

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER
RECHTSANWÄLTE

POPPELSDORFER ALLEE 114 · 53115 BONN

Finanzgericht Köln
-2 K 2241/02-
Appellhofplatz

50667 Köln

PROF. DR. HEINZ MEILICKE bis 1997
Rechtsanwalt · Steuerberater

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

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

DR. THOMAS HEIDEL
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht

HERBERT KRUMSCHEID
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Versicherungsrecht

DR. IRINI AHOUZARIDI
Rechtsanwältin · Fachanwältin für Arbeitsrecht
Δικηγόρος Εργατικού Αθηνών · auch beim LG/OLG Athen

DR. WOLFGANG WALCHNER
Rechtsanwalt

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

DR. DANIEL LOCHNER
Rechtsanwalt

DR. GERD KRÄMER
Rechtsanwalt

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

JAN KLEINERTZ
Rechtsanwalt

16. Mai 2007

Reg.Nr.: dswm
wmlausl KStfG Köln 6

Telefon: (0228) 72 543 - 12

Telefax: (0228) 72 543 - 10

wmeilicke@meilicke-hoffmann.de

In Sachen

**Dr. Wienand Meilicke u.a.
als Beteiligte der Erbengemeinschaft Prof. Dr. Heinz Meilicke**

g e g e n

Finanzamt Bonn-Innenstadt

wegen: Abrechnungsbescheid über die Anrechnung von Körperschaftsteuer

Az.: 2 K 2241/02

veranlaßt uns das Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 6. März 2007 (nachstehend auch „Meilicke-Urteil“ genannt), den Klageantrag neu zu formulieren und inhaltlich nochmals über den Antrag vom 7. Januar 2005 hinaus zu erweitern.

Klagantrag

Wir beantragen nunmehr, folgende ausländische Körperschaftsteuern in den Streitjahren 1995-1997 auf die Einkommensteuer des verstorbenen Prof. Dr. Heinz Meilicke anzurechnen und infolgedessen zu erstatten:

für 1995

Herkunftsland	Bruttodividende in DM	ausländischer Ausschüttungssteuersatz	Anrechnungsbetrag in Bruchteil der Bruttodividende	Anrechnungsbetrag in DM
Niederlande	14.939,42	35 %	35/65	8.044,30
Dänemark	447,83	34 %	34/66	230,70
Frankreich zuzüglich avoir fiscal	8.497,97 <u>+ 4.248,99</u> 12.746,96	Surtax 10 %	1/9	1.416,32
Großbritannien	19.713,20	33 %	33/67	9.709,48
Australien	1.488,86	36 %	9/16	733,31
Südafrika	1.118,73	42,2 %	42,2/57,8	837,48
Norwegen	1.547,45	28 %	28/72	601,79
Kanada	2.857,31	28,84 %	28,84/71,14	1.158,35
Neuseeland	4.359,96	33 %	33/67	2.147,44
Schweiz	7.419,88	27 %	27/73	2.744,34
USA Federal Income Tax	57.154,84	35 %	35/65	30.775,68
USA State Income Tax	57.154,84	durchschnittlich 8 %	8/92	4.969,99
Summe				63.369,18

für 1996

Herkunftsland	Bruttodividende in DM	ausländischer Ausschüttungs- steuersatz	Anrechnungsbetrag in Bruchteil der Bruttodividende	Anrechnungsbetrag in DM
Niederlande	21.548,10	35 %	35/65	11.602,82
Dänemark	524,45	34 %	34/66	270,17
Kanada	775,79	29,12 %	70/88	318,72
Neuseeland	3.733,75	33 %	33/67	1.839,01
Norwegen	2.221,90	28 %	28/72	864,07
Schweiz	9.274,69	27 %	27/73	3.430,36
USA Federal IncomeTax	7.479,49	35 %	35/65	4.027,42
USA State Income Tax		durchschnittlich 8 %	8/92	650,39
EK 01 Aus- schüttung der FAG Kugelfi- scher AG	785,00	30 %	3/7	336,43
Frankreich zuzüglich avoir fiscal	9.327,51 <u>+4.663,75</u> 13.991,26	Surtax 10 %	1/9	1.554,58
Großbritannien	23.704,60	33 %	33/67	11.675,40
Australien	960,91	36 %	9/16	540,51
Südafrika	974,47	42,2 %	42,2/57,8	711,46
Summe				37.815,34

für 1997

Herkunftsland	Bruttodividende in DM	ausländischer Ausschüttungssteuersatz	Anrechnungsbetrag in Bruchteil der Bruttodividende	Anrechnungsbetrag in DM
Niederlande	2.171,52	35 %	35/65	1.169,82
Norwegen	2.773,95	28 %	28/72	1.078,76
Neuseeland	2.094,04	33 %	33/67	1.031,39
Schweiz	6.128,72	27 %	27/73	2.266,79
EK 01 Dividende der Continental AG	1.140,00	30 %	3/7	488,57
Summe				6.035,33

Ferner beantragen wir, auf die resultierende Einkommensteuererstattung Zinsen in Höhe von 0,5 % pro Monat für 1995 seit 1. April 1997 für 1996 seit 1. April 1998 für 1997 seit 1. April 1999,

hilfweise,

ab 15 Monate nach Ablauf des Jahres, in welchem die Körperschaftsteuerbescheinigung vom Gericht i. S. v. § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG als „vorgelegt“ angesehen wird,

festzusetzen.

Schließlich beantragen wir, die Kosten des Verfahrens dem Beklagten aufzuerlegen und die Kosten des Vorverfahrens für notwendig zu erklären.

Begründung und Stellungnahme

A. Begründung der Klageerweiterung

Zunächst begründen wir die Klageerweiterung wie folgt:

I. Dividenden aus Frankreich

Hinsichtlich der Dividenden aus Frankreich waren wir bisher davon ausgegangen, dass eine dem europäischen Gemeinschaftsrecht konforme Handhabung darin liegt, dass schon nach dem anwendbaren DBA-Frankreich eine Gutschrift für den französischen avoir fiscal gewährt wird. Dabei haben wir in unserer rechtlichen Würdigung aber übersehen, dass der avoir fiscal nach dem DBA Frankreich nur eine Teilanrechnung von Körperschaftsteuer gewährt. Die französische Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer beträgt nämlich $43 \frac{1}{3} \%$, während als avoir fiscal nur $33 \frac{1}{3} \%$ gewährt werden. Zum Nachweis überreichen wir als **Anlage 1** Auszug aus dem World Fax Guide von Ernst & Young für 1997, wonach ab 1.1.1995 eine Surtax von 10 % vom steuerpflichtigen Einkommen erhoben wurde. Diese Surtax ist eine Körperschaftsteuer im Sinne von Rn. 15 des Meilicke-Urteils. Ihre Nichtanrechnung widerspricht Rn. 54 des Manninen-Urteils und Rn. 15 und 16 des Meilicke-Urteils, wonach die **gesamte** ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen ist. Für die aus Frankreich empfangenen Dividenden wird also noch die Anrechnung der Differenz von $\frac{1}{9}$ begehrt und beantragt.

II. Dividenden aus Großbritannien und andere unter der Steuernummer (205/5871/0238*) erfasste Dividendeneinkünfte

Außerdem wurde bei dem Schriftsatz vom 7. Januar 2005 übersehen, dass der verstorbene Heinz Meilicke noch in Bruchteilsgemeinschaft an Dividendeneinkünften aus Großbritannien, Südafrika und Australien beteiligt war. Die diesbezüglichen Akten werden beim Finanzamt Bonn-Innenstadt unter der Steuernummer 205/5871/0238* geführt. Auch insoweit wird die Anrechnung der Körperschaftsteuer beantragt. Vorsorglich wurde der Antrag auch zur Steuernummer 205/5871/0238* gestellt. Eine Kopie des diesbezüglichen Schreibens an das Finanzamt Bonn-Innenstadt ist als **Anlage 2** beigefügt.

*) vormals 205/5197/0296

B. Stellungnahme zum Hinweisbeschluß vom 16. März 2007

Bevor wir konkret nachstehend unter Ziffer III. zu den richterlichen Hinweisen vom 16. März 2007 Stellung nehmen können, sind vorweg – gewissermaßen vor der Klammer – diejenigen Fragen zu klären, welche alle Gliederungspunkte des Hinweisbeschlusses betreffen.

Alle Gliederungspunkte des Hinweisbeschlusses betrifft die in Ziffer 1. (c) formulierte Frage, welche Nachweise die Finanzverwaltung nach dem Meilicke-Urteil noch verlangen **möchte**. Diese Frage können die Kläger natürlich nicht beantworten, sondern sie können dazu erst Stellung nehmen, nachdem die Finanzverwaltung sich erklärt hat. Das wird in der Erwiderung auf die Stellungnahme der Finanzverwaltung erfolgen.

Schon jetzt aber ist übergreifend die Frage zu klären, welche Nachweise die Finanzverwaltung nach dem Meilicke-Urteil noch verlangen **darf**.

Die **formellen** Anforderungen, welche an den Nachweis einer Körperschaftsteuergutschrift nach den Urteilen Manninen und Meilicke gestellt werden dürfen (dazu nachstehend II.), hängen wiederum davon ab, unter welchen **materiellen** Voraussetzungen den Empfängern ausländischer Dividenden ein Anspruch auf Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer zusteht (dazu nachstehend I.).

I. Materieller Inhalt des Anspruchs auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer

In Rn. 15, 16 des Meilicke-Urteils bestätigt der EuGH, dass bei der Berechnung einer Steuergutschrift für einen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär (wie Heinz Meilicke) die von der im Ausland ansässigen Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden muss, 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 (ebenso schon Rn. 54 des Manninen-Urteils).

Fraglich ist aber, ob der abstrakte Ausschüttungskörperschaftsteuersatz des Ansässigkeitsstaates anzurechnen ist, oder ob eine Art Gliederungsrechnung für die ausländische Gesellschaft über die Belastung des für Gewinnausschüttungen verwendeten Eigenkapitals aufzustellen ist, ähnlich wie die in § 30 KStG a. F. vorgesehene Gliederungsrechnung.

