

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER
RECHTSANWÄLTE

Poppelsdorfer Allee 114 · 53115 Bonn

Kommission der Europäischen Gemeinschaft
(z. Hd. des Generalsekretärs)
Rue de la Loi, 200
B-1049 Brüssel
BELGIEN

PROF. DR. HEINZ MEILICKE
Rechtsanwalt · Steuerberater · bis 1997

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 · Mediatorin
Δικηγόρος Αρτέμις Πόγου · auch zugel. beim Areopag (Athen)

DR. WOLFGANG WALCHNER
Rechtsanwalt · Fachanwalt für gewerblichen Rechtsschutz

DR. STEFANIE DECKERS
D.E.S.S. (Université de Bourgogne) · Rechtsanwältin
Fachanwältin für Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. DANIEL LOCHNER
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

DR. GERD KRÄMER
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht

JAN KLEINERTZ
Rechtsanwalt

DR. MATTHIAS SCHATZ
LL.M. (Harvard) · Rechtsanwalt · Attorney-at-Law (New York)

SEBASTIAN SCHÖDEL
Rechtsanwalt

DR. UWE SCHOLZ
Rechtsanwalt · Steuerberater

26. Juni 2015

00726-10/wm/dj-kr/dj

75660 - Kommission der Europäischen
Gemeinschaften 2015-06-26.docx

Telefon: (0228) 72 543 - 11/12

Telefax: (0228) 72 543 - 10

wmeilicke@meilicke-hoffmann.de

**Diskriminierung durch unterlassene Anpassung der nationalen Vorschriften an die
Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs**

Sehr geehrte Damen und Herren,

hierdurch möchte ich Ihre Aufmerksamkeit auf eine Vertragsverletzung lenken, welche sich aus der Weigerung der Bundesrepublik Deutschland ergibt, die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshof im Zusammenhang mit der Steuergutschrift für Körperschaftsteuer auf von ausländischen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden (EuGH Urteil vom 6. März 2007, Meilicke I, C-292/04, Slg. I-1835; vom 7. September 2004, Manninen, C-319/02, Slg. I 7477; vom 30. Juni 2011, Meilicke II, C-262/09, Slg. I-05669; vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation II, C-35/11) durch eine Änderung der nationalen gesetzlichen Regelungen umzusetzen. Durch seine Untätigkeit verletzt

Deutschland seine Verpflichtungen aus dem EuGH-Urteil vom 26.0.1995, C-195/94, Kommission/Luxembourg, Slg. I 3699 Rn. 18, wonach mit dem Unionsrecht unvereinbare Gesetzesbestimmungen durch zwingende innerstaatliche Gesetzesbestimmungen behoben werden müssen, damit die betroffenen Bürger bezüglich des Umfangs der ihnen vom Vertrag garantierten Rechte nicht in einem Zustand der Unwissenheit gelassen werden.

Ich lege daher ausdrücklich

Beschwerde

gegen diese Vertragsverletzung ein und beantrage, gegen die Bundesrepublik Deutschland deswegen ein Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 258 AEUV einzuleiten.

A. Sachverhalt

Der Vater des Beschwerdeführers, Prof. Dr. Heinz Meilicke, war Inhaber von Aktien u.a. von Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden und mit Sitz in Dänemark, von denen er in den Streitjahren 1995 bis 1997 Dividenden in Höhe von insgesamt ca. € 20.000 erzielte. Der Beschwerdeführer - als Mitglied der Erbengemeinschaft nach dem verstorbenen Prof. Dr. Heinz Meilicke - beantragte eine Steuergutschrift in Höhe der tatsächlich gezahlten ausländischen Körperschaftsteuer.

Nach den teilweise bis zum Jahr 2002 geltenden Regelungen des deutschen Körperschaftsteuerrechts (KStG v. 11. März 1991, BGBl. I 1991, 638) wurde auf Dividenden, die eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft ausschüttet, eine Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30% erhoben. Ein in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiger Empfänger der Ausschüttung erhielt eine Steuergutschrift in Höhe von 3/7 der ausgeschütteten Dividende. Diese Steuergutschrift war nach der Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. davon abhängig, dass die Dividende von einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft bezogen wird und für die Ausschüttung kein Ei-

genkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. als verwendet gilt, d.h., kein nicht versteuertes Eigenkapital.

