

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

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

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

HERBERT KRUMSCHEID
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Versicherungsrecht

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

DR. WOLFGANG WALCHNER
Rechtsanwalt
Fachanwalt für gewerblichen Rechtsschutz

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

DR. DANIEL LOCHNER
Rechtsanwalt

DR. GERD KRÄMER
Rechtsanwalt

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

JAN KLEINERTZ
Rechtsanwalt

23. April 2009

Reg.Nr.: sbwm

wm\ausl KSt\FGKöln_170409

Telefon: (0228) 72 543 - 11

Telefax: (0228) 72 543 - 10

wmeilicke@meilicke-hoffmann.de

Dr. Wienand Meilicke u.a.
als Beteiligte der Erbengemeinschaft Prof. Dr. Heinz Meilicke
g e g e n
Finanzamt Bonn-Innenstadt

wegen: Anrechnung von Körperschaftsteuer

Az.: 2 K 2241/02

Zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung am 14. Mai 2009 tragen wir noch Folgendes vor:

1. Körperschaftsteuerbescheinigungen

Wir hatten bereits eine Reihe von Körperschaftsteuerbescheinigungen vorgelegt, welche der Beklagte als seinen Vorstellungen nicht entsprechend beanstandet hat. Ferner haben wir eine Reihe von Äußerungen von angefragten Banken und ausschüttenden Kapitalgesellschaften vorgelegt, welche die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung mit dem Hinweis ablehnen, Deutschland habe bisher kein hinreichend präzisiertes amtliches Muster für eine den EuGH-Urteil Manninen, Meilicke und Test Claimants in the FII Litigation entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung veröffentlicht. Darum sei ihnen die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht zumutbar.

Nunmehr ist es an der Zeit, dem Gericht über den gegenwärtigen Stand unserer Bemühungen um Körperschaftsteuerbescheinigungen einen Zwischenbescheid zu geben:

Wir haben Mitte November 2008 insgesamt 72 US-amerikanische Gesellschaften, von denen Heinz Meilicke in den Streitjahren Dividenden bezogen hat, mit der Bitte um Erteilung einer Körperschaftsteuerbescheinigung auf dem vom Beklagten vorgeschlagenen Muster angeschrieben. Ein Muster der Anschreiben ist in der **Anlage 1** beigefügt. Nur 15 Gesellschaften haben überhaupt geantwortet. Der ganz überwiegende Teil der angeschriebenen Gesellschaften hat das Verlangen nach Erteilung einer Körperschaftsteuerbescheinigung schlicht ignoriert, oder die Post ist als unzustellbar zurückgekommen (Aufstellung in **Anlage 2**).

Über die 14 erhaltenen Antworten ist folgendes zu berichten:

- a) Als **Anlage 3** überreichen wir das Schreiben des Shareowner Services betreffend The Allstate Corporation vom 24. Februar 2009, welches auf einem ununterschiedenen Formblatt mitteilt, das Konto für den Aktionär nicht auffinden zu können, obwohl die von The Allstate Corporation für 1997 und 1999 ausgestellte Bescheinigung über die amerikanische Quellensteuer auf Dividenden mit allen Angaben vom Shareowner Services an uns zurückgeschickt wird. Wir achten diese Behandlung unserer Anfrage einer Nichtbeantwortung gleich.

- b) Als **Anlage 4** überreichen wir das Schreiben der AT&T vom 13. Januar 2009, welche uns unser Begehren auf Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen für AT & T sowie für die inzwischen auf AT & T verschmolzenen Gesellschaften Bellsouth, Ameritech und SBC Communications Inc. (vormals South Western Bell Corp.) mit folgendem Kommentar zurückschickt:

„We have consulted our German tax experts and have been advised that the German Ministry of Finance and the German tax authority, the Finanzamt, have given no indication on how this case will be put into statute law and on what basis they will accept claims for credit, and so, according to experts in Germany, there is at present no legal basis within German law for the claims for which you are requesting these tax attestation forms.“

Zu Deutsch:

Wir haben den Rat unserer deutschen Steuerberater eingeholt und haben die Auskunft erhalten, dass das deutsche Bundesfinanzministerium und die deutsche Finanzverwaltung, nämlich das Finanzamt, bisher nicht mitgeteilt hat, wie der Meilicke-Fall in deutsches Recht umgesetzt werden wird und mit welcher Basis die deutsche Finanzverwaltung Anträge auf Körperschaftsteuergutschrift akzeptieren wird. Nach Auffassung unserer deutschen Steuerberater gibt es gegenwärtig keine gesetzliche Basis im deutschen Recht für die Ansprüche, für welche Sie diese Körperschaftsteuerbescheinigungen begehren.