1. Vom EuGH verworfene, ursprüngliche Auffassung der Kläger

Im Zeitpunkt der Erhebung der Klage bis zum Urteil Manninen glaubten die Kläger, dem Diskriminierungsverbot werde dadurch Genüge getan, dass eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des in Deutschland gewährten Bruchteils gewährt wird. Obwohl der EuGH diese Auffassung verworfen hat, meint Thömmes noch jüngst in IWB Nr. 6 vom 28.3.2007, S. 347 (**Anlage 3**), dies hätte für die gebotene Gleichstellung und Beseitigung der Beschränkung ausgereicht. Ein etwaiges höheres Körperschaftsteuerniveau im jeweiligen EU-Ausland sei Folge der nicht harmonisierten Körperschaftsteuersätze, aber nicht einer Ungleichbehandlung durch den deutschen Fiskus bei der Anwendung seines Körperschaftsteuersystems.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten: Zweck des deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens war nicht die Anrechnung von $\frac{3}{7}$ der Dividende als Selbstzweck. Letztlicher Zweck war vielmehr sicherzustellen, dass Inlandseinkünfte nur einmal besteuert werden, und zwar in der Höhe des individuellen Einkommensteuersatzes der einzelnen Anteilseigner. Gerade um dieses Ziel zu erreichen hat Deutschland Körperschaftsteuer sogar erstattet, wenn der Steuersatz des individuellen Anteilseigners niedriger als die Körperschaftsteuergutschrift lag. An diesem Zweck hat das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot sich zu orientieren. Darum hat der EuGH zu Recht auf die Höhe der Vorbelastung der ausgeschütteten Gewinne mit der ausländischen Körperschaftsteuer abgestellt.

2. Durch Manninen geläuterte Auffassung der Kläger: Maßgeblichkeit des im Ausschüttungsstaat geltenden Körperschaftsteuersatzes in dem Jahr, für welches die Ausschüttung erfolgt

Die Literatur (Hamacher/Hahne, DB 2004 S. 2386,2387; Rainer, DStR 2007 S. 527, 529; Thömmes, IWB Nr. 6 vom 28.3.2007, S. 347, **Anlage 3**) versteht den EuGH so, dass der EuGH, der Ausgestaltung des deutschen Anrechnungsverfahrens folgend, auf einen Betrag abstellt, der sich aus der Anwendung des im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft geltenden Körperschaftsteuersatzes auf die Ausschüttung ergibt, und nicht auf die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft an ihren Ansässigkeitsstaat gezahlte Körperschaftsteuer. Dies ist auch unser Verständnis der EuGH-Urteile Manninen und Meilicke.

Die Richtigkeit dieses Verständnisses ergibt sich aus Rn. 16 und 22 des Meilicke-Urteils, in welchem der EuGH klarstellt, dass bei Dividenden aus Dänemark die Höhe der Körperschaftsteuergutschrift 34/66 beträgt, weil der dänische Körperschaftsteuersatz in den betreffenden Jahren 34 % betrug, und 35/65 bei Dividenden aus den Niederlanden bei einem niederländischen Steuersatz von 35 %. Da dem EuGH die vollständigen Steuerakten mit den Namen der dänischen und niederländischen Gesellschaften vorlagen, ist unwahrscheinlich, dass ihm entgangen sein könnte, dass die Dividenden, welche Heinz Meilicke aus Dänemark und den Niederlanden empfing, teilweise von Holdinggesellschaften gezahlt wurden, welche einen erheblichen Teil ihrer Einkünfte von in- und ausländischen Tochtergesellschaften erhalten, welche auch die Körperschaftsteuer zahlen, während die ausschüttende dänische bzw. niederländische Holding-Gesellschaft im wesentlichen nach der Anrechnungs- und/oder der Freistellungsmethode besteuert wird und deshalb selbst nur geringe Körperschaftsteuer zahlt.

3. Engste mögliche Gegenauffassung: von in- und ausländischen Tochtergesellschaften gezahlte Körperschaftsteuern bleiben unberücksichtigt

In Anlehnung an das deutsche EK 01 (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a. F.) könnte die Finanzverwaltung sich statt dessen auf den Standpunkt stellen wollen, dass nur solche Körperschaftsteuern anrechenbar sind, welche die ausschüttende Gesellschaft selbst an ihren Ansässigkeitsstat gezahlt hat, während Körperschaftsteuern, welche die ausschüttende

Gesellschaft außerhalb ihres Ansässigkeitsstaates gezahlt hat, oder welche eine Tochtergesellschaft im In- oder Ausland gezahlt hat, für die Körperschaftsteueranrechnung nach den Urteilen Manninen und Meilicke unberücksichtigt zu bleiben haben. Für diese Rechtsauffassung könnte die Finanzverwaltung sich auf den Wortlaut der Rn. 54 des Manninen-Urteils und Rn. 15 des Meilicke-Urteils berufen wollen, welche davon sprechen, dass die von der ausschüttenden Gesellschaft „tatsächlich entrichtete Steuer“ berücksichtigt werden muss.

Diese – denkbare und darum möglicherweise von der Finanzverwaltung vertretene – Rechtsauffassung verstieße aber sowohl gegen die Kapitalverkehrsfreiheit als auch gegen die Niederlassungsfreiheit, so wie diese vom EuGH definiert werden. Eine solche Berechnungsweise kann daher vom EuGH nicht gemeint sein.

Wir dürfen das an vier Beispielen durchdeklinieren:

1. Beispiel: Reiner Inlandsfall

Eine Tochtergesellschaft in Aachen (Deutschland) verdiente in 1997
vor Körperschaftsteuer 100
zahlte 30 % Körperschaftsteuer - 30
und schüttete an die in Flensburg (Deutschland) ansässige
Muttergesellschaft eine Dividende von 70 aus.

Die inländische Muttergesellschaft konnte daraus an ihre inländischen
Anteilseigner eine Dividende von 70
zahlen, da sie selbst in Höhe ihrer eigenen Körperschaftsteuerschuld
von 30 eine Körperschaftsteuergutschrift von ebenfalls 30 erhielt.

Der inländische Anteilseigner erhielt auf die Dividende von der in
Flensburg ansässigen Muttergesellschaft die Körperschaftsteuer-
gutschrift von 30
und hatte somit steuerpflichtige Einkünfte von 100.

Im Hinblick auf die Körperschaftsteuergutschrift zahlte er somit eine
eigene Einkommensteuer auf seine inländische Dividende nur noch
insoweit, wie sein Steuersatz 30 % überstieg. Lag sein Steuersatz

unter 30 %, erhielt er die Differenz zu 30 % erstattet.

Im reinen Inlandsfall war somit nicht erforderlich, dass die im Inland ansässige, die Dividende ausschüttende Muttergesellschaft selbst eine Körperschaftsteuer entrichtet hatte. Bei ihrem inländischen Anteilseigner wurde eine Körperschaftsteuer angerechnet, welche die inländische Tochtergesellschaft der die Dividende zahlenden inländischen Muttergesellschaft entrichtet hatte. Die Einkünfte der inländischen Tochtergesellschaft vor Körperschaftsteuer wurden trotz Zwischenschaltung einer inländischen Muttergesellschaft effektiv beim Anteilseigner der Muttergesellschaft nur einmal mit dem Steuersatz des Anteilseigners belastet.

Dasselbe galt für alle weiteren Ebenen unterhalb der gedachten inländischen Tochtergesellschaft der inländischen Muttergesellschaft, solange die Vorgänge das Inland nicht verließen. Selbst wenn 10 oder 20 Gesellschaftsebenen, mit oder ohne Kontrolle, beherrschend oder Streubesitz, dazwischenlagen, immer wurde die Körperschaftsteuergutschrift zwischen im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften weitergereicht, bis ins letzte Glied.

2. Beispiel: Ausländische Muttergesellschaft mit deutscher Tochtergesellschaft

Man bilde das 1. Beispiel nun in der Weise um, dass die Dividenden zahlende Muttergesellschaft der Aachener Tochtergesellschaft nicht in Flensburg, sondern in Dänemark ansässig war. Dann galt folgendes:

Die dänische Muttergesellschaft erhielt von ihrer Aachener Tochtergesellschaft wiederum eine mit 30 % deutscher Körperschaftsteuer belastete Dividende von 70. Dänemark wendete nicht die Anrechnungsmethode, sondern die Freistellungsmethode an, stellte die Dividende aus Aachen infolgedessen vollkommen von dänischer Körperschaftsteuer frei (im Ergebnis also genau wie im deutschen Anrechnungsverfahren) und zahlte ebenfalls eine Dividende von 70 an den deutschen Anteilseigner.

Bis dahin ist im Ergebnis alles gleich.

Aber dann kommt die diskriminierende Wirkung von § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F.: die von der Aachener Tochtergesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer wurde beim inländischen Anteilseigner der dänischen Muttergesellschaft in Deutschland nicht mehr angerechnet,

weil eine ausländische Zwischengesellschaft die Anrechnungskette unterbrach. Der inländische Anteilseigner mußte die 70 Dividende aus Dänemark nach §§ 20, 36 EStG erneut zu seinem vollen persönlichen Steuersatz versteuern, obwohl das der Dividende zugrundeliegende Einkommen der deutschen Tochtergesellschaft der dänischen Muttergesellschaft schon einmal versteuert worden ist. Dabei hat Deutschland in dieser Konstellation nicht einmal das Argument, eine Steuer anrechnen zu müssen, welche Deutschland nicht vorher selbst vereinnahmt hat.

Wäre der EuGH so zu verstehen, dass er dieses Ergebnis billigt, weil die von der Aachener Tochtergesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer keine Steuer ist, welche die ausschüttende dänische Gesellschaft „tatsächlich entrichtet“ hat, so würde er einen nicht verständlichen Wertungswiderspruch zu seinen Urteilen Manninen und Meilicke kreieren. Wenn die Kapitalverkehrsfreiheit gegen Steuerregelungen schützt, die in Deutschland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige davon abhalten können, ihr Kapital in Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten anzulegen (so Rn. 23 des Meilicke-Urteils), so muß sie auch die Anlage in Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten schützen, die ihrerseits in Deutschland (selbst oder durch Tochtergesellschaften) tätig sind, dort Steuern zahlen und ihre Dividenden aus in Deutschland verdientem und versteuertem Einkommen speisen. Auch würde eine solche Regelung gegen Rn. 24 des Meilicke-Urteils verstoßen, weil sie dänische Holdinggesellschaften darin behindert, in Deutschland Kapital zu sammeln.