Als Miterbe seines Vaters Prof. Dr. Heinz Meilicke hat der Beschwerdeführer bekanntlich die EuGH-Urteile Meilicke I und Meilicke II erwirkt, wonach Deutschland verpflichtet ist, auch ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen auf ausländische Dividenden auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Der Beschwerdeführer hat darüber hinaus für zahlreiche weitere Auslandsdividenden der Jahre 1990-2001 Anträge auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer gestellt, über welche die deutsche Finanzverwaltung bisher nicht entschieden hat.

Mit den Anträgen auf Anrechnung dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer, welche Gegenstand der EuGH-Verfahren Meilicke I und Meilicke II waren, ist der Beschwerdeführer rechtskräftig gescheitert.

1. Finanzgericht Köln

Das Finanzgericht (FG) Köln hat die Klage durch Urteil vom 27. August 2012 (**Anlage 1**) mit der Begründung abgewiesen, es seien keine ausreichenden Nachweise vorgelegt worden, obwohl das EuGH-Urteil Meilicke II im 3. Leitsatz anordnet, dass der Beschwerdeführer den Nachweis nach dem gemeinschaftsrechtlichen Äquivalenzprinzip durch Vorlage einer den deutschen Vorschriften entsprechenden Steuerbescheinigung erbringen kann. Und obwohl der Beschwerdeführer solche Bescheinigungen vorgelegt hat, verlangt das FG Köln von dem Beschwerdeführer kumulativ noch die Vorlage von Belegen der ausländischen Publikumsgesellschaften, anhand deren die Mitgliedstaaten eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuervorbelastungen vorliegen. Wir Rügen den darin liegenden Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz, dessen Beachtung der EuGH in Rn. 55 seines Urteils Meilicke II eingefordert hat und der gebietet, dass die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen,

nicht ungünstiger sein dürfen als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln.

Darüber hinaus macht das FG Köln es den Steuerpflichtigen unmöglich, von den ausländischen Publikumsgesellschaften Nachweise über die ausländische Körperschaftsteuervorbelastung zu erhalten, weil es an den materiellen Inhalt der zu liefernden Nachweise Anforderungen stellt, welche eindeutig von der gefestigten Rechtsprechung des EuGH abweichen:

- So bemängelt das FG Köln auf S. 23 der Entscheidungsgründe, der Beschwerdeführer habe nicht den Nachweis erbracht, dass die für die ausländischen Publikumsgesellschaften bescheinigte Körperschaftsteuervorbelastung nicht auf oftmals von der Körperschaftsteuer befreiten Beteiligungserträgen beruht. Dabei verkennt das FG Köln, dass nach dem EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, C-35/11, 2. Leitsatz eine ausländische Körperschaftsteuervorbelastung auch von indirekten Tochtergesellschaften anzurechnen ist und dass darum die Steuerfreiheit der mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Beteiligungserträge der Anrechnung nach den Urteilen *Manninen* und *Meilicke I* und *II* nicht entgegensteht.
- In eklatantem Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung steht auch die Vorgabe des FG Köln auf S. 23 unter cc der Entscheidungsgründe, den Prozentsatz der anrechenbaren Körperschaftsteuer nicht wie in den EuGH Urteilen *Manninen* Rn. 54 und *Meilicke I* Rn. 16 aus dem nominellen Körperschaftsteuersatz, sondern aus einem - wie auch immer ermittelten - „tatsächlich entrichteten“ Prozentsatz ableiten zu wollen. Das ist nicht nur wegen der Eliminierung der Körperschaftsteuervorbelastung indirekter Tochtergesellschaften aus dem Zähler des Bruchstrichs, sondern auch deshalb unrichtig, weil nicht bekannt ist, ob das FG Köln im Nenner „steuerpflichtiges Einkommen“ das nach HGB oder das nach ISRF ermittelte oder ein nach anderen Regeln ermitteltes Einkommen der ausländischen Publikumsgesellschaft einsetzen will.

- Wenn Deutschland weder den Zähler noch den Nenner des Bruchstrichs bekannt gibt, mit dem die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer berechnet werden soll, wird es sowohl den ausländischen Publikumsgesellschaften als auch ihren in Deutschland ansässigen Aktionären unmöglich gemacht, die Nachweise vorzulegen, anhand deren die deutschen Steuerbehörden überprüfen wollen, ob die Voraussetzungen für die aus dem Unionsrecht resultierenden Vorteile vorliegen.

