26**

- 21 Unsicherheit besteht beim Finanzgericht auch darüber, ob auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer auch insoweit anzurechnen ist, wie sie den in den Jahren 1995 bis 1997 geltenden deutschen Ausschüttungssteuersatz von 30 % (der zu einer Körperschaftsteuergutschrift von 3/7 der Bruttodividende führte) übersteigt. In Rn. 54 des Manninen-Urteils hat der EuGH entschieden, die Körperschaftsteuergutschrift ergebe sich aus der im Ausschüttungsstaat tatsächlich entrichteten Steuer gemäß den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im Mitgliedstaat, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist. In Rn. 16 des Urteils Meilicke vom 6. März 2007⁷ hat der Gerichtshof ausgesprochen, die Gutschrift betrage 34/66 der Dividendeneinkünfte dänischer Herkunft und 35/65 für die Dividendeneinkünfte niederländischer Herkunft. Auf S. 45 ff. seines Vorlagebeschlusses erörtert das FG Köln aber Erwägungen, welche für eine Beschränkung der anzurechnenden Körperschaftsteuer auf 3/7 der ausländischen Dividende sprechen. Hier erscheint eine Klarstellung durch den Gerichtshof erforderlich.
- 22 Unsicherheit besteht beim Finanzgericht weiter in der Frage, ob Deutschland die Erstellung einer Gliederungsrechnung i.S.v. § 30 KStG a.F. für die ausländische Körperschaft zur Voraussetzung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer machen kann (Vorlagefrage 2). Diese Frage stellt sich ebenfalls unabhängig davon, ob der Sachverhalt noch exakt feststellbar ist.
- 23 Unsicherheit besteht schließlich in der Frage, ob Deutschland die Vorlage einer Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft oder eines inländischen Kreditinstituts als Voraussetzung für die Anrechnung von nach Manninen anzurechnender Körperschaftsteuer machen darf (siehe Vorlagefrage 4). Diese Frage stellt sich auch bei vollständig geklärtem Sachverhalt, weil die Ausstellung solcher Bescheinigungen vom Willen von Personen abhängig ist, auf welche Streubesitzaktionäre wie Heinz Meilicke keinen Einfluss haben.
- 24 Die Gedankenführung des Teils B dieser Stellungnahme möchten wir darum wie folgt gliedern:

⁷ C-292/04

25 Erst wollen wir in Abschnitt B. I. das System des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens herausarbeiten, weil die Frage des Vorliegens einer Diskriminierung von mit Körperschaftsteuer belasteten **ausländischen** Dividenden daran zu messen ist, wie Deutschland die Anrechnung von auf **inländischen** Dividenden lastender Körperschaftsteuer geregelt hat.

26 Danach wollen wir in Abschnitt B. II. die Behandlung von **ausländischen** Divideneinnahmen durchdeklinieren. U.E. müssen dabei Wertungswidersprüche vermieden werden. Darum werden nachstehend auch Fälle von Auslandsdividenden behandelt, welche das FG Köln dem Gerichtshof nicht direkt vorgelegt hat, deren richtige Lösung aber zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen mit bedacht werden muss.

I. **Das System des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens**

27 Auf S. 41 bis 42 enthält der Vorlagebeschluss des FG Köln eine Beschreibung des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, welche unvollständig ist und darum für Leser, die mit dem deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren nicht im Detail vertraut sind, irreführend sein kann.

1. **Ausschüttung in 1995 bis 1997 von seit 1977 angesammelten deutschen Körperschaftsteuerguthaben**

28 Im Manninen-Urteil v. 7. September 2004 Rs. C-319/02 Rn. 50 hat der Gerichtshof schon gesehen und bedacht, dass die von einer Gesellschaft ausgeschütteten Dividenden nicht notwendigerweise aus den Gewinnen eines bestimmten Rechnungsjahres stammen. Darum kann die Vorbelastung der Dividende mit Körperschaftsteuer in früheren Jahren bedeutsam sein.

29 Hinsichtlich der Belastung der Vorjahre ist die Wiedergabe des § 30 KStG a.F. durch das Finanzgericht auf S. 42 des Vorlagebeschlusses irreführend. Damit erweckt das Finanzgericht nämlich den Eindruck, das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren habe sich in den Streitjahren auf Einkommensteile be-

schränkt, die nach dem 31. Dezember 1993 der Körperschaftsteuer unterlegen haben.

- 30 Richtig ist demgegenüber: Alle Einkommensteile einer deutschen Körperschaft, die **seit dem 1. Januar 1977** der deutschen Körperschaftsteuer unterlegen haben, konnten noch in 1995 bis 1997 (und danach) als Dividende ausgeschüttet werden, welche eine Körperschaftsteuergutschrift vermittelte. Das ergibt sich aus den (vom Finanzgericht nicht zitierten) Übergangsvorschriften, insbesondere § 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG in der Fassung des BGBl. 1996 Teil I S. 340, 363.
- 31 Seit Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens am 1. Januar 1977 galten folgende Körperschaftsteuersätze:

	Thesaurierungsbelastung, § 23 Abs. 1 KStG	Ausschüttungsbelastung, § 27 Abs. 1 KStG
1977 - 1985	56 %	36 %
1990 - 1993	50 %	36 %
ab 1994	45 %	30 %

- 32 Die Herabsetzung der Ausschüttungsbelastung ab 1. Januar 1994 von 36 % auf 30 % war nur für ausländische Dividendenempfänger ein Vorteil. Für inländische Dividendenempfänger war er teilweise neutral, weil der dadurch ermöglichten höheren Bruttoausschüttung die entsprechend niedrigere Steuergutschrift entsprach. Teilweise war die Herabsetzung des Ausschüttungssteuersatzes für Steuerinländer sogar nachteilig, weil ab 1. Januar 1994 die Ausschüttung von höher belasteten Alrücklagen nicht mehr die sofortige volle Körperschaftsteueranrechnung gewährte, sondern die Ausschüttung von bisher nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalanteilen erforderlich machte.
- 33 Die Idee hinter der Differenzierung zwischen Thesaurierungsbelastung und Ausschüttungsbelastung war: von einer Körperschaft nicht ausgeschüttete, sondern thesaurierte Gewinne werden jeweils mit einem Thesaurierungssatz belastet, der in der Nähe des Spitzensteuersatzes für natürliche Personen liegt.
- 34 Im Zeitpunkt einer Ausschüttung wurde der Thesaurierungssteuersatz auf den Ausschüttungssteuersatz herabgeschleust. Zu diesem Zweck erstattete das Fi-

nanzamt der ausschüttenden Körperschaft die Differenz zwischen Thesaurierungssteuersatz und Ausschüttungssteuersatz.

35 Auf die mit dem Ausschüttungssteuersatz belastete Bruttodividende wurde aber in der Regel noch Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % erhoben. Die Summe von

- Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer und
- Kapitalertragsteuer

entsprach in etwa dem Spitzensteuersatz für natürliche Personen.

36 Die

- gegen die ausschüttende Körperschaft festgesetzte Körperschaftsteuer (Ausschüttungssteuersatz) und
- die gegen den die Dividende empfangenden Anteilseigner als Steuerschuldner festgesetzte Kapitalertragsteuer

wurden auf die Einkommen des Anteilseigners nach seiner individuellen Steuerprogression angerechnet. In der Veranlagung des Anteilseigners wurde dadurch die individuelle Steuergerechtigkeit nach der Leistungsfähigkeit des Anteilseigners hergestellt.

37 Als Konsequenz dieser Systematik wurden unter dem Begriff „mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital“ die mit dem Thesaurierungssteuersatz (erst 56 %, dann 50 % und schließlich 45 %) sowie mit dem Ausschüttungssteuersatz (36 % bis 1993, dann 30 %) belasteten nicht ausgeschütteten Gewinne von jeder inländischen Körperschaft von Jahr zu Jahr fortgeschrieben, um für spätere Ausschüttungen zur Verfügung zu stehen. Dieser Saldo von „für Ausschüttungen verwendbarem Eigenkapital“ (§§ 28, 29 KStG) erhöhte sich jedes Jahr um den Gewinn nach Steuern und verminderte sich um Ausschüttungen. Der Saldo wurde jährlich gesondert festgestellt (§ 47 KStG).

38 Da börsennotierte Aktiengesellschaften nur einen Teil ihres Gewinns auszuschütten pflegen⁸, haben in Deutschland ansässige Körperschaften über die Jahre,

⁸ vgl. Handelsblatt v. 19.11.2009 S. 1, Anlage 27

nämlich seit 1. Januar 1977, für Ausschüttungen verwendbares Eigenkapital mit großen Körperschaftsteuerguthaben und großen EK 01 i.S.V. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F.⁹ angesammelt. Sie waren in den Jahren 1995 bis 1997 nicht darauf angewiesen, dass eine Körperschaftsteuergutschrift gerade aus dem Gewinn des Ausschüttungsjahres stammt.

- 39 Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass anlässlich der Änderung der Steuersätze zum Jahreswechsel 1989/1990 und 1993/1994 eine Umgliederung der unterschiedlich mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitaltöpfe erfolgte. Das ergibt sich aus den Übergangsvorschriften des § 54 Abs. 11, 11 (a) und 11 (b) KStG in der Fassung des Körperschaftsteuergesetzes 1996, Bundesgesetzblatt 1996 I S. 340, 363. Die Gesamtsumme der Anrechnungsguthaben änderte sich dadurch aber nicht.

2. Mittelbare Anrechnung

- 40 Ein weiteres Merkmal des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens war, dass nicht nur die Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft selbst, sondern auch die Körperschaftsteuer angerechnet wurde, welche auf einer unbegrenzten Kette von inländischen Dividenden lastete, welche die ausschüttende Körperschaft oder ihre Vorgänger in der Beteiligungskette erhalten hatten. Dabei kam es nicht darauf an, ob es sich um Tochtergesellschaften handelte, auf welche die ausschüttende Gesellschaft einen maßgeblichen Einfluss nehmen konnte. Die auf inländischen Dividendeneinnahmen lastende Körperschaftsteuer führte bei der ausschüttenden Körperschaft auch dann zur Anrechnung, wenn es sich um Streubesitz handelte. Einzige Voraussetzung war eine ununterbrochene Kette inländischer Beteiligungen von beliebiger Größe. Nur ein ausländisches Unternehmen unterbrach die Anrechenbarkeit der deutschen Körperschaftsteuer in der Beteiligungskette (dazu nachstehend Abschnitt B. I. 6.).

⁹ Nach dem EuGH-Urteil v. 12.12.2006 C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, war auf EK 01-Dividenden ebenfalls eine Körperschaftsteuergutschrift zu gewähren. Siehe dazu nachstehend B. II. 1

3. Behandlung thesaurierter Gewinne, die nicht mit dem allgemeinen Thesaurierungssteuersatz des § 23 Abs. 1 belastet waren (§ 32 KStG)
- 41 Das deutsche Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren regelte in § 32 KStG auch den Fall, dass Einkommensteile nicht mit dem hohen Thesaurierungskörperschaftsteuersatz belastet waren.
- 42 Waren thesaurierte Gewinne mit **weniger** als dem Thesaurierungssteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG, aber **mehr** als dem Ausschüttungssteuersatz des § 27 Abs. 1 KStG belastet, sah § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG vor, dass diese Eigenkapitalanteile in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und in einen ungemildert nach § 23 Abs. 1 KStG mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag aufzuteilen waren. Wurde z.B. ein Einkommensteil von DM 200 vor Körperschaftsteuer im Jahr 1992 mit 43 % Körperschaftsteuer belastet, so wurde das folglich DM 114 nach Steuern betragende verwendbare Eigenkapital in einen Eigenkapitalteil von DM 64, der mit 36 %, und einen Eigenkapitalanteil von DM 50, der mit 50 % Körperschaftsteuer belastet ist, aufgeteilt. Bei Ausschüttung der ersten DM 64 des verwendbaren Eigenkapitals erstattete das Finanzamt DM 14 (die Differenz zwischen DM 50 und DM 36), so dass insgesamt zwei Dividenden von je DM 64 ausgeschüttet worden konnten, welche je eine Körperschaftsteuergutschrift von 36/64 vermittelten.
- 43 Die Körperschaftsteuerbelastung von thesaurierten Gewinnen konnte auch niedriger als der Ausschüttungssteuersatz des § 27 Abs. 1 KStG liegen. Für diesen Fall sah § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG vor, dass ein Eigenkapitalteil, dessen Tarifbelastung niedriger ist als die Ausschüttungsbelastung, in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und in einen nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag aufzuteilen war. Wurde z.B. ein Gewinn von DM 200 vor Steuern im Jahr 1992 mit 18 % Körperschaftsteuer belastet, so wurde das folglich DM 164 nach Steuern betragende verwendbare Eigenkapital in einen mit 36 % Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag von DM 64 und in einen nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag von DM 100 aufgeteilt. Man vermied dann tunlichst die Ausschüttung von nicht mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Dividenden, sondern schüttete nur DM 64 aus, welche zu einer Körperschaftsteuergutschrift von 36/64 führten.

- 44 Dank § 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG konnte eine unter dem Ausschüttungssteuersatz liegende Körperschaftsteuerbelastung (im Beispielfall von 18 %) also zu einer Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des Ausschüttungssteuersatzes von 36/64 führen.
- 45 § 32 KStG resultierte in der Aufteilung der thesaurierten Gewinne in drei Eigenkapitaltöpfe mit unterschiedlich hohen latenten Körperschaftsteuerguthaben:
- Ein Eigenkapitaltopf wurde gebildet mit thesaurierten Gewinnen, die in Höhe des Thesaurierungssteuersatzes des § 23 Abs. 1 KStG mit Körperschaftsteuer belastet sind.
 - Ein Eigenkapitaltopf wurde mit thesaurierten Gewinnen gebildet, die genau in Höhe des Ausschüttungssteuersatzes des § 27 Abs. 1 KStG mit Körperschaftsteuer belastet sind.
 - Ein Eigenkapitaltopf wurde schließlich mit thesaurierten Gewinnen gebildet, die nicht mit deutscher Körperschaftsteuer belastet sind und dessen Ausschüttung tunlichst vermieden wurde.

4. Verwendungsreihenfolge

- 46 Ein weiterer für die diskriminierungsfreie Gesetzesanwendung wichtiger Aspekt des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens ist die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 2 KStG a.F. Nach dieser Vorschrift wurden als erstes immer die Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals mit der höchsten Körperschaftsteuerbelastung für Ausschüttungen verwendet, bevor ein Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals mit einer niedrigeren Körperschaftsteuerbelastung als verwendet galt. Dadurch wurden Ausschüttungen als erstes aus Eigenkapitaltöpfen gespeist, welche zu einer Steuererstattung vom Fiskus an die ausschüttende Körperschaftsteuer führten.
- 47 Erst danach galt der mit dem Ausschüttungssteuersatz des § 27 Abs. 1 KStG belastete Eigenkapitaltopf als ausgeschüttet, so dass die Ausschüttung bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft weder zu einer Erstattung noch zu einer Zahlung

von Körperschaftsteuer und trotzdem beim Anteilseigner zu einer Anrechnung von Körperschaftsteuer führte.

48 Nur wenn überhaupt kein mit Körperschaftsteuer belastetes thesauriertes Eigenkapital mehr vorhanden war, konnte es zu der Situation kommen, dass die ausschüttende Gesellschaft nach § 27 KStG mit einer Ergänzungssteuer in Höhe des Unterschiedsbetrages belastet wurde, so wie dies nach Rn. 11 und 53 des Manninen-Urteils in Finnland der Fall war, oder dass Dividenden ohne Körperschaftsteuergutschrift nach § 40 Nr. 1 KStG a.F. ausgeschüttet wurden, die beim Aktionär ohne Körperschaftsteuergutschrift voll versteuert wurden, so dass eine Doppelbesteuerung resultierte¹⁰. Beide Situationen wurden möglichst vermieden¹¹.

49 Die Auswirkung der Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG a.F. war, dass nicht nur im Inlandskonzern, sondern bei jeder inländischen Beteiligungskette sichergestellt war, dass zuerst die mit Körperschaftsteuer belasteten verwendbaren Eigenkapitalteile zur Obergesellschaft durchgeschleust wurden und für eine Körperschaftsteuergutschrift an die Streubesitzaktionäre zur Verfügung standen, während nicht mit deutscher Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalanteile zurückbehalten wurden. Zu einer Ausschüttung von Dividenden, die nicht von einer Körperschaftsteuergutschrift von 3/7 begleitet sind, konnte es in den Jahren 1995 bis 1997 nur kommen, nachdem alle mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalteile der Obergesellschaft und ihrer inländischen Beteiligungen ausgeschüttet waren. Bildlich gesprochen: Der „Behälter“ von in Deutschland entrichteter Körperschaftsteuer musste für die ganze Beteiligungskette vollständig geleert sein, bevor aus Auslandserträgen i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 40 Nr. 1 KStG a.F. Di-

¹⁰ Siehe nachstehend Abschnitt B. I. 6. (b) (ii).

¹¹ Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass in Deutschland diesbezüglich zum 1. Januar 1994 ein Rechtswechsel eingetreten ist. Bis 31. Dezember 1993 führte nämlich auch die Ausschüttung von nicht mit inländischer Körperschaftsteuer belasteten Auslandseinkünften zu einer Herstellung der Ausschüttungsbelastung und infolgedessen zu einer Körperschaftsteuer. Ab 1.1.1994 führte die Ausschüttung von Eigenkapitalanteilen, die in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren aus ausländischen Einkünften entstanden waren, nicht mehr zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung. Das ergibt sich aus § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG i.V.m. § 40 KStG in der ab 1.1.1994 gültigen Fassung.

videnden ausgeschüttet werden konnten, welche keine deutsche Körperschaftsteuergutschrift vermitteln.

- 50 Erst wenn auch noch diese Auslandserträge ausgeschüttet waren, konnte es in den Jahren 1995 bis 1997 zu der Situation kommen, mit welcher der EuGH sich in Rn. 53 des Manninen-Urteils beschäftigt, dass nämlich die ausschüttende Gesellschaft durch Zahlung einer Ergänzungssteuer das Guthaben für die Körperschaftsteueranrechnung erst herstellen muss. Seit 1994 beschränkte sich dies auf Eigenkapitalteile i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 KStG. Das waren Vermögenmehrungen, die weder aus im Inland noch aus im Ausland steuerpflichtigen Erträgen resultierten, sondern z.B. aus steuerfreien Subventionen oder vor dem 1. Januar 1977 gebildeten Gewinnrücklagen. Die Ausschüttung solcher Beträge kam bei börsennotierten Unternehmen in der Praxis kaum vor.
- 51 Waren etwa vorhandene Eigenkapitalteile des § 31 Abs. 2 Nr. 2 und 3 KStG a.F. ausgeschüttet, so stellten darüber hinausgehende Ausschüttungen die Rückzahlung von Einlagen dar, welche beim Anteilseigner keine steuerpflichtige Dividende, sondern steuerfrei war (§ 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in der in den Jahren 1995 bis 1997 gültigen Fassung).

5. Gesamtwürdigung des Anrechnungsverfahrens aus nationaler Sicht

- 52 Durch das Zusammengreifen der vorstehend beschriebenen Regelungen erreichte Deutschland im Ergebnis eine transparente Besteuerung inländischer Körperschaften in den Händen ihrer Anteilseigner. Dieses Ziel wurde dadurch erreicht, dass die ausschüttende Körperschaft nur vorübergehend mit Körperschaftsteuer belastet wurde. Bei Ausschüttung erfolgte durch Anrechnung auf die individuelle Einkommensteuerschuld ihrer Anteilseigner eine vollständige Entlastung von der Körperschaftsteuer.
- 53 Um dies administrierbar zu handhaben, wurden für thesaurierte Gewinne einer jeden Körperschaft gewissermaßen zwei Behälter gebildet:

- Der eine Behälter erfasste die seit 1. Januar 1977 darauf gezahlte Körperschaftsteuer als Körperschaftsteuerguthaben.
 - Der andere Behälter enthielt die versteuerten Gewinne, handelsrechtlich also die Gewinnrücklagen, im Körperschaftsteuergesetz „verwendbares Eigenkapital“ genannt. Dieser letztere Behälter war in verschiedene Unterbehälter unterteilt, denen unterschiedliche hohe Körperschaftsteuerbelastungen zugeordnet wurden.
 - Die Zuordnung von Körperschaftsteuerguthaben zu verwendbaren Eigenkapitalien erfolgte nicht nach der tatsächlichen oder „effektiven“ Steuerbelastung, sondern wurde nach den Regeln des § 32 Abs. 1 KStG a.F. fingiert.
- 54 Das Herabschleusen der Thesaurierungsbelastung auf die Ausschüttungsbelastung diente dazu, sicherzustellen, dass jede Dividende immer mit dem gleichen Körperschaftsteuerguthaben begleitet wurde: 36/64 der Bruttodividende bis 31. Dezember 1993, 3/7 der Bruttodividende ab 1. Januar 1994. Bildlich kann man sich das wie eine Mischung von warmem und kaltem Wasser aus zwei Behältern vorstellen: Am Wasserhahn kommt immer eine Mischung im gleichen Verhältnis heraus.
- 55 Dieses Mischungsverhältnis war unabhängig von der durchschnittlichen Ertragssteuerbelastung der Körperschaft nach Handelsbilanz¹². Dafür sorgte § 32 Abs. 1 KStG, der (wie oben B. I. 3. beschrieben) jeden effektiven Steuersatz so aufteilte, dass die damit belasteten Eigenkapitalteile in die drei angebotenen Töpfe des § 30 Abs. 1 KStG passten.
- 56 Der Behälter „Körperschaftsteuerguthaben“ konnte so lange ausgeschüttet werden, bis der Topf leer war.
- 57 Dabei sorgte der deutsche Gesetzgeber dafür, dass keine Guthaben aus entrichteter Körperschaftsteuer im Topf verloren gehen. Wenn im Behälter mehr Körper-

¹² § 275 Abs. 2 Nr. 18, Abs. 3 Nr. 17 HGB

schaftsteuerguthaben vorhanden war, als die Gesellschaft an versteuertem Eigenkapital hatte, konnte sogar eine Einlage geleistet werden¹³. Die alsbald wieder ausgeschüttete Einlage wurde dann mit einer Körperschaftsteuergutschrift begleitet, solange der Vorrat an Körperschaftsteuerguthaben reicht.

- 58 Bei Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens ab 1. Januar 2002 wurde der Überhang an Differenz zwischen Thesaurierungsbelastung und Ausschüttungsbelastung noch 15 Jahre lang an die Gesellschaft erstattet, sobald Ausschüttungen erfolgten (§ 37 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000, BGBl. 2000 I 1433, 1457). Beim Anteilseigner wurde die wegfallende Körperschaftsteuergutschrift für die Ausschüttungsbelastung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. ab 2001 im wirtschaftlichen Ergebnis durch die hälftige Freistellung der Dividende von Einkommensteuer erreicht¹⁴.

6. Ausländerdiskriminierung im deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren

- 59 Innerhalb Deutschlands war das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren aus Sicht der Steuergerechtigkeit und Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit konsequent durchdacht. Problematisch war nur, dass ihm noch das nationalstaatliche Denken zugrunde lag, wonach die Diskriminierung von Ausländern zum natürlichen Selbstverständnis gehört, über deren Zulässigkeit man sich keine Gedanken

¹³ Nach § 54 Abs. 11 KStG (BGBl. 1990 I 639, 657 wurde z.B. aus DM 44 mit 56 % KStG belastetem Eigenkapital DM 56 mit 50 % Körperschaftsteuer und DM 12 mit 0 % Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital. Negatives Eigenkapital kann aber nicht ausgeschüttet werden, und an Gewinnrücklagen standen nur $DM\ 56 - DM\ 12 = DM\ 44$ für eine Ausschüttung zur Verfügung. Um das gesamte Körperschaftsteuerguthaben von DM 56 zu heben, musste eine steuerfreie Einlage von DM 12 geleistet werden. Das erlaubte eine Ausschüttung von DM 56 mit 50 % Körperschaftsteuer belastetem Eigenkapital. Diese teilweise aus Einlagen finanzierte Dividende führte zu einer Körperschaftsteuererstattung an die ausschüttende Körperschaft von 15,68 und zu einer Körperschaftsteuer für den Aktionär von $36/64$ von $(56 + 15,68 = 71,68) = 40,32$.

¹⁴ Zum Belastungsvergleich zwischen dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren und dem ab 2001 gültigen Halbeinkünfteverfahren siehe Heinicke, in: Ludwig Schmidt, EStG, 21. Aufl. 2002, § 3 EStG Stichwort „Halbeinkünfteverfahren“ m.w.N.

zu machen braucht. Das ist im Ruding-Bericht¹⁵ aufgearbeitet worden und braucht hier nicht vertieft zu werden. Nachstehend sollen lediglich die Aspekte der Ausländerdiskriminierung im Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren kurz angerissen werden, welche zum Verständnis des Vorlagebeschlusses erforderlich sind.

a) **Ausschüttungen aus Deutschland ins Ausland**

- 60 Im Ausland ansässige Dividendenempfänger waren dadurch diskriminiert, dass sie mit deutscher Körperschaftsteuer und deutscher Kapitalertragsteuer belastet waren, nach ihrem Heimatrecht und den mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen aber regelmäßig nur eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer, nicht aber der Körperschaftsteuer erhielten. Im Ausland ansässige Dividendenempfänger unterlagen deshalb in der Regel der Doppelbesteuerung.
- 61 Nach Auffassung des EFTA-Gerichtshofs war diese Ausländerdiskriminierung vom **Ausschüttungsstaat** in der Weise herzustellen, dass auch dem ausländischen Dividendenempfänger eine Körperschaftsteuergutschrift zu gewähren ist¹⁶. Ob das auch der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs entspricht oder ob es nach dem Recht der Europäischen Union **dem Ansässigkeitsstaat** obliegt, die Doppelbesteuerung zu vermeiden, braucht hier nicht vertieft zu werden, da Heinz Meilicke nicht im Ausland ansässig war.
- 62 Allerdings ist die im vorigen Absatz offen gelassene Frage im hiesigen Verfahren indirekt dadurch relevant, dass die Dividenden, welche Heinz Meilicke von dänischen und niederländischen Körperschaften erhielt, teilweise aus in Deutschland schon besteuerten Einkünften, insbesondere von deutschen Tochtergesellschaften gespeist waren. Für diese Problematik, welche nachstehend unter Abschnitt B. II. 1. (b) behandelt ist, gehen wir davon aus, dass Deutschland die Besteuerung entsprechend seinem nationalen Recht vorgenommen hat und dass dem Empfänger von dänischen und niederländischen Dividenden eine etwaige Anwendbarkeit des

¹⁵ Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses unter Leitung des ehemaligen niederländischen Finanzministers Ruding von März 1992

¹⁶ Urteil vom 23.11.2004, Rs. E-1/04, Fokus Bank, dem Finanzgericht vorgelegt als Anlage 2 zum Schriftsatz vom 7.01.2005, **Anlage 4**

Urteils Fokus Bank a.a.O. auf von Deutschland nach Dänemark oder nach den Niederlanden gezahlte Dividenden nicht entgegengehalten werden kann.

b) **Ausschüttungen aus dem Ausland nach Deutschland**

63 Bei Ausschüttungen von ausländischen Körperschaften nach Deutschland diskriminierte das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren in mehrfacher Weise.

(i) **Unmittelbare Ausschüttung von Auslandseinkünften**

64 Wie das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren dadurch diskriminierte, dass inländischen Empfängern von Auslandsdividenden die Körperschaftsteuergutschrift versagt wurde, ist Gegenstand dieses Rechtsstreits und braucht an dieser Stelle nicht vertieft zu werden (Urteil Manninen).

(ii) **Mittelbare Ausschüttung von Auslandseinkünften über deutsche Zwischengesellschaften**

65 War der Empfänger von Auslandseinkünften eine deutsche Kapitalgesellschaft, so wurde die Doppelbesteuerung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft je nach Einkunftsart durch eine Steueranrechnung oder Steuerfreistellung vermieden. Wurden solche mit ausländischer Steuer vorbelastete Eigenkapitalanteile von der deutschen Kapitalgesellschaft als der direkten Empfängerin der Auslandseinkünfte an ihre Aktionäre weitergeschüttet, wurde den Dividendenempfängern aber jede Anrechnung der ausländischen Steuern verweigert. Sie mussten aus Auslandseinkünften stammende Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften erneut voll und damit doppelt versteuern. Das stellte eine Benachteiligung von mittelbaren Auslandseinkünften gegenüber mittelbaren Inlandseinkünften dar, weil die Körperschaftsteuergutschrift aus Inlandseinkünften einschließlich deutscher Kapitalertragsteuer über jede noch so lange Beteiligungskette an die inländischen Streubesitzaktionäre vollständig weitergegeben wurden (siehe oben Abschnitt B. I. 2.).

66 Die Benachteiligung der Ausschüttung von Auslandseinkünften im Vergleich zu Inlandseinkünften hat der EuGH im Urteil vom 12. Dezember 2006, C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation für Großbritannien bereits als gemeinschaftswidrig eingestuft. Die Relevanz dieses Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht für das hiesige Verfahren wird nachstehend B. II. 1. erörtert.

(iii) **Mittelbare Ausschüttung von Inlandseinkünften über ausländische Zwischengesellschaften**

67 Das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungssystem verlangte für die Beseitigung der Doppelbesteuerung schließlich **eine ununterbrochene Kette** von Inlandsgesellschaften. Jede ausländische Zwischengesellschaft unterbrach die Anrechnungskette und führte somit zur Doppelbesteuerung. War Heinz Meilicke z.B. über die niederländische Unilever N.V. an Gewinnen einer deutschen Waschpulverproduktion beteiligt, so erhielt er auf die niederländische Dividende keine Gutschrift für die Körperschaftsteuer, welche die deutsche Tochtergesellschaft der niederländischen Unilever N.V. auf die Gewinne aus der deutschen Waschpulverproduktion an den deutschen Fiskus entrichtet hatte. Hätte Heinz Meilicke seine Beteiligung an der deutschen Waschpulverproduktion dagegen über eine deutsche Holding-Gesellschaft gehalten, so hätte deren deutsche Tochtergesellschaft die von ihr an den deutschen Fiskus gezahlte Körperschaftsteuer über die deutsche Holding-Gesellschaft als Anrechnungsguthaben an Heinz Meilicke weitergereicht.