Dass von einer deutschen Enkelgesellschaft gezahlte deutsche Körperschaftsteuer beim im Inland ansässigen Empfänger von Dividenden der Muttergesellschaft auch dann angerechnet werden muß, wenn die Muttergesellschaft im Ausland ansässig ist, hat der EuGH im Urteil vom 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Litigation*, C-446/04, Rn. 132 bis 134 bereits entschieden. Da von dem Urteil in Deutschland, soweit ersichtlich, bisher nur die Leitsätze veröffentlicht worden sind, fügen wir es als **Anlage 4** diesem Schriftsatz bei. Das Urteil wird nachstehend als „*Test Claimants*“ zitiert. Großbritannien hatte britischen Muttergesellschaften eine Körperschaftsteuergutschrift (ATC) für der britischen Körperschaftsteuer unterlegene britische Einkünfte von britischen Tochtergesellschaften gewährt, hatte den ATC-Credit aber versagt, wenn eine im Ausland ansässige Tochtergesellschaft mit britischen Einkünften britische Körperschaftsteuer gezahlt hatte. Der EuGH hat dies für Großbritannien als unzulässig verworfen.

Wenn es beim britischen Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren unzulässig war, britischen Einkünfte einer ausländischen Tochtergesellschaft die Wohltat der Körperschaftsteueranrechnung, welche britischen Einkünften einer britischen Tochtergesellschaften gewährt wurde, zu versagen, dann ist es auch unzulässig, der dänischen Muttergesellschaft und ihren deutschen Anteilseignern die Wohltat der Gutschrift der Körperschaftsteuer zu versagen, welche die deutsche Tochtergesellschaft der dänischen Muttergesellschaft an den deutschen Fiskus entrichtet hat.

3. Beispiel: Kapitalanlage in reinem Auslandskonzern

Man bilde nun das 2. Beispiel weiter um und nehme an, die Tochtergesellschaft der dänischen Muttergesellschaft sei nicht in Aachen, sondern in Maastricht (Niederlande) ansässig gewesen und habe ihr Einkommen in den Niederlanden erwirtschaftet. Vor niederländischer Körperschaftsteuer soll die niederländische Tochtergesellschaft

wiederum 100 verdient

und niederländische Körperschaftsteuer von - 35

gezahlt haben. Die niederländische

Tochtergesellschaft konnte folglich 65

als Dividende an ihre dänische Muttergesellschaft ausschütten. Da Dänemark auch insofern die Freistellungsmethode anwendet, erhält auch der in Deutschland ansässige Anteilseigner eine Dividende von 65. Wäre er direkt an der niederländischen Gesellschaft beteiligt gewesen, hätte er nach Rn. 16 des Meilicke-Urteils eine Körperschaftsteuergutschrift von 35/65 erhalten.

Würde man als Voraussetzung für die Gewährung einer Körperschaftsteuergutschrift auf die Dividende aus Dänemark verlangen, dass die dänische Muttergesellschaft selbst Steuern „tatsächlich entrichtet“ hat, so würden Kapitalanlagen in dänischen Holdinggesellschaften gegenüber Direktanlagen in den Niederlanden diskriminiert und die Kapitalverkehrsfreiheit verletzt. Auch diese Konstellation hat der EuGH in Rn. 75 bis 98 des Urteils *Test Claimants (Anlage 4)* bereits entschieden. Dort führt der EuGH aus, dass es einem Mitgliedstaat zwar freisteht, die von Tochtergesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer nicht anzurechnen. Wenn er aber eine Anrechnung vornimmt, so darf er nicht danach differenzieren, ob die Tochtergesellschaft Körperschaftsteuer an denselben oder an einen anderen Mitgliedstaat gezahlt hat. Folglich kann auch die Aussage des EuGH in Rn. 15 des Meilicke-Urteils nicht so verstanden werden, als habe der EuGH eine Differenzie-

zung danach vornehmen wollen, ob die dänische Muttergesellschaft, deren Dividenden beim deutschen Anteilseigner zu einer Körperschaftsteuer führen, selbst oder durch Tochtergesellschaften eine dänische Körperschaftsteuer oder die Körperschaftsteuer eines anderen Mitgliedstaates der EU entrichtet hat.

4. Beispiel: Kette von britischen Gesellschaften

Man bilde nun die Beispielsfälle 1 bis 3 nochmals um und nehme an, sowohl die Mutter als auch die Tochtergesellschaft hätten ihren Sitz in Großbritannien gehabt. Großbritannien wendete in 1997 für Inlandseinkünfte von Körperschaften bekanntlich die Freistellungsmethode an (siehe das EuGH-Urteil *Test Claimants (Anlage 4)*, Rn. 11). In unserem Beispielsfall würde zwar die britische Tochtergesellschaft auf ihre in Großbritannien erwirtschafteten Einkünfte britische Körperschaftsteuer zahlen; ihre britische Muttergesellschaft würde aber keine Körperschaftsteuer auf die von der Tochtergesellschaft empfangenen Dividenden mehr zahlen, sondern könnte die von der Tochtergesellschaft empfangene Dividende brutto für netto an deutsche Anteilseigner weiterausschütten. Ob ein deutscher Anteilseigner einer britischen Gesellschaft nach den Manninen- und Meilicke-Grundsätzen eine Körperschaftsteuergutschrift auf die aus Großbritannien empfangene Dividende erhält, kann nicht ernstlich davon abhängen, ob die Einkünfte von der britischen Muttergesellschaft oder von ihrer britischen Tochtergesellschaft erwirtschaftet sind und ob die Muttergesellschaft oder die Tochtergesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne britische Körperschaftsteuer gezahlt hat. Dann würde die Steueranrechnung nach Manninen und Meilicke von den Zufälligkeiten der nationalen Steuersysteme (Anrechnungs- oder Freistellungsverfahren) der Mitgliedstaaten abhängen, in denen die ausschüttende Muttergesellschaft und deren Tochtergesellschaften ansässig sind. Die Kapitalverkehrsfreiheit wäre wiederum beeinträchtigt, weil eine so verstandene Regelung in Deutschland unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige davon abhalten würde, ihr Kapital in Holdinggesellschaften mit Sitz in Großbritannien anzulegen, und weil sie Holdinggesellschaften in Großbritannien darin behindert, in Deutschland Kapital zu sammeln (Verstoß gegen Rn. 23 und 24 des Meilicke-Urteils).

Zugunsten der Zulässigkeit einer solchen Diskriminierung von Kapitalanlagen in ausländischen Holdinggesellschaften kann nicht eingewendet werden, dass § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a. F. für Auslandseinkünfte eine ähnliche Diskriminierung vorsah. Alleiniger Zweck des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a. F. war, die Doppelbesteuerung von Auslandseinkünften

und damit deren Diskriminierung gegenüber den nur einmal besteuerten Inlandseinkünften sicherzustellen. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a. F. stellte selbst eine evidente Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, wie sie in den Urteilen Manninen, Test Claimants (**Anlage 4**) und Meilicke definiert worden ist, und kann darum nicht auf ausländische Holdinggesellschaften angewendet werden.

Nach alledem kann aus Rn. 15 des Meilicke-Urteils nicht abgeleitet werden, dass ausländische Körperschaftsteuer nur dann angerechnet zu werden braucht, wenn die ausschüttende Gesellschaft selbst eine Körperschaftsteuer tatsächlich entrichtet hat. Eine solche Rechtsauffassung verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

4. Weniger enge mögliche Gegenauffassung: Auf Dividenden von Untergesellschaften lastende Körperschaftsteuer wird berücksichtigt

Mit der Kapitalverkehrsfreiheit weniger unvereinbar wäre die – denkbare - Auffassung, dass zu den von der ausschüttenden Gesellschaft „tatsächlich entrichteten Steuern“ im Sinne von Rn. 54 des Manninen-Urteils und Rn. 15 des Meilicke-Urteils auch die Körperschaftsteuern gehören, welche direkt oder indirekt auf Dividenden lasten, welche die ausschüttende Holdinggesellschaft empfangen und weiter ausgeschüttet hat, dass aber die Höhe dieser „tatsächlich entrichteten Steuern“ für alle Gesellschaften unterhalb der ausschüttenden Gesellschaft konkret nachgewiesen werden muss. Die in **Anlage 5** vorgelegte Pressemitteilung vom 7.3.2007, wonach die Bundesregierung ankündigt, hohe Anforderungen an den Nachweis der Vorbelastung der Anteilseigner und damit der Berechtigung einer Steuergutschrift stellen zu wollen, lässt Derartiges befürchten.

Gegen diese – denkbare – Rechtsauffassung sprechen folgende Überlegungen:

a) Legal vernichtete Unterlagen

Noch das geringste Hindernis für die Umsetzung dieser Rechtsauffassung ist, dass seit den Streitjahren 1995 bereits zahlreiche gesetzliche Aufbewahrungsfristen abgelaufen sind. Schon mangels Existenz der weitgehend schon legal vernichteten Unterlagen würde es heute gar nicht mehr möglich sein, die Körperschaftsteuerbelastung aller Untergesell-

schaften, auch solcher, bei denen mangels Beherrschung gar kein Zugriff besteht, noch zu ermitteln. Wo Unterlagen schon vernichtet werden durften und vernichtet worden sind, hilft auch das EU-rechtliche Auskunftsverfahren (EG-Amtshilfe-Gesetz sowie Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19.12.1977) nicht weiter.

Diesem Hindernis wäre entgegenzuhalten, dass Deutschland dadurch, dass es sich so lange gegen die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit auf Auslandsdividenden gewehrt hat, einer Beweisvereitelung schuldig ist, welche zur Umkehrung der Beweislast führt. Schließlich hat Deutschland selbst vor dem EuGH im hiesigen Verfahren C-292/04 mit Vehemenz vorgetragen, die Rechtslage betreffend Körperschaftsteuergutschrift auf Auslandsdividenden sei seit dem Verkooijen-Urteil vom 21.6.2000 als geklärt anzusehen (so schon Schriftsatz der Bundesrepublik Deutschland an den EuGH vom 22. Oktober 2004, S. 24 ff., welcher dem Senat vorliegt). Wenn das so war, hätte Deutschland ja selbst dafür sorgen können und müssen, dass beweissichernde Maßnahmen ergriffen werden, um den Zugriff auf die bei den ausländischen Gesellschaften und ihren Untergesellschaften vorhandenen Unterlagen zu erhalten, welche zum Nachweis der Höhe der Körperschaftsteuergutschrift erforderlich sind. Fehlende Unterlagen oder sonstige Nachweisschwierigkeiten, die dem Zeitablauf anzulasten sind, gehen nach den Regeln der Beweisvereitelung zu Lasten des deutschen Fiskus.

b) Fehlende Feststellbarkeit der von ausländischen Tochtergesellschaften der ausländischen Muttergesellschaft gezahlten Körperschaftsteuern

Gegen die Annahme, die inländischen Dividendenempfänger müßten nicht nur die Ausschüttungsbelastung der ausländischen Gesellschaft, von welcher sie Dividenden empfangen haben, sondern auch die von deren Tochtergesellschaften tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer nachweisen, spricht ferner, dass ein solcher Nachweis den Inhabern von Streubesitzanteilen nicht möglich ist.