Die Reaktion entspricht also derjenigen von Eastman Kodak (S. 10 unseres Schriftsatzes vom 20. Januar 2009).

- c) Als **Anlage 5** überreichen wir die E-Mail der Qwest Communications vom 18. Dezember 2008, auf welche wir wie aus **Anlage 5a** ersichtlich erwidert haben. Insofern steht eine Antwort noch aus.
- d) Als **Anlage 6** überreichen wir die E-Mail der Corn Products vom 8. Dezember 2008, welche uns mitteilt, dass die unter dem Namen von Corn Products gezahlten Dividenden in Wahrheit von unterschiedlichen Gesellschaften gezahlt worden sind, nämlich 1994 bis 1998 von einer gar nicht mehr existierenden Gesellschaft, welche inzwischen auf Unilever verschmolzen worden ist, und in 1998 und 1999 von einer Gesellschaft, die inzwischen in Corn Products International Inc. umfir-

miert hat. Unsere Bemühungen um entsprechende unterschiedliche Bescheinigungen waren bisher nicht erfolgreich.

- e) Als **Anlage 7 bis 10** überreichen wir Bescheinigungen der Louisiana-Pacific Corporation, der Tupperware Brands Corporation, der Bowater Incorporated und der Starwood Hotels & Resorts Inc. Bei deren Vorformulierung ist uns allerdings ein Irrtum zu unseren Lasten unterlaufen, weil wir die anzurechnende amerikanische Körperschaftsteuer nicht als 35/65 bzw. 8/92, sondern als 35 % und 8 % aus der Bruttodividende berechnet haben. Insoweit sind wir noch um eine Korrektur bemüht. Die Bescheinigungen sind allerdings nicht falsch, sondern nur zu niedrig.
- f) Über die von Eastman Kodak und von ITT Corporation erteilten Antworten hatten wir bereits mit Schriftsatz vom 20. Januar 2009 berichtet.
- g) H. J. Heinz Company hat ebenfalls die Erteilung einer Bescheinigung abgelehnt (siehe **Anlage 11**). Interessant ist die Begründung:

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

zu deutsch:

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

Dieses von der Fa. Heinz vorgebrachte Argument unterstützt die hier vertretene Rechtsauffassung, dass eine Körperschaftsteuerbescheinigung für die Umsetzung der Manninen-Rechtsprechung nicht erforderlich ist (S. 91 ff. unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007).

Unsere Bemühungen, von US-amerikanischen Gesellschaften Körperschaftsteuerbescheinigungen auf amtlichem Muster entsprechend den Vorstellungen der Rechtsauffassung des Beklagten zu erlangen, haben sich also ganz überwiegend als fruchtlos heraus-

gestellt. Damit stellt sich hier fast dieselbe Vorlagefrage, welche dem EuGH durch Vorabentscheidungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenats, Außenstelle Linz (Österreich), am 3. Oktober 2008 in der Rechtssache C-436/08 (**Anlage 12**) schon vorliegt, und welche wir entsprechend auch in diesem Verfahren dem EuGH zu stellen beantragen. Insoweit ergänzen wir die Formulierungsvorschläge zu Vorlagefragen 10 und 11 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007:

Verstößt es gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn Deutschland die Anteilshaber zur Umsetzung der Rechtsprechung Manninen mit dem Verlangen nach einem Nachweis bezüglich der ausländischen (Körperschaft) Steuervorbelastung konfrontiert, den die Anteilshaber nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand erbringen können?

Wenn die vorangegangene Frage verneint wird: Welche Nachweise sind den Anteilshabern, die von Deutschland die Umsetzung der Manninen-Rechtsprechung begehren, zumutbar?