68 Die Relevanz dieses Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht für das hiesige Verfahren wird nachstehend B. II. 1. (a) (i) und (b) (ii) erörtert.

II. **Anspruch auf Körperschaftsteueranrechnung aus Auslandsdividenden**

69 Der Anspruch von Heinz Meilicke auf die Gewährung einer Körperschaftsteuergutschrift aus dänischen und niederländischen Dividenden leitet sich aus dem Diskriminierungsverbot des Art. 56 EG ab. Darum möchten wir uns für die Darlegung des Anspruchs auf Körperschaftsteueranrechnung aus Auslandsdividenden an die Reihenfolge halten, in der wir vorstehend Abschnitt B. I. das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren dargestellt haben. Wir erörtern daher

- erst die Körperschaftsteuern, welche in den „Topf“ mit Körperschaftsteuerguthaben einfließen (nachstehend 1.),
- dann erörtern wir, wie §§ 32 und 28 Abs. 2 KStG a.F. von ausländischen Gesellschaften (direkt oder analog) angewendet werden können und müssen (nachstehend 2.),
- drittens ist der vom Finanzgericht gestellten Frage nachzugehen, ob die von dänischen bzw. niederländischen Körperschaften entrichtete Körperschaftsteuern mit dem Bruchteil 3/7 oder mit 34/66 bzw. 35/65 der Bruttodividende an Heinz Meilicke weiterzuleiten ist (nachstehend 3.),
- nach weiteren Einzelfragen (nachstehend 4. bis 6.) erörtern wir die Frage, ob eine Gliederungsrechnung i.S.v. § 30 KStG a.F. erstellt oder gefordert werden kann (nachstehend 7.),
- Schließlich ist zu erörtern, ob die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung gefordert werden kann (nachstehend 8.).

1. Was fließt als „entrichtete“ Körperschaftsteuer in den „Sammlungsbehälter“ für Anrechnungsguthaben?

- 70 Da das Finanzgericht die Frage stellt, ob das Gemeinschaftsrecht, insbesondere die Kapitalverkehrsfreiheit, auch die Berücksichtigung mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastung gebietet, ist zunächst zwischen mittelbaren und unmittelbaren Körperschaftsteuervorbelastungen zu unterscheiden.
- 71 Entsprechend der auf S. 54 des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts gegebenen Definition verstehen wir unter unmittelbaren Körperschaftsteuervorbelastungen die Leistung von Einkünften, die nicht als Dividenden von Kapitalgesellschaften bezogen wurde.

a) Unmittelbare Vorbelastung mit Körperschaftsteuer

72 Zur Berechnung der unmittelbaren Körperschaftsteuervorbelastung hat der Gerichtshof sich in Rn. 54 des Manninen-Urteils¹⁷ und in Rn. 16 des Meilicke-Urteils¹⁸ schon geäußert. Trotzdem bleiben Fragen offen.

73 Nicht geklärt scheint bisher insbesondere, ob die von der ausschüttenden Körperschaft i.S.v. Rn. 54 des Manninen-Urteils entrichtete Körperschaftsteuer an den Ansässigkeitsstaat entrichtet sein muss, auf dessen Steuersatz der Gerichtshof daselbst abstellt, oder ob dies nicht der Fall ist.

74 Der Wortlaut der Rn. 54 spricht für die Annahme, dass Körperschaftsteuer **nicht** an den Ansässigkeitsstaat gezahlt worden sein muss; anderenfalls hätte der Gerichtshof in Rn. 54 des Manninen-Urteils formuliert:

„Daher muss bei der Berechnung einer Steuergutschrift ... die von der in diesem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft tatsächlich *an diesen Mitgliedstaat* entrichtete Steuer berücksichtigt werden, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer in letztgenanntem Mitgliedstaat ergibt.“

75 Die Gegenauffassung könnte versucht sein zu argumentieren, dass der Gerichtshof in Rn. 54 des Manninen-Urteils eine Zahlung an den Ansässigkeitsstaat zwar nicht formuliert, aber gemeint hat, weil er **auf den Satz der Körperschaftsteuer** abstellt, der sich **im Ansässigkeitsstaat** aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln ergibt. Die Überlegung, aus dem Abstellen auf den Ausschüttungssteuersatz des Ansässigkeitsstaates ergebe sich, dass auch nur an den Ansässigkeitsstaat entrichtete Körperschaftsteuer anzurechnen sei, ist aber nicht zwingend und nicht einmal überzeugend. Die Formulierung des Gerichtshofs in Rn. 54 des Manninen-Urteils macht ja deutlich, dass dem Gerichtshof durchaus bewusst war, dass die tatsächlich entrichtete Steuer mit dem Ausschüttungssatz nicht immer übereinstimmt. Außerdem kann dem Ge-

¹⁷ EuGH, Ur. v. 7.09.2004, C-319/02

¹⁸ EuGH, Ur. v. 6.03.2007, C-292/04

richtshof bei Erlass des Manninen-Urteils schwerlich entgangen sein, dass auch schwedische Gesellschaften Auslandseinkünfte haben, die nicht mit schwedischer, sondern ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastet sind. Rn. 54 des Manninen-Urteils kann darum nur so gemeint sein, dass der Ausschüttungssteuersatz des Ansässigkeitsstaats **der Maßstab** für das Verhältnis zwischen ausländischer Bruttodividende und Körperschaftsteuergutschrift ist. Im Übrigen muss die anzurechnende Körperschaftsteuer lediglich „tatsächlich entrichtet“ zu sein. Sie braucht aber weder von der Gesellschaft selbst entrichtet zu sein, noch muss sie an den Ansässigkeitsstaat entrichtet sein.

- 76 Dass in Rn. 54 des Manninen-Urteils schlechterdings nicht gemeint sein kann, dass die anzurechnende Körperschaftsteuer an den Ansässigkeitsstaat entrichtet wurde, ergibt sich aus dem Urteil des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006, C-446/04, *Test-Claimants in the FII Group Litigation*. In dessen Rn. 68 ff. und 132 ff. hat der Gerichtshof sowohl für die Niederlassungsfreiheit als auch für die Kapitalverkehrsfreiheit entschieden, dass im englischen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren auch die Körperschaftsteuer angerechnet werden muss, die von Tochtergesellschaften an andere Staaten gezahlt worden ist.
- 77 Wenn sogar die von Tochter- und Enkelgesellschaften der dänischen und niederländischen Holding-Gesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer bei Steuerpflichtigen in der Situation von Heinz Meilicke angerechnet werden muss, dann muss erst recht die Körperschaftsteuer angerechnet werden, welche die ausschüttende dänische oder niederländische Gesellschaft selbst an einen anderen Staat gezahlt hat.
- 78 Erörterungsbedürftig ist aber noch, ob es einen Unterschied macht, ob die dänische oder niederländische Gesellschaft, von der Heinz Meilicke Dividenden bezogen hat, die Körperschaftsteuer
- an Deutschland,
 - an einen anderen Mitgliedstaat der EU,
 - an einen Drittstaat, oder
 - an einen Staat des Europäischen Wirtschaftsraums
- gezahlt hat (dazu nachstehend (i) bis (v)).

i) **Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus deutschen Quellen mit deutscher Körperschaftsteuerbelastung**

79 Die dänischen bzw. niederländischen Gesellschaften, von denen Heinz Meilicke in den Streitjahren Dividenden bezogen hat, können unmittelbar Einkünfte aus deutschen Quellen bezogen haben. Handelt es sich z.B. um Lizenzgebühren, unterliegen sie einer Kapitalertragsteuer von 25 %, welche teilweise nach Doppelbesteuerungsabkommen gemindert wurde. Hatten die dänischen und niederländischen Gesellschaften, an denen Heinz Meilicke beteiligt war, deutsche Betriebsstätten, so zahlten sie dort nach § 23 Abs. 3 KStG folgende Körperschaftsteuern:

Bis 1989	50 %
Von 1990 bis 1993	46 %
Ab 1994	42 %

- 80 Bei deutschen Betriebsstätten fand also keine Reduzierung der deutschen Körperschaftsteuer auf die Ausschüttungsbelastung von 30 % (bis 1993 36%) statt.
- 81 Soweit Dividenden, die Heinz Meilicke von dänischen oder niederländischen Gesellschaften empfangt, aus deutschen Betriebsstätteneinkünften dieser Gesellschaften gespeist wurden, besteht also keinerlei Anlass, die Körperschaftsteuergutschrift auf 3/7 herabzusetzen, obwohl Deutschland Körperschaftsteuer i.H.v. zwischen 1/2 und 42/58 der Bruttodividenden erhalten hat.
- 82 Im Gegenteil liegt die deutsche Betriebsstättenbesteuerung höher als die dänische oder niederländische Ausschüttungsbelastung. Mit seiner hohen Besteuerung von Betriebsstätten hat Deutschland den „Körperschaftsteueranrechnungsbehälter“ der dänischen und niederländischen Gesellschaften überproportional gefüllt.
- 83 Über die Manninen-Problematik hinaus kommen hier die Rechtsgrundsätze des EuGH-Urteils Papillon¹⁹ zur Anwendung. Dort hat der Gerichtshof entschieden, dass die Besteuerung der Gewinne einer deutschen Enkelgesellschaft beim deut-

¹⁹ EuGH, Urt. v. 27.11.2008, Rs. C-418/07, Papillon

schen Anteilseigner nicht davon abhängig gemacht werden darf, ob die Anteile an der deutschen Enkelgesellschaft über eine deutsche oder über eine ausländische Zwischengesellschaft gehalten werden. Dieser Gedanke ist auf das Vorliegen einer Betriebsstätte, an der Heinz Meilicke über eine dänische oder niederländische Zwischengesellschaft beteiligt ist, entsprechend anzuwenden: Würde man für die Höhe der Körperschaftsteuergutschrift, auf die Heinz Meilicke Anspruch hat, nach den unterschiedlichen Einkunftsquellen differenzieren wollen, so müsste für aus in Deutschland besteuerten Quellen der an Heinz Meilicke gezahlten Dividenden eine noch höhere Körperschaftsteuergutschrift zugesprochen werden.

(ii) **Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus anderen EU-Staaten**

84 Für Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus anderen EU-Staaten gilt die Überlegung, welche der Gerichtshof schon im Urteil *Test-Claimants in the FII Group Litigation* vom 12. Dezember 2006, C-446/04, für das britische körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren entschieden hat: Es darf nicht danach differenziert werden, ob die Einkünfte an einer Tochtergesellschaft im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft oder von einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat der EU erzielt und besteuert worden sind. Was für Tochtergesellschaften gilt, muss erst recht für Betriebsstätten in andern EU-Mitgliedstaaten oder für andere dort erzielte und besteuerte Einkünfte gelten.

(iii) **Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus Drittstaaten**

85 Fraglich ist, ob eine Körperschaftsteuer i.S.v. § 54 des Manninen-Urteils „entrichtet“ ist, wenn die dänischen bzw. niederländischen Gesellschaften, an denen Heinz Meilicke beteiligt war und von denen er Dividenden bezog, ihre Gewinne aus Betriebsstätten bezogen, die in einem Drittstaat belegen waren und dort besteuert wurden.

86 Wir sehen hier einen möglichen Wertungswiderspruch zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit, wie sie im Urteil *Test-Claimants in the FII Group Litigation* definiert wird.

- 87 Aus Sicht der ausschüttenden Gesellschaft stellt eine Betriebsstätte eine Direktinvestition dar, welche unter die Niederlassungsfreiheit fallen könnte, welche für Drittstaaten nicht gilt.
- 88 Aus Sicht des Streubesitzaktionärs der niederländischen Gesellschaft handelt es sich aber um das Gebrauchmachen von der Kapitalverkehrsfreiheit.
- 89 Nach unserem Verständnis dient das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren dazu sicherzustellen, dass der letztliche Anteilseigner der dänischen oder niederländischen Gesellschaft mit seinen Dividendeneinkünften nicht anders besteuert wird, als hätte er die Einkünfte unmittelbar bezogen. Hätte Heinz Meilicke direkt im Drittstaat, z.B. in den USA investiert, dann stünde ihm nach Rn. 173 des EuGH-Urteils *Test-Claimants in the FII Group Litigation* auf eine Dividende aus dem Drittstaat die Körperschaftsteuergutschrift analog Manninen zu.
- 90 Wenn Heinz Meilicke indirekt über eine in einem Mitgliedstaat der EU ansässige Gesellschaft im Drittstaat investiert, würde ihm unter sonst gleichen Verhältnissen die Körperschaftsteuergutschrift für von der dänischen oder niederländischen Gesellschaft im Drittstaat entrichtete Körperschaftsteuer versagt. Das widerspricht dem Rechtsgedanken des EuGH-Urteils vom 27. November 2008, C-418/07 - *Papillon*.
- 91 Eine solche Rechtsauffassung würde es für Streubesitzaktionäre attraktiver machen, direkt in USA zu investieren und Aktien von EU-Gesellschaften, die in Drittstaaten investieren, zu meiden.
- 92 Diese Überlegungen sprechen dafür, bei der Anwendung von Rn. 54 des Manninen-Urteils nicht danach zu differenzieren, ob die EU-Gesellschaft, an der der Streubesitzaktionär beteiligt ist und von der er eine Körperschaftsteuergutschrift in nicht diskriminierender Weise begehrt, ihrerseits in einem EU-Staat oder einem Drittstaat Körperschaftsteuer gezahlt hat.

(iv) **Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft aus dem Europäischen Wirtschaftsraum**

- 93 Ab 1. Januar 1994 sind Gesellschaften aus Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums genauso von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt wie Staaten aus einem Mitgliedstaat der EU²⁰.
- 94 Damit ist klar gestellt, dass zumindest ab 1. Januar 1994 aus dem Europäischen Wirtschaftsraum bezogene Einkünfte dänischer und niederländischer Körperschaften bei Weiterausschüttung als Dividende an Heinz Meilicke in den Jahren 1995 bis 1997 ein Anrecht auf eine Körperschaftsteuergutschrift gewähren.
- 95 Die von dänischen und niederländischen Gesellschaften in den Jahren 1995 bis 1997 gezahlten Dividenden stammen möglicherweise aber aus Einkünften, welche die dänischen und niederländischen Muttergesellschaften schon vor dem 1. Januar 1994 von Betriebsstätten im Europäischen Wirtschaftsraum erzielt haben. Insoweit stellt sich dieselbe Frage, die vorstehend schon zu Betriebsstätten in Drittstaaten erörtert worden ist:
- 96 Haben die dänischen und niederländischen Gesellschaften, von denen Heinz Meilicke in den Jahren 1995 bis 1997 Dividenden bezog, schon vor dem 1. Januar 1994 Betriebsstätteneinkünfte oder andere Einkünfte aus einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums bezogen und dafür Steuern an diesen Staat gezahlt? Wenn ja, ist damit der „Behälter“ von „entrichteter Körperschaftsteuer“ gefüllt worden, aus welchem die ausschüttenden dänischen und niederländischen Gesellschaften Heinz Meilicke ein Körperschaftsteuerguthaben vermitteln?

(v) **Differenzierung nach Anrechnungs- oder Freistellungsmethode?**

- 97 Wenn der Gerichtshof - entgegen der hier vertretenen Auffassung - zu dem Ergebnis kommen sollte, dass nach Rn. 54 des Manninen-Urteils „entrichtete“ Körper-

²⁰ EuGH, Urt. v. 23.02.2006, Rs. C-471/04, Keller Holding, Rn. 48 bis 51

schaftsteuer von der ausschüttenden Körperschaft nicht unmittelbar an einen Drittstaat gezahlt sein darf, um zu einem Anrechnungsanspruch für Heinz Meilicke zu führen, so stellt sich noch die Frage, ob danach zu unterscheiden ist, ob Dänemark bzw. die Niederlande hinsichtlich der Drittstaatseinkünfte die Freistellungsmethode oder die Anrechnungsmethode angewendet haben.

98 Nur bei der Freistellungsmethode bemisst sich die Körperschaftsteuerbelastung nämlich endgültig nach dem Steuersatz des Drittstaates.

99 Bei der Anrechnungsmethode dagegen erhebt Dänemark bzw. die Niederlande eine dänische Ergänzungssteuer in Höhe der Differenz zwischen der niedrigeren ausländischen Steuer und dem dänischen bzw. niederländischen normalen Körperschaftsteuersatz. Diese Frage stellt sich z.B. bei Einnahmen aus Lizenzgebühren, welche die dänischen oder niederländischen Gesellschaften aus Drittstaaten erhalten haben und welche im Drittstaat mit einer Quellensteuer belastet waren.

b) Mittelbare Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer

100 Nachdem wir vorstehend die Frage behandelt haben, wie **unmittelbare** Auslandseinkünfte der ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Körperschaft in die Berechnung der Körperschaftsteueranrechnung nach dem Manninen-Urteil eingehen, möchten wir uns nunmehr der vom Finanzgericht ausdrücklich aufgeworfenen Frage nach der Berücksichtigung **mittelbarer** Körperschaftsteuervorbelastungen zuwenden. Wie schon gesagt, versteht das Finanzgericht unter mittelbaren Körperschaftsteuervorbelastungen Dividenden, welche die ausschüttende dänische bzw. niederländische Körperschaft von Tochtergesellschaften oder anderen Beteiligungen erhalten hat (S. 54 des Vorlagebeschlusses).

101 Die Annahme, bei Dividenden von ausländischen Gesellschaften sei nur die von der ausschüttenden Holding-Gesellschaft selbst, nicht aber diejenige Körperschaftsteuer zu berücksichtigen, welche auf Dividenden lastet, welche die ausschüttende Holding-Gesellschaft empfangen hat, widerspricht den Rechtsgrundsätzen, welche der Gerichtshof im Urteil vom 12. Dezember 2006, Rs. C-

446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation entwickelt hat. Wir verweisen insbesondere auf die Rn. 68 bis 72, 94, 132 - 134, 164, 173.

102 Wie schon bei der unmittelbaren Körperschaftsteuvorbelastung, möchten wir auch bei der Berücksichtigung mittelbarer Vorbelastungen danach unterscheiden, aus welchen Staaten die von den dänischen bzw. niederländischen Holding-Gesellschaften empfangenen Dividenden stammten.

(i) **Dividendeneinkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft**

103 Zunächst sei hier der Fall abgehandelt, dass die dänischen bzw. niederländischen Holding-Gesellschaften, von denen Heinz Meilicke Dividenden empfing, Dividenden von in ihrem Ansässigkeitsstaat ansässigen Tochtergesellschaften erhielten, dänische Körperschaften also dänische Dividenden und niederländische Körperschaften niederländische Dividenden.

104 Dabei ist wieder danach zu unterscheiden, ob Dänemark bzw. die Niederlande auf die jeweilige Tochtergesellschaft ein der deutschen Organschaft²¹ ähnliches Institut anwendeten, bei welchem eine Gruppe dänischer Gesellschaften in Dänemark bzw. eine Gruppe niederländischer Gesellschaften in den Niederlanden zusammen veranlagt wird. Bei solcher Zusammenveranlagung ist gewöhnlich die ausschüttende Gesellschaft Obergesellschaft und schuldet die Körperschaftsteuer.

105 Möglich sind aber auch Fälle, in welchen die Voraussetzungen für eine organschaftsähnliche Behandlung in Dänemark bzw. den Niederlanden nicht vorlagen, sodass die niederländische Gesellschaft Dividenden von einer niederländischen Gesellschaft bezog, die selbst schon niederländische Körperschaftsteuer entrichtet hatte. Ebenso können die dänischen Körperschaften, von denen Heinz Meilicke Dividenden bezog, Dividenden von dänischen Gesellschaften empfangen haben, mit denen kein organschaftsähnliches Verhältnis bestand.

²¹ §§ 14 ff. KStG. Mit solchen Gruppenbesteuerungen hat der Gerichtshof sich bereits im Urteil v. 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer und Urteil v. 18.7.2007, C-231/05, Oy AA befasst.

106 Da auch in Deutschland von einer nicht in Organschaft befindlichen deutsche Körperschaft gezahlte deutsche Körperschaftsteuer bei der deutschen Holding-Gesellschaft angerechnet und als Körperschaftsteuergutschrift an Streubesitzaktionäre wie Heinz Meilicke weitergeleitet wurde, wäre nicht einzusehen, warum dies anders sein soll, wenn die Beteiligungskette sich in Dänemark bzw. in den Niederlanden befand.

107 Hier ist lediglich noch anzumerken, dass sich dadurch eine effektive dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuerbelastung ergeben kann, welche von dem im Ausschüttungsjahr gültigen Ausschüttungssteuersatz abweicht. Die dänische Körperschaft kann nämlich Dividenden an Heinz Meilicke weitergeschüttet haben, welche aus Gewinnen stammen, welche die dänische Tochtergesellschaft in früheren Jahren zu einem höheren dänischen Körperschaftsteuersatz versteuert hat. Für die Niederlande gilt dasselbe.

(ii) **Dividendeneinkünfte der ausschüttenden ausländischen Körperschaft aus Deutschland**

108 Die dänischen und niederländischen Gesellschaften, von welchen Heinz Meilicke Dividenden bezog, hatten allesamt Tochtergesellschaften in Deutschland. Der deutsche Markt ist viel größer als der dänische und niederländische Markt. Darum ist die Vorbelastung der dänischen und niederländischen Dividenden mit deutscher Körperschaftsteuer wahrscheinlich sogar größer als die Vorbelastung mit dänischer bzw. niederländischer Körperschaftsteuer.

109 Wenn nach dem Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* sogar die Körperschaftsteuer **aus anderen Mitgliedstaaten** in das Anrechnungsverfahren einzu beziehen ist, dann muss erst recht die Körperschaftsteuer zu Gunsten des in Deutschland ansässigen Heinz Meilicke einbezogen werden, welche **an den deutschen Fiskus** entrichtet worden ist und mittelbar die Dividenden vorbelastet hat, die Heinz Meilicke aus Dänemark und den Niederlanden empfing.

110 Bei der Höhe der Vorbelastung deutscher Dividenden mit Körperschaftsteuer ist erneut zu berücksichtigen, dass die an Heinz Meilicke ausgeschütteten Dividenden

nicht notwendigerweise aus den Gewinnen eines bestimmten Rechnungsjahres stammten und darum auch aus Dividenden stammen können, welche die dänischen bzw. die niederländischen Körperschaften einige Jahre früher aus Deutschland empfangen haben. Darum soll nachstehend dargelegt werden, in welcher Höhe nach Dänemark und in die Niederlande gezahlte deutsche Dividenden mit deutscher Körperschaftsteuer vorbelastet waren, welche nach dem Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation mit aus Dänemark oder den Niederlanden gezahlten Dividenden als Körperschaftsteueranrechnungsguthaben an Heinz Meilicke weiter zu reichen ist:

**Vorbelastung deutscher Dividenden mit deutscher Körperschaftsteuer bei
Zahlung nach Dänemark/Niederlande**

	bis 31.12.1991		1992 - 1993		seit 1994	
	Streubesitz	Beteiligung > 25 %	Streubesitz	Beteiligung > 25 %	Streubesitz	Beteiligung > 25 %
Gewinn der dt. Tochtergesellschaft vor KSt	100	100	100	100	100	100
dt. KSt 36 %	-36	-36	-36	-36	-30	-30
Dividende	64	64	64	64	70	70
dt. KEST	-16	-9,6	-9,6	0	-10,5	0
in Dänemark bzw. Niederlande ankommendes aus deutschen Einkünften	48	54,4	54,4	64	59,5	70
Vorbelastung mit dt. KSt	52 %	45,6 %	45,6 %	36 %	40,5 %	30 %

(iii) Dividenden aus anderem EU-Land

111 Die dänischen bzw. niederländischen Körperschaften, von denen Heinz Meilicke Dividenden empfangt, haben außerdem Dividenden aus Mehrheits- und Minderheitsbeteiligungen in anderen EU-Ländern erhalten. Auch insoweit kann festgestellt werden, dass die an Heinz Meilicke ausgeschütteten Dividenden nicht notwendigerweise aus Dividenden aus anderen EU-Ländern eines bestimmten Rechnungsjahres gespeist wurden. Es würde aber zu weit führen, hier für jedes EU-Land über die Jahre die einzelnen Körperschaftsteuervorbelastungen aufzuführen. Ganz generell darf gesagt werden, dass die Körperschaftsteuersätze seit 1977 gesunken sind und dass darum ältere Gewinnrücklagen mit höheren Körperschaftsteuern vorbelastet waren als jüngere Gewinnrücklagen.

112 Die Anrechenbarkeit dieser Körperschaftsteuervorbelastungen ergibt sich unmittelbar aus dem vorzitierten EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

(iv) Dividenden aus Drittstaaten

113 Bei Dividenden aus Drittstaaten, welche die dänischen und niederländischen Gesellschaften erhalten haben, ist zunächst zwischen Streubesitzdividenden und Dividenden aus Direktinvestitionen zu unterscheiden.

114 Soweit die ausschüttende dänische oder niederländische Körperschaft Streubesitzdividenden aus Drittstaaten erhalten hat, ist durch das EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* Rn. 196 geklärt, dass das Anrechnungsguthaben an deren Aktionäre wie Heinz Meilicke weiterzureichen ist.

115 Hinsichtlich Dividenden aus Direktinvestitionen in Drittstaaten sehen wir den schon vorstehenden Abschnitt B. II. 1. (a) (iii) erörterten Wertungswiderspruch zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit. Aus Sicht der ausschüttenden dänischen oder niederländischen Gesellschaft stellen Dividenden aus Tochtergesellschaften in Drittstaaten eine Direktinvestition dar, für welche die niederländi-

sche bzw. dänische Holding-Gesellschaft keinen Anspruch auf Körperschaftsteueranrechnung erhält.

- 116 Aus Sicht eines Streubesitzaktionärs der niederländischen bzw. dänischen Gesellschaft wie Heinz Meilicke handelt es sich aber um das Gebrauchmachen von der Kapitalverkehrsfreiheit.
- 117 Nach unserem Verständnis dient das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren dazu sicherzustellen, dass der letztliche Anteilseigner der dänischen oder niederländischen Gesellschaft mit seinen Dividendeneinkünften nicht anders besteuert wird, als hätte er die Einkünfte unmittelbar bezogen. Hätte Heinz Meilicke direkt im Drittstaat, z.B. in den USA investiert, dann stünde ihm nach Rn. 173 des EuGH-Urteils *Test Claimants in the FII Group Litigation* die Körperschaftsteuergutschrift auf eine Dividende aus dem Drittstaat analog inländischen Körperschaftsteuergutschriften zu.
- 118 Wenn Heinz Meilicke indirekt über eine in einem Mitgliedstaat der EU ansässige Gesellschaft in die im Drittstaat ansässige Tochtergesellschaft investiert, würde ihm unter sonst gleichen Verhältnissen die Körperschaftsteuergutschrift für die im Drittstaat entrichtete Körperschaftsteuer versagt, nur weil er die Beteiligung im Drittstaat nicht direkt, sondern über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft hält. Das widerspricht dem Rechtsgedanken des EuGH-Urteils vom 27. November 2008, C-418/07 - *Papillon*.
- 119 Eine solche Rechtsauffassung würde es für Streubesitzaktionäre attraktiver machen, direkt in USA zu investieren und Aktien von EU-Gesellschaften, die in Drittstaaten investieren, zu meiden.
- 120 Diese Überlegung spricht auch hier dafür, bei der Anwendung von Rn. 54 des *Manninen*-Urteils und dem Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* nicht danach zu differenzieren, ob die EU-Gesellschaft, an der der Anteilseigner beteiligt ist und von der er eine Körperschaftsteuergutschrift in nicht diskriminierender Weise begehrt, ihrerseits mit Körperschaftsteuer vorbelastete Dividenden aus einem EU-Staat oder einem Drittstaat bezogen hat.

(v) **Dividenden aus dem Europäischen Wirtschaftsraum**

121 Ab dem 1. Januar 1994 sind Dividenden aus Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums genauso von der Kapitalverkehrsfreiheit geschützt wie Dividenden aus einem Mitgliedstaat der EU²².

122 Die von dänischen und niederländischen Gesellschaften in den Jahren 1995 bis 1997 gezahlten Dividenden stammen möglicherweise aus Divideneinkünften, welche die dänischen und niederländischen Muttergesellschaften schon vor dem 1. Januar 1994 von Tochtergesellschaften im Europäischen Wirtschaftsraum erzielt haben. Insoweit stellt sich dieselbe Frage, die vorstehend schon zu Tochtergesellschaften in Drittstaaten und zu Betriebsstätten in EWR-Staaten erörtert worden ist.

2. **Zur Bedeutung des „effektiven“ Steuersatzes in Dänemark und Niederlande und zur entsprechenden Anwendung von §§ 32 und 28 Abs. 3 KStG a.F.**

123 Auf S. 44 des Vorlagebeschlusses setzt das Finanzgericht sich mit den (auf S. 13, 17 und 18 des Vorlagebeschlusses referierten) Überlegungen des Beklagten auseinander, in den Niederlanden bestehe keine einheitliche Ausschüttungsbelastung von 35 %. Der allgemeine Tarif von 35 % stimme mit der „effektiven“ Steuerbelastung der niederländischen Gesellschaft nicht überein. Entsprechendes gelte für Dänemark.

124 Daran ist richtig, dass gerade Auslandseinkünfte der dänischen und niederländischen Muttergesellschaften, von denen Heinz Meilicke Dividenden bezog, zu unterschiedlichsten Steuersätzen ausländischer Körperschaftsteuer unterlegen haben. Außerdem können Dividenden aus früheren Jahren stammen, in denen sie in Dänemark bzw. den Niederlanden einem höheren Steuersatz unterlegen haben.