Zum einen fehlt es an einem Rechtsanspruch der deutschen Streubesitzinhaber (wie Heinz Meilicke) gegenüber den ausländischen Dividendenzahlern, solche Informationen zur Verfügung zu stellen.

Zum anderen sind die ausländischen Gesellschaften, welche nach den Urteilen Manninen und Meilicke zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigte Dividenden gezahlt haben, selbst gar nicht in der Lage, solche Informationen zusammenzustellen, weil sie solche Informationen in der Regel selbst nicht haben. International wird weitgehend die Freistellungsmethode angewendet. In den Konzernsteueraufwand gehen nicht „tatsächlich entrichtete“, sondern auch latente und zurückgestellte Steuern ein, so dass der Konzernsteueraufwand für die Belastung mit „tatsächlich entrichteter“ Steuer nicht aussagekräftig ist. Darum verfügt kein international tätiges Unternehmen über eine Berechnung der von ihr selbst und ihren Tochtergesellschaften im In- und Ausland „tatsächlich entrichteten“ Körperschaftsteuer. Solche Informationen nachträglich für viele Jahre zusammenzustellen, würde einen unzumutbaren Kostenaufwand verursachen.

Zum dritten wurden nach dem deutschen körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren nicht nur von mehrheitlich beherrschten inländischen Tochtergesellschaften, sondern auch von inländischen Minderheitsbeteiligungen gezahlte deutsche Körperschaftsteuern angerechnet. Wenn über die Grenze diskriminierungsfrei die tatsächliche Körperschaftsteuerbelastung über alle Beteiligungsstufen hinweg festzustellen wäre, so müssten die dänischen etc. Holdinggesellschaften auch feststellen, welche ausländischen Körperschaftsteuern in Dividenden enthalten sind, bei denen die ausländische Holdinggesellschaft nur Minderheitsgesellschafterin war. Das würde aber wiederum daran scheitern, dass die ausländische Holdinggesellschaft keinen entsprechenden Auskunftsanspruch besitzt. Schon der Grundsatz des „effet utile“ des Gemeinschaftsrechts verbietet es, die Körperschaftsteueranrechnung nach den Urteilen Manninen und Meilicke an überzogenen Nachweisschwierigkeiten scheitern zu lassen.

c) Keine höhere Beweislast für Auslands- als für Inlandsdividenden

Gegen die Annahme, die inländischen Dividendenempfänger müssten nicht nur die allgemeine Ausschüttungsbelastung der Gesellschaft, von welcher sie Dividenden empfangen haben, sondern auch die von der ausschüttenden Gesellschaft und ihren Tochtergesellschaften tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer nachweisen, spricht weiter, dass Deutschland auch bei Inlandsdividenden die Anrechnung von Körperschaftsteuer nicht davon abhängig machte, dass der Dividendenempfänger den Nachweis erbringt, dass die ausschüttende Gesellschaft die angerechnete Körperschaftsteuer tatsächlich entrichtet

hat. Im Gegenteil wurde nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 36 a EStG a. F. die inländische Körperschaftsteuer in Höhe der abstrakten Ausschüttungsbelastung auch dann angerechnet, wenn die ausschüttende Gesellschaft die Körperschaftsteuer tatsächlich gar nicht entrichtet hatte. Der Streubesitzinhaber trug nicht das Risiko, dass die angerechnete Körperschaftsteuer bei der ausschüttenden Gesellschaft nicht beigetrieben werden konnte (anders nach § 36 a EStG a. F. nur beim herrschenden Gesellschafter). Für Inlandsdividenden hatte der deutsche Gesetzgeber erkannt, dass dem Anteilseigner nicht zugemutet werden kann, den Nachweis führen zu müssen, ob die ausschüttende Gesellschaft die angerechnete Körperschaftsteuer tatsächlich entrichtet hat. Dann würde es aber eine nicht zu rechtfertigende Diskriminierung von Auslandsdividenden darstellen, wenn Anteilseignern wie Heinz Meilicke zugemutet würde, für Dividenden aus dem Ausland einen solchen Nachweis führen zu müssen. Das Diskriminierungsverbot der Kapitalverkehrsfreiheit schützt auch dagegen, dass durch unterschiedliche Anforderungen an die Beweislast im Ergebnis eine unterschiedliche Steuerbelastung erreicht wird.

Der EuGH hat in Rn. 54 des Manninen-Urteils und in Rn. 15 des Meilicke-Urteils auch nicht die Forderung erhoben, dass der Anteilseigner Nachweise über die im Ausland tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer erbringen muss, welche er für in Deutschland angerechnete Körperschaftsteuer nicht zu erbringen brauchte. Im Gegenteil hat er sich in Rn. 50 bis 53 des Manninen-Urteils mit dem Argument, dass die ausgeschütteten Gewinne der ausschüttenden schwedischen Gesellschaft nicht notwendig mit dem allgemeinen Ausschüttungssteuersatz belastet sind, bereits auseinandergesetzt und es in Rn. 54 verworfen. Darum kann Rn. 15 des Meilicke-Urteils nicht dahin verstanden werden, der EuGH habe den deutschen Steuerpflichtigen eine Auslandsdividenden diskriminierende Nachweispflicht aufbürden wollen.

d) Argument aus der in § 28 Abs. 3 KStG a. F. vorgeschriebenen Reihenfolge der Ausschüttung des verwendbaren Eigenkapitals

Gegen die Annahme, bei Auslandsdividenden müsste auf die Summe der im Ausland tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuern unterhalb der Ebene der ausschüttenden Muttergesellschaft abgestellt werden, spricht schließlich, dass Deutschland auch bei inländischen Gesellschaften nicht auf die durchschnittliche Körperschaftsteuerbelastung abstellte. Nach § 28 Abs. 3 EStG a. F. galt vielmehr bei inländischen Gesellschaften zunächst

das am höchsten mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital als ausgeschüttet. Erst nachdem dieses vollkommen verbraucht war, wurde das am zweithöchsten mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital als ausgeschüttet behandelt. Inländischen Körperschaften wurde auf diese Weise gestattet, gezielt auf jeder Ebene von Tochter-, Enkel- und Urenkelgesellschaften niedrig besteuerte Auslandserträge (EK 01) oder auch niedrig besteuerte Inlandserträge (EK 02) zu thesaurieren und dadurch eine Verwässerung der Körperschaftsteuergutschrift durch niedrig besteuerte Eigenkapitalien zu vermeiden. Zur Vermeidung einer Diskriminierung müßte dieser Effekt auch einer ausländischen Ausschüttung zugute kommen. Darum ist nicht abzusehen, unter welchen Umständen eine niedrige Besteuerung von Tochtergesellschaften bei der ausschüttenden ausländischen Muttergesellschaft jemals zu einer Körperschaftsteuergutschrift führen könnte, welche unter derjenigen liegt, welche sich aus dem allgemeinen Ausschüttungskörperschaftsteuersatz der ausländischen Muttergesellschaft ergibt.

5. Ausschüttung von zu anderen Steuersätzen thesaurierter Gewinne

Für die Notwendigkeit einer Eigenkapitalgliederung könnte von der Finanzverwaltung ferner angeführt werden, dass auch Gewinne ausgeschüttet worden sein können, welche in früheren Jahren zu anderen Steuersätzen thesauriert worden sind.

Gegen die Annahme, die inländischen Dividendenempfänger müßten nicht nur die gegenwärtige Ausschüttungsbelastung der Gesellschaft, von welcher sie Dividenden empfangen haben, sondern auch die in der Vergangenheit auf die ausgeschütteten Gewinne tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer nachweisen, spricht aber, dass auch in Deutschland eine Körperschaftsteuergutschrift nur in Höhe des gegenwärtigen Ausschüttungssteuersatzes gewährt wurde. Höhere Thesaurierungssteuersätze, welche z. B. aus dem Übergang von EK 56 zu EK 50 und dann zu EK 45 und EK 40 resultierten, wurden bei der ausschüttenden Gesellschaft ausgeglichen und hatten bei inländischen Gesellschaften auf die Höhe der dem Dividendenempfänger gewährten Körperschaftsteuergutschrift keine Auswirkung. Vor dem 1.1.1977 thesaurierte Gewinne, welche nach dem damaligen Körperschaftsteuersystem mit 51 % Körperschaftsteuer belastet waren, wurden bei inländischen Gesellschaften dem EK 03 i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG a.F. zugeschlagen, ohne dass es zu irgendeiner Anrechnung von Körperschaftsteuer kam. Darum würde es eine Benachteiligung - oder je nach Steuersätzen auch eine Bevorzugung - der Emp-

fänger von Auslandsdividenden darstellen, wenn auf Auslandsdividenden eine Körperschaftsteuergutschrift nicht nur in Höhe des gegenwärtigen Ausschüttungssteuersatzes gewährt würde, sondern wenn der – in der Regel höhere – Steuersatz angerechnet würde, zu welchem in der Vergangenheit Gewinne thesauriert worden sind.

Nicht zufällig hat der EuGH in Rn. 54 des Manninen-Urteils und in Rn. 15 des Meilicke-Urteils auf die für die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen anwendbaren **allgemeinen** Regeln einschließlich dem **allgemeinen** Satz der Körperschaftsteuer im Ausschüttungsstaat abgestellt. Hätte der EuGH eine Gliederungsrechnung für erforderlich gehalten, in welcher sich auch die Steuersätze der Vergangenheit wiederfinden müssen, so hätte er nicht auf die im Ausschüttungsstaat anwendbaren **allgemeinen** Regeln, sondern auf die konkrete, einer Gliederungsrechnung zu entnehmende **konkrete** Steuerbelastung der ausschüttenden Gesellschaft abgestellt.