2. BFH

Der Bundesfinanzhof hat die Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27. August 2012 mit Urteil vom 15. Januar 2015 (zugestellt am 9. Juni 2015; **Anlage 2**) zurückgewiesen. Gleich zweimal bestätigt der Bundesfinanzhof das hier gerügte Untätigbleiben des Deutschen Gesetzgebers. Auf Seite 13 der Entscheidungsgründe sagt er, dass gesetzgeberische Untätigkeitsbleiben in Reaktion auf die einschlägigen EuGH-Entscheidungen sei „zu bedauern“, und auf Seite 17 begründet er die Klageabweisung erneut mit der Tatsache, dass der Gesetzgeber untätig geblieben ist und auf die Rechtsprechung des EuGH nicht reagiert hat. Damit bestätigt der Bundesfinanzhof, dass die Klage möglicherweise Erfolg gehabt hätte, wenn der Deutsche Gesetzgeber seiner Verpflichtung nachgekommen wäre, die mit Bestimmung des Vertrages unvereinbaren nationalen Rechtsvorschriften durch zwingende innerstaatliche Bestimmungen zu beheben, die dieselbe rechtliche Wirkung besitzen wie die zu ändernde Bestimmung (ständige Rechtsprechung des EuGH, hier Urteil vom 26.10.1995, C-195/94, Kommission gegen Luxemburg, Sammlung I 3699, Rn. 18).

Die klageabweisende Entscheidung des Bundesfinanzhofes bestätigt auch die Erwägungen, welche der EuGH als Begründung dafür angegeben hat, dass ein nationaler Gesetzgeber zur Anpassung der gemeinschaftswidrigen nationalen Rechtsvorschriften an das Gemeinschaftsrecht verpflichtet ist: Die von den gemeinschaftswidrigen nationalen Vorschriften betroffenen Rechtsobjekte dürfen bezüglich des Umfangs der ihnen vom Ver-

trag garantierten Rechte nicht in einem Zustand der Ungewissheit gelassen werden. Dass Deutschland den Beschwerdeführer durch seine Untätigkeit in einem Zustand der Ungewissheit lässt, sieht man deutlich daran, dass der Bundesfinanzhof andere Rechenschritte und damit völlig andere nachzuweisende Tatsachen vorgibt als das von ihm nur im Ergebnis bestätigte Finanzgericht Köln:

a)

Unter Ziffer IV 1 c) verwirft der Bundesfinanzhof ausdrücklich die Auffassung des Finanzgerichts Köln, von den Anteilseignern ausländischer Kapitalgesellschaften müsse die Zuordnung der im Ausland angefallenen Körperschaftsteuern auf den Gewinn im Zeitpunkt ihres Erwirtschaftens verlangt werden, so dass der Anrechnungssatz als Prozentsatz der Dividende nicht fest dem ausländischen Körperschaftsteuersatz entspreche, sondern von Gesellschaft zu Gesellschaft und von Jahr zu Jahr variabel sei. Mit dieser Rechtsauffassung hatte das Finanzgericht Köln sich schon über die eindeutig gegenteilige Rechtsauffassung des EuGH im Urteil Manninen, vom 07.09.2004, C-319/02, Rn. 54, hinweggesetzt. Indem der BFH diese Rechtsauffassung des Finanzgerichts Köln verwirft, bestätigt er zwar die Berechnungsweise nach Rn. 54 des EuGH Urteils Manninen. Die unterschiedliche Rechtsauffassung der deutschen Gerichte und das Untätigbleiben des deutschen Gesetzgebers lassen die deutschen Steuerpflichtigen und die ausländischen Kapitalgesellschaften, welche an dem Nachweis einer ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung mitwirken müssten, weiterhin im Ungewissen darüber, wie nun wirklich zu rechnen ist und welche Tatsachen den deutschen Finanzbehörden nachgewiesen werden müssen, damit die von der Gemeinschaftswidrigkeit betroffenen Steuerbürger diese vom Vertrag garantierten Rechte auch effektiv wahrnehmen können. Insoweit verstößt Deutschland gegen den Effektivitätsgrundsatz, welchen der EuGH im Urteil Meilicke II Rn. 55 ausdrücklich hervorgehoben hat.

b)