²² EuGH, Urt. v. 23.02.2006, Rs. C-471/04, Keller Holding, Rn. 48-51

125 Wenn das Finanzgericht auf S. 44 des Vorlagebeschlusses glaubt, daraus ableiten zu können, dass der Prozentsatz der effektiven Körperschaftsteuerbelastung nicht feststellbar sei, so unterliegt es aber einer Verwechslung der Begriffe. Das niederländische Finanzamt in Heerlen meint in seinem Schreiben vom 1. September 2008 mit der „effektiven“ Steuerbelastung offenbar das Verhältnis, in dem die Ertragssteuerbelastung der Firma Royal Dutch Shell zu ihrem Gesamteinkommen steht, entweder nach der Handelsbilanz oder nach der Steuerbilanz. Auf dieses Verhältnis kommt es jedoch weder nach dem deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystem noch nach Rn. 54 des Manninen-Urteils an.

126 Bei deutschen Gesellschaften entsprach die Ertragsteuerbelastung weder nach Handelsbilanz noch nach Steuerbilanz dem Prozentsatz des § 27 Abs. 1 KStG a.F. Das liegt daran, dass auch deutsche Gesellschaften Einkünfte hatten, welche nach deutschem Körperschaftsteuerrecht niedriger als mit dem Satz des § 27 Abs. 1 KStG a.F. belastet waren und andere Einkünfte, welche dem weit höheren Körperschaftsteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG a.F. oder einem dazwischen liegenden Satz unterlagen. Ein solcher Mischsatz sämtlicher gezahlter Körperschaftsteuern zum Gesamtgewinn entsprach auch in Deutschland nicht dem Körperschaftsteuersatz, welcher der Körperschaftsteuergutschrift zu Grunde gelegt wurde.

127 Wie oben in B. I. 3. dargelegt, wurde in Deutschland durch die Regelung des § 32 Abs. 1 KStG a.F. der vom Finanzamt Heerlen gemeinte „effektive“ Steuersatz in drei Eigenkapitaltöpfe heruntergebrochen:

- Einen Eigenkapitaltopf mit dem Thesaurierungssteuersatz,
- einen Eigenkapitaltopf mit dem Ausschüttungssteuersatz und
- einen Eigenkapitaltopf mit einem Körperschaftsteuersatz von null.

128 Zur Vermeidung einer Diskriminierung muss diese Rechnung spiegelbildlich auf dänische oder niederländische Gesellschaften entsprechend angewendet werden. Man braucht dazu nur den Ausschüttungssteuersatz zu definieren (dazu nachstehend B. II. 3.). Einen höheren Thesaurierungssteuersatz gab es in Dänemark und den Niederlanden nicht. Folglich können dänische und niederländische Dividenden für die diskriminierungsfreie Anwendung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens über die Grenze gedanklich nur mit einem Körperschaftsteuer-

guthaben in Höhe der dänischen bzw. niederländischen Ausschüttungssteuersatzes versehen werden.

129 Zur Vermeidung einer Diskriminierung ist ferner § 28 Abs. 3 KStG a.F., wonach immer das am höchsten mit Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapital als zuerst ausgeschüttet gilt, auf die von der dänischen bzw. niederländischen Gesellschaft „entrichtete“ Körperschaftsteuer entsprechend anwendbar.

130 Ein Berechnungsproblem ergibt sich erst, wenn Anlass zu der Annahme bestünde, dass die börsennotierten dänischen und niederländischen Gesellschaften, an denen Heinz Mellicke beteiligt war, so viele Dividenden ausgeschüttet haben, dass der gesamte seit 1977 angesammelte Behälter von Körperschaftsteuergutschriften geleert worden ist. Damit dies geschehen kann, müssten die dänischen bzw. die niederländischen Gesellschaften seit 1. Januar 1977 mehr als ihre gesamten Gewinne ausgeschüttet haben. Solange dies nicht geschehen ist, ist der „effektive“ Steuersatz für die Anrechnung von Körperschaftsteuer nicht relevant.

131 Wir dürfen das noch an einem Beispiel darlegen:

132 Man stelle sich vor, eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft habe zum 31. Dezember 1994 folgende mit Körperschaftsteuer belastete, für Gewinnausschüttungen verwendbaren Eigenkapitalteile gehabt:

				Summe
Einnahmen	100	100	100	300
Körperschaftsteuer	10	35	40	85
Mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital	90	65	60	215

133 Das mit 35 % Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital der Gesellschaft beträgt in dem Beispielfall $85 \times 65 / 35 = 157,86$. Analog § 28 Abs. 3 KStG a.F. gilt dieses als zuerst ausgeschüttet.

134 Solange die Kapitalgesellschaft in dem Beispielfall nicht mehr als 157,86 (das sind 73 % ihres Gewinns nach Steuern) ausschüttet, bringt jede Dividende für Streuaktionäre in der Lage von Heinz Mellicke eine Körperschaftsteuergutschrift

von 35 % der Bruttodividende. Erst wenn mehr ausgeschüttet wird, ist nicht genügend „entrichtete“ Körperschaftsteuer i.S.v. Rn. 54 des Manninen-Urteils vorhanden, sodass dann auch keine Körperschaftsteuergutschrift mehr zur Anwendung kommt.

135 An dem Beispiel wird deutlich, dass man zur Beantwortung der Frage, ob die von der Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer für eine Körperschaftsteuergutschrift von 35/65 der Bruttodividende ausreicht, lediglich die Summe der seit 1. Januar 1977 entrichteten Körperschaftsteuer zu kennen braucht²³. Daraus lässt sich durch Multiplikation mit dem Bruchteil 65/35 unschwer die Höhe der Bruttoausschüttung ermitteln, welche mit einer Körperschaftsteuergutschrift von 35/65 einhergeht. Erst wenn die Summe des belasteten verwendbaren Eigenkapitals (bildlich gesprochen: der Warmwasserbehälter) leer ist, sind Dividenden ohne Körperschaftsteuergutschrift denkbar.

3. 3/7 oder 35/65 bzw. 34/66 der Bruttodividende?

136 Der Gerichtshof hat in Rn. 16 des Meilicke-Urteils deutlich gemacht, dass er Rn. 54 des Manninen-Urteils dahingehend versteht, dass sich die anzurechnende Körperschaftsteuer nicht nach § 27 Abs. 1 KStG a.F. i.H.v. 3/7 berechnet, sondern nach der von der ausschüttenden Gesellschaft tatsächlich entrichteten Steuer, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft ergibt. In den Jahren 1995 bis 1997 waren das in Dänemark 34 % und in den Niederlanden 35 %. Trotzdem wirft das Finanzgericht auf S. 43 ff. die Frage auf, ob die Anrechnung sich nicht doch besser an den 3/7 des § 27 Abs. 1 KStG a.F. orientieren sollte. Das Finanzgericht sieht in einem höheren Bruchteil eine Bevorzugung von Auslandsdividenden gegenüber Inlandsdividenden (S. 45 des Vorlagebeschlusses).

137 Diese Überlegung des Finanzgerichts, für welche es auch Stimmen in der deutschen Fachliteratur zitiert, verkennt, dass der Gerichtshof sich an die Systematik

²³ Vorbehaltlich frühere Ausschüttungen. Dazu nachstehend B. II. 5.

des deutschen Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens hält, wenn er auf die von der ausschüttenden Gesellschaft tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer abstellt. Wie oben dargelegt, war Ziel und Systematik des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, die gesamten von deutschen Körperschaften entrichteten Körperschaftsteuern deren inländischen Anteilseignern als Körperschaftsteuergutschrift zukommen zu lassen. Das System war darauf angelegt, dass die gesamten mit Körperschaftsteuer belasteten Einkünfte an die Anteilseigner ausgeschüttet werden und dabei die Steuerbelastung auf das Progressionsniveau der Anteilseigner herauf- oder herabgeschleust wird. Auf die Einkommensteuer der Anteilseigner sollte nicht mehr und nicht weniger als die gesamte von der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer angerechnet werden. War der Topf mit den Körperschaftsteuerguthaben leer, dann war es damit vorbei.

138 Wer in einem 3/7 übersteigenden Bruchteil der Körperschaftsteueranrechnung eine unangemessene Bevorzugung von Auslandsdividenden sieht, verkennt, dass auch in diesem Fall nicht mehr Körperschaftsteuer angerechnet wird, als in dem mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitaltopf drin war. Wird der Topf des mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitals in der Weise geleert, dass 35/65 Körperschaftsteuergutschrift gewährt werden, dann ist dieser Topf eben auch schneller leer. Das ist nicht anders, als wenn in einem Mischventil der Warmwasserhahn stärker aufgedreht wird: Dann kommt zwar wärmeres Wasser heraus, der Warmwasserbehälter ist aber auch schneller leer.

139 Die Frage ist darum eher, ob es Gründe dafür gibt, dass der Gerichtshof von der in Rn. 54 des Manninen-Urteils und Rn. 16 des Meilicke-Urteils statuierten Berechnungsweise für die Körperschaftsteuergutschrift wieder abrückt. Indes gibt es gerade unter Berücksichtigung des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens gute Gründe, bei Auslandsdividenden nicht auf das von § 27 Abs. 1 KStG a.F. statuierte Verhältnis von Körperschaftsteuergutschrift und Brutto-dividende, sondern auf das im Ausschüttungsstaat geltende Verhältnis von Ausschüttungssatz und Bruttodividende abzustellen.

140 Hier ist zum einen die Tatsache zu nennen, dass Deutschland, anders als Dänemark und die Niederlande, einen gespaltenen Körperschaftsteuersatz anwendete

und thesaurierte Gewinne wesentlich höher besteuerte als ausgeschüttete Gewinne. Publikumsgesellschaften haben typischerweise einen wesentlichen Teil ihrer Gewinne einbehalten und waren darum über viele Jahre mit dem Thesaurierungssteuersatz belastet. Die Differenz zwischen Thesaurierungssteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG a.F. und Ausschüttungssteuersatz des § 27 Abs. 1 KStG a.F. wurde zwar im Zeitpunkt der Ausschüttung an die ausschüttende Körperschaft erstattet. In dem langjährigen Zeitraum zwischen Besteuerung der ursprünglichen Gewinne mit dem Thesaurierungssteuersatz und ihrer späteren Ausschüttung erhielt der deutsche Fiskus aber wirtschaftlich ein langjähriges zinsloses Darlehen, welches dieselbe Wirkung hat wie ein höherer Steuersatz.

141 Dänische und niederländische Gesellschaften kamen mit ihren mit deutscher Körperschaftsteuer belasteten unmittelbaren und mittelbaren Einkünften aus Deutschland nicht in den Genuss einer Erstattung nach § 27 Abs. 1 KStG a.F. Die gemeinschaftsrechtswidrige Benachteiligung ausländischer gegenüber inländischen Holding-Gesellschaften durch den deutschen Gesetzgeber würde perpetuiert, wenn die Dividenden ausländischer Holding-Gesellschaften dieselbe Körperschaftsteurgutschrift wie Dividenden inländischer Holding-Gesellschaften vermitteln würden, obwohl die ausländischen Holding-Gesellschaften weit höher mit deutscher Körperschaftsteuer als inländische Holding-Gesellschaften belastet waren.

142 Im Zeitpunkt der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens erstattete der deutsche Gesetzgeber nach § 37 KStG²⁴ an die ausschüttende Körperschaft den bis dahin nicht durch Ausschüttungen realisierten Überschuss des Thesaurierungssteuersatzes über den Ausschüttungssteuersatz. Eine solche Möglichkeit boten dänische und niederländische Gesellschaften nicht.

143 Ein Körperschaftsteuerguthaben konnte bei inländischen Gesellschaften dadurch losgeeist werden, dass die Gesellschafter eine Einlage machten, welche alsbald mit Körperschaftsteuerguthaben zurückausgeschüttet wurde²⁵. Eine solche Möglichkeit hatten holländische und dänische Gesellschaften nicht.

²⁴ in der Fassung des Gesetzes vom 23. Oktober 2000, BGBl. 2000 I 1433, 1457

²⁵ s. oben Fn. 13

- 144 Auf S. 45 des Vorlagebeschlusses weist das Finanzgericht zutreffend darauf hin, dass die tatsächliche Steuerbelastung in den Niederlanden zwischen 35 und 40 % betrug und insoweit die tatsächliche Vorbelastung der Dividenden durchaus mehr als 30 % betragen haben dürfte. Würden daraus nur 3/7 der aus den Niederlanden gezahlten Bruttodividenden auf die deutsche Einkommensteuer der deutschen Dividendenempfänger angerechnet, so würde eine ausländische Restkörperschaftsteuerbelastung bestehen bleiben, während der deutsche Gesetzgeber durch § 37 KStG dafür Sorge getragen hat, dass in Deutschland keine Restkörperschaftsteuerbelastung aus dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren bestehen blieb.
- 145 Entgegen den auf S. 46 enthaltenen Überlegungen des Vorlagebeschlusses geht es hier nicht darum, dass steuerliche Belastungen, die aus der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten resultieren, hinzunehmen sind und dass der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters nicht dafür haftbar gemacht werden darf, dass ein ausländischer Staat eine höhere Steuer erhebt. Hier geht es gar nicht um die Aufteilung des Besteuerungsrechts, sondern es geht um eine nicht diskriminierende Besteuerung der inländischen Streubesitzaktionäre. Dass es hier nicht um eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen Deutschland einerseits und den Niederlanden und Dänemark andererseits geht, sieht man schon daran, dass Deutschland nicht einmal insoweit eine Anrechnung erlaubt, wie die dänischen und niederländischen Dividenden aus Einkommensteilen stammen, die in Deutschland der deutschen Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer unterliegen haben (siehe dazu vorstehend B. I. 6 (b) (iii) und B. II. 1. (a) (i) und (b) (ii)).
- 146 Die Idee, bei der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden nicht auf den Ausschüttungssteuersatz des Ausschüttungssatzes, sondern auf den deutschen Ausschüttungssatz abzustellen, widerspricht auch den Zielen des deutschen Anrechnungsverfahrens. Dessen Zweck ist es, die Einkünfte der ausschüttenden Körperschaft nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Dividendenempfängers und folglich nach seinem persönlichen Steuersatz zu besteuern. Das setzt die Anrechnung des Ausschüttungssteuersatzes voraus, auch wenn dieser von Land zu Land unterschiedlich ist. Bei der Anrechnung von Quellensteuern aus verschiedenen Ländern ist das nicht anders, wenn der Ansässigkeitsstaat sich für ein Anrechnungsverfahren entscheidet.

147 Letztlich gehen wir davon aus, dass das für die diskriminierungsfreie Anwendung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens über die Grenze maßgebliche Verhältnis zwischen Körperschaftsteuergutschrift und Bruttodividende durch die beiden EuGH-Urteile Manninen Rn. 54 und Meilicke Rn. 16 entschieden ist. Schon wegen der einheitlichen Rechtsanwendung innerhalb der EU scheint es nicht angemessen, von diesen der ständigen Rechtsprechung des EuGH entsprechenden Regeln wieder abzuweichen, zumal die körperschaftsteuerlichen Anrechnungssysteme inzwischen alle abgeschafft sind. Hier hat die Rechtssicherheit Vorrang.

4. Zwischenergebnis zur Ansammlung von Körperschaftsteuerguthaben nach Gemeinschaftsrecht bei ausländischen Kapitalgesellschaften

148 Als Konsequenz der vorangegangenen Ausführungen verstehen wir die Rechtsprechung des Gerichtshofs insbesondere in den Urteilen Manninen Rn. 54 und Test Claimants in the FII Group Litigation so, dass Körperschaftsteuer nicht nur anzurechnen ist, wenn die ausschüttende ausländische Kapitalgesellschaft zufällig genau den Ausschüttungssteuersatz ihres Heimatlandes i.S.v. Rn. 54 des Manninen-Urteils entrichtet hat, sondern dass auch andere deutsche oder nicht-deutsche Körperschaftsteuer angerechnet wird, welche unmittelbar oder mittelbar auf den ausgeschütteten Dividenden lastet.

149 Da Deutschland Dividenden immer dann mit einer Körperschaftsteuergutschrift versah, wenn die Dividende aus seit dem 1. Januar 1977 angefallenen Gewinnen resultierte und darauf deutsche Körperschaftsteuer entrichtet war, sind auch die Dividenden dänischer und niederländischer Gesellschaften mit einer Körperschaftsteuergutschrift zu versehen, solange sie aus Gewinnen stammen, welche seit dem 1. Januar 1977 mit deutscher oder ausländischer Körperschaftsteuer belastet waren.

150 Wir dürfen insoweit noch einmal das Beispiel mit dem Warmwasserbehälter bemühen: Sieht das Mischventil, mit welchem warmes und kaltes Wasser gemischt werden, vor, dass für 65 Teile kaltes Wasser immer 35 Teile warmes Wasser hinzu-

gemischt werden, bis der Warmwasserbehälter leer ist, so kommt es für die Frage, ob gewärmtes Wasser an dem Mischventil herauskommt, nur darauf an, ob noch warmes Wasser (entrichtete Körperschaftsteuer) im Behälter vorhanden ist. Bei dem Mischverhältnis 35 zu 65 können für 350 Liter warmes Wasser genau 650 Liter kaltes Wasser gewärmt werden. Mit welcher Geschwindigkeit das warme Wasser vorher in den Warmwasserbehälter hineingeflossen ist, ob z.B. manchmal 50 Liter Warmwasser pro 50 Liter Kaltwasser und zu anderen Zeiten nur 10 Liter Warmwasser zu 90 Liter Kaltwasser in den Warmwasserbehälter hineingeflossen sind, ist für die Frage, wie viel temperiertes Wasser am Mischventil herauskommen kann, gänzlich irrelevant.

- 151 Erst wenn der ganze Warmwasserbehälter leer ist, wenn also eine Dividende i.H.v. 65/35 der seit 1. Januar 1977 unmittelbar oder mittelbar entrichteten dänischen, niederländischen, deutschen und anderen Körperschaftsteuern ausgeschüttet worden ist, kann es zu der Situation kommen, dass der mit entrichteter Körperschaftsteuer gefüllte Warmwasserbehälter leer ist und nunmehr kaltes Wasser herauskommt, bzw. dass die dänischen und niederländischen Gesellschaften Dividenden ohne Körperschaftsteuergutschrift ausschütten.
- 152 Die Reihenfolge der Verwendung der angesparten Eigenkapitalien für Ausschüttungen ergibt sich aus der analogen Anwendung von § 28 Abs. 3 KStG a.F. Dieser schreibt vor, dass zunächst die mit seit 1. Januar 1977 entrichteter Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalien als ausgeschüttet gelten. Vor dem 1. Januar 1977 entstandene Gewinnrücklagen gelten nach § 28 Abs. 3 i.V.m. § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG a.F. erst als ausgeschüttet, nachdem alle nach dem 31. Dezember 1976 gebildeten angesparten Eigenkapitalien ausgeschüttet sind.
- 153 Eine nochmalige Unterteilung der seit 1. Januar 1977 unmittelbar oder mittelbar von den dänischen und niederländischen Körperschaften entrichteten Körperschaftsteuer würde für die Anrechnung von Körperschaftsteuer an Heinz Meilicke nur dann notwendig werden, wenn der Gerichtshof - entgegen der hier vertretenen Auffassung - die Rechtsauffassung vertreten sollte, dass je nach Art der seit 1. Januar 1977 auf die Einkünfte der dänischen und niederländischen Gesellschaften entrichteten Körperschaftsteuer Unterschiede in der Anrechnung bestehen.

- Z.B. wäre denkbar, dass der Gerichtshof - entgegen der hier vertretenen Auffassung - zu dem Ergebnis kommt, dass nur an den deutschen Fiskus entrichtete Körperschaftsteuer einschließlich Kapitalertragsteuer von Einkünften aus Deutschland unbegrenzt von Heinz Meilicke anrechenbar und ggf. auch erstattbar ist, während die Anrechnung von an andere Staaten entrichteter Körperschaftsteuer auf den Betrag der deutschen Einkommensteuer begrenzt sei, der auf die ausländische Bruttodividende entfalle (s. S. 13 des Vorlagebeschlusses und oben Rn. 15). In diesem Fall müssten an Deutschland entrichtete Körperschaftsteuern und an andere Staaten entrichtete Körperschaftsteuer seit 1. Januar 1977 unterschiedlich behandelt und folglich auch unterschiedlich erfasst werden²⁶.
- Zur Notwendigkeit der Bildung verschiedener Kategorien von seit 1. Januar 1977 entrichteter Körperschaftsteuer könnte man für Zwecke der Anrechnung auch dann kommen, falls der Gerichtshof - entgegen der hier vertretenen Auffassung - zu dem Ergebnis kommen sollte, dass an Drittstaaten entrichtete Körperschaftsteuer aus dem Anrechnungsvolumen für dänische und niederländische Dividenden herauszunehmen ist, obwohl Heinz Meilicke bei unmittelbarem Bezug von Dividenden aus Drittstaaten in den Streitjahren eine Körperschaftsteueranrechnung geltend machen könnte²⁷.

5. Minderung des Körperschaftsteueranrechnungspotentials durch vorangegangene Ausschüttungen

154 Nachdem die Höhe der seit 1977 angesammelten anrechenbaren Körperschaftsteuer feststeht, ist für die Berechnung der Höhe der Körperschaftsteuergutschrift auf in 1995 bis 1997 gezahlte Dividenden noch darauf einzugehen, dass Körperschaftsteuerguthaben aus seit 1. Januar 1977 entrichteter Körperschaftsteuer durch vorangegangene Ausschüttungen bereits verbraucht worden sein kann.

²⁶ Für den Fall, dass der Gerichtshof diese Frage inzident für entscheidungserheblich hält, obwohl das Finanzgericht sie - wohl irrtümlich - nicht vorgelegt hat, verweisen wir auf den Exkurs in Abschnitt E.

²⁷ EuGH, Ur. v. 12.12.2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Rn. 196

155 Wenn man einmal unterstellt, die exakte Höhe der seit 1. Januar 1977 angesparten Eigenkapitalanteile und die darauf „entrichtete“ Körperschaftsteuer sei exakt bekannt, so würde es nicht reichen, wenn man auch noch die Höhe der vor den streitigen Dividenden ausgeschütteten Dividenden für die Zeit ab 1977 kennt. Man müsste zusätzlich auch wissen, in welchem Verhältnis frühere Dividenden der dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften, um welche es hier geht, fiktiv mit Körperschaftsteuergutschriften versehen waren, um in dieser Höhe das Guthaben aus seit 1. Januar 1977 entrichteter Körperschaftsteuer wieder zu mindern. Bei deutschen Kapitalgesellschaften weiß man das: Dort betrug die Ausschüttungsbelastung, um welche die Körperschaftsteuerguthaben sich minderten, in den Jahren bis 1993 36 % und ab 1. Januar 1994 30 %. Bei dänischen und niederländischen Gesellschaften gab es aber keine entsprechenden gesetzlich fixierten Ausschüttungsbelastungen. Insoweit würde sich die Frage stellen, ob man die Ausschüttungssteuersätze auf diese Rechnung anwendet, welche in den früheren Jahren in Dänemark und Niederlande galten. Um wieder im Beispiel des Warmwasserbehälters zu bleiben: Wenn man wissen will, wie viel warmes Wasser im Warmwasserbehälter noch drin ist, reicht es nicht zu wissen, wie viel warmes Wasser seit 1. Januar 1977 hineingeflossen ist. Man muss auch wissen, wie viel warmes Wasser schon wieder abgeflossen ist. Dazu reicht nicht die Kenntnis des geflossenen Kaltwassers (Bruttodividende nach Ertragsteuern), sondern man muss auch wissen, wie weit das Warmwasserventil in den Vorjahren geöffnet worden ist.

156 Da dies alles nur eine fiktive Rechnung darstellt, müsste letztlich der Gerichtshof entscheiden, wie genau er bei dem Versuch einer exakten Berechnung den Abfluss von Körperschaftsteuerguthaben in der Zeit vor den hiesigen Streitjahren 1995 bis 1997 bis zurück nach 1977 fingieren möchte.

6. Zur Erforderlichkeit einer exakten Berechnung der für Körperschaftsteueranrechnung verfügbaren entrichteten Körperschaftsteuer

157 Wir haben vorstehend versucht klar zu machen, welche Detailkenntnisse und Rechenschritte erforderlich sind, wenn man den Versuch machen will, das für die Höhe der Körperschaftsteuer vorhandene Guthaben aus entrichteter Körperschafts-

teuer nach den Regeln des Manninen-Urteils und des Urteils Test Claimants in the FII Group Litigation exakt zu berechnen. Fraglich ist aber, ob dies überhaupt sinnvoll und praktisch erforderlich ist.

158 Die effektive durchschnittliche Belastung der Dividenden dänischer und niederländischer Gesellschaften lag nicht niedriger als 34 bzw. 35 %, sondern sie lag höher. Davon geht nicht nur das Finanzgericht in Vorlagefrage 1 ausdrücklich aus. Das ergibt sich auch aus der Tatsache, dass die Steuersätze in allen Ländern innerhalb und außerhalb Europas seit 1977 stark gesunken sind. Die durchschnittliche Körperschaftsteuerbelastung der in Dänemark bzw. in Niederlanden seit 1. Januar 1977 angesammelten Gewinnrücklagen lag darum weit höher als 34 % bzw. 35 %. Für die aus Deutschland nach Dänemark und Niederlande geflossenen Dividenden ist das oben Abschnitt B. II. 1. (b) (ii) schon exakt berechnet worden. Aus Deutschland stammende Einkünfte waren in Dänemark und den Niederlanden mit viel mehr als dem Ausschüttungssteuersatz von 36 % belastet, weil ja immer noch die deutsche Kapitalertragsteuer auf nach Dänemark und Niederlande gezahlte Dividenden hinzukam. Für Einkünfte der dänischen bzw. niederländischen Holding-Gesellschaften aus anderen Staaten war das nicht anders. Darum ist es für die Praxis ganz irrelevant, dass einzelne Einkünfte auch einmal mit einem niedrigeren oder gar keinem Körperschaftsteuersatz belastet gewesen sein mögen. Dem standen größere Einkunftsteile gegenüber, die mit weit mehr als 34 bzw. 35 % Körperschaftsteuer belastet waren.

159 Börsennotierte Gesellschaften haben weltweit, aber gerade auch in Dänemark und in Niederlanden, immer nur einen Teil ihres erwirtschafteten Gewinns ausgeschüttet²⁸. Der nicht ausgeschüttete Teil des erwirtschafteten Gewinns belief sich je nach Gesellschaft zwischen 1/3 und 2/3 Gesamtgewinns. Im Durchschnitt wurde weniger als die Hälfte des Gesamtgewinns ausgeschüttet. Dabei verkennen wir nicht, dass in einzelnen Jahren auch einmal eine Dividende vorgekommen sein mag, der kein entsprechender Gewinn dieses Jahres zugrunde lag. Über die Gesamtheit der Jahre seit 1977 ist aber bei allen börsennotierten Gesellschaften weit weniger als der erwirtschaftete Gewinn als Dividende ausgeschüttet worden.

²⁸ Handelsblatt v. 19.11.2009, S. 1, **Anlage 27**

160 Die Konsequenz dieser beiden Tatsachen ist, dass bei diskriminierungsfreier Anwendung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auf dänische und niederländische Gesellschaften immer genug entrichtete Körperschaftsteuervorbelastung vorhanden war, um die in den Streitjahren ausgeschütteten Dividenden mit 34 bzw. 35 % Körperschaftsteuergutschrift zu versehen.

161 Das haben übrigens auch die dänische und niederländische Bank gewusst, als sie die Körperschaftsteuerbescheinigungen ausstellten (siehe nachstehend C. IV. 4.).

**7. Erfordernis einer Gliederungsrechnung i.S.v. § 30 KStG a.F. für Auslandsge-
sellschaften?**

162 In der zweiten Vorlagefrage und auf S. 44 seines Vorlagebeschlusses stellt das Finanzgericht die Frage, ob die Anrechnung von Körperschaftsteuer schon aus formellen Gründen, nämlich daran scheitert, dass § 30 KStG a.F. inländischen Körperschaften die Pflicht zur Erstellung einer Eigenkapitalgliederung in der dort vorgeschriebenen Art und Reihenfolge auferlegt, aus welcher die Angaben für die Körperschaftsteuerbescheinigung abgeleitet werden. Damit wird die Frage gestellt, ob die Anrechnung von Körperschaftsteuer durch die Erben von Heinz Meilicke daran scheitert, dass die ausschüttenden dänischen und niederländischen Körperschaften keine Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. erstellt haben. Diese Frage stellt sich auch, wenn alle für die exakte Berechnung der Körperschaftsteuervorbelastung dänischer und niederländischer Dividenden erforderlichen Parameter bekannt wären.

163 U.E. ist ein solches Formerfordernis für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer aus den folgenden Gründen abzulehnen.

a) Bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs

164 Schon das finnische körperschaftsteuerliche Anrechnungssystem, mit welchem der Gerichtshof sich im Urteil Manninen auseinandergesetzt hat, muss eine Art von Gliederungsrechnung enthalten haben; denn anderenfalls hätte daselbst Rn. 11,

53, 54 nicht darauf abgestellt werden können, dass nach finnischem Recht nur die entrichtete Körperschaftsteuer einen Anspruch auf Körperschaftsteueranrechnung ergab und dass ein etwaiger Fehlbetrag an Körperschaftsteuerguthaben von der ausschüttenden Körperschaft ans finnische Finanzamt eingezahlt werden musste.

165 Trotzdem hat der Gerichtshof im Manninen-Urteil nicht verlangt, dass Schweden eine Eigenkapitalgliederung nach finnischem Recht erstellt.

166 Schon deshalb ist nicht einzusehen, warum dies in Deutschland anders sein soll.

b) Faktische Unmöglichkeit der Erstellung einer Eigenkapitalgliederung analog § 30 KStG a.F. durch dänische und niederländische Körperschaften

167 Das Finanzgericht weist auch zutreffend darauf hin, dass Streubesitzaktionären die Erstellung einer Eigenkapitalgliederung für dänische und niederländische Gesellschaften faktisch gar nicht möglich ist, weil

- die Kapitalgesellschaften entsprechende Geschäftsunterlagen nicht herausgeben würden,
- Unterlagen angesichts der zeitlich weit zurückliegenden Streitjahre möglicherweise bereits vernichtet wurden und
- selbst bei Zugänglichkeit aller Unterlagen die Erstellung einer Gliederungsrechnung für einen weltweit aus Dänemark oder den Niederlanden tätigen Konzern einen für Heinz Meilicke unverhältnismäßigen und darum unzumutbaren Aufwand darstellen würde.

c) Überflüssigkeit einer Gliederungsrechnung nach § 30 KStG a.F.