6. Ausschüttung von Einlagen

Für die Notwendigkeit einer Eigenkapitalgliederung könnte schließlich angeführt werden, dass auch Einlagen ausgeschüttet worden sein können, welche nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in der in den Jahren 1995 bis 1997 gültigen Fassung keine Kapitalerträge darstellten und darum auch keine Körperschaftsteuergutschrift gewährten.

Dagegen spricht aber, dass auch bei aus dem Ausland stammenden Ausschüttungen die Rückzahlung von Einlagen in Deutschland nicht steuerpflichtig ist. Regelmäßig wird auch im Ausland die Rückzahlung von Einlagen nicht als steuerpflichtig angesehen und z. B. insoweit auch keine ausländische Quellensteuer erhoben. Jedenfalls wird von den Klägern eine Körperschaftsteuergutschrift nur für solche Dividenden begehrt, welche sowohl im Ausland als auch in Deutschland als steuerpflichtige Kapitalerträge behandelt worden sind.

Auch insoweit ist eine Eigenkapitalgliederung deshalb entbehrlich.

Aus alledem ergibt sich, dass die Kläger materiell nur den Ausschüttungskörperschaftsteuersatz des Landes der ausschüttenden Gesellschaft nachzuweisen brauchen, welcher in dem Jahr gilt, für welches die Dividende ausgeschüttet worden ist.

Sollte das Gericht eine andere Rechtsauffassung vertreten, bitten für um einen

Hinweis.

Außerdem wäre in diesem Fall zu überlegen, ob der EuGH nicht zur Präzisierung seiner Aussage in Rn. 54 des Manninen-Urteils und Rn. 15 des Meilicke-Urteils nochmals bemüht werden müsste.

I. Formelle Voraussetzungen für den Anspruch auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer

Erst nach Klärung der **materiellen** Voraussetzungen gemäß vorstehend Ziffer I. können die **formellen** Voraussetzungen für den Anspruch auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer sinnvoll erörtert werden; denn was **materiell** nicht erforderlich ist, braucht auch **formell** nicht nachgewiesen zu werden.

1. Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung „nach amtlich vorgeschriebenem Muster“ im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b)

Für inländische Körperschaftsteuergutschriften ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG i.V.m. §§ 44-46 KStG a.F. die Vorlage einer von der ausschüttenden Körperschaft oder von einem Kreditinstitut ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung „nach amtlich vorgeschriebenem Muster“ erforderlich. Fraglich ist, ob die Finanzverwaltung die Gutschrift von Körperschaftsteuer für Auslandsdividenden verweigern darf, weil es dafür bis heute keine amtlich vorgeschriebenen Muster gibt.

Der „effet utile“ des Gemeinschaftsrechts verbietet es jedoch, dass Deutschland sich seinen Verpflichtungen aus den Urteilen Manninen und Meilicke dadurch entziehen kann, dass es einfach keine amtlichen Muster für die Körperschaftsteuergutschriften auf Auslandsdividenden zur Verfügung stellt. Die Ansprüche der Kläger aus dem Meilicke-Urteil sind u. E. nicht davon abhängig, ob Deutschland ein amtliches Muster für Körperschaftsteuerbescheinigungen auf Auslandsdividenden zur Verfügung stellt. Der Anspruch auf Anrechnung der in Ziffer I. definierten Körperschaftsteuer besteht auch ohne amtliches

Muster für den Nachweis der Körperschaftsteuerbelastung der ausländischen Gesellschaft.

2. Entbehrlichkeit einer Körperschaftsteuerbescheinigung?

Der Anspruch der Kläger auf Körperschaftsteuergutschrift auf Auslandsdividenden ergibt sich aus dem vom Beklagten bereits zur Einkommensteuer veranlagten Betrag der steuerpflichtigen Auslandsdividende und dem abstrakten ausländischen Körperschaftsteuersatz, wie er aus allgemein zugänglichen Quellen ermittelt werden kann. Darum spricht vieles für die Annahme, dass die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung für Auslandsdividenden insgesamt entbehrlich ist. Folgt man dieser Auffassung, so können weitere Formerfordernisse von der Finanzverwaltung nicht verlangt werden. Allenfalls könnte die Finanzverwaltung die Höhe der angegebenen ausländischen Körperschaftsteuersätze bestreiten.

Gegen diese Auffassung könnte allerdings geltend gemacht werden, dass der Empfänger von Auslandsdividenden damit teilweise besser, teilweise aber auch schlechter gestellt wäre als ein Empfänger von Inlandsdividenden.

- **Schlechter** gestellt wäre der Empfänger von Auslandsdividenden insoweit, als ihm nicht die Möglichkeit zugute kommt, durch die „Vorlage“ der Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO die Bestandskraft von Steuerbescheiden und Anrechnungsbescheiden zu durchbrechen.
- **Besser** gestellt wäre der Empfänger von Auslandsdividenden insoweit, wie er eine Verzinsung seiner ausländischen Körperschaftsteuergutschrift nach § 233 a Abs. 2 AO, also beginnend nach Ablauf von 15 Monaten seit Ende des Kalenderjahres, in welchem die Auslandsdividende zugeflossen ist, erhält. Müßte er dagegen als Voraussetzung für seinen Anspruch auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer eine Körperschaftsteuerbescheinigung vorlegen, so würde der daraus resultierende Anspruch nach § 233 a Abs. 2 a AO erst nach Ablauf von 15 Monaten nach Ende des Kalenderjahres verzinst, in welchem die Körperschaftsteuerbescheinigung „vorgelegt“ wurde.

Wir verstehen den Hinweisbeschuß vom 16.3.2007 so, dass das Gericht die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung für erforderlich hält und gehen deshalb vorsorglich von diesem Erfordernis aus.

3. Gleichsetzung von Bankbescheinigung über Auslandsdividende mit Körperschaftsteuerbescheinigung?

Wir haben Zweifel, ob die von uns vorgelegten Bankbescheinigungen als „Körperschaftsteuerbescheinigungen“ im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG qualifiziert werden können. Sie weisen nämlich nur die Dividende und gegebenenfalls die Quellensteuer, aber nicht die anzurechnende Körperschaftsteuer aus.

Würde man die vorgelegten oder gegebenenfalls noch vorzulegenden Bankbescheinigungen über die Höhe der Auslandsdividenden trotz Fehlens einer Angabe über die Höhe der anzurechnenden Körperschaftsteuer als „Körperschaftsteuerbescheinigung“ im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG ansehen, so würden die Empfänger von Auslandsdividenden wiederum teilweise schlechter, teilweise aber auch besser behandelt als die Empfänger von Inlandsdividenden:

- **Schlechter** gestellt wäre jeder Empfänger von Auslandsdividenden, der in der Vergangenheit schon seine Bankbescheinigungen zur Einkommensteuererklärung eingereicht hat. Ihm würde die Möglichkeit genommen, dass die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO die Bestandskraft von Steuerbescheiden und Anrechnungsbescheiden durchbricht. Inländische Dividendenempfänger waren dagegen jedenfalls bis zum Gesetz vom 9.12.2004 in der Lage, durch Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung bestandskräftig veranlagte Inlandsdividenden neu aufzurollen, auch wenn die inländischen Einkünfte aus Kapitalvermögen unter Vorlage einer Bankbescheinigung über die steuerpflichtige Dividende bereits mit der Steuererklärung schon bestandskräftig veranlagt worden sind.
- **Besser** gestellt wäre der Empfänger von Auslandsdividenden insoweit, wie er eine Verzinsung seiner ausländischen Körperschaftsteuergutschrift nach § 233 a Abs. 2 AO, also beginnend nach Ablauf von 15 Monaten seit Ende des Kalenderjahres, in welchem er die Bankbescheinigung vorgelegt hat, erhält, obwohl zu diesem Zeit-

punkt der Wille, auch die Körperschaftsteuer angerechnet zu erhalten, noch gar nicht erkennbar war. Bei Empfängern von Inlandsdividenden mußte der Wille zur Anrechnung der Körperschaftsteuer durch „Vorlage“ der Körperschaftsteuerbescheinigung erkennbar erklärt werden, um die Verzinsung des daraus resultierenden Anspruchs nach § 233 a Abs. 2 a AO beginnen zu lassen.

Gegen die Auffassung, die Bankbescheinigung über die Auslandsdividende ohne Angabe der anzurechnenden Körperschaftsteuer stelle das Ereignis „Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung“ dar, welches als rückwirkendes Ereignis i. S. V. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO in der bis 9.12.2009 gültigen Fassung anzusehen ist, spricht schließlich, dass es von Zufälligkeiten abhängt, ob solche Bankbescheinigungen mit der Steuererklärung eingereicht wurden oder ob das Finanzamt sich auf die in der Anklage AUS zur Einkommensteuererklärung gemachten Angaben über ausländische Dividenden verlassen hat. Es erscheint zweifelhaft, ob es richtig ist, dass die Durchbrechung der Bestandskraft nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO und die Verzinsung nach § 233 a Abs. 2 a AO von solchen Zufälligkeiten abhängig zu machen sind.