- a. **Ist Deutschland bei Dividenden aus EU- und EWR-Mitgliedstaaten auf die Amtshilferichtlinie und bei Drittstaaten auf den Auskunftsaustausch nach etwaigen Doppelbesteuerungsabkommen zu verweisen?**
- b. **Ist zugunsten der Anteilshaber, die von Deutschland die Umsetzung der Manninen-Rechtsprechung begehren, zu berücksichtigen, wenn bei den ausschüttenden Gesellschaften seit Einleitung des Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission im Jahr 1995 Aufbewahrungsfristen abgelaufen sind, so dass selbst mit einer steuerlichen Betriebsprüfung im Ausland die Steuervorbelastung nicht mehr rekonstruiert werden kann?**
- c. **Ist bei einer etwaigen Schätzung zu Gunsten der Beweislast der Anteilseigner, welche die Umsetzung der Manninen-Rechtsprechung begehren, zu berücksichtigen,**
 - **dass börsennotierte Gesellschaften erfahrungsgemäß nur etwa die Hälfte des steuerpflichtigen Gewinns auszuschütten pflegen,**
 - **dass § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. für die Berechnung der Gutschrift für inländische Körperschaftsteuer vorschrieb, ermäßigt mit Kör-**

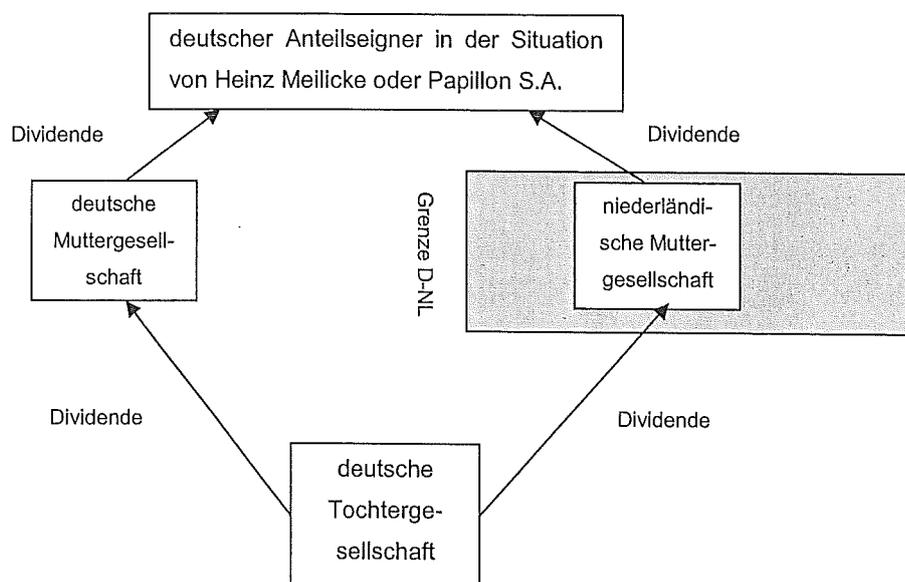
perschaftsteuer belastetes verwendbares Eigenkapital in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und einen nicht mit Körperschaftsteuer belasteten Teilbetrag aufzuteilen und

- dass nach § 28 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. immer das am höchsten mit Körperschaftsteuer belastete verwendbare Eigenkapital als zuerst ausgeschüttet galt,

so dass es unter analoger Anwendung von §§ 32 Abs. 2 Nr. 1 und 28 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. auch bei ausländischen börsennotierten Gesellschaften nur theoretisch, nicht aber tatsächlich zu einer Ausschüttung von Dividenden zu kommen pflegte, deren Vorbelastung mit in- und ausländischer Körperschaftsteuer niedriger als die Ausschüttungsbelastung lag?

2. Zur Begrenzung der Anrechnungsverpflichtung auf die Höhe der deutschen Steuerbelastung analog § 34 c EStG

In unserem Schriftsatz vom 20. Januar 2009 hatten wir auf S. 7 bereits darauf hingewiesen, dass für eine analoge Anwendung von § 34 c EStG auf die Körperschaftsteueranrechnung nach den EuGH-Urteilen Manninen, Meilicke und Test Claimants in the FII Litigation schon deshalb keine Veranlassung besteht, weil die von ausländischen Muttergesellschaften nach Deutschland geleisteten Ausschüttungen zu einem erheblichen Teil auch mit deutscher Körperschaftsteuer vorbelastet sind, weil diese ausländischen Muttergesellschaften in Deutschland große Tochtergesellschaften unterhalten, welche deutsche Körperschaftsteuer gezahlt haben. Wir dürfen das Vergleichspaar zunächst zeichnerisch darstellen:



Wenn die inländischen Anteilseigner über eine **deutsche** Muttergesellschaft an einer deutschen Tochtergesellschaft beteiligt sind, so wird die auf den Gewinnausschüttungen der deutschen Tochtergesellschaft lastende deutsche Körperschaftsteuer nach Weiterausschüttung über die deutsche Muttergesellschaft beim inländischen Anteilseigner angerechnet und gegebenenfalls erstattet, ohne dass die Körperschaftsteueranrechnung oder Körperschaftsteuererstattung auf die Höhe der deutschen Steuerbelastung des inländischen Anteilseigners begrenzt wird.