168 Zusätzlich zu den vom Finanzgericht gegen das Erfordernis einer Gliederungsrechnung bereits angeführten Argumente möchten wir in dieser Stellungnahme den Gerichtshof darauf hinweisen, dass eine Gliederungsrechnung nach § 30 KStG a.F. durch dänische oder niederländische Körperschaften aus materiellrechtlichen Gründen gar nicht erstellt werden kann und deshalb gänzlich überflüssig, ja unmöglich ist, weil es dort die Eigenkapitalteilbeträge, in welche das Eigenkapital

einer in Deutschland ansässigen Körperschaft nach § 30 KStG a.F. zu gliedern ist, nach dänischem und niederländischem Recht gar nicht gibt und auch nicht geben kann. Im Einzelnen:

(i) **Einkommensteile, die ungemildert dem Steuersatz gem. § 23 Abs. 1 KStG a.F. unterlegen haben**

169 § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG a.F. verlangte den Ausweis einer Eigenkapitalkategorie, die nicht mit dem Ausschüttungssteuersatz, sondern dem Thesaurierungssteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG a.F. belastet war. Der Steuersatz des § 23 Abs. 1 KStG war auf dänische und niederländische Körperschaften aber überhaupt nicht anwendbar. Selbst eine deutsche Betriebsstätte einer dänischen oder niederländischen Kapitalgesellschaft unterlag nicht dem Steuersatz des § 23 Abs. 1 KStG, sondern dem abweichenden Steuersatz für ausländische Betriebsstätten nach § 23 Abs. 3 KStG.

170 Möglicherweise stellt das Finanzgericht und die deutsche Finanzverwaltung sich für die Gliederung des Eigenkapitals einer dänischen und niederländischen Gesellschaft eine Anwendung des Thesaurierungssatzes des dänischen bzw. niederländischen Rechts vor. Dabei würde aber übersehen, dass der dänische und niederländische Steuersatz unabhängig davon war, ob das Einkommen thesauriert oder ausgeschüttet wurde. Darum macht die Aufteilung von Eigenkapitalteilen einer dänischen oder niederländischen Gesellschaft nach einem ungemildert gem. § 23 Abs. 1 KStG gültig gewesenen Steuersatz i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG und dem niedrigeren Ausschüttungssteuersatz i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 2 KStG von vornherein keinen Sinn.

171 Auch der Zweck des § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 spricht gegen die Annahme, eine dänische oder niederländische Gesellschaft habe den Versuch machen können oder sollen, ihr Eigenkapital in ein ungemildert dem Thesaurierungssteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG a.F. unterlegen habendes und ein dem Ausschüttungssteuersatz unterlegen habendes Eigenkapital zu unterteilen. Der einzige Zweck für diese in § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. angeordnete Unterteilung war ja das Körperschaftsteuerguthaben, welches in dem Teilbetrag des verwendbaren Eigenkapitals nach

§ 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG a.F. steckte und im Ausschüttungsfalle zu einer Erstattung des Finanzamtes an die ausschüttende Körperschaft in Höhe der Differenz zwischen Thesaurierungssteuersatz und Ausschüttungssteuersatz führte. Keine dänische oder niederländische Kapitalgesellschaft konnte vom deutschen oder vom dänischen oder vom niederländischen Fiskus nach § 27 Abs. 1 des deutschen Körperschaftsteuergesetzes oder eines dänischen oder niederländischen Körperschaftsteuergesetzes eine Steuererstattung wegen Herstellung der Ausschüttungsbelastung erwarten oder verlangen. Darum macht die Idee, die dänischen oder niederländischen Gesellschaften, von denen Heinz Meilicke in den Streitjahren Dividenden bezog, müssten eine Eigenkapitalgliederung mit einem Ausweis des Eigenkapitals i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG erstellen, überhaupt keinen Sinn.

172 Der Vollständigkeit halber weisen wir in dem Zusammenhang noch darauf hin, dass die Thesaurierungssteuersätze des § 23 Abs. 1 KStG über die Jahre ja auch mehrfach geändert worden sind²⁹. Anlässlich jeder Änderung des Thesaurierungssteuersatzes des § 23 Abs. 1 KStG a.F. wurde eine Übergangsvorschrift³⁰ erlassen, durch welche das nach dem alten Thesaurierungssteuersatz gebildete und noch vorhandene verwendbare Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG in ein Eigenkapital mit einem anderen Thesaurierungssteuersatz umgegliedert wurde. Auch solche Umgliederungsvorschriften gab und gibt es für dänische und niederländische Körperschaften nicht, sodass auch insoweit die vom beklagten Finanzamt verlangte und vom Finanzgericht erwogene Anwendung des § 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG a.F. auf dänische und niederländische Gesellschaften keinen Sinn abgibt.

(ii) **Verwendbares Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 2 KStG**

173 Möglicherweise stellt das beklagte Finanzamt bei seinem Verlangen nach einer Gliederungsrechnung der ausländischen Körperschaften nach § 30 KStG a.F. sich vor, dass Einkommensteile, die dem dänischer bzw. niederländischen Ausschüttungssteuersatz unterlegen haben, nach § 30 Abs. 1 Nr. 2 KStG auszuweisen sind. Auch hier stellt sich zunächst die Frage der Umgliederung anlässlich einer

²⁹ siehe oben Abschnitt B. I. 1.

³⁰ § 54 Abs. 1 Nr. 11, 11 a und 11 b KStG, Bundesgesetzblatt 1996 Teil I S. 363

Änderung der Ausschüttungssteuersätze. Diese haben sich nämlich nicht nur in Deutschland, sondern auch in Dänemark und den Niederlanden seit 1977 mehrfach geändert. Anlässlich der Änderung des deutschen Ausschüttungssteuersatzes mit Wirkung ab 1. Januar 1990 hat der deutsche Gesetzgeber in § 54 Abs. 1 Satz 2 KStG a.F. (Bundesgesetzblatt 1991 Teil I S. 657) eine Umgliederung von EK 36 auf EK 30 vorgeschrieben. Auch hier fehlt eine Anordnung des deutschen Gesetzgebers, nach welchem Verhältnis dänische und niederländische Gesellschaften in einer Gliederungsrechnung ihr Eigenkapital umgliedern sollen, wenn in Dänemark bzw. den Niederlanden sich der Ausschüttungssteuersatz ändert.

(iii) **Nicht mit Körperschaftsteuer belastetes verwendbares Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG**

174 Ausweislich S. 49 des Vorlagebeschlusses vermisst das Finanzgericht insbesondere Angaben zur Höhe der Dividende, für die ein Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. als verwendet gilt. Dabei handelt es sich um Eigenkapitalanteile, die in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren aus ausländischen Einkünften entstanden sind. Deren Aufnahme in eine Gliederungsrechnung zu verlangen, welche dänische und niederländische Gesellschaften erstellen sollen, damit die Körperschaftsteuergutschrift auf dänische und niederländische Dividenden erteilt wird, ist ebenfalls widersinnig. In seinem Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 12. Dezember 2006, C-446/04 Rn. 68, 91, 134, 164 und 173 hat der Gerichtshof für Großbritannien ja gerade entschieden, dass die Versagung der Einbeziehung von Auslandseinkünften in das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Wenn es in Großbritannien gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, dann verstößt es auch in Deutschland gegen das Gemeinschaftsrecht, dass deutschen Anteilseignern von inländischen Kapitalgesellschaften für aus Eigenkapital i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. gespeiste Dividenden die Körperschaftsteueranrechnung versagt wurde. Wenn dies für deutsche Gesellschaften gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, so macht es schon für deutsche Gesellschaften keinen Sinn, die Auslandseinkünfte nicht in Anwendung des Gemeinschaftsrechts in die Kategorien des § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2, sondern in die Kategorie des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. einzuordnen.

175 Erst recht macht es keinen Sinn, dänischen und niederländischen Gesellschaften vorschreiben zu wollen, bei einer etwa nach § 30 KStG a.F. erstellten Gliederungsrechnung Auslandseinkünfte unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG einzuordnen und somit **ohne** Körperschaftsteuergutschrift an ihre deutschen Anteilseigner auszuschütten.

176 Darum: Die Gewährung der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus dänischen und niederländischen Dividenden nach der Manninen-Rechtsprechung des Gerichtshofs von der Erstellung einer Gliederungsrechnung gem. § 30 KStG a.F. für die ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Körperschaften abhängig zu machen ist nicht nur wegen der faktischen Schwierigkeiten, sondern schon konzeptionell nicht möglich und verstößt darum gegen den Grundsatz der Effektivität des Gemeinschaftsrechts und den *effet utile*.

8. Zum Erfordernis der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung

177 Wir möchten uns nun der vom Finanzgericht gestellten Frage zuwenden, ob die Anrechnung von Körperschaftsteuer nach den Grundsätzen des Manninen-Urteils mangels Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung versagt werden kann. Für die Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer ist dies ein in § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG a.F. vorgeschriebenes Formerfordernis für die Begründetheit des Anrechnungsanspruchs, selbst wenn alle rechnerischen Grundlagen für die Anrechnung vorliegen und bekannt sind³¹. Fraglich ist, ob die deutsche Finanzverwaltung gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, wenn sie für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden die Einhaltung dieses Formerfordernisses verlangt.

178 Nach unserer Rechtsauffassung ist diese Frage für die hier rechtshängigen dänischen und niederländischen Dividenden allerdings nicht erheblich, weil wir die von Den Danske Bank und Fortis Mees Pierson Bank vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen gemeinschaftsrechtlich für ausreichend ansehen (dazu nachste-

³¹ BFH, Urt. v. 26.09.1991, BStBl. II 1991, 924; Vorlagebeschluss S. 48

hend Abschnitt C. IV. 4.). Die Frage ist aus unserer Sicht jedoch für von Heinz Meilicke aus anderen Ländern bezogene Auslandsdividenden sowie für deutsche EK 01-Dividenden erheblich, weil es dort häufig nicht gelungen ist, eine Körperschaftsteuerbescheinigung zu besorgen³².

179 Erheblich ist die Frage jedoch, wenn der Gerichtshof sich an die Auffassung des Finanzgerichts gebunden fühlt, die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen würden den zu stellenden Formerfordernissen nicht genügen.

180 Da sich die Ansprüche von Heinz Meilicke auf Körperschaftsteueranrechnung letztlich aus dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot (Kapitalverkehrsfreiheit) ableiten, soll nachstehend zunächst die deutsche Rechtslage erörtert werden, bevor daraus Schlussfolgerungen für die im deutschen Recht nicht vorgesehene, gemeinschaftsrechtlich aber gebotene Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden erörtert werden können.

a) **Zur Funktion des Körperschaftsteuerbescheinigung bei der Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer**

181 Das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren machte die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung zu einem materiellen Tatbestandsmerkmal, an dessen Vorliegen das Gesetz die Rechtsfolge „Anrechnung von Körperschaftsteuer“ knüpft³³.

³² siehe Schreiben der Dresdner Bank v. 22.11.2007, vorgelegt als Anlage 13 zu unserem Schriftsatz vom 23.11.2007, **Anlage 9**; Schreiben der Crédit Suisse vom 29.05.2008, vorgelegt als Anlage 1 zu unserem Schriftsatz vom 4.06.2008, **Anlage 11**; Schreiben der Eastman Kodak Company vom 15.12.2008, vorgelegt als Anlage 2 zu unserem Schriftsatz vom 20.01.2009, **Anlage 16**; Schreiben des Leiters der Steuerabteilung der H.J. Heinz Company vom 4.12.2008, vorgelegt als Anlage 11; Schreiben der Quest Communications vom 18.12.2008, vorgelegt als Anlage 5, und Schreiben der Firma AT & T vom 13.01.2009, alle vorgelegt als Anlage 4 zu unserem Schriftsatz vom 23.04.2009, **Anlage 18**.

³³ Vorlagebeschluss S. 48; BFH, Urt. v. 26.09.1991, BStBl. II 1991, 924

182 Für inländische Körperschaftsteuergutschriften war die Gesetzessystematik in sich konsequent. Ob die ausschüttende Körperschaft tatsächlich Körperschaftsteuer in einer Weise gezahlt hatte, welche beim Streubesitzaktionär zu einem Anspruch auf Körperschaftsteueranrechnung führte, brauchte der Streubesitzaktionär nicht zu prüfen. Er brauchte neben der Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung darüber auch keine Nachweise zu erbringen. Darum gehörten solche Nachweise auch nicht in das Rechtsmittelverfahren zwischen Streubesitzaktionär und seinem Finanzamt. Im Gegenteil: Der Bundesfinanzhof stellte klar, dass im Anrechnungsverfahren zwischen Streubesitzaktionär und Finanzamt nicht die Akten des Besteuerungsverfahrens der ausschüttenden Körperschaft beigezogen werden durften³⁴.

183 Die Übereinstimmung der bescheinigten Körperschaftsteuer mit der nach der Gesetzessystematik anzurechnenden Körperschaftsteuer wurde neben der Haftung des Ausstellers für eine unrichtige Körperschaftsteuerbescheinigung nach § 44 Abs. 4, 45 Abs. 4 KStG a.F. vor allem durch das Instrument des Widerrufs oder der Zurückforderung der unrichtigen Bescheinigung nach § 44 Abs. 4, 45 Abs. 4 KStG sichergestellt. Es oblag nämlich dem deutschen Fiskus, bei der ausschüttenden Körperschaft von seinem Recht auf Durchführung einer Betriebsprüfung Gebrauch zu machen und die ausstellende Körperschaft ggf. zu veranlassen, zur Vermeidung ihrer eigenen Haftung die Körperschaftsteuerbescheinigung zurückzufordern. Wie die Vorlage, so war der Widerruf einer Körperschaftsteuerbescheinigung ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, so dass auch bestandskräftig angerechnete Körperschaftsteuer zurückverlangt werden konnte.

184 Dieser Systematik entsprach es auch, dass bei ungeklärter Rechtslage der Streubesitzaktionär keinen Rechtsanspruch gegen die ausschüttende Körperschaft auf Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung hatte³⁵. Dieser Systematik entsprach es ferner, dass - bis zu dem nachstehend in Abschnitt D. abgehandelten Gesetz vom 9. Dezember 2004 - die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO angesehen wurde, welches die Festsetzungsfrist nach dessen Satz 2 neu in Gang setzt. Die durch Ge-

³⁴ BFH, Urt. v. 6.10.1993 I R 101/92, BStBl. 1994 II 191, **Anlage 28**

³⁵ Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 44 KStG Rn. 39 und 40, Erg. Lfg. Mai 2000, **Anlage 29** unter Berufung auf BGH, Urt. v. 24.02.1988, BGHZ 103 S. 283, **Anlage 30**. Siehe dazu oben Abschnitt B. II. 3.

setz vom 9. Dezember 2004 speziell für die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf ausländischen Dividenden und auf Auslandseinkünfte eingeführte Regelung hätte nämlich auch bei reinen Inlandssachverhalten zu einer Totalverweigerung des Rechtsschutzes geführt: Die Finanzverwaltung hätte eine ausschüttende inländische Körperschaft durch Vertreten einer unrichtigen Rechtsauffassung nur solange an der Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung zu hindern brauchen, bis die Veranlagung ihres Aktionärs bestandskräftig ist. Wäre in einem zwischen ausschüttender Körperschaft und Finanzamt geführten Finanzrechtsstreit endlich geklärt worden, dass die ausschüttende Körperschaft ihren Aktionären eine Körperschaftsteuerbescheinigung ausstellen darf, hätte das deren Aktionären mangels Behandlung der Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis wegen inzwischen eingetretener Bestandskraft ihrer Steuerbescheide nichts mehr genutzt³⁶.

185 War die Rechtslage zwischen ausschüttender Körperschaft und Finanzverwaltung geklärt, so hatte der Streubesitzaktionär nach § 44 Abs. 1 KStG a.F. gegen die ausschüttende inländische Körperschaft einen Anspruch auf Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung. Diesen konnte er vor Gericht einklagen. Die Dauer eines zwischen Aktionär und ausschüttender Körperschaft geführten Verfahrens auf Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung war für die Realisierung des Anrechnungsanspruchs unproblematisch, weil erst die Vorlage der (freiwillig oder nach § 894 ZPO erzwungenen) Körperschaftsteuerbescheinigung beim Finanzamt das rückwirkende Ereignis darstellte, welches nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist beginnen ließ.

³⁶ In unserem Schriftsatz vom 23.11.2007 an das Finanzgericht Köln S. 50-56, **Anlage 9**, haben wir darum auch dargelegt, warum die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz AO durch Gesetz vom 9.12.2004 nicht nur gegen das europäische Gemeinschaftsrecht, sondern auch gegen das Rechtsstaatsprinzip des deutschen Verfassungsrechts verstößt.

b) Zur Funktion der Körperschaftsteuerbescheinigung bei Dividenden, für welche Deutschland keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung vorsieht

186 Die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung als materielles Tatbestandsmerkmal für die Anrechnung von Körperschaftsteuer zu behandeln macht aber nur dann Sinn, wenn und soweit das Gesetz die ausschüttende Körperschaft zur Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung verpflichtet. Eine Verpflichtung zur Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen sah und sieht das deutsche Recht nur für die Belastung inländischer Dividenden mit inländischer Körperschaftsteuer vor.

187 Nach deutschem Recht wird weder einer inländischen Körperschaft die Verpflichtung auferlegt, unter Anwendung des EuGH-Urteils v. 12.12.2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, eine von §§ 30 Abs. 2 Nr. 1, 44 Abs. 1 Nr. 7 KStG a.F. abweichende Bescheinigung auszustellen, wonach für EK 01-Dividenden eine anrechenbare Körperschaftsteuer zu bescheinigen wäre, noch wird ausländischen Körperschaften die Verpflichtung auferlegt, in Anwendung des Urteils Manninen Körperschaftsteuerbescheinigungen auszustellen. § 44 Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. verpflichtet nur in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerliche Körperschaften zur Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigung, und dies auch nur für deutsche Körperschaftsteuer aus Inlandsdividenden.

188 U.E. stellt es einen Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz und den effet utile des Gemeinschaftsrechts dar, dass Deutschland die Gewährung der Körperschaftsteueranrechnung aus der Rechtsprechung Manninen und Test Claimants in the FII Group Litigation von der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung abhängig macht, welche die ausschüttende Körperschaft oder ihre Bank ausstellen muss, wenn Deutschland nicht gleichzeitig dafür Sorge trägt, dass die Verpflichtung der ausschüttenden Körperschaft zur Ausstellung der Bescheinigung rechtswirksam begründet wird und für Streubesitzaktionäre wie Heinz Meilicke auch effektiv durchsetzbar ist. Das führt nämlich zu einem circulus vitiosus:

- Deutschland verweigert die geschuldete Anrechnung von Körperschaft aus Auslandsdividenden unter Berufung auf das nicht erfüllte Tatbestandsmerkmal „Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung“ nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG a.F.
- die ausschüttende Körperschaft verweigert die Ausstellung einer Bescheinigung über nach Manninen anrechenbare Körperschaftsteuer, weil sie als ausländische Gesellschaft dazu nicht verpflichtet ist.

189 Deutschland ist auch gar nicht in der Lage, eine ausländische Körperschaft wirksam zur Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung an ihre deutschen Aktionäre zu verpflichten. Das Rechtsverhältnis zwischen ausländischen Körperschaften und ihren Aktionären richtet sich nicht nach deutschem Recht, sondern nach dem Recht des Sitzstaates. U.E. ist es mit dem Effektivitätsgrundsatz und dem effet utile des Gemeinschaftsrechts nicht vereinbar, dass Deutschland die Durchsetzung der Heinz Meilicke zustehenden Ansprüche auf Anrechnung von Körperschaftsteuer nach der Manninen-Rechtsprechung davon abhängig macht, ob die ausschüttenden ausländischen Körperschaften - freiwillig - eine Körperschaftsteuerbescheinigung ausstellen, ohne dazu verpflichtet zu sein.

190 Steht die Ausstellung der von Deutschland geforderten Körperschaftsteuerbescheinigung im Belieben eines Dritten (der ausschüttenden Körperschaft oder einer Bank), dann haben Streubesitzaktionäre in der Lage von Heinz Meilicke kein **Recht**, sondern noch eine **Chance** auf Anrechnung von Körperschaftsteuer, deren Realisierung vom freien Belieben eines Dritten und damit bestenfalls vom Zufall abhängt. Der Effektivitätsgrundsatz und der effet utile des Gemeinschaftsrechts gebietet nach unserem Verständnis einen gerichtlich durchsetzbaren Anspruch. Dem steht die Chance, dass ein Dritter sich freiwillig zur Ausstellung einer von der deutschen Finanzverwaltung geforderten Bescheinigung bequemt, nicht gleich.

191 Im hier vorliegenden Fall kommt hinzu, dass Deutschland die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen über ausländische Dividenden sogar behindert. Zum einen unterlässt Deutschland die Veröffentlichung eines amtlichen Musters für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden. Zum anderen droht Deutschland Ausstellern von „unrichtigen“ Körperschaftsteuerbescheinigun-

gen mit der Haftung nach §§ 44 Abs. 5 und 6, 45 Abs. 4 KStG a.F. Das beklagte Finanzamt Bonn-Innenstadt droht sogar mit der Einleitung eines Strafverfahrens, wenn Körperschaftsteuerbescheinigungen ausgestellt werden³⁷. Selbst gutwillige Gesellschaften und gutwillige Banken weigern sich unter Hinweis auf diese von Deutschland angedrohte Haftung, für Dividenden ausländischer Gesellschaften oder aus EK 01-Dividenden inländischer Gesellschaften enthaltene, nach Manninen und Test Claimants in the FII Group Litigation anrechenbare Körperschaftsteuer zu bescheinigen (Nachweise in Fn. 32).

C. Schätzung

192 Nachdem wir uns im vorangegangenen Abschnitt B mit der Frage beschäftigt haben, wie die Körperschaftsteuergutschrift nach Rn. 54 des Manninen-Urteils unter Berücksichtigung des Urteils Test Claimants in the FII Group Litigation zu berechnen wäre, wenn alle für die Berechnung erforderlichen Parameter exakt bekannt wären, und welche Formerfordernisse (Gliederungsrechnung und Körperschaftsteuerbescheinigung) Deutschland dazu noch aufstellen darf, wollen wir uns nunmehr der vom Finanzgericht in seinen Vorlagefragen 1 bis 3 aufgeworfenen Frage zuwenden, wie vorzugehen ist, wenn diese Parameter faktisch nicht exakt feststellbar sind, insbesondere ob und ggf. wie die Höhe der Körperschaftsteuergutschrift zu schätzen ist.

193 Bei jeder Schätzung liegt es nach unserem Verständnis in der Natur der Sache, dass - jedenfalls im Ansatz - alle Tatsachen bei der Schätzung zu berücksichtigen sind, welche auch zu berücksichtigen wären, wenn die zu schätzenden Tatsachen exakt bekannt wären. Eine Schätzung muss ein vereinfachtes Abbild des rechtlich maßgebenden Wertes sein und darf keine logischen Fehler enthalten. Das Gericht darf daher nicht grundsätzlich falsche oder offenbar unsachliche Erwägungen zugrundelegen, und es darf nicht wesentliche, die Entscheidung bedingende Tatsachen außer acht lassen (so für das deutsche Recht BGH, Urt. v. 29.09.1951, BGHZ 3, 162 (175); v. 30.04.1952, BGHZ 6, 62; grundlegend schon RG, Urt. v. 21.03.1911, Gruchot 55, 1179 (1184)). Wenn z.B. die Verpflichtung zur Berück-

³⁷ Schriftsatz vom 23.04.2008, Rn. 39, Anlage 18.

sichtigung von mittelbaren Körperschaftsteuervorbelastungen nach dem EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* bei exakter Rechnung zu berücksichtigen ist, dann muss die mittelbare Körperschaftsteuervorbelastung auch bei einer Schätzung berücksichtigt werden (siehe Vorlagefrage 3).

194 Nach Rn. 54 des *Manninen*-Urteils können Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer auf alle Fälle kein Hemmnis für den freien Kapitalverkehr rechtfertigen.

195 Dies vorausgeschickt, wollen wir uns nun den vom Finanzgericht aufgeworfenen Fragen des Gemeinschaftsrechts zuwenden, welche sich zusätzlich im Rahmen einer Schätzung ergeben.

I. Vorgaben zum Nachweis anzurechnender deutscher Körperschaftsteuer

196 Die Frage, in welcher Weise ein Steuerpflichtiger die Höhe der ihm zustehenden Körperschaftsteueranrechnung aus Dividenden nachweisen muss, stellt sich nicht nur für Auslandsdividenden im Rahmen des gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbots, sondern sie stellt sich schon bei Inlandsdividenden. Da Auslands-sachverhalte grundsätzlich nicht schlechter behandelt werden dürfen als Inlands-sachverhalte, scheint es uns richtig, vorab auch in dieser Hinsicht noch einige Aspekte des deutschen Anrechnungsverfahrens hervorzuheben.

197 Bei der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Inlandsdividenden hat Deutschland vom inländischen Anteilseigner nicht verlangt, dass er die Richtigkeit der Berechnung des Körperschaftsteueranrechnungsguthabens nachweist. Der deutsche Gesetzgeber war sich vielmehr bewusst, dass Dividendenempfängern ein solcher Nachweis nicht zuzumuten ist, selbst wenn das Finanzamt begründete Zweifel an der Richtigkeit einer ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung hat. Bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen braucht der Anteilseigner nicht zusätzlich zu der Vorlage der Bescheinigung nach amtlichem Muster nachzuweisen, dass die Körperschaftsteuerbescheinigung inhaltlich richtig sei³⁸. Zwischen der von der Körperschaft entrichteten und der beim Anteilseigner anzurechnenden Körper-

³⁸ BFH-Urt. v. 6.10.1993 I R 101/92, BStBl. II 1994 S. 191, Anlage 28

schaftsteuer besteht nach der Rechtsprechung des BFH nur ein vom Gesetzgeber gedanklich angenommener, aber kein tatsächlicher Zusammenhang. Die Anrechnung wird beim Anteilseigner darum vorgenommen, weil der Gesetzgeber eine entsprechende Steuerbelastung der Körperschaft unterstellt. Wie der BFH a.a.O. S. 193 ausführt, ist dies auch bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen häufig schon aus praktischen Gründen nicht möglich. Ob eine der Bescheinigung entsprechende Körperschaftsteuer tatsächlich erhoben worden ist, ist für die Anrechenbarkeit der bescheinigten Körperschaftsteuer grundsätzlich unerheblich³⁹.

198 Darum hat der Bundesfinanzhof auch formuliert, dass bei Streit zwischen Dividendenempfänger und Finanzamt über die Körperschaftsteueranrechnung nicht die Akten der ausschüttenden Körperschaft beizuziehen sind⁴⁰. Die Richtigkeit der als anrechenbar bescheinigten Körperschaftsteuer wurde bei inländischen Körperschaftsteuergutschriften in anderer Weise hergestellt: Durch die Verpflichtung zur Berichtigung einer unrichtigen Bescheinigung nach § 44 Abs. 4, § 45 Abs. 4 KStG sowie über die Haftung der ausstellenden Körperschaft oder ihrer Bank für eine unrichtige Bescheinigung nach § 44 Abs. 5 und 6 sowie § 45 Abs. 4 KStG.

199 Die Initiative zur Berichtigung einer unrichtigen Körperschaftsteuerbescheinigung lag beim deutschen Fiskus, welcher durch die steuerliche Betriebsprüfung in der Lage war, bei den ausschüttenden Körperschaften die Richtigkeit ausgestellter Körperschaftsteuerbescheinigungen zu überprüfen. Diese Überprüfungsmöglichkeit hat Deutschland nach der Amtshilferichtlinie auch bei in Dänemark und den Niederlanden ansässigen ausländischen Körperschaften, deren Dividende nach dem Manninen-Urteil des EuGH das Recht auf eine Körperschaftsteueranrechnung gewährt.

II. Warten auf den deutschen Gesetzgeber?

200 Auf S. 47 seines Vorlagebeschlusses deutet das Finanzgericht die Frage an, ob die Methode der Körperschaftsteueranrechnung zur Umsetzung der EuGH-Urteile Manninen und Test Claimants in the FII Group Litigation vom deutschen Gesetz-

³⁹ BFH, a.a.O. S. 193

⁴⁰ BFH, Ur. a.a.O. S. 193

geber erst noch festgelegt werden muss. Es bestünden mehrere mögliche Methoden. Das Finanzgericht habe Zweifel, ob sie sich unmittelbar aus der Kapitalverkehrsfreiheit und dem Effektivitätsgrundsatz ableiten lassen, oder ob es zur Umsetzung einer Entscheidung des deutschen Gesetzgebers bedürfe.

201 Dem ist entgegenzuhalten, dass der Anspruch der Empfänger von dänischen und niederländischen Dividenden auf Unterlassung der Benachteiligung im Vergleich zu Empfängern von Dividenden deutscher Gesellschaften sich unmittelbar aus der Kapitalverkehrsfreiheit ableiten lässt. Die Kapitalverkehrsfreiheit gibt einen unmittelbaren Anspruch des Unionsbürgers auf Anrechnung, welcher nicht von der Umsetzungsentscheidung des nationalen Gesetzgebers abhängig ist. Der deutsche Gesetzgeber hat nachhaltig gezeigt, dass er nicht von sich aus bereit ist, die Kapitalverkehrsfreiheit zu gewähren.

202 Unter diesen Umständen auf das Tätigwerden des deutschen Gesetzgebers zu warten wäre wie ein „Warten auf Godot“⁴¹.

203 Wir sind der Auffassung, dass nur der Gerichtshof die erforderliche Neutralität, aber auch die Autorität besitzt, um unter mehreren möglichen Methoden der Erstreckung des Anrechnungsverfahrens auf Auslandsdividenden die ausgewogenste auszusuchen. Der betroffene Mitgliedstaat ist parteiisch. Seine Entscheidung würde sich erneut an Art. 56 EG messen lassen und vom Gerichtshof überprüft werden müssen. Näheres zum Spannungsverhältnis zwischen einer rechnerisch genauen Schätzungsmethode und effet utile in Abschnitt C. V.