4. Hier vertretene Auffassung: der Vorlage der inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung entspricht der Antrag auf Anrechnung der Körperschaftsteuergutschrift auf die Auslandsdividende

Um zu einem diskriminierungsfreien und darum richtigen Ergebnis zu gelangen, muss u. E. der gesetzliche Tatbestand „Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung“ i.S.v. § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG in seine Bestandteile zerlegt werden. In Wahrheit besteht dieser Tatbestand nämlich aus zwei Bestandteilen:

- Zum einen setzt der gesetzliche Tatbestand „Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung nach amtlichem Muster“ eine Tathandlung des Mitgliedstaates Deutschland voraus: die Veröffentlichung eines amtlichen Musters, nach welchem für Auslandsdividenden die anzurechnende ausländische Körperschaftsteuer zu bescheinigen ist und aufgrund dessen die ausschüttende Gesellschaft oder ihre Bank die Ausschüttungsbelastung bescheinigt. Mit der Veröffentlichung eines solchen amtlichen Musters ist Deutschland aber seit Jahren im Verzuge. Wie oben Ziffer 1. schon dargelegt, kann Deutschland den Anspruch der Kläger auf Anrech-

nung ausländischer Körperschaftsteuer nicht dadurch vereiteln, dass kein amtliches Muster zu ihrer Bescheinigung zur Verfügung gestellt wird. Dieser Mangel kann auch nicht dadurch geheilt werden, dass in Zukunft ein solches Muster nachträglich noch zur Verfügung gestellt wird. Die Benachteiligung der Kläger im Vergleich zu den Beziehern von Inlandsdividenden würde nämlich dadurch fortbestehen, dass die ausschüttenden Auslandsgesellschaften und ihre Banken sich auf die Notwendigkeit, die anzurechnende Körperschaftsteuer zur Vorlage bei den deutschen Finanzbehörden zu bescheinigen, nicht haben einstellen können. Dieses jetzt, mehr als 10 Jahre nach dem Zufluß der Dividenden, nachzuholen, verursacht einen weder den Klägern noch den ausschüttenden ausländischen Gesellschaften zumutbaren Verwaltungsaufwand. Darum ist für die nach dem Meilicke-Urteil anzurechnenden ausländischen Körperschaftsteuern auf die Vorlage einer Bescheinigung, die von der ausschüttenden Gesellschaft oder ihrer Bank ausgestellt wird, endgültig zu verzichten.

- Der gesetzliche Tatbestand „Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung“ erschöpft sich aber nicht in dem Ausfüllen eines von Deutschland zur Verfügung gestellten Formulars durch die ausschüttende Gesellschaft oder deren Bank. Der gesetzliche Tatbestand „Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung“ enthält vielmehr außerdem die im Willen des Steuerpflichtigen stehende Handlung „Vorlage“. Die „Vorlage“ beinhaltet den Antrag des Steuerpflichtigen, die daraus resultierende Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuerschuld des Vorlegenden anzurechnen. Wichtig ist dabei insbesondere, dass es nach dem Gesetz im Belieben des Steuerpflichtigen steht, wann er eine schon in seinem Besitz befindliche oder von ihm erst noch zu beschaffende Körperschaftsteuerbescheinigung dem Finanzamt vorlegt. Jedenfalls bis zum Inkrafttreten der Änderung des § 175 AO durch das Gesetz vom 9.12.2004 konnte der Steuerpflichtige bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen zwischen einer frühen Vorlage mit den Folgen einer alsbaldigen Verzinsung nach § 233 a Abs. 2 a AO und einer späteren, die Bestandskraft des Steuerbescheides durchbrechenden Vorlage frei wählen. Auch wenn er das Recht auf eine Körperschaftsteuergutschrift erst bemerkte, als sein Steuerbescheid schon bestandskräftig war, wurde er durch die Qualifizierung der Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung als „rückwirkendes Ereignis“ in die Lage versetzt, die Körperschaftsteuerbescheinigung noch vorzulegen und damit die Bestandskraft des Steuerbescheides zu durchbrechen. Jedenfalls bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen sah der Gesetzgeber die Besteuerung

nach der Leistungsfähigkeit unter Anrechnung der Körperschaftsteuer als wichtiger an als den Schutz des Haushalts vor nachträglichen Überraschungen durch die Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden.

Steuerpflichtige, welche nach dem Meilicke-Urteil eine Körperschaftsteuergutschrift beanspruchen, brauchen u. E. nicht besser, dürfen aber auch nicht schlechter behandelt werden als Steuerpflichtige, welche eine inländische Körperschaftsteuergutschrift geltend machen. Ihr Recht, durch den in ihrem Willen stehenden Akt „Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung“ die Anrechnung von Körperschaftsteuer nach den für Inlandsdividenden geltenden Regeln auch noch nach Bestandskraft ihres Steuerbescheides zu erhalten, kann nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass der Fiskus kein amtliches Muster dafür zur Verfügung stellt. Die Rechtslage ist nicht anders als in anderen Fällen, in welchen nach dem Gesetz die Rechte des Gläubigers von einer Mitwirkungshandlung des Schuldners abhängig gemacht sind: verweigert der Schuldner (hier: der deutsche Fiskus) seine Mitwirkung, so entstehen die Rechte des Gläubigers (hier: die Rechte der Kläger als Inhaber eines Anspruchs auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer) auch ohne die Mitwirkungshandlung des Schuldners (vgl. §§ 642, 298 BGB, sowie Staudinger-Olzen, BGB, Neubearb. 2005, § 241 BGB Rn. 210, **Anlage 6**).

Daraus folgt: dem gesetzlichen Tatbestand „Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung“ entspricht für Auslandsdividenden die Erklärung der Kläger, die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuern zu beanspruchen. Zeitpunkt der „Vorlage“ der Körperschaftsteuerbescheinigung sowohl für Zwecke der Anwendung von § 175 AO als auch für Zwecke der Anwendung von § 233 a Abs. 2 a AO ist der Zeitpunkt, zu dem diese Erklärung dem Finanzamt (bzw. dem Finanzgericht zum Zwecke der Zustellung an den Beklagten) zugeht.

5. Körperschaftsteuerbescheinigung aus EK 01

Vorstehendes gilt u. E. auch für die geltend gemachte Anrechnung von Körperschaftsteuer aus bescheinigtem EK 01 aus Inlandsdividenden. Insofern liegt zwar ein „amtliches Muster“ für die Bescheinigung – oder genauer gesagt: die Nichtbescheinigung – von Körperschaftsteuer vor. Dieses amtliche Muster widerspricht aber den Vorgaben des EuGH im Urteil Test Claimants, **Anlage 4** (dazu nachstehend ausführlich unter Ziffer III. 2. (e)).

Hier kann sich lediglich die Frage stellen, ob die nach amtlichem Muster vorgeschriebene rechtswidrige Nichtbescheinigung von Körperschaftsteuer bereits die zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigende Körperschaftsteuerbescheinigung i.S.v. § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG darstellt oder ob die nach dieser Vorschrift erforderliche „Vorlage“ der Körperschaftsteuerbescheinigung (welche das rückwirkende Ereignis i. S. V. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt) erst in dem Antrag des Steuerpflichtigen zu sehen ist, daraus vom Finanzamt in Wege des Abrechnungsbescheides eine Körperschaftsteuergutschrift zu erhalten.

III. Stellungnahme zu den Punkten des Hinweises vom 16.3.2007

Dies vorausgeschickt, nehmen wir zu den im Schreiben des Gerichts vom 16.3.2007 angesprochenen Punkten in der Reihe seiner Gliederungspunkte wir folgt Stellung, wobei wir die in Ziffer 2. (c) vier gestellten Fragen unter den Buchstaben (c) bis (f) abhandeln:

1. Ursprünglicher Klageantrag

a) Zur Änderbarkeit der Bescheide für 1995 und 1996

Wir teilen die im Schreiben vom 16.3.2007 zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung und haben ihr aus heutiger Sicht nichts hinzuzufügen.

b) Zur Änderbarkeit des Bescheides für 1997

Wir teilen die im Schreiben vom 16.3.2007 zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung und haben ihr aus heutiger Sicht nichts hinzuzufügen.

c) Zu den für 1995 und 1996 erforderlichen Nachweisen

Hierzu warten wir zunächst die Stellungnahme des Beklagten ab und verweisen im übrigen auf unsere Ausführungen zu Ziffern I. und II.

d) Zu den für 1997 erforderlichen Nachweisen

Die Vorlage der Bankbescheinigungen, welche über die von den jeweiligen Gesellschaften gezahlte ausländische Körperschaftsteuer keine Angaben machen, stellt zwar möglicherweise keine den Anforderungen des § 36 Abs. 2 Nr. 3 (b) EStG entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung dar. Spätestens der Antrag vom 30. Oktober 2000 enthält jedoch auch für 1997 eine die anzurechnende Körperschaftsteuer spezifizierende Willenserklärung der Kläger und ist deshalb aus den vorstehend Ziffer II. 4. erläuterten Gründen als Tatbestand anzusehen, welcher wie eine „Vorlage“ der Körperschaftsteuerbescheinigung die Bestandskraft gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO durchbrochen hat. Daran konnte das Gesetz vom 9.12.2004 nichts mehr ändern. Sollte dies zweifelhaft erscheinen, so wäre dem EuGH die Frage vorzulegen, ob Deutschland die am 30. Oktober 2000 bereits eingetretene Durchbrechung der Bestandskraft der Steueranrechnung für 1997 dadurch nachträglich wieder beseitigen kann, dass Deutschland keine amtlichen Muster für Körperschaftsteuerbescheinigungen für Auslandsdividenden zur Verfügung stellte, obwohl Deutschland seit dem 31. 10. 1995 von dem Vertragsverletzungsverfahren wußte. Auf die Vereinbarkeit des Gesetzes vom 9.12.2004 mit dem Gemeinschaftsrecht für nach dem 28. Oktober 2004 vorgelegte Körperschaftsteuerbescheinigungen kommt es u. E. insofern nicht an.

2. Klageerweiterung

1.1 Konkret bezifferte Klaganträge

Die Aufforderung auszuführen, welche konkret bezifferten Sachanträge nunmehr gestellt werden sollen, beziehen die Kläger auf sich. Diese Sachanträge sind – unter nochmaliger Erweiterung der Klage – vorstehend formuliert. Soweit das Gericht dazu noch Unklarheiten sieht, bitten wir um einen

Hinweis.

2.2 Präzisierung der Anträge zu den dänischen und niederländischen Dividenden

Hinsichtlich der die dänischen und niederländischen Dividenden betreffenden Anträge vom 7. Januar 2005 stellt sich die Frage, ob überhaupt eine Klageerweiterung vorliegt. Der EuGH hat in Rn. 16 des Meilicke-Urteils darin eine **Klarstellung** des schon ursprünglich gestellten Antrages gesehen. Wir schließen uns dieser Beurteilung an.

2.3 Zur Zulässigkeit der Klageerweiterungen

Die Kläger halten die Klageerweiterungen naturgemäß für zulässig und gehen darum davon aus, dass diese Frage sich an den Beklagten richtet, soweit das Gericht nicht selbst Zulässigkeitsfragen bereits aufwirft. Mit letzteren befassen wir uns nachstehend.