Unter Ziffer IV 2. c) aa) bestätigt der Bundesfinanzhof auch die im Verfahren Meilicke II schon von der Kommission vertretene Rechtsauffassung, dass - entgegen der Auffassung des Finanzgerichts Köln - keine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der ausländischen Gesellschaft verlangt werden kann, sondern dass eine retrograde Ermittlung der tatsächlich gezahlten ausländischen Körperschaftsteuer zulässig ist. Unter einer retrograden Ermittlung der Körperschaftsteuervorbelastung versteht der Bundesfinanzhof, dass nur nachgewiesen zu werden braucht, dass die ausschüttende Gesellschaft vor der Ausschüttung ausländische Körperschaftsteuer in Höhe der Ausschüttungsbelastung gezahlt hat. Das zu bescheinigen und gegebenenfalls nachzuweisen, sind ausländische Gesellschaften naturgemäß sehr viel eher bereit und in der Lage, als wenn man ihnen mit dem Finanzgericht Köln zumuten will, eine Eigenkapitalgliederung für die Zeit ab 01.01.1976 aufzustellen. Auch insoweit hat Deutschland durch das Untätigbleiben des deutschen Gesetzgebers die Bürger, welche ihre vom Vertrag garantierten Rechte wahrnehmen wollen, in einem Zustand der Ungewissheit gelassen und damit die vorzitierte Rechtsprechung des EuGH C-195/94 verletzt.

c)

In einem Zustand der Ungewissheit lässt Deutschland und der in seinem Namen handelnde Bundesfinanzhof die Steuerpflichtigen, welche ihre vom Gemeinschaftsrecht garantierten Rechte wahrnehmen wollen, auch deshalb, weil ungeklärt bleibt, ob eine indirekte Körperschaftsteuer-Vorbelastung von Tochtergesellschaften der ausschüttenden ausländischen Gesellschaften anrechenbar ist. Der EuGH hat dies in seinem Urteil vom 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation II, C-35/11 bejaht. Das Finanzgericht Köln hat dies dagegen verneint, in dem es auf Seite 23 seiner Entscheidungsgründe die Rechtsauffassung vertreten hat, von der Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft befreite Beteiligungsverträge sei nicht in die anrechenbare Körperschaftsteuervorbelastung einzubeziehen. Auch insoweit bleiben die Steuerpflichtigen und die ausländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften, welche bei dem Nachweis einer ausländi-

schen Körperschaftsteuervorbelastung mitwirken müssten, in einem Zustand der Ungewissheit bezüglich des Umfangs der ihnen vom Vertrag garantierten Rechte.

d)

Mit der Beschwerde rügen wir auch einen Verstoß gegen die Vorlagepflicht aus Artikel 267 Abs. 3 AEUV und die Nichtbeachtung der Vorgabe der Randnummer 59 des EuGH-Urteils Meilicke II, wonach eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer dadurch gewährt werden muss, dass

- entweder eine den deutschen Anforderungen genügende Bescheinigung über diese Steuer
- oder Belege vorgelegt werden, anhand deren die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen.

Der Bundesfinanzhof ignoriert das vom EuGH gesetzte „oder“ und ersetzt es durch ein „und“, indem er trotz formgerechter ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigung den Nachweis von deren inhaltlicher Richtigkeit durch Vorlage weiterer Belege verlangt. Im Verfahren Meilicke II lagen aber die dem Bundesfinanzhof vorliegenden ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen bereits vor. In seinem zum Urteil Meilicke II führenden Vorlagebeschluss hatte das Finanzgericht Köln sich über den Antrag der Kläger, den EuGH dazu zu befragen, ob die vorliegenden Körperschaftsteuerbescheinigungen nach dem Äquivalenzgrundsatz anzuerkennen sind, hinweggesetzt und insoweit die Vorlagefrage unterlassen. Wenn der EuGH die vom Finanzgericht nicht gestellte Vorlagefrage trotzdem wie geschehen beantwortet, so kann dies nur so verstanden werden, dass die ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen ausreichen, sofern sie den Formvorschriften für deutsche Körperschaftsteuerbescheinigungen entsprachen. Hätte der EuGH sagen wollen, dass formgerechte ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht ausreichen, sondern in jedem Fall durch die Notwendigkeit von genau nachprüfbaren Belegen schärfere Anforderungen an den Nachweis ausländischer Körperschaftsteuervorbe-

lastung als an den Nachweis inländischer Körperschaftsteuervorbelastungen gestellt werden dürfen, so hätte der EuGH im Urteil Meilicke II schwerlich ausgeführt, dass nach dem Äquivalenzgrundsatz formgerechte ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen genügen.