III. Anhaltspunkte für eine Schätzung der von der ausschüttenden dänischen und niederländischen Gesellschaft „entrichteten“ anrechenbaren Körperschaftsteuer

204 Richtigerweise stellt sich allein die Frage, welche Anforderungen Deutschland bei Beachtung des Gemeinschaftsrechts an den Nachweis führen darf, dass die hier interessierenden dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Körperschaften

⁴¹ Samuel Beckett, Warten auf Godot, 1949

- seit dem 1. Januar 1977 bis Beginn des Ausschüttungsjahres ausreichende Körperschaftsteuer für die streitgegenständlichen Dividenden „entrichtet“ haben (siehe Abschnitt B. II. 1. ff.) und
- wieviel davon durch frühere Ausschüttungen i.S.v. Abschnitt B. II. 5. verbraucht ist.

205 Wenn es um die Frage geht, ob und unter welchen Umständen **diese** Frage mangels der Möglichkeit einer exakten Ermittlung im Wege der Schätzung zu entscheiden ist, merken wir Folgendes an:

1. Ausschüttungsverhalten börsennotierter Kapitalgesellschaften

206 Wir haben bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass börsennotierte Kapitalgesellschaften nicht ihren ganzen Gewinn auszuschütten pflegen, sondern durchschnittlich einen zwischen 1/3 und 2/3 liegenden Anteil ihres Gewinns nach Steuern einbehalten⁴².

207 In dem Zusammenhang dürfen wir darauf hinweisen, dass viele börsennotierte Unternehmen indirekt Eigenkapital dadurch an die Aktionäre zurückgeben, dass sie an der Börse eigene Aktien aufkaufen. Nach der Rechtslage unter dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungssystem stellte der Ankauf eigener Aktien aber steuerlich keine Gewinnausschüttung dar, welche zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigte⁴³. Durch den Erwerb eigener Aktien wurde also auch kein Körperschaftsteuerguthaben verbraucht. Die hier vorgetragene Ausschüttungsquote bezieht sich nur auf offene Gewinnausschüttungen mittels Dividenden, nicht auf die Verwendung von Eigenkapital zum Erwerb eigener Aktien.

208 Dass börsennotierte Gesellschaften regelmäßig nicht soviel Dividende auszuschütten pflegten, dass das ganze Körperschaftsteuerguthaben erschöpft wurde, sieht man auch an den inländischen Dividendeneinnahmen von Heinz Meilicke. Aus-

⁴² Handelsblatt v. 19.11.2009, S. 1, **Anlage 26**

⁴³ BMF-Schreiben vom 2.12.1998, BStBl. 1998 I 1509, **Anlage 31**

weislich der dem Gerichtshof vorliegenden Steuerakten waren die Dividenden aus deutschen Quellen ganz überwiegend bereits mit deutscher Körperschaftsteuer ausreichend vorbelastet. Nur in zwei Fällen, Continental AG und FAG Kugelfischer Georg Schäfer KGaA, kam es zu Ausschüttungen aus Auslandseinkünften i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F., für welche Deutschland die Körperschaftsteuergutschrift versagte. Dass war aber gemeinschaftsrechtswidrig, weil nach dem Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation die Körperschaftsteueranrechnung auch für ausländische Kapitalertragsteuer und Körperschaftsteuer hätte gewährt werden müssen. Hätte Deutschland die Rechtsgrundsätze des Urteils Test Claimants in the FII Group Litigation angewendet, so hätte Continental AG mehr als genug Vorbelastung mit an EU-Länder entrichteter Körperschaftsteuer gehabt, um die bescheinigten EK 01-Dividenden mit Körperschaftsteuergutschriften zu versehen. Auf die Anrechenbarkeit der an Drittstaaten entrichteten Körperschaftsteuer kam es dafür nicht an.

Beweis: Zeugnis des Herrn Daniel-Christian Frehrking, zu laden Continental AG, Konzern Steuerabteilung, Vahrenwalder Straße in 30165 Hannover⁴⁴

209 Von FAG Kugelfischer Georg Schäfer AG haben wir keine Auskunft erhalten können, weil diese Gesellschaft zwischenzeitlich nicht mehr existiert.

210 Soweit nach der Lebenserfahrung oder aus sonstigen Gründen feststeht, dass eine ausländische Kapitalgesellschaft bei weitem nicht so viel ausgeschüttet hat, dass ihre gesamte seit 1. Januar 1977 entrichtete Körperschaftsteuer durch mit Dividenden einhergehende Körperschaftsteuergutschriften verbraucht ist, stellt es ein an Schikane⁴⁵ grenzendes Verlangen dar, von Streubesitzaktionären wie Heinz Meilicke die Vorlage einer Gliederungsrechnung durch die ausländische Kapitalgesellschaft zu verlangen oder die Anrechnung von Körperschaftsteuer mangels Nachweises der Gliederungsrechnung zu versagen.

⁴⁴ Beweisantritt bereits in unserem Schriftsatz vom 23.04.2009 S. 14 an das Finanzgericht, **Anlage 18**

2. Konzernsteueraufwand als Anhaltspunkt für entrichtete Körperschaftsteuer

211 Grundsätzlich kann auch der veröffentlichte Ertragsteueraufwand i.S.v. Art. 23 Nr. 14 und 19, Art. 24 Nr. 8 und 11, Art. 25 Nr. 12 und 17 und Art. 26 Nr. 6 und 9 der 4. EG-Richtlinie vom 25. Juli 1978 78/660/EWG (Bilanzrichtlinie) und der Konzernertragsteueraufwand i.S.v. Art. 24 der 7. EG-Richtlinie (Konzernbilanzrichtlinie) vom 13. Juni 1983, 83/349/EWG, als Anhaltspunkt für die seit dem 1. Januar 1977 entstandene Ertragsteuerbelastung herangezogen werden. Die daraus sich ergebenden Zahlen sind jedoch aus mehreren Gründen für die i.S.v. Rn. 54 des Manninen-Urteils „entrichtete“ Körperschaftsteuer nicht maßgeblich, sondern bleiben regelmäßig hinter der anrechenbaren „entrichteten“ Körperschaftsteuer zurück.

a) Ertragsteueraufwand in Einzelabschlüssen

212 Die Einzelabschlüsse geben nur einen Überblick über den tatsächlichen Ertragsteueraufwand der ausschüttenden Muttergesellschaft, nicht aber darüber, in welcher Höhe von der ausschüttenden Körperschaft empfangene Dividenden aus Deutschland, aus Dänemark oder den Niederlanden oder aus anderen Mitgliedstaaten der EU, des Europäischen Wirtschaftsraums oder aus Drittstaaten mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind, welche nach dem Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* angerechnet werden müssten.

b) Ertragsteueraufwand im Konsolidierungskreis

213 Eine Deckungsgleichheit des Konzernsteueraufwandes mit der anrechenbaren Körperschaftsteuer besteht nur bei Tochterunternehmen, die in den Konzernabschluss einbezogen sind. Die meisten börsennotierten Körperschaften sind aber auch an Gesellschaften beteiligt, bei denen sie keine kontrollierende Beteiligung, sondern nur eine Minderheitsbeteiligung halten. Solche Beteiligungen sind in dem Konzernabschluss nicht enthalten. Deren Ertragsteueraufwand erscheint darum auch nicht in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Anrechenbare Körper-

⁴⁵ § 226 BGB

schaftsteuer aus solchen Dividenden ist aber sehr wohl in das Anrechnungsverfahren einzubeziehen⁴⁶.

c) **Latente Ertragsteuern**

214 Einzelabschlüsse und Konzernabschlüsse enthalten beim Ertragsteueraufwand auch latente Steuern und ggf. auch latente Erträge aus Steuererstattungen. Es handelt sich dabei um noch nicht entrichtete Ertragsteuern. Z.B. werden steuerliche Verlustvorträge als Minderung des Ertragsteueraufwandes behandelt, obwohl sie zu einer Minderung der „entrichteten“ Körperschaftsteuer erst führen, wenn die Verlustvorträge die Ertragsteuern auf Gewinne zukünftiger Jahre mindern.

3. **Mitwirkungspflicht von Heinz Meilicke nach § 90 Abs. 2 AO?**

215 Das beklagte Finanzamt könnte sich auf § 90 Abs. 2 AO berufen wollen, wonach ein Steuerpflichtiger bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, weitgehende Verpflichtungen zur Mitwirkung und Beweisbeschaffung hat. Das Finanzgericht weist aber selbst auf S. 44 des Vorlagebeschlusses darauf hin, dass deutsche Anleger - wie die Kläger als Rechtsnachfolger von Heinz Meilicke - den ausschüttenden Kapitalgesellschaften gegenüber keinen Herausgabeanspruch auf Unterlagen oder auf Erstellung einer „Schatten-Eigenkapitalgliederung“ haben.

216 Nun ist es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht von vornherein ausgeschlossen, wenn Deutschland bei Auslandssachverhalten auch innerhalb der EU weitergehende Mitwirkungspflichten statuiert als bei Inlandssachverhalten. Die deutsche Regierung wird sich in ihrer Stellungnahme zu dem Vorlagebeschluss darum möglicherweise darauf berufen, die Kläger hätten hinsichtlich des Nachweises anrechenbarer Körperschaftsteuer aus dänischen und niederländischen Dividenden eine erweiterte Mitwirkungspflicht gehabt, der sie nicht nachgekommen seien.

⁴⁶ siehe oben Abschnitt B. I. 2. und B. II. 1. (b)

217 Einem solchen Argument wäre aber entgegenzuhalten, dass Deutschland auch nach dem Rechtsgedanken des § 90 Abs. 2 AO eine erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten in dem Zeitpunkt hätte statuieren müssen, in dem die Geschäftsbeziehung bestand, welche es Heinz Meilicke ermöglicht hätte, solche Auskunftsforderungen an den Geschäftspartner zu stellen. Mit einer ordnungsgemäßen, für den EU-Bürger zumutbaren Steuerverwaltung ist es aber nicht vereinbar, wenn Deutschland mehr als 10 Jahre später Anforderungen an Streubesitzaktionäre stellt, von ausländischen Gesellschaften Informationen zu Auslandssachverhalten zu beschaffen, deren Beschaffung im Nachhinein nicht mehr möglich und nicht durchsetzbar ist, weil Deutschland es versäumt hat, den Steuerpflichtigen durch Veröffentlichung von amtlichen Mustern für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen oder auf andere Weise rechtzeitig Auflagen zur Aufklärung von Auslandssachverhalten zu machen.

218 Konkret auf unseren Fall bedeutet dies:

219 Hätte Deutschland schon in den Streitjahren 1995 bis 1997 durch Gesetz oder aufgrund einer gesetzlichen Ermächtigung Nachweise gefordert, welche Deutschland zur Voraussetzung von Körperschaftsteuergutschriften aus Auslandsdividen den macht, dann hätten nicht nur die Streubesitzaktionäre in der Lage von Heinz Meilicke, sondern vor allem auch die ausländischen börsennotierten Kapitalgesellschaften mit deutschen Aktionären entsprechende Maßnahmen treffen können und möglicherweise getroffen.

220 Wir halten es aber weder für erforderlich noch für sinnvoll, im hiesigen Verfahrensstadium die Frage zu vertiefen, was Deutschland hätte fordern dürfen, wenn Deutschland rechtzeitig in den Streitjahren 1995 bis 1997 aus deutscher Sicht wünschenswerte Mitwirkungspflichten der ausländischen börsennotierten Kapitalgesellschaften und ihrer deutschen Streubesitzaktionäre bekannt gemacht hätte.

221 Nach dem Effektivitätsgrundsatz und dem effet utile des Gemeinschaftsrechts ist es Deutschland verwehrt, erstmals nach so langer Zeit an Streubesitzaktionäre in der Lage von Heinz Meilicke Anforderungen zur Mitwirkung und Beschaffung von Information zu stellen. Deutschland hat die rechtzeitige Beschaffung von etwa erforderlichen exakteren Informationen durch sein eigenes Fehlverhalten verhindert.

Die Versäumnisse Deutschlands bei einer mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbaren Ausgestaltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens seien nachstehend noch einmal aufgezeigt:

a) **Gesetzesvorhaben gemäß Bundestagsdrucksache 12/5016**

222 Nachdem der Ruding-Bericht im März 1992 die Unvereinbarkeit des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens mit dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot aus Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit offen gelegt hatte, machte die deutsche Regierung Ansätze zur Beseitigung der Gemeinschaftswidrigkeit. Das ergibt sich nicht nur aus dem Aufsatz von Zeitler, damals Staatssekretär im Bundesfinanzministerium, und Krebs, dem Vater des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens und ebenfalls altgedienter Beamter im Bundesfinanzministerium in Der Betrieb 1993 S. 1051, S. 1, 80-81, (**Anlage 32**). Das führte schon 1993 sogar zu einem Gesetzesvorschlag der deutschen Bundesregierung zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer (Bundestagsdrucksache 12/5016, **Anlage 33**⁴⁷). Dieses Gesetzesvorhaben scheiterte aber am Widerstand derjenigen Politiker, welche trotz Kenntnis des Ruding-Berichts ganz offen Inlandsinvestitionen mehr als Auslandsinvestitionen fördern wollten, und es darum vorzogen, es auf ein Klageverfahren vor dem Europäischen Gerichtshof ankommen zu lassen. Auf S. 81 der Bundestagsdrucksache wird ganz offen gesagt:

„Die Fraktion der SPD hat die Ablehnung dieser Maßnahme damit begründet, daß diese Regelung zu Auslandsinvestitionen anreizen und damit das Gegenteil einer Standortsicherung bewirken könne.“

Wer die Beseitigung einer gemeinschaftswidrigen Diskriminierung mit dem Argument verweigert, damit würde „zu Auslandsinvestitionen angereizt und das Gegenteil einer Standortsicherung bewirkt“, der verstößt vorsätzlich⁴⁸ gegen das Gemeinschaftsrecht.

⁴⁷Vgl. hierzu auch Buyer, in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 b Rn. 2 a, Erg. Lfg. August 2000, **Anlage 34**

⁴⁸ Ein Verbotsirrtum schließt nach deutschem Rechtsverständnis den Vorsatz nicht aus, vgl. §§ 15, 17 StGB

b) Vertragsverletzungsverfahren der Kommission

223 Auch als die EU-Kommission mit Schreiben vom 31.10.1995 offiziell das Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland einleitete,⁴⁹ rührte sich Deutschland nicht und traf insbesondere keine Anstalten, um den Steuerpflichtigen in der Lage von Heinz Meilicke Hinweise zu geben, welche tatsächlichen Nachweise Deutschland von Heinz Meilicke verlangen würde, wenn Heinz Meilicke die ihm zustehende Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden einfordern werden würde.

c) Umstellung auf Halbeinkünfteverfahren

224 Auch anlässlich der gesetzlichen Umstellung auf das Halbeinkünfteverfahren ab 01. Januar 2001 machte Deutschland keine Anstalten, Streubesitzaktionären in der Lage von Heinz Meilicke einen Fingerzeig zu geben, dass Deutschland über das für deutsche Körperschaftsteuergutschriften Erforderliche hinaus für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus ausländischen Dividenden erweiterte Nachweise verlangen würde. Dabei war Deutschland aus dem Rädler-Verfahren⁵⁰ bekannt, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden auf der Tagesordnung stehen würde. Auch war seit langem bekannt, dass das Gemeinschaftsrecht grundsätzlich rückwirkend anzuwenden ist.

d) Klarheit durch Verkooijen-Urteil

225 Die Klarheit, dass das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar ist und dass Streubesitzaktionäre in der Lage

⁴⁹ Siehe Schlussanträge von Generalanwältin Stix-Hackl im Verfahren C-292/94 – Meilicke – Rn. 47

⁵⁰ Finanzgericht München, Urt. v. 26.01.1998, EFG 1998, 1076. Revision aus verfahrensrechtlichen Gründen zurückgewiesen durch BFH, Urt. v. 18.01.1998, I R 47/98, vorgelegt als Anlage 1 zum Schriftsatz vom 24.06.2002, **Anlage 2**

von Heinz Meilicke die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden verlangen konnten, war spätestens durch das EuGH-Urteil vom 06. Juni 2000 in der Rs. C-95/98, Verkooijen, hergestellt⁵¹. Die Klarstellung durch dieses Urteil war so deutlich, dass Deutschland selbst in seiner Stellungnahme an den Gerichtshof vom 22. Oktober 2004 in der Rs. C-292/04 Rn. 67 f. das Verkooijen-Urteil als Begründung dafür heranzog, Steuerpflichtigen in der Lage von Heinz Meilicke habe seitdem zugemutet werden können, Ansprüche geltend zu machen. Dann muss Deutschland sich auch vorhalten lassen, nicht spätestens nach Verabschiedung des Verkooijen-Urteils vom 06. Juli 2000 Maßnahmen ergriffen zu haben, um den Steuerpflichtigen mitzuteilen, welche zusätzlichen Nachweisanforderungen Deutschland für die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden noch stellen würde.

226 Dasselbe gilt für das Verhalten der deutschen Regierung nach Erlass der Urteile Manninen vom 07. September 2004, Rs. C-319/02 und vom 06. März 2007, Rs. 292/04 – Meilicke. Auch danach hat Deutschland nichts getan, um den Steuerpflichtigen und den ausschüttenden Körperschaftsteuern eine zu diesem Zeitpunkt vielleicht noch mögliche Sachverhaltsaufklärung aufzugeben. Im Gegenteil behindert Deutschland die Gewährung der Körperschaftsteuergutschrift weiterhin nach Kräften.

e) **Kein amtliches Muster**

227 Deutschland verhält sich auch widersprüchlich, wenn Deutschland einerseits die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach amtlichen Muster im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 3b EStG a.F. zur Voraussetzung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden macht, gleichzeitig aber kein amtliches Muster zur Verfügung stellt.

228 Auf S. 16 seines Vorlagebeschlusses weist das Finanzgericht zutreffend darauf hin, dass Deutschland erstmals mit Schriftsatz des Finanzamt Bonn-Innenstadt vom 6. August 2007 die Rechtsauffassung vertrat, die für inländische Dividenden

⁵¹ in diesem Sinne Franz Wassermeyer, damals Vorsitzender des für die Körperschaftsteuer zuständigen I. Senats des BFH, DB 2000 S. 1377

zu verwendenden amtlichen Muster (zuletzt: BMF Schreiben vom 20. Februar 2001, Bundessteuerblatt I 2001 S. 235) könnten in den Fällen der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung gleichermaßen verwendet werden. Diese Rechtsauffassung wurde von Deutschland aber nicht amtlich veröffentlicht, so dass weder ausländische Gesellschaften noch inländische oder ausländische Banken, denen unter Berufung auf diese Rechtsauffassung des Finanzamtes Bonn Innenstadt eine Körperschaftsteuerbescheinigung abverlangt wurde, sich daraus verpflichtet fühlten.⁵²

229 Die Verwendung der für inländische Dividenden veröffentlichten amtlichen Muster für Auslandsdividenden ist auch nicht naheliegend, weil das im BStBl. veröffentlichte amtliche Muster (**Anlage 35**) eindeutig auf Inlandssachverhalte abstellt.

230 Als die Kläger dann von Fortis Mees Pierson Bank und Den Danske Bank ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigungen vorlegten, wendete das beklagte Finanzamt ein, die Körperschaftsteuerbescheinigungen müssten einen anderen Inhalt haben. Welchen Inhalt sie haben sollen, sagt das beklagte Finanzamt aber nicht. Das Finanzgericht (S. 49 des Vorlagebeschlusses) hält die Bescheinigungen nicht für gesetzeskonform, da sie „insbesondere keine Angaben zu der Höhe der Leistung enthalten, für die jeweils der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt“. Damit verlangte man von ausländischen Körperschaften eine Gliederungsrechnung, welche gegen das EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* verstößt (siehe oben B. II. 7.).

4. Ermittlung der anrechenbaren Körperschaftsteuer durch Amtshilferichtlinie?

231 In Rn. 54 des Manninen-Urteils hat der Gerichtshof bereits ausgesprochen, dass Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer kein Hemmnis für den freien Kapitalverkehr rechtfertigen können. Um Schwierigkeiten zu überwinden, stehen Deutschland die Rechte aus der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG vom 19. Dezember 1977 in der heute geltenden Fassung zur Verfügung.

⁵² Nachweise in Fn. 32

232 Soweit Deutschland sich auf den Standpunkt stellen sollte, der Einsatz der Amtshilferichtlinie sei entweder den ausländischen Steuerbehörden oder den von den ausländischen Steuerverwaltungen angesprochenen ausländischen Unternehmen nicht zumutbar, so bemerken wir dazu, dass die Unzumutbarkeit ganz besonders aus der zwischenzeitlich abgelaufenen Zeit resultiert. 15 Jahre nach den Streitjahren sind die damals noch vorhandenen Mitarbeiter längst ausgeschieden. Unterlagen sind darum viel schwerer aufzufinden, selbst wenn sie noch nicht vernichtet sein sollten. In Deutschland beträgt die Aufbewahrungsfrist für Unterlagen jedenfalls 10 Jahre, welche schon seit dem letzten Streitjahr 1997 längst abgelaufen sind.

233 Soweit Deutschland sich auf die Unzumutbarkeit der Inanspruchnahme ausländischer Steuerverwaltungen nach der Amtsermittlungsrichtlinie beruft, verweisen wir außerdem darauf, dass die Dividenden, welche Heinz Meilicke in den Streitjahren von dänischen und niederländischen Gesellschaften erhalten hat, zu einem erheblichen Teil aus Einkünften herrühren, welche die dänischen und niederländischen Gesellschaften aus **deutschen** Tochtergesellschaften erzielt haben und welche in Deutschland einer **Belastung mit deutscher Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer** von **bis zu 52%** unterlegen haben⁵³. **Deutschland mag sich** erst einmal **selbst Amtshilfe** leisten und selbst die **deutsche Körperschaftsteuer** und **Kapitalertragsteuer** ermitteln, welche die aus Dänemark und den Niederlanden stammenden Dividenden von Heinz Meilicke vorbelastet haben.

IV. Verteilung der Beweislast

234 Da seit den Streitjahren 1995 bis 1997 schon soviel Zeit verstrichen ist, ist nicht auszuschließen, dass einzelne Sachverhaltselemente sich nicht mehr mit Sicherheit feststellen lassen. Dann stellt sich die Frage nach der Beweislast. Da das Finanzgericht ausdrücklich nach der Schätzung der Höhe der Körperschaftsteuerbelastung fragt, sind wir der Auffassung, dass auch nach der Beweislast gefragt ist und dass der Gerichtshof darum auch zur Beweislast Überlegungen anstellen und Ausführungen machen sollte.

⁵³ siehe oben Abschnitt B. II.1. (a) (i) und (b) (ii).

235 Im Verwaltungsrecht wird in Deutschland statt von Beweislast häufig auch von Feststellungslast gesprochen. Damit soll nach deutschem Rechtsverständnis die Frage, zu wessen Lasten ein objektiv nicht aufklärbarer Sachverhalt geht, vom zivilprozessualen Beibringungsgrundsatz unterschieden werden, wonach es im Belieben der Parteien steht, ob sie die für sie günstigen Tatsachen vollständig vortragen⁵⁴. Im Folgenden benutzen wir das gebräuchlichere Wort „Beweislast“. Wir glauben aber, dass die beiden Begriffe im hiesigen Zusammenhang synonym verwendet werden können.

1. Allgemeine Grundsätze der Beweislastverteilung

236 Allgemein gilt nach deutschem Steuerrecht: Für steuerbegründende oder erhöhende Tatsachen trägt das Finanzamt die Beweislast.

237 Für steuerentlastende oder steuermindernde Tatsachen trägt der Steuerpflichtige die Beweislast.⁵⁵

238 Für die hier interessierende Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden bedeutet dies u.E.:

239 **Der Steuerpflichtige** trägt die Beweislast dafür, wie viel anrechenbare Körperschaftsteuer von den ausschüttenden dänischen und niederländischen Körperschaften i.S.v. Rn. 54 des Manninen-Urteils seit 1977 „entrichtet“ worden ist (zu dem Rechtsbegriff Abschnitt B. II. 1. und 2.).

240 **Der deutsche Fiskus** trägt die Beweislast dafür, dass ein seit 1977 durch Entrichtung von Körperschaftsteuer entstandenes Anrechnungsguthaben durch frühere Ausschüttungen der dänischen bzw. niederländischen Körperschaften wieder vernichtet worden ist, bevor es zu den Ausschüttungen in den Streitjahren kam (siehe Abschnitt B. II. 5.).

⁵⁴ siehe Seer, in: Tipke/Kruse, § 96 FGO Rn. 79 (Erg. Lfg. Oktober 2006)

2. Umkehr der Beweislast

241 Die vorstehend in Abschnitt 1. dargelegte Regel für die Verteilung der Beweislast kennt eine Reihe von Ausnahmen, von welchen hier die folgenden relevant sind.

a) Prima-Facie-Beweis aus allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen

242 Allgemeine Erfahrungssätze, die aus der Lebenserfahrung resultieren, können einen Prima-Facie-Beweis darstellen, welcher die Beweislast demjenigen aufbürdet, der einen der Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhalt behaupten will⁵⁶.

243 Wir gehen davon aus, dass allgemeine Erfahrungssätze auch gemeinschaftsrechtlich zu einer Umkehr der Beweislast zu Lasten desjenigen führen, der sich auf einen der Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhaltsablauf beruft.

244 Hier spielen folgende Erfahrungssätze eine Rolle:

245 Im Durchschnitt mehrerer Jahre schütten börsennotierte Kapitalgesellschaften mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nur einen Teil ihres Gewinns als Dividende aus und stellen den anderen Teil zur Stärkung des Eigenkapitals in die Gewinnrücklage. Der Prozentsatz des einbehaltenen Gewinns liegt nach der Lebenserfahrung zwischen einem und zwei Drittel und im Durchschnitt etwa bei der Hälfte des nachhaltig erwirtschafteten Gewinns.

Beweis: Handelsblatt v. 19. November 2009, **Anlage 26**

246 Ein weiterer Erfahrungssatz geht dahin, dass die durchschnittliche Ertragsteuerbelastung dänischer und niederländischer Gesellschaften in den Jahren 1977 bis 1997 nicht niedriger, sondern höher als der in den Jahren 1995 bis 1997 geltende

⁵⁵ Nachweise bei Seer in: Tipke/Kruse § 96 FGO, Ergänzungslieferung Oktober 2006, Rn. 85 und 86.

⁵⁶ Nachweise bei Seer in: Tipke/Kruse § 96 FGO Rn. 19-52.

dänische bzw. niederländische Ausschüttungssteuersatz von 34 bzw. 35% war. Das gilt auch für die Körperschaftsteuerbelastung ihrer Auslandseinkünfte (Zur Belastung mit deutscher Körperschaftsteuer siehe Abschnitt B. II. 2. (b)).

247 Schon aufgrund des Prima-Facies-Beweises verbietet sich gemeinschaftsrechtlich eine Schätzung, welche zu Lasten von Streubesitzaktionären Einzelnachweise darüber verlangt, dass die dänischen und niederländischen Körperschaften seit 1977 eine ausreichende Menge von Körperschaftsteuer „entrichtet“ haben, um die Ausstattung der an Heinz Meilicke gezahlten Dividenden mit einer Körperschaftsteuer-gutschrift von 34/66 bzw. 35/66 zu rechtfertigen. Geboten ist vielmehr, von der Entrichtung ausreichender Körperschaftsteuer von 34/66 bzw. 35/65 der Bruttodividenden auszugehen und der deutschen Finanzverwaltung die Beweislast für einen von der Regel abweichenden Lebenssachverhalt aufzubürden.

b) Beweisvereitelung und Beweismittelunterdrückung

248 Nach allgemeinen deutschen Rechtsgrundsätzen führt eine pflichtwidrige Beweisvereitelung zur Umkehrung der Beweislast. Unter einer Beweisvereitelung wird ein vorsätzliches oder fahrlässiges Verhalten verstanden, dass dazu führen kann, einen an sich möglichen Beweis zu verhindern oder zu erschweren und dadurch die Beweissicherung des Gegners scheitern zu lassen.

249 Die deutsche Literatur und Rechtsprechung befasst sich gerade im Finanzprozess eher mit beweisvereitelnden Handlungen der Steuerpflichtigen.⁵⁷ Die Rechtsgrundsätze müssen aber ebenfalls zu Lasten eines Mitgliedstaates gelten, wenn dem Mitgliedsstaat vorzuwerfen ist, durch jahrelanges schuldhaftes Untätigbleiben die Beweisnot verursacht zu haben. Hier gilt gemeinschaftsrechtlich der (auf das römische Recht zurückgehende) Rechtsgrundsatz:

„Nemo auditur propriam turpitudinem allegans“

Zu Deutsch:

⁵⁷ Nachweise bei Seer, § 96 FGO, Rn. 70-72, Ergänzungslieferung Oktober 2006, **Anlage 39**

Niemand kann sich auf seine eigene Schändlichkeit berufen.

250 Unseres Erachtens ist dem Mitgliedsstaat Deutschland bei der Umsetzung seiner Pflicht zur Beseitigung der Diskriminierung im körperschaftssteuerlichen Anrechnungsverfahren durch Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden eine schuldhafte Beweisvereitelung anzulasten. Durch die nun schon 18 Jahre dauernde Weigerung, die Voraussetzungen klarzustellen, unter welchen Körperschaftsteuer aus ausländischen Dividenden in nicht-diskriminierender Weise angerechnet werden kann, hat Deutschland eine Beweisvereitelung betrieben, so dass Deutschland Streubesitzaktionären in der Lage von Heinz Meilicke nicht entgegenhalten kann, sie hätten jetzt noch die Höhe der anrechenbaren „entrichteten“ Körperschaftsteuer nachzuweisen.

3. Analoge Anwendung der Beweislastverteilung für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer

251 Die Beweislastverteilung für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer kann auch nicht von der Beweislastverteilung losgelöst werden, welche Deutschland für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer vorgesehen hat. Das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot gebietet vielmehr eine gleichartige Beweislastverteilung für die Anrechnung inländischer und ausländischer Körperschaftsteuer. Eine unterschiedliche Beweislastverteilung würde einer besonderen Rechtfertigung bedürfen, um dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot gerecht zu werden.