Ist der inländische Anteilseigner dagegen über eine **ausländische** Muttergesellschaft an einer deutschen Tochtergesellschaft beteiligt, so sah das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren beim inländischen Anteilseigner keinerlei Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer vor, welche auf den von der deutschen Tochtergesellschaft an die ausländische Muttergesellschaft gezahlten Dividenden lastete. Diese Diskriminierung ausländischer Zwischengesellschaften im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren verstößt gegen das Gemeinschaftsrecht. Dass die Gruppenbesteuerung eines Mitgliedstaates nicht danach diskriminieren darf, ob Beteiligungen an einer Tochtergesellschaft über eine inländische oder eine ausländische Zwischengesellschaft gehalten wer-

den, hat der EuGH im Urteil vom 27. November 2008, Rs. C-418/07, Papillon, Rn. 32, bereits entschieden: Die Ungleichbehandlung der Gewinne einer deutschen Tochtergesellschaft beim deutschen Anteilseigner kann nicht davon abhängig gemacht werden, ob die Anteile an der deutschen Tochtergesellschaft über eine deutsche oder über eine ausländische Zwischengesellschaft gehalten werden.

Das Urteil Papillon ist zwar zur französischen Gruppenbesteuerung ergangen; es gibt aber keinen Anlass für die Annahme, dass es für das deutsche Körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren nicht ebenso gelten sollte. Auch das deutsche Körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren ist letztlich eine Art der Gruppenbesteuerung, wobei der einzige Unterschied zur französischen Gruppenbesteuerung darin liegt, dass das deutsche Körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren auch Kleinanlegern zugute kommt.

Im Urteil Papillon hat der EuGH auch deutlich gemacht, dass der Rechtfertigungsgrund der „Vorbeugung gegen die Gefahr der doppelten Verlustnutzung“ nicht eingreift, wenn die Verrechenbarkeit französischer Gewinne der französischen Enkelgesellschaft mit den Gewinnen der französischen Muttergesellschaft davon abhängig gemacht wird, ob die Zwischengesellschaft in Frankreich sitzt. Auch beim Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren steht eine doppelte Verlustnutzung nicht zur Debatte.

Wäre Heinz Meilicke an den deutschen Tochtergesellschaften der ausländischen Obergesellschaften, deren Dividenden er erhalten hat, über eine deutsche Obergesellschaft beteiligt gewesen, so bestünde kein Zweifel daran, dass Heinz Meilicke eine Gutschrift für von der deutschen Tochtergesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer auch dann erhalten hätte, wenn seine individuelle Einkommensteuerbelastung niedriger als die Vorbelastung der deutschen Tochtergesellschaft mit Körperschaftsteuer lag, so dass Heinz Meilicke im reinen Inlandsfall eine Erstattung erhielt. Nach den Regeln des EuGH-Urteils Papillon ist die in den Dividenden einer ausländischen Muttergesellschaft enthaltene Vorbelastung mit deutscher Körperschaftsteuer ebenso wie bei Durchleitung über eine inländische Muttergesellschaft anzurechnen. Folglich ist zumindest die auf Auslandsdividenden lastende **deutsche** Körperschaftsteuer bei Heinz Meilicke wie auf Inlandsdividenden lastende deutsche Körperschaftsteuer ohne Begrenzung auf den individuellen Steuersatz von Heinz Meilicke auch dann anzurechnen, wenn dies zu einer Steuererstattung an Heinz Meilicke führt.

Falls der Senat trotz des EuGH-Urteils Papillon insoweit aber noch Zweifel hegen sollte, regen wir an, dem EuGH in Ergänzung zu **Vorlagefrage 7** unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 folgende Vorlagefrage zu stellen:

Folgt aus dem EuGH-Urteil Papillon vom 27.11.2008, C-418/07, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer, mit welchen Auslandsdividenden vorbelastet sind, jedenfalls dann nicht auf den Betrag der deutschen Einkommensteuer des Dividendenempfängers begrenzt ist, der auf die Bruttodividende entfällt, wenn die Auslandsdividenden mit deutscher Körperschaftsteuer vorbelastet sind (sei es eigene deutsche Körperschaft der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft, z. B. aus deren deutschen Betriebsstätten, sei es deutsche Körperschaftsteuer ihrer deutschen Tochtergesellschaften)?