Wenn der Bundesfinanzhof sich über die Anordnung des EuGH, förmlich ordnungsgemäße Bescheinigungen würden auch für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuern genügen, weil das Äquivalenzprinzip dies so gebietet, hinwegsetzt, so bleibt ein vom Bundesfinanzhof nicht aufgeklärter Widerspruch auch deshalb zurück, weil der Bundesfinanzhof gleich zweimal bedauert, dass der deutsche Gesetzgeber nicht tätig geworden ist, um der EuGH-Rechtsprechung zu entsprechen. Hätte der deutsche Gesetzgeber klare und dem Unionsrecht entsprechende Anordnungen zur Berechnung ausländischer anrechenbarer Körperschaftsteuer erlassen, so könnte man überprüfen wollen, ob die formgerechten Bescheinigungen über anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer den vom deutschen Gesetzgeber vorgeschriebenen Regeln entsprechen. Dass Deutschland auch dann formgerechte ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen unbeachtet lassen kann, wenn Deutschland sich unter Verletzung der vorzitierten EuGH-Rechtsprechung C-80/92 gleichzeitig weigert, Vorgaben für den Nachweis ausländischer Körperschaftsteuervorbelastungen zu erlassen, kann nicht überzeugen, sondern bestätigt die Notwendigkeit, Deutschland durch Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens zum Erlass von Rechtsvorschriften anzuhalten, welche den Zustand der Ungewissheit beseitigen, in welchem sich die deutschen Steuerpflichtigen durch die gemeinschaftswidrigen gesetzlichen Vorschriften und die widersprüchlichen Gerichtsentscheidungen befinden.

B. Diskriminierung durch fehlende gesetzliche Regelung zu den Nachweiserfordernissen

Der deutsche Gesetzgeber hat auf die Entscheidungen des EuGH nicht reagiert und keine Regelung zu den erforderlichen Nachweisen getroffen. Vielmehr versucht er die Entscheidungen des EuGH „auszusitzen“ und darauf zu vertrauen, dass, nach Ersetzung des An-

rechnungsverfahrens durch das Teileinkünfteverfahren, die „Altfälle“ durch bloßen Zeitablauf erledigt werden.

Hierin ist eine grobe Verletzung der Pflichten des Gesetzgebers aus den Verträgen der Europäischen Union (AEUV) zu sehen, da nur durch eine Gesetzesänderung auch für Altfälle die von dem EuGH mehrfach festgestellte gemeinschaftswidrige Diskriminierung beseitigt werden kann.

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Aufgabe der nationalen Gesetzgeber, gemeinschaftswidrige Vorschriften durch entsprechende Gesetzesänderungen gemeinschaftskonform auszugestalten (Urteil v. 26.10.1995, C-195/94 Kommission/Luxembourg, Slg I 3699, Rn. 18):

„Nach ständiger Rechtsprechung kann die Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit Bestimmungen des Vertrages, selbst wenn diese unmittelbar anwendbar sind, nämlich abschließend nur durch zwingende innerstaatliche Bestimmungen behoben werden, die dieselbe rechtliche Wirkung besitzen, wie die zu ändernde Bestimmungen. Eine bloße Verwaltungspraxis, die die Verwaltung naturgemäß beliebig ändern kann und die nur unzureichend bekannt ist, kann nicht als eine rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtung aus dem Vertrag angesehen werden, da die betroffenen Rechtssubjekte bezüglich des Umfangs der ihnen vom Vertrag garantierten Rechte in einem Zustand der Ungewissheit gelassen werden (Urteile vom 24. März 1994, Rs. C-80/92, Kommission/Belgien, Slg. I-1019, Rn. 20; vom 11. Juni 1991, Rs. C-307/89, Kommission/Frankreich, Slg. I-2903, Rn. 13).“

Demgegenüber versucht der deutsche Gesetzgeber die Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen Meilicke I und II, Manninen, ACCOR und Test Claimants in the FII Group Litigation I und II zu ignorieren und überlässt es den Finanzgerichten in jedem Ein-

zelfall darüber zu entscheiden, welche Anforderungen an den erforderlichen Nachweis gestellt werden.