Eine neue Zulässigkeitsfrage stellt sich hinsichtlich der Körperschaftsteuergutschrift aus britischen, australischen und südafrikanischen Aktien, welche in der heutigen Klageerweiterung erstmals geltend gemacht werden. Diese Aktien hielt der verstorbene Heinz Meilicke über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, an welcher er mit ein Drittel beteiligt war und deren Einkünfte beim Beklagten unter der Steuernummer 205/587/0238* einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Mangels einschlägiger Vorschriften ist zweifelhaft, ob die einheitliche und gesonderte Feststellung sich auch auf die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach dem Meilicke-Urteil richtet. Vorsorglich haben die Kläger beim Beklagten zur Steuernummer 205/587/0238* einen entsprechenden Antrag auf Feststellung der anzurechnenden Körperschaftsteuer gestellt (**Anlage 2**). Da die einheitliche und gesonderte Feststellung als solche für die Jahre 1995 bis 1997 bereits bestandskräftig ist, stellt sich hinsichtlich dieses Antrages erneut die Frage, ob die Einfügung des § 175 Abs. 2 Nr. 2 AO durch Gesetz vom 9.12.2004 mit dem Europarecht vereinbar ist. Wäre sie mit dem Europarecht vereinbar, so wären die diesbezüglichen Anträge auf Anrechnung von Körperschaftsteuer unzulässig. Ob diese Frage im hiesigen Verfahren oder in einem getrennten Verfahren zur Steuernummer 205/587/0238* zu klären ist, erscheint aber selbst zweifelhaft.

*vormals 205/5197/0296

Sollte das Gericht darüber hinausgehende Zweifel an der Zulässigkeit haben, bitten wir um einen

Hinweis.

Im Übrigen nehmen zu den unter Ziffer 2. (a) bis (c) aufgeworfenen Fragen wie folgt Stellung:

a) Klageerweiterung für 1997

Für 1997 ergibt sich u. E. insofern eine Änderung gegenüber den Ausführungen unter Ziffer 1. (b) und (d) des Schreibens des Gerichts vom 16. 3. 2007, als hinsichtlich der Klageerweiterung die Erklärung, Körperschaftsteuer aus Auslandseinkünften geltend zu machen, nach dem Inkrafttreten des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO liegt. Wenn man mit der hier vertretenen Auffassung die „Vorlage“ der Körperschaftsteuergutschrift, welche nach dem bis zum 9.9.2004 gültigen § 175 AO das rückwirkende Ereignis darstellte, in dem Antrag sieht, ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen, so kommt es erstmals für die Klageerweiterung hinsichtlich 1997 auf die Frage an, ob die Einfügung von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO durch das Gesetz vom 9.12.2004 mit dem Europarecht vereinbar ist.

Diese Gesetzesänderung begegnet europarechtlichen Bedenken, die damit zu begründen sind, dass zum einen gerade Auslandsdividenden einer verdeckten Benachteiligung unterliegen, und dass zum anderen die Mitgliedstaaten nach dem europarechtlichen „effet utile“ – Grundsatz die Erstattung rechtsgrundlos erhobener Abgaben nicht praktisch unmöglich machen oder wesentlich erschweren dürfen. Auf die Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen bei ordentlichen Gewinnausschüttungen von inländischen und ausländischen Gesellschaften durch das Gesetz vom 9. Dezember 2004 kann Deutschland sich nicht berufen, weil Deutschland bisher nur für inländische Dividenden ein amtliches Muster für Körperschaftsteuerbescheinigungen zur Verfügung gestellt hat. Auf ordentliche, den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechende Gewinnausschüttungen war letztmals im Laufe des Jahres 2002 das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren anwendbar. Im ordentlichen Geschäftsgang sind deshalb die Körperschaftsteuerbescheinigungen auf ordentliche Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften bis zum

28. Oktober 2004 (dem Datum des rückwirkenden Inkraftsetzens des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO) erteilt und dem Finanzamt vorgelegt worden.

Für ordentliche Gewinnausschüttungen von ausländischen Gesellschaften bestand keine vergleichbare Rechtslage, weil Deutschland keine amtlichen Muster für die Bescheinigung von ausländischer Körperschaftsteuer zur Verfügung gestellt hat, so dass kein deutscher Steuerpflichtiger in der Lage war, die nationalgesetzlichen Voraussetzungen für eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf seine deutsche Einkommensteuer zu erfüllen. Auch sonst hat Deutschland sich trotz des bereits 1995 eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens der Europäischen Kommission und damit wider besseres Wissen (mit zumindest bedingtem Vorsatz) gegen die Anrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer gewehrt.

Dass die Änderung des § 175 AO durch Gesetz vom 9.12.2004 gezielt nur **den Empfängern von Auslandsdividenden** den Weg zur Körperschaftsteuergutschrift versperren wollte, während **den Empfängern von Inlandsdividenden** jedenfalls für den Regelfall der Anspruch auf Körperschaftsteuergutschrift über die sonstige Bestandskraft eines Steuerbescheides hinaus erhalten werden sollte, sieht man auch an der Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO. Dort wird angeordnet, dass § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in der Fassung des Gesetzes vom 9.12.2004 nicht für die Bescheinigung der anrechenbaren Körperschaftsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen anzuwenden ist. Für Inlandsdividenden spielt die Behandlung der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis aber nur noch bei verdeckten Gewinnausschüttungen eine praktische Rolle, da bei offenen Gewinnausschüttungen die Körperschaftsteuerbescheinigung spätestens im Jahr 2002 erteilt und dem zuständigen Finanzamt längst vorgelegt worden ist. Gerade diese Übergangsvorschrift zu vGAs zeigt die Absicht des deutschen Gesetzgebers, den Empfängern von Inlandsdividenden ihre Körperschaftsteuergutschrift als rückwirkendes Ereignis mit der Wirkung des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu erhalten und die Anwendbarkeit des geänderten § 175 AO auf Auslandsdividenden zu beschränken.

Eine Übergangsregelung, die dem Einzelnen eine Frist einräumt, die ausreicht, um nach Erlass des Meilicke-Urteils die Ersatzansprüche geltend zu machen, die unter der alten Regelung hätte geltend machen können, enthält Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO nicht. Wir ver-

weisen auf das Urteil des EuGH vom 24.09.2002 in der Rechtssache C-255/00, *Grundig Italiana*, Slg. 2002 I-8003.

Für die Unvereinbarkeit des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 bezüglich § 175 AO mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht verweisen wir schließlich noch auf die einschlägige Literatur (*Gosch*, DStR 2004, 1988; *Balster/Petereit*, DStR 2004, 1985; *Ritzer/Stangl*, DStR 2004, 2176; *Hamacher/Hahne*, DB 2004, 2386; *Hahn*, IStR 2005, 145; *de Weerth*, DB 2005, 1407, 1411; *Eicker/Ketteler*, BB 2005, 131, 135; *Schnitger*, FR 2004, 1357, 1373).

Vorsorglich, für den Fall, dass die weitgehend mit den Steuererklärungen bereits vorgelegten Bankbelege die Körperschaftsteuerbescheinigungen darstellen, haben wir diese auf Vollständigkeit überprüft und überreichen als **Anlage 7** eine Aufstellung sämtlicher uns vorliegender Nachweise.

↳ in Karte ordner: 2 K 2004/100
Anlage 7 (A-G)

b) **Klageerweiterung für 1995 und 1996**

Hierzu teilen wir die Rechtsauffassung des Schreibens vom 16.3.2007 und verweisen auf die als **Anlage 7** beigefügte Aufstellung der Bankbelege.

c) **Anrechnungsansprüche bezüglich von Drittstaaten**

Die Frage der Anrechnung von Körperschaftsteuer auf Dividenden aus Drittstaaten ist u. E. durch das EuGH-Urteil *Test Claimants* Rn. 165 bis 173 und Rn. 174 bis 196 (**Anlage 4**) geklärt. Danach gilt die Kapitalverkehrsfreiheit für Regelungen, welche vor dem 1. Januar 1994 schon bestanden, zwar nicht für Direktinvestitionen in dritten Ländern i. S. v. Art. 57 EG. Dividenden aus Direktinvestitionen in dritten Ländern i. S. dieser Vorschrift liegen nach Rn. 185 des Urteils *Test Claimants* jedoch nur vor, wenn sie sich auf Beteiligungen beziehen, die dem Anteilseigner ermöglichen, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen. Heinz Meilicke bezog in keinem Fall eine Dividende aus einer Beteiligung, welche als Direktinvestition qualifizieren würde. Deshalb greift hier Rn. 186 des Urteils *Test Claimants*, wonach eine nach Art. 56 EG ver-

botene Beschränkung des Kapitalverkehrs seit 1.1.1994 nicht angewandt werden darf, auch nicht in Beziehungen zu Drittstaaten.

Dass unter den hier vorliegenden Gegebenheiten Körperschaftsteuergutschriften auch auf Dividenden aus Drittstaaten zu gewähren sind, ergibt sich auch eindeutig aus Rn. 173 des Urteils *Test Claimants*, wo der EuGH ausspricht, dass Art 56 EG einer Regelung entgegensteht, die bei Dividenden aus ausländischen Quellen keine Steuergutschrift für Anteilseigner vorsieht, obwohl für Dividenden aus inländischen Quellen eine Steuergutschrift gewährt wird.

In Rn. 169 bis 172 des Urteils *Test Claimants* hat der EuGH sich auch schon mit dem Einwand auseinandergesetzt, dass es in einem Fall mit in Drittstaaten niedergelassenen ausschüttenden Gesellschaften schwieriger sein könnte, die von diesen Gesellschaften in deren Sitzstaat gezahlte Steuer zu überprüfen, als in einem rein gemeinschaftlichen Kontext. Der EuGH hat dieses Argument aber verworfen und überhaupt bei der Körperschaftsteuergutschrift Dividenden aus Drittstaaten den Dividenden aus einem Mitgliedstaat gleichgestellt. Die Frage kann deshalb für Dividenden aus Drittstaaten als geklärt angesehen werden.