252 Wie oben unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 6. Oktober 1993, BStBl. 1994 II 191 (**Anlage 28**) dargelegt, trug bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen **das Finanzamt** die Beweislast dafür, dass die Ausschüttungsbelastung mit inländischer Körperschaftsteuer nicht hergestellt war. Mehr noch: Im Prozess zwischen Steuerpflichtigem und Finanzamt war dem Finanzamt der Beweis der Unrichtigkeit der Körperschaftsteuerbescheinigung untersagt. Das Finanzamt konnte im Prozess mit dem Steuerpflichtigen nicht einmal die Akten der ausschüttenden Körperschaft beiziehen lassen, um die Unrichtigkeit der Körperschaftsteuerbe-

scheinung zu beweisen⁵⁸. Das Finanzamt war an die Körperschaftsteuerbescheinigung gebunden. Es konnte lediglich durch eine Betriebsprüfung bei der ausschüttenden Körperschaft die Richtigkeit der ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung überprüfen. Erst nachdem das Finanzamt die Unrichtigkeit der ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung überprüft hatte, konnte es die ausschüttende Körperschaft veranlassen, die Bescheinigung nach § 44 abs. 4 KStG a.F. zu widerrufen.

253 Bestand zwischen ausschüttender Körperschaft und Finanzamt Streit über die Richtigkeit der Körperschaftsteuerbescheinigung, so musste erst dieser Meinungsverschiedenheit in einem Verfahren, an welchem nur der deutsche Fiskus und die ausschüttende Körperschaft beteiligt war, entschieden werden.

254 Erst danach konnte es

- zum Widerruf der Bescheinigung und
- wiederum danach zur Änderung der Veranlagung des Steuerpflichtigen kommen, dem die Körperschaftsteueranrechnung gewährt worden war.

255 Überträgt man diese Beweislastverteilung für die Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer auf die Beweislast bei der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden, so bedeutet dies:

256 Deutschland muss generell die Anrechnung in Höhe des Körperschaftsteuersatzes gewähren, den Dänemark bzw. die Niederlande im Ausschüttungsjahr nach allgemeinen Regeln auf die Besteuerungsgrundlage anwendete⁵⁹. Zum Nachweis dieses Steuersatzes bedarf es keiner Steuerbescheinigung, da dieser Steuersatz aus allgemein zugänglichen Quellen bekannt und für Dänemark und Niederlande in den Streitjahren auch feststeht. Der Leiter der Steuerabteilung der Fa. Heinz hat es auf den Punkt gebracht⁶⁰:

⁵⁸ BFH, a.a.O. S. 193

⁵⁹ Rn. 54 des Manninen-Urteils

⁶⁰ E-Mail-Schreiben vom 4.12.2008, vorgelegt als Anlage 11 zu unserem Schriftsatz vom 23.04.2009, **Anlage 18**.

„It seems to me that if the law merely looked to this simple calculation rather than to a more complex attribution of actual tax expense, then there would be no need for an attestation at all because once the dividend is known the tax number would follow automatically.“

zu Deutsch:

Wenn das Recht auf Anrechnung von Körperschaftsteuer sich lediglich nach dem Ausschüttungssatz richtet, dann bestünde kein Bedürfnis für die Erteilung einer Bescheinigung, weil, wenn der Betrag der Dividende bekannt ist, die Steuergutschrift automatisch daraus folgt.

257 Allenfalls stellt sich die Frage, ob Deutschland den Nachweis erbringen darf, dass die dänischen bzw. niederländischen Dividenden nicht mit seit 1977 „entrichteter“ Körperschaftsteuer vorbelastet sind. Für diesen der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechenden Sachverhalt obliegt Deutschland aber die Beweislast, und er kann auch nicht in dem Verfahren eingewendet werden, in welchem die Anrechnung geltend gemacht wird. Anderenfalls würde Deutschland nämlich in die Lage versetzt, die Erfüllung seiner gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung zur Anrechnung von Körperschaftsteuer noch weitere Jahre und Jahrzehnte zu verzögern. Deutschland bräuchte dann beim Finanzgericht nur die Aussetzung des über den Abrechnungsbescheid anhängigen Verfahrens zu beantragen, bis es seine Überprüfungen im Ausland durch ausländische Amtshilfe abgeschlossen hat. Man kann sich vorstellen, wie viel Zeit Deutschland sich dafür nehmen würde.

258 Deutschland muss vielmehr bei der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer die verfahrensmäßige Trennung akzeptieren, welche Deutschland für den Widerruf einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung praktiziert hat:

259 Deutschland muss erst einmal die Anrechnung zu dem Prozentsatz gewähren, der sich aus Rn. 54 des Manninen-Urteils ergibt. Der Ausschüttungssteuersatz von Dänemark und den Niederlanden kann für jedes Jahr leicht festgestellt werden. Deutschland kann diese Steuersätze und die daraus resultierenden Bruchteile für die Anrechnung aus Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden und aus EK 01-Dividenden inländischer Körperschaften auch im Bundessteuerblatt veröffentli-

chen. Die Anrechnung erfolgt mit Nachzahlungszinsen ab 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem die Dividende zugeflossen ist. Die Steuerpflichtigen sind so zu stellen, als hätten sie die Körperschaftsteuerbescheinigung mit Zufluss der Dividende erhalten und dem Finanzamt vorgelegt. Der Lauf von Nachzahlungszinsen beginnt nach § 233 a Abs. 2 und 2 a AO 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in welchem die Dividende zugeflossen ist. So sind auch die Nachzahlungszinsen für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer berechnet worden (Anlagen 1, 2 und 3 zum Schriftsatz der Kläger vom 23.11.2007, an das Finanzgericht Köln, hier vorgelegt in **Anlage 9**).

260 Falls Deutschland in irgendeinem Ausnahmefall nach Prüfung der von den dänischen und niederländischen Körperschaften „entrichtet“⁶¹ Körperschaftsteuer zu dem Ergebnis kommen sollte, dass es an einer genügenden Vorbelastung fehlte, so mag Deutschland die Körperschaftsteueranrechnung allenfalls in einem getrennten Verfahren widerrufen, so wie der Widerruf einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung ein neues rückwirkendes Ereignis darstellte⁶².

261 Auch stellte der Widerruf einer Körperschaftsteuerbescheinigung ein neues rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar, auf welches § 233 a Abs. 2 a AO Anwendung fand. Nachzahlungszinsen begannen aufgrund einer widerrufenen Körperschaftsteuerbescheinigung darum erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres zu laufen, in welchem der Widerruf dem Finanzamt zugegangen war.

262 Zumindest diese auf inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen gültige Rechtslage muss Deutschland sich auch für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer entgegenhalten lassen. Deutschland ist darum zu verpflichten, an Streubesitzaktionäre in der Lage von Heinz Meilicke die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden im Verhältnis des ausländischen Ausschüttungssteuersatzes zur Bruttodividende zu gewähren, ohne sich darauf berufen zu können, die ausländische ausschüttende Körperschaft habe eine solche Körperschaftsteuer nicht entrichtet. Der Anspruch ist entsprechend Rn. 204, 205 des EuGH-Urteils *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 12. Dezember 2006,

⁶¹ i.S.v. Rn. 54 des Manninen-Urteils und Abschnitt B. II. 1.

⁶² s. oben B. II. 8. a)

Rs. C-446/04 i.V.m. § 233 a AO beginnend 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Dividende zugeflossen ist, zu verzinsen.

263 Sofern Deutschland glaubt nachweisen zu können, dass die Auslandsdividenden ausnahmsweise nicht mit ausreichender „entrichteter“ Körperschaftsteuer vorbelastet war, ist Deutschland allenfalls berechtigt, dies in einem gesonderten Verfahren geltend zu machen, auf welches die Regeln anzuwenden sind, welche Deutschland für den Widerruf einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung vorgesehen hat. Deutschland trägt die Beweislast für das Fehlen ausreichender „entrichteter“ Körperschaftsteuer.

4. Hilfsweise: Beweislast bei Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung analog amtlichem Muster

264 Nur vorsorglich, für den Fall, dass der Gerichtshof nicht schon aus den vorstehend Ziffern 1. bis 3. dargelegten Gründen die Beweislast beim deutschen Fiskus sieht, tragen wir noch Gründe vor, welche jedenfalls zu einer Umkehr der Beweislast führen, wenn - in Analogie zu inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen - von der ausschüttenden Körperschaft oder ihrer Gesamtrechtsnachfolgerin oder von einem in- oder ausländischen Kreditinstitut eine Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wird.

265 Nachdem das Finanzamt Bonn-Innenstadt erstmals mit Schriftsatz vom 06. August 2007 vorgetragen hatte, die Kläger könnten das für inländische Dividenden zu verwendende amtliche Muster (zuletzt: BMF Schreiben vom 20. Februar 2001, Bundessteuerblatt I 2001, Seite 235, **Anlage 35**) in Fällen der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung gleichermaßen anwenden, haben die Kläger sich um Körperschaftsteuerbescheinigungen bemüht. Wir verweisen auf

- Die von Fortis Mees Pierson ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen analog § 45 KStG a.F., Anlagen 11, 12 und 13 zum Schriftsatz vom 23. November 2007 hier vorgelegt mit **Anlage 9** zu dieser Stellungnahme.

- Die von Den Danske Bank ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen analog § 45 KStG a.F., Anlage zum Schriftsatz vom 9. September 2008, hier vorgelegt mit **Anlage 13** zu dieser Stellungnahme.

a) **Materieller Beweiswert der von dänischen und niederländischen Banken ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung**

266 Nach Rechtsauffassung der Kläger muss den Körperschaftsteuerbescheinigungen, welche eine dänische oder niederländische Bank ausstellt, der selbe Beweiswert zugemessen werden wie der Körperschaftsteuerbescheinigung, welche von einem deutschen Kreditinstitut ausgestellt wird. Wenn sich die dänische Bank Den Danske Bank und die niederländische Bank Fortis Mees Pierson dazu bereit erklärt, eine Körperschaftsteuerbescheinigung analog § 45 KStG auszustellen, so unterwirft sie sich für die Richtigkeit der ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung auch der Haftung aus § 45 Abs. 4 i.V.m. § 44 Abs. 5 und 6 KStG a.F.

267 Die Richtigkeit der von der Den Danske Bank und Fortis Mees Pierson ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen ist auch plausibel. Der für Dänemark angesetzte Bruchteil von 34/66 und der für die Niederlande angesetzte Bruchteil von 35/65 der Bruttodividenden entspricht unstreitig dem dänischen bzw. niederländischen Ausschüttungssatz. Die Anwendung dieses Bruchteils der Dividende als Berechnung für die Körperschaftsteuergutschrift aus dänischen und niederländischen Dividenden ist darüber hinaus vom Gerichtshof in Rn. 16 des Meilicke-Urteils vom 06. März 2007, Rs. C-292/04 schon bestätigt worden.

268 Plausibel ist auch die inzident von Den Danske Bank und Fortis Mees Pierson bestätigte Tatsache, dass die ausschüttenden Gesellschaften in dieser Höhe Körperschaftsteuer im Sinne von Rn. 54 des Manninen-Urteils „entrichtet“ haben. Davon konnten die Banken auch ohne eine genaue Eigenkapitalgliederung der dänischen bzw. niederländischen Gesellschaften ausgehen, weil ihnen bekannt ist, dass die fraglichen börsennotierten dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften seit 1977 immer nur einen Teil des erwirtschafteten Gewinns als Dividende ausgeschüttet haben, so dass der mit latentem Körperschaftsteuerguthaben gefüllte „Warmwasserbehälter“ der ausschüttenden dänischen und niederländischen Kör-

perschaften weit voller ist, als zur Beimischung zu den in den Streitjahren ausgeschütteten Bruttodividenden mit 34/66 bzw. 35/65 Körperschaftsteuergutschrift erforderlich ist.

b) Erfordernis der Ausstellung der Bescheinigung durch ein „inländisches“ Kreditinstitut nach § 45 Abs. 1 KStG a.F.?

269 In den Schriftsätzen an das Finanzgericht haben die Kläger auch die Frage aufgeworfen, ob ihnen vielleicht entgegen gehalten werden kann, dass dänische und niederländische Banken keine „inländischen Kreditinstitute“ i.S.v. § 45 Abs. 1 KStG a.F. sind. Nach dieser Vorschrift können nämlich nicht ausländische, sondern nur inländische Kreditinstitute eine Körperschaftsteuerbescheinigung ausstellen. Wir haben beim Finanzgericht Köln angeregt, dem Gerichtshof auch die Frage vorzulegen, ob es mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar ist, dass § 45 KStG die Beweiskraft einer Körperschaftsteuerbescheinigung auf inländische Kreditinstitute beschränkt (siehe unseren Schriftsatz an das Finanzgericht vom 23. November 2007 S. 92, **Anlage 9**). Das Finanzgericht ist unserer Anregung nicht nachgegangen, weil es ausweislich S. 49 des Vorlagebeschlusses die Körperschaftsteuerbescheinigungen von Den Danske Bank und von Fortis Mees Pierson Bank schon aus anderen Gründen nicht für beweiskräftig ansieht. Gegebenenfalls müsste vom Gerichtshof hierzu eine Aussage getroffen werden.

270 Wir jedenfalls gehen davon aus, dass die Kapitalverkehrsfreiheit es Deutschland verbietet, die Steuerpflichtigen für nach dem Manninen-Urteil des EuGH anzurechnende Körperschaftsteuer aus ausländischen Dividenden auf von inländischen Kreditinstituten ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigungen zu beschränken. Das führte nämlich dazu, dass Streubesitzaktionäre in der Lage von Heinz Meilicke gezwungen wären, ihre ausländischen Aktien bei inländischen Banken verwalten zu lassen. Lassen sie ihre Aktien im Sitzstaat der ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaften verwalten, so wie Heinz Meilicke dies z.B. in Dänemark, den Niederlanden und der Schweiz getan hat, ist einem inländischen Kreditinstitut die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen unmöglich. Zur Kapitalverkehrsfreiheit gehört aber auch das Recht, seine Streubesitzaktien bei einer ausländischen Bank zu deponieren und von ihr verwalten zu lassen.

271 Geht man also mit der vorstehend vertretenen Auffassung davon aus, dass auch dänische und niederländische Banken die Körperschaftsteuerbescheinigungen im Sinne von § 45 KStG ausstellen dürfen, deren Vorlage das beklagte Finanzamt in seinem Schriftsatz vom 6. August 2007 zur Voraussetzung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer nach dem Manninen-Urteil des Gerichtshofs macht, so muss ihnen auch die Beweiskraft zuerkannt werden, welche der Bundesfinanzhof inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen beimisst. Insoweit verweisen wir wieder auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6. Oktober 1993, BStBl. 1994 II S. 191, **Anlage 28**). Danach ist eine vom Steuerpflichtigen vorgelegte Körperschaftsteuerbescheinigung dem Abrechnungsbescheid schon dann zugrundezulegen, wenn sich aus ihr der Beteiligungsbetrag des Klägers und die anzurechnende Körperschaft in dem vom Gesetz vorgeschriebenen festen Verhältnis ergibt. Die Festsetzung der anzurechnenden Körperschaft bei der ausschüttenden Gesellschaft ist nicht Voraussetzung für die Körperschaftsteueranrechnung, weil zwischen der von der Körperschaft entrichteten und der beim Anteilseigner anzurechnenden Körperschaft nur ein vom Gesetzgeber gedanklich angenommener, aber kein tatsächlicher Zusammenhang besteht. Die Anrechnung werde beim Anteilseigner vorgenommen, weil der Gesetzgeber eine entsprechende Steuerbelastung der Körperschaft unterstellt. Es sei jedoch nicht im Einzelfall zu ermitteln, ob eine der Bescheinigung entsprechende Körperschaftsteuer tatsächlich erhoben wurde. Das sei eine andere Frage, die im Bescheinigungsverfahren nicht entschieden werden könne.

272 Für die Korrektur einer etwa unrichtigen Körperschaftsteuerbescheinigung sah das Körperschaftsteuergesetz in der Auslegung, welche es durch den Bundesfinanzhof erfahren hat und wie es in Deutschland praktiziert wurde, nicht das Gerichtsverfahren zwischen Streubesitzaktionär und Finanzamt vor. Für diese Frage sah das Körperschaftsteuergesetz vielmehr das Verfahren des Widerrufs der Körperschaftsteuerbescheinigung durch die ausschüttende Körperschaft nach § 44 Abs. 4 KStG oder durch das bescheinigende Kreditinstitut nach § 45 Abs. 4 i.V.m. § 44 Abs. 4 KStG a.F. vor. Einen Widerruf der Körperschaftsteuerbescheinigung konnte die Finanzverwaltung mittels Durchführung einer Betriebsprüfung bei dem Unternehmen erreichen, welches die Körperschaftsteuerbescheinigung ausgestellt hat.

273 Wendet man diese Rechtsgrundsätze analog auf Körperschaftsteuerbescheinigungen an, die durch ausländische Körperschaften oder ausländische Banken zur Umsetzung des Manninen-Urteils ausgestellt werden, so folgt daraus die Bindung der deutschen Finanzverwaltung zumindest an die von Den Danske Bank und von Fortis Mees Pierson ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung. Deutschland ist allenfalls berechtigt, in einem getrennten Verfahren mittels der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG vom 19. Dezember 1977 in der heute geltenden Fassung nachzuweisen, dass die dänischen und niederländischen Gesellschaften nicht genügend Körperschaftsteuer entrichtet haben und dass die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen darum zu widerrufen sind.

274 Wir **beantragen** hilfsweise für den Fall, dass der Gerichtshof unseren oben 3. gemachten Ausführungen nicht folgt, bei der Beantwortung der Vorlagefragen klarzustellen, dass einer von ausländischen Banken oder ausländischen ausschüttenden Körperschaften ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung, welche die für die Anrechnung der Körperschaft erforderlichen Angaben enthält, derselbe Beweiswert zuzumessen ist, wie einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung zugemessen wurde.

c) **Zu den förmlichen Anforderungen an eine ausländische Körperschaftsteuerbescheinigung**

275 Auf S. 49 des Vorlagebeschlusses meint das Finanzgericht, die von Fortis Mees Pierson Bank und von Den Danske Bank ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen würden den Anforderungen des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 b EStG a.F. nicht gerecht, da sie insbesondere keine Angaben zu der Höhe der Leistung enthalten, für die jeweils der Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 und des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. als verwendet gilt. Insoweit bitten wir um Überprüfung, ob ein solches Erfordernis mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, wenn die von der dänischen bzw. niederländischen Bank ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigung bestätigt, dass ausschließlich mit der Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer belastetes Eigenkapital als Dividende ausgeschüttet worden ist.

276 Gegen das vom Finanzgericht Köln aufgestellte Erfordernis, die Körperschaftsteuerbescheinigung über dänische und niederländische Dividenden müsse eine Angabe zu der Höhe der Leistung enthalten, für die der Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. verwendet ist, spricht die Tatsache, dass § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. dem Gemeinschaftsrecht gerade in der Auslegung durch die EuGH-Urteile Manninen und Test-Claimants in the FII Group Litigation widerspricht. Wie oben in Abschnitt B. II. 1. dargelegt, durfte Deutschland ja gerade nicht die Körperschaftsteuergutschrift für mit ausländischer Körperschaftsteuer belastete Dividenden versagen.

277 Auch der Ausweis der Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG als verwendet gilt, macht in einer über Auslandsdividenden ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung keinen Sinn. Zwar können ausländische Körperschaften wie inländische Körperschaften Eigenkapital aus Einlagen der Anteilseigner haben, die das Eigenkapital in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in der in den Jahren 1995 bis 1997 gültigen Fassung führt die Ausschüttung solcher Einlagen jedoch für einen inländischen Streubesitzaktionär nicht zu einem steuerpflichtigen Einkommen, sondern wird steuerlich wie ein Veräußerungserlös behandelt. Bei Ausschüttung solcher Einlagen würde auch nach dänischem und niederländischem Recht keine Kapitalertragsteuer einbehalten. Es würde sich weder aus deutscher noch nach dänischer oder niederländischer Sicht um Dividenden handeln, wenn nach dem 31. Dezember 1976 eingezahlte Einlagen zurückgezahlt würden.

278 Mit der von Den Danske Bank bzw. Fortis Mees Pierson Bank bescheinigten Aussage, dass die gesamten Dividenden 1995 bis 1997 mit 34/66 bzw. 35/65 Körperschaftsteuer vorbelastet waren, ist gleichzeitig die Aussage getroffen, dass keine der Körperschaftsteuer nicht unterlegene Einlagen ausgeschüttet worden sind. Die Kläger haben diese Dividenden ja auch als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG a.F. versteuert und nicht etwa die Steuerfreiheit dieser Dividendeneinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. geltend gemacht. Darum ist nicht nachvollziehbar, warum es dem gemeinschaftsrechtlich begründeten Anspruch auf Anrechnung von Körperschaftsteuer entgegenstehen soll, dass die von Den Danske Bank und von Fortis Mees

Pierson ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht die - für die Besteuerung von Heinz Meilicke gänzlich irrelevante Aussage - enthalten, dass die Dividende **nicht** steuerfrei ist, weil sie **nicht** i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG aus nach dem 31. Dezember 1976 getätigten Einlagen stammt.

279 Die Auffassung des Finanzgerichts Köln, die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen würden den zu stellenden Anforderungen nicht gerecht, da sie keine Angaben zu einzelnen Teilbeträgen der Gliederungsrechnung des § 30 KStG enthalten, leidet außerdem an dem noch grundsätzlicheren Irrtum, von dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften könne eine Gliederungsrechnung nach § 30 KStG als Voraussetzung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer nach dem Manninen-Urteil des EuGH verlangt werden. Wie vorstehend Abschnitt B. II. 7. dargelegt, ist das Verlangen nach einer Gliederungsrechnung durch die ausländische ausschüttende Körperschaft mit dem Gemeinschaftsrecht nicht vereinbar.

280 Das Finanzgericht hat selbst - in der zweiten Vorlagefrage - an den Gerichtshof die Frage gestellt, ob von ausländischen ausschüttenden Körperschaften eine Eigenkapitalgliederung i.S.d. § 30 KStG a.F. verlangt werden kann. Wenn diese Frage mit „nein“ zu beantworten ist, stellt es aber einen Gedankenfehler des vorlegenden Finanzgerichts dar, wenn es auf S. 49 seines Vorlagebeschlusses die These aufstellt, die vorgelegten dänischen und niederländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen würden den Anforderungen des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 b EStG a.F. nicht gerecht, da sie keine Angabe zu einzelnen Teilbeträgen des § 30 KStG a.F. enthalten. Mangels Anwendbarkeit von § 30 KStG können auch in der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung nur die Angaben verlangt werden, welche bei sinngemäßer Anwendung des auf inländische Ausschüttungen vorgeschriebenen amtlichen Musters einen Sinn ergibt. Wenn bei ausländischen ausschüttenden Körperschaften nicht verlangt werden kann, dass sie eine Gliederungsrechnung nach Maßgabe des § 30 KStG produzieren, dann kann diese Aussage des Gemeinschaftsrechts nicht dadurch umgangen werden, dass in der Körperschaftsteuerbescheinigung Angaben verlangt werden, welche die Erstellung einer Gliederungsrechnung nach den Regeln des § 30 KStG a.F. durch die ausländische Körperschaftsteuer zur Voraussetzung haben.

5. Zu den Vorabentscheidungsersuchen C-436/08 HARIBO Lakritzen Hans Riegel Betriebs-GmbH und C-437/08 Österreichische Salinen AG

281 Uns ist bewusst, dass sich aus den in der Überschrift angeführten Vorabentscheidungsersuchen neue Erkenntnisse auch für die hier vom Finanzgericht Köln gestellte Frage der Schätzung bei Schwierigkeiten in der Sachverhaltsermittlung ergeben können. Falls bis zur mündlichen Verhandlung die Schlussanträge des Generalanwalts und vielleicht auch das Urteil des Gerichtshofs in Sachen Haribo vorliegen, werden wir dazu in der mündlichen Verhandlung noch Stellung nehmen.

V. Zum Spannungsverhältnis zwischen einer rechnerisch möglichst genauen Schätzungsmethode und dem Gebot eines effet utile des Gemeinschaftsrechts

282 Nachdem wir uns in den Abschnitten B. und C. bisher bemüht haben, die Vorgaben des Urteils Manninen Rn. 54 im Lichte des deutschen Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens rechnerisch so exakt wie möglich umzusetzen, möchten wir am Ende unserer Stellungnahme zu den Vorlagefragen 1 bis 3 noch etwas grundsätzlicher auf das Spannungsverhältnis zwischen dem Ziel einer rechnerisch möglichst exakten Anwendung des deutschen Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auf Auslandsdividenden und dem Ziel der Effektivität des Gemeinschaftsrechts (effet utile) eingehen. Insoweit besteht nämlich ein deutlicher Zielkonflikt.

283 Wer ein so kompliziertes Verfahren wie das deutsche Körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren zehn Jahre nach seiner Abschaffung rechnerisch so exakt wie denkgesetzlich möglich auf ausländische Gesellschaften anwenden will, kann sich in endlose Details verstricken. Die vorstehend B. und C. aufgeführten Fragen und Rechenschritte geben davon einen Vorgeschmack, sind aber sicherlich nicht erschöpfend. Je genauere Rechenschritte für die Umsetzung der Kapitalverkehrsfreiheit gefordert werden, desto größer die Wahrscheinlichkeit weiterer langwieriger Ermittlungen von Tatsachen, weiterer Vorlagen an den Gerichtshof und einer weiteren Verfahrensverzögerung.

284 Der Grundsatz der Effektivität des Gemeinschaftsrechts dagegen erfordert eher eine pauschale Anrechnungsmethode, welche - unter Verzicht auf Einzelfallgerechtigkeit bis ins letzte Detail - schnell und effektiv den Wettbewerbsvorteil ausgleicht, welchen Deutschland durch die Beibehaltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens für den Standort Deutschland erzwungen hat.

285 Wie das Verlangen nach Erstellung einer Gliederungsrechnung i.S.v. § 30 KStG a.F. für Auslandsgesellschaften zeigt, plädiert Deutschland für eine rechnerisch möglichst genaue Umsetzung, selbst auf das Risiko hin, dass die effektive Anrechnung von Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden sich noch einige Jahre oder Jahrzehnte verzögert. Dahinter steckt nicht nur preußische Gründlichkeit, sondern auch Chuzpe, weil der finanzielle Aufwand der nächsten Generation zur Bewältigung zugeschoben wird und die Hoffnung besteht, dass der Staat am Ende den längeren Atem hat.

286 Aus Sicht der Unionsbürger, die seit 20 Jahren ihrer Kapitalverkehrsfreiheit beraubt sind, plädieren wir dagegen für stärkere Berücksichtigung des Grundsatzes der Effektivität des Gemeinschaftsrechts. Die vom Gerichtshof zu definierende Schätzungsmethode zur Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden muss so pauschal sein, dass sie in überschaubarer Zeit, möglichst ohne nochmalige Vorlage an den Gerichtshof, zu Rechtsfrieden führt.

287 Um Rechtsfrieden herzustellen, empfehlen wir zu entscheiden, dass der in Rn. 54 des Manninen-Urteils definierte Satz für die Körperschaftsteueranrechnung auf Auslandsdividenden unabhängig von der Höhe der diversen Körperschaftsteuersätze gilt, welche einzelne Einkunftsteile seit 1977 vorbelastet haben mögen, und auch unabhängig davon, in welcher Höhe in Vorjahren Ausschüttungen erfolgt sind und welcher Ausschüttungssteuersatz im Zeitpunkt früherer Ausschüttungen galt.

288 Wir möchten auch dafür plädieren, Deutschland den Nachweis abzuschneiden, dass bei dieser Art der Anrechnung im Einzelfall vielleicht doch einmal eine Körperschaftsteuer angerechnet wird, welche vorher nicht „entrichtet“ war. Einer solchen im Einzelfall möglichen **Überanrechnung** stehen nämlich weit mehr **Unter-anrechnungen** von Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden gegenüber. Eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des Ausschüttungssteuersatzes im Ansäs-

sigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft und im Ausschüttungsjahr berücksichtigt nämlich nicht, dass Deutschland durch die Umgliederungsregeln des § 54 Nr. 11, 11 a und 11 b KStG⁶³ die volle Körperschaftsteuer auf zu höheren Steuersätzen thesaurierte Inlandsgewinne früherer Jahre als Anrechnungsguthaben verteilt und außerdem bei Beendigung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens noch eine Schlussverteilung von deutscher Anrechnungsguthaben durchgeführt hat⁶⁴. **In der Summe** stellt die generelle Anrechnung von Körperschaftsteuer i.H.d. Ausschüttungssteuersatzes des Ausschüttungsstaates im Ausschüttungsjahr Deutschland nicht **schlechter**, sondern **besser**, als Deutschland stünde, wenn rechnerisch exakt jede Auslandsgesellschaft eine Gliederungsrechnung nach den vom Gerichtshof erst noch zu entwickelnden Vorgaben durchführen würde.

289 Eine Entscheidung des Gerichtshofs, welche eindeutig und endgültig die Anrechnung von Körperschaftsteuer in Höhe des Ausschüttungssteuersatzes im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft und im Ausschüttungsjahr anordnet, würde auch die Notwendigkeit der Erstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung entbehrlich machen. Dann bräuchte nämlich für das Ausschüttungsjahr nur noch die Höhe des Ausschüttungssatzes im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft festgestellt zu werden, welche aus allgemein zugänglichen Quellen ermittelbar ist⁶⁵.

290 Würde der Gerichtshof die vorstehend vorgeschlagene Entscheidung zur Pauschalierung der Anrechnung von Körperschaftsteuer treffen, um den effet utile der Kapitalverkehrsfreiheit zu gewährleisten, so wäre damit nicht nur die Körperschaftsteueranrechnung aus dänischen und niederländischen Dividenden geregelt, sondern auch die Körperschaftsteueranrechnung auf Dividenden aus anderen Ländern, welche das Finanzgericht Köln durch Beschluss vom 14. Mai 2009 (**Anlage 22**) vom hiesigen Verfahren abgetrennt hat.