Wie die in Anlage 1 und 2 vorgelegten Urteile des FG Köln und des BFH zeigen, ist es für den Steuerpflichtigen praktisch unmöglich, den von dem EuGH ausdrücklich anerkannten Anspruch auf die Steuergutschrift auch für auf ausländische Dividenden entfallende Körperschaftsteuervorbelastungen durchzusetzen. Diese praktische Unmöglichkeit der Durchsetzung stellt nach den Ausführungen des EuGH eine verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar (EuGH vom 30. Juni 2011 (Meilicke II, C-262/09, Slg. I-05669, Rn. 40; vom 27. Januar 2009, Persche Rs. C- 318/07, Slg. I-359, Rn. 72).

Wenn der EuGH eine Verpflichtung zur Gesetzesänderung sogar in den Fällen sieht, in denen die Verwaltung durch entsprechende Verwaltungsvorschriften die Urteile des EuGH umsetzt, muss dies erst Recht gelten, wenn, wie im vorliegenden Fall, die Finanzverwaltung versucht, eine Umsetzung der EuGH Rechtsprechung durch unklare und offensichtlich unerfüllbare Nachweiserfordernisse „auszuhebeln“.

Die Untätigkeit der Bundesrepublik Deutschland in der Umsetzung der EuGH-Urteile stellt auch eine Verletzung der Pflichten aus Art. 266 AEUV dar. Nach der herrschenden Ansicht ist die Befolgungspflicht zur Umsetzung der Nichtigkeits- oder Untätigkeitsklage entsprechend auf Vorabentscheidungen des EuGH gem. Art. 267 AEUV anwendbar (Dörr, in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Art. 266 AEUV Rn. 6, Art. 267 Rn. 108; Beschluss des EuGH vom 8. November 2007, Fratelli Martini und Cargill, C-421/06, Slg. 2007 I-00152, Rn. 52; vom 9. September 2008, C-120/06 und 121/06, FIAMM, Slg. 2008 I-6513, Rn. 123).

Der EuGH hat dementsprechend in ständiger Rechtsprechung (Urteil vom 21. Juni 2007, Jonkman u.a. Rs. C-231/06 – 233/06, Slg. I-5149, Rn. 41; vom 25. März 2004, Azienda Agricola Giorgio, Giovanni et Luciano Visentin u. a., Rs. C-495/00, Slg. 2004 I-2993, Rn. 39; vom 7. Januar 2004, Wells, Rs. C-201/02, Slg. 2004 I-723, Rn. 64) entschieden,

„dass die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats verpflichtet sind, aufgrund eines auf ein Vorabentscheidungsersuchen ergangenen Urteils, aus dem sich die Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit dem Gemeinschaftsrecht ergibt, die allgemeinen oder besonderen Maßnahmen zu ergreifen, die geeignet sind, die Beachtung des Gemeinschaftsrechts zu sichern, indem sie insbesondere dafür sorgen, dass das nationale Recht so schnell wie möglich mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang gebracht und den Rechten, die dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsen, die volle Wirksamkeit verschafft wird.“

Das Verhalten der Bundesrepublik Deutschland steht in einem klaren Widerspruch zu der von dem EuGH statuierten Pflicht der Mitgliedsstaaten, ihr Recht so schnell wie möglich mit dem Gemeinschaftsrecht in Einklang zu bringen.

Nach alledem sehe ich in der Weigerung der Bundesrepublik Deutschland, die Anforderungen, die an den Nachweis der auf die Dividenden einer ausländischen Körperschaft gezahlten Körperschaftsteuer zu stellen sind, gesetzlich eindeutig zu regeln, einen klaren Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht.

C. Änderungsbedarf in Deutschland

I. Notwendige Gesetzesänderungen

Um auch für die Altfälle zu einem mit dem Gemeinschaftsrecht zu vereinbarenden Anrechnungssystem zu gelangen, sind die nachfolgend dargestellten Änderungen erforderlich, deren Unterlassung die Perpetuierung der Diskriminierung begründet:

1. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Einschränkung des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. für inländische Körperschaften

§ 30 KStG ordnet alle Vermögensmehrungen, die der inländischen Körperschaftsteuer nicht unterlegen haben, inklusive mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteile, in das üblicherweise als EK 01 bezeichnete Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. ein. Infolgedessen vermittelt EK 01 nach den Vorstellungen des deutschen Gesetzgebers und der langjährigen gemeinschaftswidrigen Praxis dem Anteilseigner der inländischen Körperschaft keine Körperschaftsteuergutschrift auf deren Ausschüttungen.