Allenfalls wäre vorstellbar, bei der Anrechnung der Körperschaftsteuervorbelastung aus Auslandsdividenden nach dem Manninen-Urteil danach unterscheiden zu wollen, ob die Vorbelastung aus deutscher oder undeutscher Körperschaftsteuer resultiert. Wollte man so unterscheiden, müsste bei allen Auslandsdividenden nach Manninen die Vorbelastung mit deutscher und die Vorbelastung mit undeutscher Körperschaftsteuer getrennt ermittelt werden. Die deutsche Körperschaftsteuer würde dann zu einer Anrechnung mit Erstattung, die undeutsche Körperschaftsteuer dagegen nur zu einer Anrechnung ohne Erstattung führen. Für die ohne Erstattungsmöglichkeit anzurechnende undeutsche Körperschaftsteuervorbelastung würde sich dann noch – in Ergänzung zu **Vorlagefrage 7** unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 - die Frage stellen, welche der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österreich) am 3. Oktober 2008 (**Anlage 12**) dem EuGH schon vorgelegt hat (Rechtssache C-437/08 – Österreichische Salinen AG) und welche wir auch hier dem EuGH zu stellen beantragen:

Verstößt es gegen das Gemeinschaftsrecht, wenn in Umsetzung der Manninen-Rechtsprechung des EuGH Vorbelastung von Auslandsdividenden mit undeutscher Körperschaftsteuer nur zur Anrechnung bis zur Höhe der individuellen Steuerbelastung des inländischen Anteilseigners führt, während bei Vorbelastung derselben Auslandsdividenden mit deutscher Körperschaftsteuer die Anrechnung zu einer Erstattung führt?

Wenn vorliegende Frage dahingehend entschieden wird, dass bei Vorbelastung mit undeutscher Körperschaftsteuer bestenfalls eine Anrechnung zu gewähren ist: ist es gemeinschaftsrechtlich dann geboten, einen Anrechnungsvortrag für die Folgejahre oder eine Gutschrift in Verlustjahren zuzulassen?

Wir möchten an dieser Stelle aber bemerken, dass wir die Überlegungen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs im Erkenntnis vom 17. April 2008, Geschäftszahl 2008/15/0064 (einschließlich Vorinstanz in **Anlage 13**), wonach sich aus dem EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 12.12.2006 ergeben soll, dass gemeinschaftsrechtlich die Körperschaftsteuervorbelastung von Auslandsdividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer bestenfalls zu einer Anrechnung, nie aber zu einer Erstattung führen kann, nicht für überzeugend halten. Eine so weit gehende Aussage ist dem EuGH-Urteil *Test Claimants* nicht zu entnehmen. Dort ging es nur um die Höhe der Körperschaftsteuergutschrift („ATC“), welche eine britische Gesellschaft ihren Aktionären einzuräumen hat. ATC führte beim britischen Aktionär einer britischen Gesellschaft zu einer Erstattung von ATC, wenn der individuelle Steuersatz des britischen Dividendenempfängers niedriger lag als der ATC. Die Vorbelastung von Auslandsdividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer führte bei der britischen ausschüttenden Gesellschaft gemeinschaftsrechtlich zu einem ATC bis zur Höhe der britischen Körperschaftsteuerbelastung, konnte also beim Empfänger der von der britischen Gesellschaft ausgeschütteten Dividende durchaus zu einer Erstattung von Steuern führen, welche die ausländische Tochtergesellschaft der britischen Gesellschaft an einen ausländischen Staat gezahlt hatte. Hätte der EuGH im Urteil *Test Claimants* eine so weitgehende Aussage wie der österreichische VwGH treffen wollen, so hätte er anordnen müssen, dass die britische ausschüttende Gesellschaft getrennt zwei Sorten von ATC gewähren muss, nämlich

- solche aus britischer Körperschaftsteuer, welche beim Anteilseigner zu einer Erstattung von ATC führen kann, und
- solche aus unbritischer Körperschaftsteuer, welche beim Anteilseigner nur zu einer Anrechnung, nie aber zu einer Erstattung führen kann.