⁶³ i.d.F. des BGBl. 1996 I S. 341, 363

⁶⁴ § 37 KStG i.d.F. des Gesetzes vom 23.10.2000, BGBl. 2000 I 1433, 1457

⁶⁵ Wir verweisen insofern auf die Überlegung des Leiters der Steuerabteilung der Firma Heinz im Schreiben vom 4.12.2008, vorgelegt als Anlage 11 zu unserem Schriftsatz vom 23.04.2009, **Anlage 18**,

291 Eine klare Aussage, dass der Gerichtshof zur Beseitigung der diskriminierenden Wirkung des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens eine Körperschaftsteuergutschrift auf Auslandseinkünfte in Höhe des Ausschüttungssteuersatzes im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Körperschaft und im Ausschüttungsjahr anordnet, würde auch das vom Finanzgericht Köln durch Beschluss vom 14. Mai 2009 (**Anlage 22**) abgetrennte Verfahren zur Anrechnung von Körperschaftsteuer aus deutschen EK 01-Dividenden erledigen. Dann wäre nämlich klargestellt, dass deutsche EK 01-Dividenden von 1990 bis 1993 zu 36/64 und ab 1994 bis Ende des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens zu 3/7 Körperschaftsteuergutschrift berechtigen. Auch insoweit würde es keiner Körperschaftsteuerbescheinigung bedürfen, da die Höhe des Betrages, aus welchem eine inländische Dividende aus Eigenkapital i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG bestand, nach § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 KStG a.F. schon bescheinigt worden ist.

D. Stellungnahme zu Vorlagefrage 4: Verjährung/Verfristung/Bestandskraft

I. Zur Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 4

292 Wir sind uns bewusst, dass der Gerichtshof grundsätzlich die Auffassung der vorlegenden nationalen Gerichte über die Entscheidungserheblichkeit einer Vorlagefrage respektiert. Dennoch möchten wir zum besseren Verständnis die Rechtsauffassung des Finanzgerichts zur Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 4 nachstehend analysieren.

1. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 4 für den am 30. Oktober 2000 gestellten Antrag für das Streitjahr 1997?

293 Ausweislich S. 55 seiner Entscheidungsgründe hält das Finanzgericht die Vorlagefrage 4 für das gesamte Streitjahr 1997 für entscheidungserheblich, weil 1997 nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i.S.v. § 164 AO ergangen und deshalb grundsätzlich bestandskräftig war, also auch für den am 30. Oktober 2000 gestellten Antrag auf Anrechnung von Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der dänischen und niederländischen Dividenden.

294 An der Überlegung des Finanzgerichts ist richtig, dass der Einkommensteuerbescheid für 1997 am 26. Juli 2000⁶⁶ ohne einen Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergangen war und mangels Einlegung eines Einspruchs Ende August 2000 bestandskräftig geworden war. Für rückwirkende Ereignisse wie insbesondere die Anrechnung von Körperschaftsteuer galt die reguläre Bestandskraft aber nicht. Für die Anrechnung von Körperschaftsteuer galt vielmehr § 175 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Jahres beginnt, in dem die Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wird. Bis zur Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO durch Gesetz vom 9. Dezember 2004, BGBl. 2004 I S. 3310 stellte die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung i.S.v. § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG a.F. ein rückwirkendes Ereignis dar (BFH, Urt. v. 24. März 1999, BStBl. II 1999, 527; v. 18. April 2000, BStBl. II 2000, 423).

295 Bei Stellung des ursprünglichen Antrages vom 30. Oktober 2000 auf Anrechnung von Körperschaftsteuer i.H.v. 3/7 der dänischen und niederländischen Dividenden für 1997 galt aber noch die alte Fassung des § 175 AO. Für den am 30. Oktober 2000 für das Streitjahr 1997 gestellten Antrag macht Vorlagefrage 4 darum nur Sinn, wenn man davon ausgeht, dass der von den Klägern am 30. Oktober 2000 gestellte Antrag nicht als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 AO zu werten ist, obwohl § 175 Abs. 2 Satz 2 AO damals noch nicht galt und das ihn einführende Gesetz vom 9. Dezember 2004 sich über den 29. Oktober 2004 hinaus keine Rückwirkung beimisst.

296 Wir möchten nicht verhehlen, dass wir die Rechtsauffassung des Finanzgerichts zum Streitjahr 1997 nicht nur für befremdlich, sondern auch für überraschend halten.

297 Überraschend ist die Rechtsauffassung deshalb, weil das Finanzgericht in seinem Hinweisschreiben vom 16. März 2007 S. 2 f. (**Anlage 6**) noch die Auffassung erwogen hat, die zum Antrag vom 30. Oktober 2000 vorgelegten Bankbescheinigungen, welche zwar die Dividende, den Tag der Ausschüttung, die Höhe der Ausschüttung und den Empfänger ausweisen, welche aber über die von den jeweiligen

⁶⁶ Anlage 3 zum Schriftsatz vom 23. November 2007 an das Finanzgericht, hier vorgelegt mit **Anlage 9**

Gesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer keine Angaben enthalten, könnten bei europarechtskonformer Auslegung des § 175 AO a.F. (und wohl auch des § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG a.F.) noch als ausreichend angesehen werden. In seinem Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 erwähnt das Finanzgericht diese Überlegung nicht mehr.

298 Befremdlich erscheint uns die Rechtsauffassung des Finanzgerichts, der Antrag vom 30. Oktober 2000 stehe für die Anwendung von § 175 Abs. 1 Satz 2 AO in der am 30. Oktober 2000 geltenden Fassung nicht der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung i.S.v. § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG gleich, weil Deutschland damals und bis zum heutigen Tage kein amtliches Muster für Körperschaftsteuerbescheinigungen aus Auslandsdividenden veröffentlicht hat. Die veröffentlichten amtlichen Muster waren allesamt auf inländische Dividenden zugeschnitten (siehe das am 30. Oktober 2000 gültige amtliche Muster, veröffentlicht in BStBl. I 1999, 442, **Anlage 37**).

299 Am 30. Oktober 2000 gab es außerdem noch keine EuGH-Rechtsprechung Manninen. Die ausstellende Körperschaft haftete nach § 44 Abs. 5 und 6 KStG, das ausstellende Kreditinstitut nach § 44 Abs. 5 KStG für eine unrichtige Körperschaftsteuerbescheinigung. Keinem international tätigen ausländischen Unternehmen und keinem Kreditinstitut konnte am 30. Oktober 2000 ernstlich die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung über Auslandsdividenden zugemutet werden, wollten sie sich nicht einer strafrechtlichen Verfolgung durch die deutschen Finanzbehörden aussetzen. Wir erlauben uns in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass das beklagte Finanzamt sogar den Klägern strafrechtliche Schritte wegen der Vorlage der von Fortis Mees Pierson ausgestellten Jahressteuerbescheinigungen androht⁶⁷.

300 Wie die Zulässigkeit des am 30. Oktober 2000 für 1997 gestellten Antrages davon abhängig sein kann, ob der Gesetzgeber mehr als vier Jahre später, am 9. Dezember 2004, den § 175 ändert und ob dies gegen Gemeinschaftsrecht verstößt, ist uns nicht nachvollziehbar, zumal die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO sich selbst nur Rückwirkung bis 29. Oktober 2004 beimisst.

⁶⁷ Schriftsatz des Finanzamts Bonn-Innenstadt vom 23.04.2008, Rn. 39, vorgelegt als **Anlage 10**

301 Außerdem ist das Finanzgericht in seinem Vorlagebeschluss vom 24. Juni 2004 noch von der Zulässigkeit des Antrages vom 30. Oktober 2000 auch für das Jahr 1997 ausgegangen. Wäre schon der am 30. Oktober 2000 gestellte Antrag unzulässig gewesen, so hätte das dem Finanzgericht bereits bei seinem Vorlagebeschluss vom 24. Juni 2004 auffallen können und sollen.

302 U.E. muss Deutschland sich so behandeln lassen, als hätten die Kläger jedenfalls für die am 30. Oktober 2000 für 1997 beantragte Anrechnung von Körperschaftsteuer i.H.v. 3/7 der dänischen und niederländischen Dividenden eine die Rechtsfolgen des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO auslösende, als rückwirkendes Ereignis zu würdigende Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt. Deutschland kann den Klägern nicht entgegenhalten, schon am 30. Oktober 2000 die Formerfordernisse eines amtlichen Musters nicht beachtet zu haben; denn nicht die Kläger, sondern Deutschland ist dafür verantwortlich, kein amtliches Muster für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden zur Verfügung gestellt zu haben. Die Auffassung, ein am 30. Oktober 2000 für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer noch fristgerecht nach § 175 Abs. 1 AO möglicher Antrag sei für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden deshalb nicht möglich, weil Deutschland die Anwendung von § 175 Abs. 1 AO durch fehlende amtliche Muster für Körperschaftsteuerbescheinigung verhindert, halten für einen Verstoß gegen das Verbot, die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen⁶⁸. Nach unserem Verständnis gebietet das Gemeinschaftsrecht die Möglichkeit, die nach nationalem Recht geltende Verjährungsfrist durch die im nationalen Recht vorgesehenen Rechtsmittel zu unterbrechen. Wenn das nationale Recht außerdem zur Unterbrechung der Verjährungsfrist die Vorlage einer Bescheinigung nach amtlichem Muster verlangt, muss dem die Stellung des Antrages ohne Bescheinigung gleichstehen, wenn Deutschland keine amtlichen Muster für Auslandsdividende bekannt gibt und dadurch die Stellung eines formgerechten Antrages verhindert.

303 Am 30. Oktober 2000 konnte Deutschland den Klägern auch nicht entgegenhalten, die Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides vom 26. Juli 2000 für 1997

⁶⁸ EuGH, Ur. v. 11.07.2002, C-62/00, Marks & Spencer, Rn. 34

erstrecke sich auch auf den Anspruch auf Anrechnung von Körperschaftsteuer, weil § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nicht gelte: Am 30. Oktober 2000 gab es keinerlei Anhaltspunkt für die Annahme, dass für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer andere Rechtsmittelfristen als für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer gelten.

2. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage 4 für den am 7. Januar 2005 gestellten Antrag auf Anrechnung weiterer DM 5.411,72 aus dänischen und niederländischen Dividenden für 1995 bis 1997

304 Das Finanzgericht hat anscheinend übersehen, dass die Vorlagefrage 4 zur Vereinbarkeit des durch Gesetz vom 9. Dezember 2004 eingefügten § 175 Abs. 2 Satz 2 AO mit dem Gemeinschaftsrecht für die Zulässigkeit und Begründetheit der Klageerweiterung vom 7. Januar 2005 für die Jahre 1995 bis 1997 entscheidungserheblich ist⁶⁹.

305 Das dürfte daran liegen, dass das Finanzgericht bei Abfassung des Vorlagebeschlusses vom 14. Mai 2009 übersehen hat, dass die Klageerweiterung vom 7. Januar 2005 sich nicht nur auf die durch Beschluss vom 14. Mai 2009 (**Anlage 22**) abgetrennten und durch Urteil vom 14. Mai 2009 (**Anlage 23**) abgewiesenen Ansprüche auf Anrechnung von Körperschaftsteuer aus anderen Staaten und aus inländischen EK 01-Ausschüttungen bezog, sondern auf eine Erhöhung der aus dänischen und niederländischen Dividenden anzurechnenden Körperschaftsteuer (siehe Antrag auf Tatbestandsberichtigung vom 17. Juni 2009, **Anlage 24**).

306 Die Klageerweiterung vom 7. Januar 2005 für die auf dänische und niederländische Dividenden anzurechnende Körperschaftsteuer war notwendig geworden, nachdem der Gerichtshof im Urteil Manninen Rn. 54 entschieden hatte, dass sich der Satz der anzurechnenden Körperschaftsteuer nicht nach dem deutschen Ausschüttungssatz der Jahre 1995 bis 1997 von 3/7, sondern nach dem ausländischen Ausschüttungssatz von 34/66 bzw. 35/65 berechnet. Diese Berechnungsweise hat der Gerichtshof im Meilicke-Urteil Rn. 16, C-292/04, bestätigt.

⁶⁹ s. oben Rn. 10

307 Richtig ist darum Folgendes: Am 7. Januar 2005 war für alle Streitjahre (1995, 1996 und 1997) die reguläre Festsetzungsfrist abgelaufen. Die Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 waren zwar unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen; eine Nachprüfung war aber nicht innerhalb der Festsetzungsfrist erfolgt und hatte diese auch nicht unterbrochen. Der Antrag vom 30. Oktober 2000 war kein Einspruch i.S.v. § 171 Abs. 3 (a) AO, sondern ein Änderungsantrag i.S.v. § 171 Abs. 3 AO und hatte die Festsetzungsfrist darum für jedes der Streitjahre 1995, 1996 und 1997 nur „insoweit“ unterbrochen, wie der Änderungsantrag reichte, also in Höhe von 3/7 der dänischen und niederländischen Bruttodividenden. Da die Anträge der Klageerweiterung vom 7. Januar 2005 erst nach dem 28. Oktober 2004 gestellt waren, findet darauf § 175 Abs. 2 Satz 2 AO Anwendung, sofern dieser mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

308 Ist die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO durch Gesetz vom 9. Dezember 2004 mit Gemeinschaftsrecht vereinbar, so ist der Antrag vom 7. Januar 2005 ohne Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht kein rückwirkendes Ereignis. Ohne Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht hat der Antrag vom 7. Januar 2005 nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist neu in Lauf gesetzt. Die Klage ist dann in Höhe von DM 5.411,92 als verfristet abzuweisen.

309 Ist die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO durch Gesetz vom 9. Dezember 2004 dagegen nicht mit Gemeinschaftsrecht vereinbar, so stellt der Antrag vom 7. Januar 2005 mangels Existenz eines amtlichen Musters für die Bescheinigung von Körperschaftsteuer aus ausländischen Dividenden das rückwirkende Ereignis dar, mit dem nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist erst beginnt. Dann stellt sich für keines der Jahre 1995, 1996 und 1997 die Frage der Verfristung.

310 Darum ist die Vorlagefrage 4 für die Entscheidung des Finanzgerichts über die Klageerweiterung vom 7. Januar 2005 nicht nur für 1997, sondern für jedes der Streitjahre 1995, 1996 und 1997 erheblich.

II. Zum Inhalt der Vorlagefrage 4

311 Das Finanzgericht teilt seine Vorlagefrage 4 zur möglichen Verjährung/Verfristung der Rechtsmittel wegen Bestandskraft der Einkommensteuerbescheide in zwei Teile:

- ob, wenn eine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist, § 175 Abs. 2 Satz 2 AO den gemeinschaftsrechtlich gebotenen Rechtsschutz vereitelt (Vorlagefrage 4 a)) und
- ob, wenn keine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 AO auf ausländische Dividenden unangewendet bleiben kann, so dass die reguläre Festsetzungsfrist Anwendung findet.

312 In Abschnitt B. II. 8. haben wir dargelegt, warum Deutschland die Vorlage einer von der ausschüttenden Körperschaft oder von einem Kreditinstitut ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung über Auslandsdividenden nicht zur Bedingung für die Gewährung der Anrechnung von Körperschaftsteuer nach der Manninen-Rechtsprechung des EuGH machen kann. Darum wenden wir uns erst der Vorlagefrage 4 (b) zu.

1. Zur Vorlagefrage 4 b)

313 Mit Vorlagefrage 4 (b) will das Finanzgericht wissen, ob, wenn für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus niederländischen/dänischen Dividenden **keine** Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist, den Klägern des Ausgangsverfahrens ohne Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht die Verjährung/Verfristung ihrer Anrechnungsansprüche entgegengehalten werden kann, weil sie den Anrechnungsanspruch nicht innerhalb der gewöhnlichen Festsetzungsfrist i.S.v. § 169 ff. AO geltend gemacht haben, obwohl bei inländischen Dividenden die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung jedenfalls bis 28. Oktober 2004 die Bestandskraft durchbrach, weil die Festsetzungsfrist nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO durch die Vorlage einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung erst in Gang gesetzt wurde.

a) **Zur Zulässigkeit unterschiedlicher Rechtsmittel für Inlands- und Auslands-sachverhalte**

314 Eine Regelung, wonach Verjährungsfristen/Festsetzungsfristen oder sonstige Befristungen von Rechtsmitteln oder Formerfordernisse für Auslandssachverhalte ungünstiger ausgestaltet werden als für Inlandssachverhalte, stellt eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, die nur zulässig ist, wenn mit ihr ein berechtigtes und mit dem EG-Vertrag zu vereinbarendes Ziel verfolgt wird und wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Außerdem muss die Anwendung der Beschränkung zur Erreichung des damit verfolgten Zieles geeignet sein und darf nicht über das hinausgehen, was hierzu erforderlich ist⁷⁰.

315 Weder das Finanzgericht Köln noch der Beklagte hat einen Rechtfertigungsgrund dafür vorgetragen, aus welchem für die Geltendmachung von Körperschaftsteuer aus ausländischen Dividenden eine kürzere Rechtsmittelfrist als für die Geltendmachung der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus inländischen Dividenden gerechtfertigt sein könnte. Insbesondere ist nicht erkennbar, warum mit einer möglichen Erleichterung des Nachweises der Belastung von Auslandsdividenden mit Körperschaftsteuer durch Verzicht auf eine Körperschaftsteuerbescheinigung eine Verkürzung der Rechtsmittelfrist verbunden sein müsste.

316 Abstrakt sind wir darum der Auffassung, dass die Vorlagefrage 4 (b) mangels erkennbarem Rechtfertigungsgrund für die unterschiedliche Behandlung dahingehend zu beantworten ist, dass für die Geltendmachung der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden keine ungünstigeren Rechtsmittelfristen eingeräumt werden dürfen als für die Geltendmachung der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Inlandsdividenden⁷¹.

⁷⁰ EuGH, Urt. v. 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, Rn. 35; EuGH, Urt. v. 18.07.2007, Oy AA, C-231/05, Rn. 44; EuGH, Urt. v. 11.07.2002, C-62/00, Marks & Spencer, Rn. 36

⁷¹ so auch EuGH, Urt. v. 12.02.2008, C-2/06, Willy Kempter KG, Rn. 57

b) Fehlen einer unterschiedlichen „Regelung“ für Inlands- und Auslandsdividenden

317 Wir sind allerdings der Auffassung, dass die vom Finanzgericht so abstrakt gestellte Frage in dieser allgemeinen Form gar nicht beantwortet zu werden braucht.

318 Die vom Finanzgericht unter 4 (b) formulierte Frage nach der Zulässigkeit unterschiedlicher „Regelungen“ für Inlands- und Auslandsdividenden würde sich - so abstrakt formuliert - nur stellen, wenn der deutsche Gesetzgeber von vornherein, also in den Jahren 1995 bis 1997 und jedenfalls vor Ablauf der regulären Festsetzungsfrist, eine für die Kläger des Ausgangsverfahrens erkennbare „Regelung“ getroffen hätte, dass für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus niederländischen/dänischen Dividenden eine kürzere Rechtsmittelfrist als für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus inländischen Dividenden gilt. Eine solche „Regelung“ gibt es aber nicht. So abstrakt formuliert, würde es sich um einen hypothetischen Sachverhalt handeln, welchen der EuGH möglicherweise nicht zu entscheiden braucht.

319 Die vom Finanzgericht unter 4 (b) gestellte Vorlagefrage muss vielmehr im Lichte des dem Gerichtshof unterbreiteten Sachverhalts gewürdigt werden. Dieser Sachverhalt zeichnet sich durch die Tatsache aus, dass Deutschland sich bisher auf den Rechtsstandpunkt gestellt hat, die Kläger des Ausgangsverfahrens müssten auch für ihre Anrechnungsansprüche aus niederländischen/dänischen Dividenden eine Körperschaftsteuerbescheinigung vorlegen.

320 Auch das Gesetz vom 9. Dezember 2004 über die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ist nur verständlich, wenn allseits davon ausgegangen wurde, dass jedenfalls bis 28. Oktober 2004 die Festsetzungsfrist für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO erst zu laufen begann, wenn eine Körperschaftsteuerbescheinigung nach amtlichem Muster vorgelegt wurde. Da Deutschland im Verfahren C-292/04 die Verpflichtung zur Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden bestritt, gingen Steuerpflichtige allgemein davon aus, dass Deutschland nach Klärung der Rechtslage durch den Gerichtshof ein amtliches Muster für Auslandsdividenden veröffentlichen würde.

321 Den Einwand dass es amtliche Muster für Auslandsdividenden nicht zu geben braucht, weil die auf Inlandsdividenden zugeschnittene amtliche Muster verwendet werden sollen, hat der Beklagte erstmals mit Schriftsatz vom 6. August 2007 vorgetragen. Die Auffassung der Kläger, die Vorlage einer Steuerbescheinigung sei mangels Veröffentlichung eines amtlichen Musters für Auslandsdividenden nicht möglich, bezeichnet das Finanzamt als „nicht nachvollziehbar“; das für inländische Dividenden zu verwendende amtliche Muster (zuletzt: BMF-Schreiben vom 20. Februar 2001, BStBl. I 2001 S. 235)⁷² könne in den Fällen der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung gleichermaßen verwendet werden.

322 Da es bisher keine gesetzliche Regelung oder sonstigen Anlass für die Annahme gibt, dass Deutschland für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden abweichend von § 36 Abs. 1 Nr. 3 (b) EStG auf die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach amtlichen Muster verzichtet und dass darum für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden eine andere Festsetzungsverjährung gilt als diejenige für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus inländischen Dividenden, muss Deutschland Steuerpflichtigen, die Ansprüche aus der Manninen-Rechtsprechung des Gerichtshofs geltend machen, dieselben Rechte und Fristen zur Durchführung von Rechtsmitteln einräumen, welche Deutschland zur Durchsetzung von Ansprüchen auf Anrechnung von inländischen Körperschaftsteuer eingeräumt hat.

323 Zwar ist die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Verfolgung aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsender Ansprüche im Interesse der Rechtssicherheit zulässig⁷³. Die Fristen dürfen aber nicht so gesetzt werden, dass sie die Ausübung der durch das Gemeinschaftsrecht verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren⁷⁴. Auch die Verkürzung einer Rechtsmittelfrist ist nicht generell unzulässig; die sofortige Anwendung einer kürzeren Verjährungsfrist als der bis dahin geltenden darf aber nicht rückwirkend einen Erstattungsanspruch nehmen⁷⁵.

⁷² vorgelegt als **Anlage 35**

⁷³ EuGH, Urt. v. 11.07.2002, C-62/00, Marks & Spencer, Rn. 35

⁷⁴ Marks & Spencer, a.a.O. Rn. 34

⁷⁵ Marks & Spencer, a.a.O. Rn. 38

- 324 Die rückwirkende Wegnahme eines bestehenden Erstattungsanspruchs würde aber vorliegen, wenn das Gemeinschaftsrecht Deutschland gestatten würde, statt der jedenfalls bis 28. Oktober 2004 gültigen Verlängerung der allgemeinen Festsetzungsfrist durch § 175 Abs. 1 Satz 2 AO und der bis dahin geltenden Behandlung der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO die Rechtsposition einzunehmen, für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden sei eine Körperschaftsteuerbescheinigung nicht erforderlich, so dass Steuerpflichtige auch nicht die Rechte aus § 175 Abs. 1 Satz 2 AO geltend machen könnten. Eine solche Änderung der Rechtsauffassung hätte dieselbe Wirkung wie eine gesetzliche Regelung, welche statt der bisher gültigen, noch nicht abgelaufenen eine neue kürzere, schon abgelaufene Ausschlussfrist setzt.
- 325 Die Verkürzung der Festsetzungsfrist durch Nichtanwendung von § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO kann nicht auf das Argument gestützt werden, der Gerichtshof habe gerade auf Antrag der Kläger dieses Verfahrens C-262/09 entschieden, dass Deutschland bei Auslandsdividenden die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung **nicht** zur Voraussetzung für den Anrechnungsanspruch machen darf. Darum hätten die Kläger sich diese Konsequenz ihres Antrages selbst zuzuschreiben.
- 326 Eine solche Argumentation würde die Ziele verkennen, welche das Gemeinschaftsrecht verfolgt, wenn es Deutschland untersagt, die Ausübung eines aus dem Gemeinschaftsrecht abgeleiteten Anspruchs von der Ausstellung einer Bescheinigung durch Dritte abhängig zu machen, auf welche der berechtigte Unionsbürger keinen hinreichenden Einfluss hat und welche Deutschland zur Ausstellung der Bescheinigung weder rechtswirksam verpflichtet, noch auch nur verpflichten kann oder will.
- 327 Ein vom Gemeinschaftsrecht erzwungener Verzicht auf die Vorlage einer Bescheinigung über Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden hat dagegen nicht den Zweck, die nationalen Rechtsmittelfristen zur Durchsetzung der aus dem Gemeinschaftsrecht fließenden Ansprüche rückwirkend so zu verkürzen, dass die Ausübung dieser Rechte praktisch unmöglich gemacht wird. Die Aussage des Gerichtshofs, dass keine Bescheinigung über anrechenbare Körperschaft aus Aus-

landsdividenden vorgelegt zu werden braucht, hat für das nationale Rechtsmittel der Ingangsetzung der Festsetzungsfrist lediglich die Auswirkung, dass eine Festsetzungsfrist weder beginnt noch endet, bis Deutschland eine mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbare Ausschlussfrist für die Verfolgung von Ansprüchen auf Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandseinkünften getroffen hat.

328 Darum ist auf Vorlagefrage 4 (b) zu antworten, dass das Gemeinschaftsrecht der Rechtsauffassung entgegensteht, ein Verzicht auf das Erfordernis der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung als Voraussetzung für den Anspruch aus der Manninen-Rechtsprechung des EuGH könne dazu führen, dass sich die Frist für die Geltendmachung solcher Ansprüche rückwirkend verkürzt, weil § 175 Abs. 1 Nr. 2 und Satz 2 AO dann nicht angewendet zu werden brauche. Im Hinblick auf die von Deutschland bisher bekanntgemachte Rechtsauffassung, § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG a.F. sei auch auf die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden anwendbar, ist Deutschland vielmehr verpflichtet, einem Antrag auf Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden auch dann in Anwendung von § 175 Abs. 1 Nr. 2 und Satz 2 AO als zulässig zu behandeln, wenn keine Körperschaftsteuerbescheinigung mit dem Antrag vorgelegt wird.

329 Das gilt unabhängig davon, ob Deutschland für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus freien Stücken oder nur aufgrund eines Urteils des Gerichtshofs verzichtet.

330 Deutschland ist es unbenommen, in Zukunft eine Ausschlussfrist für die Geltendmachung von Ansprüchen auf Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden festzusetzen. Eine solche Regelung muss aber eine angemessene Übergangsfrist für die Antragstellung setzen, welche nicht vor Bekanntmachung der Ausschlussfrist enden kann⁷⁶.

2. Zur Vorlagefrage 4 (a)

331 Mit der Vorlagefrage 4 (a) will das Finanzgericht wissen, ob, wenn für die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf niederländische/dänische Dividenden die Vorlage

⁷⁶ Marks & Spencer, C-62/00, Rn. 38

einer Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist, der deutsche Gesetzgeber mit Gesetz vom 9. Dezember 2004 ohne Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht anordnen durfte, dass die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung ab dem 29. Oktober 2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gilt.

332 U.E. stellt sich die Vorlagefrage 4 (a) aber auch dann, wenn der Gerichtshof die Vorlagefrage 4 (b) wie vorstehend vorgeschlagen beantwortet.

a) **Funktion der Körperschaftsteuerbescheinigung bei Inlandsdividenden**

333 Die von Deutschland geschaffene und praktizierte Regelung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus inländischen Dividenden beruht auf einer Wechselwirkung zwischen dem materiellen Erfordernis der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung und deren Qualifizierung als rückwirkendes Ereignis. Der deutsche Gesetzgeber hat auf diese Weise der Tatsache Rechnung getragen, dass es den Steuerpflichtigen oftmals nicht möglich ist, innerhalb der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist eine Körperschaftsteuerbescheinigung zu besorgen.

334 Die Ausstellung der Körperschaft liegt ja nicht in der Macht des Steuerpflichtigen, insbesondere nicht bei Streubesitzaktionären.

335 Wenn eine Körperschaft wegen der Meinungsverschiedenheit mit dem Finanzamt über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals gem. § 30 KStG die Körperschaftsteuerbescheinigung zunächst nicht ausstellte, hatte der inländische Empfänger einer offenen Ausschüttung keinen zivilrechtlichen Anspruch gegen die ausschüttende Körperschaft auf Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung, solange die Meinungsverschiedenheit mit dem Finanzamt über die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der ausschüttenden Körperschaft nicht geklärt ist⁷⁷.

336 Unter diesen Umständen die Zulässigkeit eines Rechtsmittels des Steuerpflichtigen davon abhängig zu machen, ob es ihm gelingt, innerhalb der regulären vierjährigen Festsetzungsfrist die erforderliche Bescheinigung (sei es eine zum Vor-

⁷⁷ Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 44 KStG Rn. 40, Erg. Lfg. Mai 2000, **Anlage 28**; BGH, Urt. v. 24.02.1988, BGHZ 103 S. 283, **Anlage 30**

steuerabzug berechtigende Rechnung mit Umsatzsteuerausweis, sei es eine Körperschaftsteuerbescheinigung) vorzulegen, verstieße nicht nur nach Gemeinschaftsrecht gegen das Gebot des effektiven Rechtsschutzes, sondern würde u.E. auch nach deutschem Verfassungsrecht einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG, 19 Abs. 4 GG darstellen⁷⁸.

337 Darum ist es nicht nur systemgerecht, sondern geradezu geboten, die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung von der regelmäßigen Festsetzungsfrist von vier Jahre auszunehmen und ihre Vorlage als rückwirkendes Ereignis auszugestalten, welche die Festsetzungsfrist neu zum Laufen bringt. Betriebsprüfungen oder sonstige Streitigkeiten zwischen der ausschüttenden Körperschaft und dem Finanzamt sind ja meistens nicht binnen vier Jahren beendet. Das Finanzgericht Köln z.B. ist bekannt dafür, dass Finanzrechtsstreitigkeiten im Durchschnitt erst nach fünf Jahren entschieden werden.