Dass für Deutschland kein anderes Recht gilt als für andere Mitgliedstaaten, hat der EuGH im *Meilicke*-Urteil klargestellt.

d) Anrechnungsansprüche hinsichtlich des EWR-Staates Norwegen

Da aus den unter (c) dargelegten Gründen die Kapitalverkehrsfreiheit sogar für Dividenden aus Drittstaaten gilt, kommt es nach unserer Auffassung auf die für EWR-Staaten geltende Rechtslage nicht an. Nur vorsorglich tragen wir dazu noch folgendes vor:

Es entspricht inzwischen allgemeiner Auffassung, dass die Kapitalverkehrsfreiheit sich auf Mitgliedstaaten aus dem europäischen Wirtschaftsraum ebenso erstreckt wie auf Mitgliedstaaten der EU (siehe BGH, Urt. v. 19.9.2005, DB 2005, 1869). Auch der EFTA-Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die Rechtsgrundsätze des *Manninen*-Urteils auf Dividenden aus Norwegen anwendbar sind (EFTA-Gerichtshof, Urt. v. 23.11.2004 i.S. *Fokus Bank ASA*, Case E-1/04, **Anlage 8**, in deutscher Sprache abgedruckt in *IStR*

2005, 55). Zur Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu den EWR-Staaten vgl. ferner BFH, Vorlagebeschluss vom 29.11.2006, BFH-NV 2007 S. 1025 sub. III.; EuGH, Urt. v. 23.2.2006, Rs. C-471/04 „Keller Holding“, Rn. 47, 48, IStR 2006 S. 238.

e) Anrechnung von Beträgen, die bei der ausschüttenden Gesellschaft unter EK 01 bescheinigt worden sind

Mit der Frage der Anrechnung von Beträgen, die bei der ausschüttenden Gesellschaft unter das EK 01 bescheinigt worden sind, brauchte der EuGH sich im Meilicke-Urteil nicht zu befassen. Er hat die Frage aber im Urteil Test Claimants (**Anlage 4**) Rn. 140 bis 173 für Großbritannien bereits entschieden.

Die von Großbritannien im Jahr 1994 eingeführte FID-Regelung entsprach nämlich genau der Regelung, welche Deutschland ab 1.1.1994 für das EK 01 einführte. Die FID-Regelung entband die britische Muttergesellschaft von der Herstellung der Ausschüttungsbelastung (welche in Großbritannien in Form von „überschüssigem ATC“ an die Muttergesellschaft erstattet wurde, siehe Rn. 144 des Urteils Test Claimants). Dafür erhielten die britischen Anteilseigner der britischen Muttergesellschaft auf Dividenden, welche die britische Muttergesellschaft aus Auslandsdividenden finanzierte, keine britische Körperschaftsteuergutschrift (siehe Rn. 148 des Urteils Test Claimants).

Genau so war es in Deutschland: seit 1.1.1994 brauchte eine deutsche Muttergesellschaft für weitergeschüttete Auslandserträge zwar nicht mehr die Ausschüttungsbelastung herzustellen; dafür wurde ihren Anteilseignern (wie Heinz Meilicke) aber die Körperschaftsteuergutschrift versagt und auf diese Weise die diskriminierende Doppelbesteuerung der Auslandseinkünfte sichergestellt. Da die FID-Regelung des britischen Rechts als gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßend angesehen wurde, ist nicht mehr zweifelhaft, dass auch die diskriminierende Versagung einer Körperschaftsteuergutschrift aus EK 01-Dividenden gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstieß.

Der einzige denkbare relevante Unterschied zwischen dem hiesigen Fall Meilicke und dem Fall Test Claimants besteht darin, dass im Fall Test Claimants die ausschüttende Muttergesellschaft den Schaden geltend machte, welchen sie dadurch erlitt, dass sie zum Ausgleich der fehlenden Körperschaftsteuergutschrift auf ausländische Einkünfte

ihren Anteilseignern eine höhere Dividende ausschütten mußte, während im hiesigen Verfahren der durch Versagung der Körperschaftsteuergutschrift direkt geschädigte Anteilseigner die Verletzung von Europarecht rügt. Das ändert aber nichts an der Feststellung der Verletzung von Europarecht, sondern stellt nur die Frage, ob die Muttergesellschaft oder der Anteilseigner der Muttergesellschaft zur Rüge dieser Verletzung von Europarecht aktivlegitimiert ist. Diese Frage beantwortet sich aus Rn. 207 des Urteils *Test Claimants (Anlage 4)*. Dort wird der Muttergesellschaft nämlich der Anspruch auf Ersatz des Schadens, der ihr aus einer Erhöhung der Dividende entstanden ist, versagt. Dann muß aber der Anteilseigner als derjenige, dem die Körperschaftsteuergutschrift rechtswidrig versagt wurde, als der unmittelbar Betroffene und Aktivlegitimierte angesehen werden.

Die Rechtsfolge ist, dass den Klägern für EK 01-Dividenden inländischer Gesellschaften diejenige Körperschaftsteuergutschrift zu erteilen ist, welche ihnen auch für aus inländischen Quellen gespeiste Dividende gewährt wurde. Wir halten dieses Ergebnis für so unzweifelhaft, dass insoweit eine erneute Vorlage an den EuGH entbehrlich erscheint. Der Unterzeichnete hat sich aber von jeher für eine großzügige Auslegung des Begriffs eines „vernünftigen Zweifels“ im Sinne des C.I.L.F.I.T.-Urteils des EuGH vom 06.10.1982, Rs. 283/81, Slg. 1982, 3415 Rn. 16 ausgesprochen (siehe W. Meilicke, BB 2000, 17, **Anlage 9**) und hat deshalb auch keine Bedenken dagegen, wenn der EuGH mit dieser Frage vorsorglich noch einmal befaßt wird.

f) Zinsantrag

Der Zinsantrag wird auf folgende Rechtsgrundlagen gestützt:

aa) Auf § 233 a Abs. 2 AO für nach dem 28. Oktober 2004 vorgelegte Körperschaftsteuerbescheinigungen

Soweit Körperschaftsteuerbescheinigungen als nach dem 28. 10. 2004 vorgelegt gelten, stellen sie nach dem Gesetz vom 9.12.2004 kein rückwirkendes Ereignis dar. Infolgedessen findet § 233 a Abs. 2 a AO keine Anwendung; die Körperschaftsteuergutschriften sind insoweit nach § 233 a Abs. 2 AO nach Ablauf von 15 Monaten nach Ende des betreffenden Steuerjahres zu verzinsen.

Diese Rechtsfolge gilt auch dann, wenn die Änderung der Qualifizierung von Körperschaftsteuerbescheinigungen durch die Einfügung von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO ganz oder zeitweise gegen Europarecht verstoßen sollte. Dieser Verstoß gegen Europarecht betrifft nämlich nur die Versagung der Durchbrechung der Bestandskraft, wie sie für Berechtigte aus inländischen Körperschaftsteuerguthaben gewährt wurde und teilweise, nämlich bei verdeckten Gewinnausschüttungen, nach Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO auch heute noch gewährt wird. Der deutsche Gesetzgeber war aber europarechtlich nicht gehindert, die Verzinsung der aus dem Meilicke-Urteil resultierenden Körperschaftsteuerguthaben großzügiger als vor dem 29.10./9.12.2004 zu regeln.

Welche Körperschaftsteuern als nach dem 28. Oktober 2004 vorgelegt gelten, hängt von der Entscheidung der Rechtsfragen ab, welche vorstehend unter Ziffer II. erörtert worden sind. Darauf wird verwiesen.

bb) Auf § 233 a Abs. 2 a AO für bis zum 28. Oktober 2004 vorgelegte Körperschaftsteuerbescheinigungen

Soweit die Bescheinigungen für die hier geltend gemachten Körperschaftsteuergutschriften als bis zum 28. Oktober 2004 vorgelegt gelten, stellt sich die Frage, ob der Zinsanspruch nach § 233 a Abs. 2 a AO begrenzt ist. Dies ist – vorbehaltlich der nachstehend cc) erörterten Rechtsgrundlagen – dann zu bejahen, wenn man trotz Fehlens eines amtlich vorgeschriebenen Musters die Notwendigkeit einer „Vorlagehandlung“ bejaht. Auch insoweit verweisen wir auf die Diskussion der Rechtsfragen unter Ziffer II.

cc) Auf europarechtliche Rechtsgrundlage

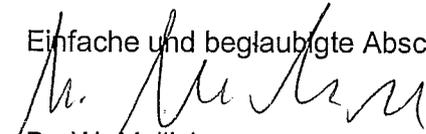
Ungeachtet der aus nationalem Recht resultierenden Rechtsgrundlagen (§ 233 a Abs. 2 und 2 a AO) berufen die Kläger sich für den Zinsanspruch ab dem 15. Monat nach Ende des betreffenden Steuerjahres auf die europarechtliche Grundlage, welche der EuGH zuletzt im Urteil *Test Claimants* (**Anlage 4**) Rn. 204 bestätigt hat. Danach können die Kläger Zinsen beanspruchen, wenn ihnen durch eine rechtswidrige Maßnahme eines Mit-

gliedstaates eine finanzielle Einbuße entstanden ist, der ein entsprechender Vorteil des Mitgliedstaates gegenübersteht.

Dieser Fall liegt hier vor. Den Klägern ist eine finanzielle Einbuße entstanden, weil Deutschland unter Verletzung von Art. 56 EG keine Körperschaftsteuergutschrift gewährt hat. Dem steht der finanzielle Vorteil Deutschlands gegenüber, jahrelang eine überhöhte Steuer von Heinz Meilicke und seinen Erben vereinnahmt zu haben. Hätte Deutschland von vorneherein die streitgegenständlichen Körperschaftsteuergutschriften gewährt und amtliche Muster für die Körperschaftsteuerbescheinigungen ausländischer Gesellschaften und für EK 01-Ausschüttungen inländischer Gesellschaften zur Verfügung gestellt, so hätten diese Bescheinigungen schon im Jahr des Zuflusses der Dividenden vorgelegt werden können. Spätestens wären sie mit der Steuererklärung vorgelegt worden. Dann hätte der Beklagte von vorneherein eine höhere Körperschaftsteuer angerechnet und folglich eine geringere Einkommensteuer gegen Heinz Meilicke festgesetzt. Die Kläger begehren, hinsichtlich der Verzinsung so behandelt zu werden, wie Heinz Meilicke hinsichtlich inländischer Körperschaftsteuergutschriften behandelt worden ist.

Die Höhe des Zinssatzes ergibt sich aus Rn. 96 des EuGH-Urteils Metallgesellschaft, Rs C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001, I-1727, i.V. m. § 238 AO.

Einfache und beglaubigte Abschrift anbei.



Dr. W. Meilicke
-Rechtsanwalt-