Spätestens seit dem Urteil des EuGH vom 12.12.2004, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, ist entschieden, dass ausländische Körperschaftsteuervorbelastung wie inländische Steuervorbelastung als Körperschaftsteuergutschrift an die Anteilseigner der inländischen Körperschaft weiterzureichen ist. Ausländische Einkünfte können darum richtigerweise nur für den seltenen Fall in das nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG eingeordnet werden, wenn sie weder mit inländischer noch mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastet sind.

Seit dem Urteil der Großen Kammer des EuGH vom 13.11.2012, Rs. C-35/11, 4. Leitsatz, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, wissen wir, dass im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren auch die Körperschaftsteuervorbelastung von Drittstaatsdividenden den Anteilseignern der inländischen Körperschaft als Körperschaftsteuergutschrift gutzuschreiben ist.

2. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Erweiterung des § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen

Als Konsequenz aus den EuGH-Urteilen Manninen, Meilicke und Test Claimants in the FII Group Litigation ist auch geklärt, dass in die mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Einkommensteile i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG nicht nur inländische, sondern auch ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen einzuordnen sind. Das ist nämlich Voraussetzung dafür, dass den inländischen Anteilseignern einer inländischen Körperschaft für ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen aus Auslandsdividenden die nach dem EuGH-Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation I angeordnete Körperschaftsteuergutschrift angerechnet wird.

3. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anwendung des § 32 KStG a.F. auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen

Ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen erfolgen in der Regel nicht mit dem deutschen Regelsteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG a.F., sondern mit den unterschiedlichsten Prozentsätzen, manchmal höher und manchmal niedriger. Die inländische Empfängerin der mit Körperschaftsteuer vorbelasteten ausländischen Einkünfte hat die mit ausländischer Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalteile analog § 32 Abs. 2 KStG a.F. wie folgt umzugliedern:

- in Höhe der mit der deutschen Ausschüttungsbelastung belastete Teilbeträge,
- in Höhe der ungemildert mit deutscher Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge und
- in nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge.

Nur trotz Umgliederung gemäß § 32 KStG a.F. **nicht** mit ausländischer Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge erhöhen das EK 01 i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. mit dem Ergebnis, dass bei ihrer Ausschüttung an inländische Anteilseigner eine Nachversteuerung mit inländischer Einkommensteuer ohne nach § 36 Abs. 2 Nr. 3

EStG a.F. anrechenbare Körperschaftsteuer erfolgt. Mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteile i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. geben dem Anteilseigner der inländischen Körperschaft nach dem Gemeinschaftsrecht ein Anrecht auf Körperschaftsteuergutschrift wie inländische Körperschaftsteuervorbelastung.

4. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Verwendungsreihenfolge der Ausschüttungen inländischer Körperschaften

§ 28 Abs. 3 KStG a.F., wonach immer zuerst die am höchsten mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalteile als ausgeschüttet gelten, gilt auch für mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteile inländischer Körperschaften.

5. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anrechnung mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastung

Durch ihr Urteil vom 13. November 2012, C-35/11, 2. Leitsatz, - Test Claimants in the FII Group Litigation II - hat die Große Kammer des EuGH für Großbritannien entschieden, dass die britischen Anteilseigner einer britischen Gesellschaft eine Körperschaftsteuergutschrift auch für mittelbare Körperschaftsteuervorbelastung von Tochter-, Enkel-, oder Urenkelgesellschaften etc. einer ausländischen Tochtergesellschaft beanspruchen können. Es besteht darum kein ernstzunehmender Zweifel daran, dass auch Deutschland die nach Manninen und nach Meilicke I und II gebotene Körperschaftsteuergutschrift nicht nur für eigene Körperschaftsteuervorbelastungen der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft gewähren muss, sondern auch für Körperschaftsteuervorbelastungen, welche auf Beteiligungserträgen jener ausländischen Gesellschaften beruhen.

Leider bestätigt sich hier einmal mehr die Beobachtung von Wassermeyer, dass der deutsche Gesetzgeber nicht auf Urteile des Gerichtshofes reagiert, die nicht unmit-

telbar deutsches Steuerrecht betreffen (GmbHR 2004, 613, 618, zitiert im Vorlagebeschluss des FG Köln vom 24. Juni 2004, 2 K 2241/02).

6. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anwendung der §§ 27 Abs. 1, 28 Abs. 3, 32 KStG a.F. auf ausländische Körperschaften

Die Manninen-Rechtsprechung beschränkt sich nicht auf die Anwendung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. auf Auslandsdividenden eines inländischen Dividendenempfängers. Das EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation II* vom 13. November 2012 verlangt vielmehr auch die Anwendung der § 27 Abs. 1, 28 Abs. 3 und 32 KStG a.F. auf die ausschüttende ausländische Körperschaft. Das bedeutet: Die anrechenbare ausländische Körperschaft einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft wird in der Weise berechnet, dass ihre in unterschiedlicher Höhe belasteten ausländischen Einkünfte analog § 32 KStG umgegliedert werden. Dadurch gelten auch bei ausländischen Körperschaften zuerst die mit Körperschaftsteuer in Höhe der ausländischen Tarifbelastung vorbelasteten Einkunftsteile als ausgeschüttet, bevor nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastete Einkunftsteile als ausgeschüttet gelten.

Außerdem führt die Umgliederung der mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Einkommensteile bei den ausländischen Körperschaften immer dazu, dass, so lange der Vorrat reicht, eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des festen ausländischen Regelsteuersatzes vermittelt wird.

7. Zulässigkeit der retrograden Ermittlung der Körperschaftsteuervorbelastung von Auslandsdividenden

Last not least ist durch Gesetzesänderung klarzustellen, dass die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuervorbelastungen nicht davon abhängig ist, dass die ausländischen Körperschaften seit 1. Januar 1977 eine Gliederungsrechnung nach

§ 30 KStG a.F. erstellt, geschweige denn, dass deren jährliche Fortschreibung und Feststellung nach § 47 KStG a.F. verlangt werden könnte. Ein solches Verlangen würde nämlich gegen den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen, weil es über Dasjenige hinausgeht was erforderlich, um die Effektivität des Gemeinschaftsrechts durchzusetzen. Hier ist die Zulässigkeit der retrograden Ermittlungsmethode für ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen gesetzlich festzuschreiben

II. Änderung des materiellen Rechts kein Rechtfertigungsgrund

Der Gesetzgeber ist offensichtlich der Ansicht, dass die dargestellten gesetzlichen Regelungen nicht erforderlich seien, da es sich bei den Bestimmungen über das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren um „auslaufendes Recht“ handelt, dass für Veranlagungszeiträume ab 2002 nicht mehr zur Anwendung kommt, sondern durch das so genannte Halbeinkünfteverfahren (bzw. ab 2009 das so genannte Teileinkünfteverfahren) ersetzt wurde. Allein die Tatsache, dass damit keine neuen Ansprüche auf eine Steuergutschrift für im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer auf Dividenden entstehen können, entbindet die Bundesrepublik Deutschland aber nicht von der Verpflichtung, die gesetzlichen Regelungen des Verfahrensrechts gemeinschaftskonform auszugestalten.

III. Verweis auf EuGH keine Rechtfertigung

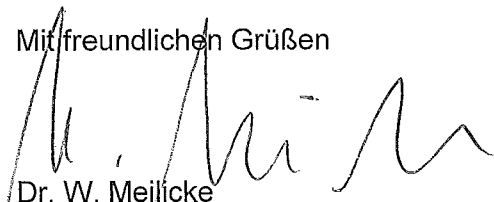
Deutschland kann seine Verpflichtung zur Anpassung der gesetzlichen Regelung an das Gemeinschaftsrecht auch nicht „aushebeln“, indem es den Steuerpflichtigen auf den EuGH verweist.

In dem Verfahren Meilicke II (Urteil vom 30. Juni 2011 Rs. C-262/09, Slg. I-05669) hat der EuGH die gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen dafür, welche Nachweise die Finanzverwaltung von dem Steuerpflichtigen fordern darf, detailliert dargestellt.

Es ist dem Europäischen Gerichtshof nicht zuzumuten, in immer neuen Verfahren die Details der erforderlichen Nachweise zu klären, nur weil der Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland und die deutsche Finanzverwaltung versuchen, die Urteile des EuGH zu ignorieren.

Aus diesem Grunde halten wir die Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens gegen die Bundesrepublik Deutschland für erforderlich.

Mit freundlichen Grüßen



Dr. W. Mejllicke
Rechtsanwalt