Würde eine Vorbelastung von Auslandsdividenden mit undeutscher Körperschaftsteuer bestenfalls nur zu einer Anrechnung führen können, während eine Vorbelastung mit deutscher Körperschaftsteuer zu einer Erstattung führt, so würde der vom EuGH gebildete Obersatz verletzt: für deutsche Anleger mit niedrigen Grenzsteuersätzen wäre es attrakti-

ver, Aktien von rein deutschen Gesellschaften zu erwerben, weil sie dann eine Erstattung der Vorbelastung der Dividenden mit deutscher Körperschaftsteuer erhalten, während der Erwerb von Aktien von ausländischen Gesellschaften für diesen Anlegerkreis weniger attraktiv wäre, weil ein Anrechnungsübergang aus der Vorbelastung ausländischer Dividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer nicht genutzt werden könnte. Auch wäre es für ausländische Gesellschaften weniger attraktiv als für deutsche Gesellschaften, sich auf dem deutschen Markt mit Kapital zu versorgen (Rn 22 und 23 des Manninen-Urteils).

Vgl. zu den Vorlagebeschlüssen des Finanzsenats Linz auch Rehm/Nagler, IStR 2009, 129, **Anlage 14**.

3. Zur Wirkung von nach amtlichem Muster erstellten Steuerbescheinigungen

Im Schriftsatz vom 2. März 2009 macht der Beklagte Ausführungen zur Bindung des Beklagten an die eingereichten Steuerbescheinigungen.

Die Kläger bezweifeln nicht, dass der Beklagte an eine materiell-rechtlich unrichtige Körperschaftsteuerbescheinigung nicht gebunden ist. Die Beweis- und Feststellungslast für die Unrichtigkeit trägt aber der Beklagte. Die Argumente, welche der Beklagte für die Unrichtigkeit der vorgelegten Bescheinigungen anführt, vermögen nicht zu überzeugen:

a) Niederländische Dividenden

Der Beklagte meint, schon aus den Denkgesetzen ableiten zu können, dass der bescheinigte nominale Körperschaftsteuersatz nicht der tatsächlichen Körperschaftsteuerbelastung der ausgeschütteten Dividenden entspricht. Das will er aus dem Unterschied zwischen der niederländischen Handelsbilanz und der niederländischen Steuerbilanz ableiten. Dieser Gedanke hätte aber nur dann einen sachlich nachvollziehbaren Hintergrund, wenn die Körperschaftsteuervorbelastung der Dividenden sich nach dem Verhältnis

Gesamte Körperschaftsteuerbelastung

Handelsbilanzgewinn

richtete. Dabei verkennt der Beklagte aber die Wirkung der §§ 32 Abs. 2 Nr. 1 und 28 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. Diese Vorschriften führen dazu, dass bei deutschen Gesellschaften die Vorbelastung von Dividenden mit Körperschaftsteuer sich nicht nach dem Verhältnis der gesamten Körperschaftsteuerbelastung zum Handelsbilanzgewinn richtet, sondern dass die gesamte Körperschaftsteuerbelastung vorrangig dem mit der Ausschüttungsbelastung belasteten Eigenkapital zugeordnet wird, welches vor allen anderen Eigenkapitalen als ausgeschüttet gilt. Bei deutschen Gesellschaften gibt die Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer nicht das Verhältnis wieder, in welchem der Handelsbilanzgewinn mit Körperschaftsteuer belastet ist.

Warum soll das bei niederländischen Gesellschaften anders sein?

Der Beklagte führt keine Tatsachen für die Annahme an, dass auch nur eine der niederländischen Gesellschaften so hohe Dividenden ausgeschüttet hat, dass nach Anwendung von § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. das mit der Ausschüttungsbelastung belastete Eigenkapital für die Dividende nicht ausreichte. Im Gegenteil: Da weltweit (auch in den Niederlanden) börsennotierte Gesellschaften nur ca. die Hälfte ihres steuerpflichtigen Gewinns auszuschütten pflegen, widerspricht es jeder Lebenserfahrung anzunehmen, die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen könnten falsch sein. Falsch wären die Bescheinigungen nur dann, wenn deren Aussteller für die Berechnung der anrechenbaren Körperschaftsteuer nicht §§ 32 Abs. 2 Nr. 1 und 28 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. angewendet, sondern die anrechenbare Körperschaftsteuer nach dem Verhältnis der Gesamtbelastung mit Körperschaftsteuer zum Handelsbilanzgewinn errechnet hätten.