338 Außerdem hat der Steuerpflichtige, der auf eine Körperschaftsteuerbescheinigung der ausschüttenden Körperschaft angewiesen ist, keinerlei Möglichkeit, sich an der Betriebsprüfung der ausschüttenden Körperschaft oder an einem Rechtsstreit zwischen der ausschüttenden Körperschaft und dem Finanzamt zu beteiligen. Er wird darüber nicht einmal informiert.

339 Dass die Unterwerfung der Körperschaftsteueranrechnung unter die regelmäßige vierjährige Festsetzungsfrist nicht sachgerecht ist, hat auch der deutsche Gesetzgeber bei Erlass seines Gesetzes vom 9. Dezember 2004 über die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO erkannt und berücksichtigt. In der Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO hat er nämlich Bescheinigungen über anrechenbare Körperschaftsteuer **bei verdeckten Gewinnausschüttungen** von der Anwendbarkeit des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ausgenommen. Bei verdeckten Gewinnausschüttungen war dem deutschen Gesetzgeber klar, dass darüber häufig Streit zwischen der ausschüttenden Körperschaft und dem Finanzamt besteht, und dass infolgedessen gar nicht erwartet werden kann, dass der Anteilseigner, der die verdeckte Gewinnausschüttung empfangen haben soll, in der Lage ist, innerhalb der regulären Festsetzungsfrist durch Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung seine Rechte

⁷⁸ Siehe dazu S. 50 f. unseres Schriftsatzes an das Finanzgericht v. 23.11.2007, **Anlage 9**

geltend zu machen. Für Körperschaftsteuerbescheinigungen bei inländischen Gewinnausschüttungen hat der deutsche Gesetzgeber also die sachgerechte Lösung beibehalten.

340 Wer die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung zum materiellen Tatbestandsmerkmal für das Entstehen des Anspruchs auf Anrechnung von Körperschaftsteuer macht, wie der deutsche Gesetzgeber dies getan hat, kann konsequenterweise die Festsetzungsfrist nicht ablaufen lassen, bevor der Anrechnungsanspruch durch Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung entstanden ist. Eine Vorlage ist erst nach Ausstellung möglich. Das hat der deutsche Gesetzgeber für die Bescheinigung von anrechenbarer Körperschaftsteuer aus inländischen Dividenden auch konsequent durchgeführt.

341 Die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO mit Wirkung ab 29. Oktober 2004 hat für inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen keine praktische Bedeutung. Bei offenen inländischen Gewinnausschüttungen waren die Körperschaftsteuerbescheinigungen am 28. Oktober 2004 längst erteilt und dem Finanzamt vorgelegt; denn das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren war mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2000 abgelaufen und spätestens auf offene Gewinnausschüttungen des Jahres 2001 aus dem Gewinn 2000 anwendbar.

342 Das Problem, welches § 175 AO für die effektive Durchsetzung des Anspruchs auf Körperschaftsteueranrechnung löste, stelle sich im Jahr 2004 in der Praxis nur noch für verdeckte Gewinnausschüttungen und für die Anrechnung von Körperschaftsteuer nach der Manninen-Rechtsprechung.

b) § 175 Abs. 2 Satz 2 AO als „Lex Manninen“

343 U.E. verstößt die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO schon gegen den Grundsatz, dass eine Ausschlussfrist nicht dazu bestimmt sein darf, gerade die Auswirkung eines Urteils des Gerichtshofs zu begrenzen, mit dem eine nationale Regelung über eine bestimmte Abgabe für mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar befunden wurde⁷⁹. Ein solcher Fall liegt hier vor. Denn Anlass für die Einfügung des

⁷⁹ EuGH, Urt. v. 11.07.2002, C-62/00, Marks & Spencer, Rn. 36

§ 175 Abs. 2 Satz 2 AO war die Manninen-Rechtsprechung des EuGH. Deren Anwendbarkeit für Deutschland wurde zwar im Verfahren C-292/04 bestritten, aber erkennbar ohne Aussicht auf Erfolg. Dass die Regelung zur Aushebung des Anspruchs auf Anrechnung der Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden und aus EK 01-Dividenden bestimmt war, sieht man an der Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO, welcher Körperschaftsteuerbescheinigungen über verdeckte Gewinnausschüttungen aus dem Regelungsbereich des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ausnimmt. Damit wirkte § 175 Abs. 2 Satz 2 AO praktisch nur noch für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden.

344 Im Übrigen verweisen wir für die Frage, ob § 175 Abs. 2 Satz 2 AO zur Aushebung des Manninen-Urteils „bestimmt“ war, auf die im Vorlagebeschluss S. 58 zitierte Literatur.

c) **Zur Vereinbarkeit von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO mit dem Grundsatz des effektiven Rechtsschutzes**

345 Der Beklagte wird einwenden, § 175 Abs. 2 Satz 2 AO sei nicht nur für Körperschaftsteuerbescheinigungen, sondern generell für „Bescheinigungen“ eingeführt worden und stelle daher unabhängig von den subjektiven Absichten der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Personen keine Regelung dar, welche zur Begründung der Manninen-Rechtsprechung „bestimmt“ sei. Wir möchten darum nachstehend darlegen, dass der Effekt des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO unabhängig von den damit verfolgten Absichten eine rückwirkende Verkürzung der Rechtsmittelfrist darstellt, welche schon wegen fehlender Übergangsfrist für die bis dahin wohl erworbenen Rechte der Unionsbürger gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt.

346 Die Steuerpflichtigen in der Lage der Kläger des Ausgangsverfahrens haben bis zur Verkündung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO im Bundesgesetzblatt vom 15. Dezember 2004 darauf vertraut und vertrauen dürfen, dass § 36 Abs. 1 Nr. 3 (b) EStG i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO auch für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden gilt und dass kein Bedürfnis dafür besteht, schon innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist des § 169 f. AO einen Antrag auf An-

rechnung von Körperschaftsteuer zu stellen. Eine Verfristung der Antragsfrist drohte aus Sicht der Steuerpflichtigen in der Lage der Kläger des Ausgangsverfahrens so lange nicht, wie Deutschland für die Bescheinigung anzurechnender Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden kein amtliches Muster i.S.v. § 36 Abs. 1 Nr. 3 (b) EStG i.V.m. § 44 bis 46 KStG veröffentlicht hatte. Die Tatsache, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden damals weder dem Grunde noch der Höhe nach geklärt war und Deutschland sich darum auch noch weigerte, die von § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG a.F. geforderten amtlichen Muster zu veröffentlichen, hielt verständige Steuerpflichtige davon ab, arbeitsaufwendige Anträge auf Anrechnung von Körperschaftsteuer aus den Jahren 1990 bis 2002 zu stellen, bevor die Rechengrundlagen geklärt waren. Denn das bedeutete unnötige doppelte Arbeit.

347 Diese Steuerpflichtigen wurden durch das erst am 15. Dezember 2004, im deutschen Bundesgesetzblatt Nr. 67 verkündete Gesetz vom 9. Dezember 2004 überrascht, wonach die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gilt, wenn die Bescheinigung nach dem 28. Oktober 2004 vorgelegt wurde.

348 Mit dieser Regelung wurden die Steuerpflichtigen in der Situation der Kläger des Ausgangsverfahrens am 15. Dezember 2004 mit der Entscheidung des Mitgliedstaates Deutschland konfrontiert, sie hätten spätestens am 28. Oktober 2004 den Antrag auf Anrechnung der Körperschaftsteuer aus ausländischen Dividenden stellen müssen. Diesen Antrag hätten sie - nach den Vorstellungen des deutschen Gesetzgebers vom 9. Dezember 2004 - außerdem in der Weise stellen müssen, dass sie eine Körperschaftsteuerbescheinigung der ausschüttenden ausländischen Körperschaft oder eines inländischen Kreditinstituts vorlegten; denn nicht der Antrag auf Anrechnung von Körperschaftsteuer, sondern die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung war bis 28. Oktober 2004 das rückwirkende Ereignis, welches nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist beginnen ließ, und deren Vorlage nach Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 1 EGAO spätestens am 28. Oktober 2004 war erforderlich, um den Wirkungen des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO zu entkommen.

349 Gleichzeitig machte Deutschland den ausschüttenden ausländischen Körperschaften ebenso wie ihren Kreditinstituten die Ausstellung einer solchen Körperschafts-

steuerbescheinigung unmöglich, denn Deutschland bestritt vor dem EuGH im Verfahren Meilicke, Rechtssache C-292/04 die Anwendbarkeit des Manninen-Urteils auf Deutschland und drohte der die Körperschaftsteuerbescheinigung ausstellenden ausländischen Körperschaft bzw. Kreditinstitut mit der Haftung nach § 44, 45 KStG. Wir verweisen auf die Kreditinstitute und ausschüttenden Kapitalgesellschaften, welche uns die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung unter Hinweis auf die ungeklärte Rechtslage und ihre Haftung für eine Bescheinigung, die sich als unrichtig erweist, verweigert haben⁸⁰.

350 Darum ist die Vorlagefrage 4 (a) dahingehend zu beantworten, dass es der Kapitalverkehrsfreiheit des Artikel 56 EG, dem Effektivitätsgrundsatz und dem effet utile entgegensteht, dass die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung über Auslandsdividenden bzw. ein ihr gemeinschaftsrechtlich gleichwertiger Antrag auf Anrechnung nach Art. 175 Abs. Satz AO in der Fassung des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 zur Unanwendbarkeit des bis dahin anwendbaren § 175 Abs. 1 Satz 2 AO führt.

d) Zur Zulässigkeit einer Befristung mit Übergangsfrist

351 Wir möchten ausdrücklich einräumen, dass wir Deutschland nicht das Recht absprechen, eine Ausschussfrist für die Anrechnung von Körperschaftsteuer einzuführen. Eine solche neu eingeführte Ausschlussfrist kann aber nicht von ihrer Bekanntgabe bereits abgelaufen sein⁸¹.

352 Der Beklagte kann sich auch nicht auf die Rechtsprechung Grundig Italiana⁸² berufen, welche den Mitgliedstaaten die Abkürzung von Rechtsmitteln gestattet, wenn eine angemessene Übergangsfrist von mindestens sechs Monaten gesetzt wird. Nach Erlass des EuGH-Urteils Grundig Italiana war die Rechtslage geklärt, sodass den Steuerpflichtigen zuzumuten war, innerhalb von sechs Monaten nach Klärung der Rechtslage ihre Anträge zu stellen. Im hiesigen Fall ist aber auch sechs Monate nach dem 15. Dezember 2004 (Einführung des § 175 Abs. 1 Satz 2 AO) die

⁸⁰ Nachweise in Rn. 32

⁸¹ EuGH, Ur. v. 11.07.2002, C-62/00, Marks & Spencer, Rn. 40

⁸² EuGH, Ur. v. 24. September 2002, Rs. C-255/00 - Grundig Italiana

Rechtslage hinsichtlich der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach der Manninen-Rechtsprechung des EuGH nicht geklärt. Insbesondere ist nicht geklärt, welchen Inhalt die Bescheinigungen haben müssen, welche Deutschland zur Voraussetzung dafür macht, dass Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden auf die inländische Einkommensteuer angerechnet wird. Im Gegenteil:

353 Deutschland hält am materiellen Erfordernis der Körperschaftsteuerbescheinigung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden fest, veröffentlicht aber kein amtliches Muster dafür und gibt auch keine Bedienungsanleitung darüber, wie das auf Inlandsdividenden zugeschnittene amtliche Muster für Auslandsdividenden auszufüllen ist. Stattdessen droht Deutschland den Klägern mit der Einleitung eines Strafverfahrens, weil sie der erstmals im Schriftsatz des Beklagten vom 6. August 2007 ausgesprochenen Empfehlung folgen, die für Inlandsdividenden veröffentlichten amtlichen Muster für Auslandsdividenden zu verwenden⁸³.

354 Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass Deutschland das Steuerrecht betreffende Urteile des Gerichtshofs nur und erst anzuwenden pflegt, nachdem es die Anwendbarkeit im Bundessteuerblatt veröffentlicht hat. Das kann mehr als ein Jahr dauern (vgl. z.B. BMF-Schreiben vom 9. März 2009 in BStBl. 2009 I S. 487 v. 14. April 2009 zur Anwendung des EuGH-Urteils v. 11. September 2007, Rs. C-76/05, Schwarz und Grootjes-Schwarz). Die Berechnung einer Übergangsfrist seit Erlass des EuGH-Urteils erscheint darum nicht angemessen. Eine Übergangsfrist für die Einlegung von Rechtsmitteln gegen gemeinschaftswidriges Verhalten eines Mitgliedstaates kann erst zu Laufen beginnen, wenn Deutschland durch öffentliche Bekanntmachung anzeigt, wie es ein EuGH-Urteil umzusetzen bereit ist.

355 Wir verweisen auch auf den Aufsatz von Delbrück/Hamacher, IStR 2009 S. 771, **Anlage 38**

⁸³ Schriftsatz des Beklagten vom 23.04.2008 Rn. 39, vorgelegt als **Anlage 10**

III. **Schlussfolgerung zur Vorlagefrage 4**

356 Durch Beibehaltung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens hat Deutschland sich und seiner Industrie mehr als ein Jahrzehnt lang einen gigantischen Standortvorteil⁸⁴ usurpiert, der ihm seit Einführung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht zustand.

357 Bei unerlaubten Beihilfen ist der Gerichtshof sonst unerbittlich: Sie müssen zurückgezahlt werden.

358 Wir sehen die Zeit für gekommen, die unerlaubte Beihilfe, welche das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren für die deutsche Industrie darstellte, zurückzufordern und weitere Verzögerungen nicht hinzunehmen. Darum ist nicht nur bei der Beantwortung von Vorlagefrage 4 klar zu stellen, dass eine mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbare Ausschlussfrist für die Geltendmachung von Ansprüchen aus der Manninen-Rechtsprechung bisher nicht gesetzt ist. Vorlagefragen 1 bis 3 sollten auch (wie in Abschnitt C. V. vorgeschlagen) so beantwortet werden, dass keine neuen materiellrechtlichen oder verfahrensrechtlichen Hürden für die effektive Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts aufgestellt werden können.

Quo usque tandem abutere, Catilina, patientia nostra?

E. **Exkurs: Zur Frage der Beschränkung der Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden auf die Höhe der deutschen Einkommensteuer, welche auf diese Einkünfte entfällt**

359 Wir haben bereits oben in Rn. 15 darauf hingewiesen, dass das Finanzgericht - wohl irrtümlich - unterlassen hat, dem Gerichtshof die Frage vorzulegen, ob der Beklagte mit seinem Einwand gehört werden kann, die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus dem Manninen-Urteil sei auf den Betrag deutscher Einkommensteuer beschränkt, der auf die ausländische Bruttodividende entfällt.

360 Wir sind der Auffassung, dass in Deutschland nach internem deutschem Recht § 34 c Abs. 1 Satz 3 EStG auf die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus Aus-

⁸⁴ Bundestagsdrucksache 12/5016 v. 25.05.1993 S. 81, Anlage 33

landsdividenden nicht analog angewendet wird. Das zeigt das Rädler-Urteil des BFH⁸⁵, welches die Anwendung von § 34 c EStG auf die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ausdrücklich ablehnt. Das Finanzgericht hat es aber unterlassen, auf die Anhörungsrüge⁸⁶ hin wenigstens die fehlerhafte Begründung seines Vorlagebeschlusses zu korrigieren. Deshalb können wir derzeit nicht ausschließen, dass das Finanzgericht (oder im Revisionsverfahren der Bundesfinanzhof) die analoge Anwendung von § 34 c Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. doch in Erwägung zieht und dann den Gerichtshof in dieser Sache mit einer dritten Vorlage nach Art. 234 EG befasst.

361 Wir sind uns bewusst, dass der Gerichtshof grundsätzlich keine Fragen des Gemeinschaftsrechts beantwortet, die ihm von den nationalen Gerichten nicht gestellt worden sind. Hier droht aber eine überlange, dem Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention widersprechende Verfahrensdauer, wenn Fragen, deren Erheblichkeit mit Händen zu greifen ist, offen bleiben und es deswegen möglicherweise zu einer dritten Vorlage an den Gerichtshof kommt, bevor über die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus dänischen/niederländischen Dividenden für 1995 bis 1997 entschieden werden kann.

362 Sollte das Gemeinschaftsrecht gebieten oder gestatten, dass Körperschaftsteuer auf dänische bzw. niederländische Dividenden, anders als Körperschaftsteuer aus deutschen Dividenden, nur insoweit anzurechnen ist, als sie die deutsche Steuer auf die Dividenden nicht übersteigt, so hätte dies aber möglicherweise indirekt auch Auswirkungen auf die Beantwortung der Vorlagefragen 1 bis 3, nämlich bei der Frage, ob die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden davon abhängig gemacht werden kann, ob für die ausländische Körperschaft eine Gliederungsrechnung vorzulegen ist, aus welcher ersichtlich ist, inwieweit die dänische/niederländische Dividende mit deutscher Körperschaftsteuer und inwieweit mit nicht-deutscher Körperschaftsteuer vorbelastet ist⁸⁷.

⁸⁵ BFH, Urt. v. 18.02.1998, I R 47/98, Anlage 1 zum Schriftsatz vom 24.06.2002, vorgelegt mit **Anlage 2**

⁸⁶ **Anlage 24**

⁸⁷ s. oben in Abschnitt B. II. 4. Rn. 153

363 Darum möchten wir nachstehend noch die Gründe zusammenstellen, welche nach unserer Auffassung gegen eine Beschränkung der Anrechnung von Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden auf die Höhe der darauf entfallenden deutschen Einkommensteuer sprechen. Die Konsequenz unserer Rechtsauffassung ist, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf dänische/niederländische Dividenden für Heinz Meilicke auch zu einer Erstattung führen kann, wenn nämlich die anzurechnende Körperschaftsteuer die Einkommensteuer auf diese Dividenden übersteigt. Das ist insbesondere im Jahr 1997, dem Todesjahr von Heinz Meilicke, der Fall.

I. **Beschränkung der Anrechnung auf Vorbelastungen mit deutscher Körperschaftsteuer?**

364 Für seine Auffassung, aus dänischen und niederländischen Dividenden anzurechnende Körperschaftsteuer sei auf die deutsche Steuerbelastung von Heinz Meilicke auf diese Dividenden beschränkt, beruft der Beklagte sich auf das EuGH-Urteil vom 8. November 2007, C-379/05 - Amurta - und die dort vermeintlich anerkannte Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten (Rn. 56⁸⁸). Der Beklagte argumentiert, Deutschland könne nicht zugemutet werden, an Heinz Meilicke Körperschaftsteuer auf ausländische Dividenden zu erstatten. Die Kohärenz des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens gebiete, nur solche Körperschaftsteuer erstatten zu müssen, welche Deutschland von der ausschüttenden Gesellschaft oder ihren untergeordneten Beteiligungen vorher erhalten hat.

365 Dieses Argument ist aber von vornherein insoweit verfehlt, als Auslandsdividenden (hier aus Dänemark oder Niederlande) zu einem wesentlichen Teil mit deutscher Körperschaftsteuer vorbelastet sind. Oben in Abschnitt B. II. 1 (a) (i) und (b) (ii) wurde dargelegt, dass die Dividenden, welche Heinz Meilicke aus Dänemark/Niederlande empfangen hat, mit mehr deutscher als dänischer oder niederländischer Körperschaftsteuer vorbelastet sind. Für die Begrenzung der Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer, welche Dividenden aus Dänemark/Niederlande vorbelastet hat, fehlt jeder sachliche Rechtfertigungsgrund. So-

⁸⁸ Schriftsatz des Beklagten vom 23. April 2008, Rn. 31 - 33, vorgelegt als Anlage 10

weit deutsche Körperschaftsteuer angerechnet oder zu erstattet wird, ist das Steueraufkommen eines anderen Mitgliedstaates gar nicht berührt. Die Zwischenschaltung einer Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ändert nichts daran, dass Deutschland die anzurechnende und ggf. zu erstattende Körperschaftsteuer empfangen hat.

366 Im Urteil vom 27. November 2008, C-418/07 - Papillon -, hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Art. 43 EG Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates entgegensteht, wonach eine Regelung der Gruppenbesteuerung auf eine in diesem Staat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Einzelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solcher Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässige Einzelgesellschaft über eine Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat gehalten wird. Die Rechtsgrundsätze Papillon gelten u.E. nicht nur für die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG, sondern auch für die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG. Der Gerichtshof hat wiederholt die Grundfreiheiten der Niederlassungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit gleich ausgelegt (z.B. Rn. 60 des Urteils *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 12. Dezember 2006, Rs. C-446/04).

367 Die Aussage des Urteils Papillon kann auch nicht auf eine Gruppenbesteuerung i.S.v. § 14 KStG beschränkt werden. Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren hat nämlich durchaus eine gewisse Ähnlichkeit mit einer Gruppenbesteuerung, bei der Heinz Meilicke sich in der Rolle der Muttergesellschaft befindet. Der Empfang von Einkünften aus deutschen Quellen über dänische oder niederländische Zwischengesellschaften dient auch bei Heinz Meilicke weder einer doppelten Verlustnutzung noch einer Steuerflucht.

368 Somit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass das Argument der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten jedenfalls dann einer Erstattung von anzurechnender Körperschaftsteuer aus dänischen bzw. niederländischen Dividenden nicht entgegengehalten werden kann, wenn die Körperschaftsteuervorbelastung aus deutscher Körperschaftsteuer stammt, welche die ausschüttende ausländische Körperschaft entweder selbst oder durch Tochter- oder Einzelgesellschaften an den deutschen Fiskus gezahlt hat.

II. Beschränkung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuervorbelastungen?

369 Könnte nur eine Vorbelastung mit deutscher Körperschaftsteuer auf Auslandsdividenden zu einer Erstattung führen, während eine Vorbelastung mit an einen ausländischen Fiskus gezahlten Körperschaftsteuer nur zu einer Anrechnung führt, welche auf die Höhe der deutschen Einkommensteuer von Heinz Meilicke auf diese Dividenden beschränkt ist, so müsste bei der ausländischen ausschüttenden Körperschaft die Vorbelastung mit deutscher und die Vorbelastung mit nicht-deutscher Körperschaftsteuer getrennt erfasst werden. Das würde die Erstellung einer Gliederungsrechnung erforderlich machen, welche zwar mit der Gliederungsrechnung des § 30 KStG a.F. nichts gemein hat, welche aber nicht weniger kompliziert wäre, da sie über einen vielstufigen Konzern deutsche und nicht-deutsche Körperschaftsteuervorbelastungen getrennt erfassen müsste.

370 Wir möchten nachstehend die Argumente darlegen, welche gegen die These der deutschen Regierung sprechen, eine Erstattung von nach Manninen anzurechnender ausländischer Körperschaftsteuer an Heinz Meilicke sei von Deutschland nicht geschuldet, sodass Deutschland Körperschaftsteuer nur insoweit auf die Einkommensteuer von Heinz Meilicke anzurechnen brauche, als sie dessen deutsche Einkommensteuer auf diese Dividendeneinkünfte nicht übersteigt.

1. Ziel des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens

371 Eine Begrenzung der nach der Manninen-Rechtsprechung anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer auf die von Heinz Meilicke auf die Auslandsdividenden zahlbare deutsche Einkommensteuer würde die Ziele verfehlen, welche Deutschland mit dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren verfolgt hat. Dessen Ziel war, die Körperschaftsteuerbelastung von Körperschaften im Zeitpunkt der Zahlung einer Dividende auf die individuelle Einkommensteuerbelastung ihrer diversen Anteilseigner herabzuschleusen (siehe Abschn. B. I. 1. Rn. 33 ff.). Dieses Ziel würde vollständig verfehlt, wenn die anzurechnende Körperschaftsteuer nicht zu einer Erstattung führen könnte. Neben der Körperschaftsteuerbelastung mit 34 % in Dänemark und 35 % in den Niederlanden waren die an Heinz Meilicke ge-

zahlten Dividenden ja noch mit 15 % dänischer bzw. niederländischer Quellensteuer belastet⁸⁹. Die Gesamtbelastung der von Heinz Meilicke empfangenen Dividenden summierte sich also auf

	dänische Steuerbelastung	niederländische Steuerbelastung
	34 %	35 %
15 % Quellensteuer von der Bruttodividende	9,9 %	9,75 %
anrechenbare ausländische Steuerbelastung insg.	43,9 %	44,75 %

372 Mit diesen anrechenbaren Steuersätzen ist man bereits so nah am Spitzensteuersatz, dass eine Herabschleusung auf die individuelle Einkommensteuerprogression des Dividendenempfängers praktisch nicht mehr stattfindet.

373 Die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer nach Manninen verhindert dann zwar immer noch eine Doppelbesteuerung, verfehlt aber das Ziel der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit des Streubesitzaktionärs.

374 Für den normalen Streubesitzaktionär wäre die Kapitalverkehrsfreiheit nicht hergestellt, weil er in deutsche Aktien investieren muss, um durch Erstattung von Körperschaftsteuer die auf ihn entfallenden Einkünfte „seiner“ Aktiengesellschaft nach seiner individuellen Leistungsfähigkeit zu besteuern.

2. Abhängigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit vom Finanzausgleich zwischen Mitgliedstaaten?

375 Deutschland könnte einwenden, dass einem Mitgliedstaat über die Vermeidung der Doppelbesteuerung hinaus eine Erstattung von ausländischen Körperschaftsteuern nicht zugemutet werden kann.

⁸⁹ Nachweise in Anlage 7 zum Schriftsatz vom 16.05.2007, vorgelegt als **Anlage 7**.

376 Dem ist entgegenzuhalten, dass die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG nicht davon abhängig gemacht werden kann, ob einzelne Mitgliedstaaten bilateral mit anderen Staaten einen Finanzausgleich vereinbaren. Wäre die Kapitalverkehrsfreiheit davon abhängig, so wäre sie kein Recht des Unionsbürgers, sondern wäre in das Belieben jedes Mitgliedstaates gestellt, der die Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber einzelnen Mitgliedstaaten mehr oder weniger gewähren könnte, je nachdem, ob er einen Finanzausgleich mit diesem Mitgliedstaat vereinbart.

377 Gegenüber Frankreich hatte Deutschland sogar eine Erstattung des avoir fiscal bilateral vereinbart (Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Frankreich, Art. 20 Abs. 1 a (bb) in der bis zum Zusatzabkommen vom 20. Dezember 2001, BGBl. 2002 II S. 2370 geltenden Fassung). Jedenfalls französischer avoir fiscal wurde an deutsche Streubesitzaktionäre in der im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Höhe erstattet, wenn die Einkommensteuer des deutschen Streubesitzaktionärs nach seiner Leistungsfähigkeit die Höhe des avoir fiscal nicht erreicht.

378 Auch deutsche Länder erstatten letztlich Körperschaftsteuer, welche ein anderes Land eingenommen hat. Heinz Meilicke konnte z.B. eine Erstattung von Körperschaftsteuer aus Dividenden einer in Bayern ansässigen Gesellschaft erhalten. Nun könnte Deutschland versucht sein einzuwenden, in Deutschland finde ein Finanzausgleich zwischen den Ländern statt, in welchen auch die Körperschaftsteuer einbezogen wird. Der Finanzausgleich zwischen deutschen Ländern hat sich aber über die Jahre immer wieder geändert. Wir verweisen auf S. 87 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007, **Anlage 9**, sowie auf die dort zitierten Erfahrungen von Heinz Meilicke über die Erhebung von Körperschaftsteuer aus seinem Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil, Berlin und Frankfurt, 1965, S. 74-76.

379 Deutschland wäre es unbenommen gewesen, die Anrechnung deutscher Körperschaftsteuer aus inländischen Dividenden analog § 34 c Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. zu begrenzen. Deutschland kann aber nicht bei deutschen Körperschaftsteuern aus deutschen Dividenden eine Erstattung vornehmen, welche es bei ausländischen Körperschaftsteuern versagt.

380 Das Argument, einem Mitglied könne nicht die Minderung seines Steueraufkommens zur Erhaltung eines ausländischen Steueraufkommens zugemutet werden, hat der Gerichtshof schon im Urteil vom 18. September 2003, C-168/01 - Bosal - Rn. 42 zurückgewiesen. Dabei kann es keinen Unterschied machen, ob ein Mitgliedstaat den durch in einem anderen Mitgliedstaat besteuerte Einkünfte veranlassten Betriebsausgabenabzug zulassen oder eine im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer erstatten muss. Die Belastung des Steueraufkommens ist die gleiche. Entscheidend ist das Verbot der Diskriminierung.

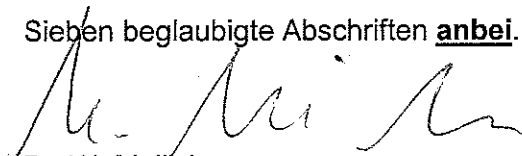
3. Zum Gesetzgebungsvorschlag von 1993

381 Schließlich verweisen wir noch auf den Gesetzgebungsvorschlag der Regierungsmehrheit im Jahre 1993⁹⁰. Danach sollten ausländische Körperschaftsteuern von ausländischen Tochter- und Enkelgesellschaften bis zu einer Höhe von 3/7 der ausgeschütteten Beträge auf die inländischen Körperschaftsteuern angerechnet werden. Von einer Untersagung der Erstattung oder Begrenzung der Anrechnung auf die Höhe der deutschen Einkommensteuer war nicht die Rede.

382 Es ist nicht einzusehen, warum ein Verbot von Erstattungen an Streubesitzaktionäre mit niedriger Einkommensteuerprozeption die Ausgewogenheit des Besteuerungsaufkommens zwischen den Mitgliedstaaten stören soll, wenn die Regierungsmehrheit 1993 genau dieses vorgeschlagen hat.

383 Nach alledem beantragen wir, eine einfache, dem Effektivitätsgrundsatz entsprechende Regelung zur Umsetzung der Manninen-Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht an dem Auslandsdividenden diskriminierenden Verbot der Erstattung von Körperschaftsteueranrechnungsguthaben scheitern zu lassen.

Sieben beglaubigte Abschriften anbei.



Dr. W. Meißicke
- Rechtsanwalt -

⁹⁰ BT-Drucksache v. 25.05.1993 S. 80, rechte Spalte, Anlage 33