Insoweit hilft auch das vom Beklagten angeregte Rechtsgutachten nicht weiter. Dieses kann doch nur den gänzlich unstreitigen Sachverhalt bestätigen, dass in den Niederlanden – wie in Deutschland – die durchschnittliche Belastung des Handelsbilanzgewinns mit Körperschaftsteuer über die nach §§ 32 Abs. 2 Nr. 1, 28 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. berechnete Vorbelastung mit Körperschaftsteuer nichts aussagt. Die vom Beklagten unter Beweis gestellte Rechtsbehauptung kann deshalb als zutreffend unterstellt werden, ohne dass dies auf die Richtigkeit der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen den geringsten Einfluss hätte.

b) Bescheinigung der ITT Corporation

Der Beklagte beanstandet zu Recht, dass der Entwerfer der Bescheinigung (das sind wir) die Steuerbelastung fälschlich bei der Bemessungsgrundlage selbst zum Abzug gebracht hat. Dieser Fehler ist vom Aussteller der Bescheinigung handschriftlich korrigiert worden. Dass diese handschriftliche Korrektur vom Aussteller der Bescheinigung stammt, ergibt sich zweifelsfrei aus dem Begleitbrief der ITT Corporation. Ein Problem für den Urkundencharakter der Bescheinigung sehen wir nicht; denn für den Urkundencharakter kommt es darauf an, dass die Korrektur vom Aussteller stammt. Daran kann ansichtlich des Begleitbriefes der ITT Corporation aber kein Zweifel bestehen.

4. Verfahrensrechtliche Behandlung der EK-01 Dividenden

In seinem Schriftsatz vom 2. März 2009 meint der Beklagte, das Bestehen einer zivilrechtlichen Verpflichtung der gebietsansässigen ausschüttenden Körperschaft zur Ausstellung einer Bescheinigung, welche entsprechend den Regeln des EuGH-Urteils Test Claimants in the FII Group Litigation vom 12.12.2006, aber abweichend von den Vorschriften des deutschen Körperschaftsteuerrechts zu Dividenden aus EK 01 eine anrechenbare Körperschaft in Höhe der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung ausweist, „dürfte zwischen den Parteien unstreitig sein“. Darin irrt der Beklagte. Er verkennt, dass **nur bei geklärter Steuerrechtsslage** eine zivilrechtliche Verpflichtung der gebietsansässigen Körperschaft zur Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung besteht. Ist die Rechtslage unklar, darf die gebietsansässige Körperschaft die Ausstellung der Bescheinigung verweigern, bis die Rechtslage im Verhältnis zur Finanzverwaltung geklärt ist (BGHZ 103, S. 238 und Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 44 KStG Rn. 40, Erg. Lfg. Mai 2000). Darauf haben wir u. a. auf S. 60 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 schon hingewiesen.

Es erscheint auch offensichtlich, dass das Zivilrecht einer ausschüttenden Körperschaft nicht zumuten kann, eine Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer zu bescheinigen, wenn die Finanzverwaltung dieses unter Androhung von Haftungsfolgen verbietet. Gerade darum hat ja die Dresdner Bank AG mit Schreiben vom 22. November 2007 (An-

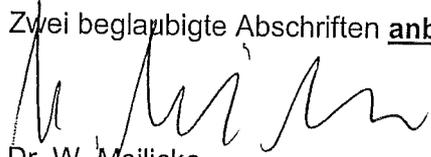
lage 13 zu unserem Schriftsatz vom 23. November 2007) die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung für EK-01 Dividenden abgelehnt.

Der Vollständigkeit halber teilen wir mit, dass wir uns auch bei Continental AG und bei FAG Kugelfischer Georg Schäfer AG um die Erteilung einer Körperschaftsteuerbescheinigung für EK-01 Dividenden ohne Erfolg bemüht haben. Die Steuerabteilung der Continental AG hat uns lediglich wissen lassen, dass bei Anwendung von §§ 32 Abs. 2 Nr. 1, 28 Abs. 3 Satz 1 KStG a.F. die Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer für mehr als 30 % Körperschaftsteuergutschrift ausreicht.

Beweis: Zeugnis des Herrn Daniel-Christian Frehrking,
zu laden bei Continental AG, Konzernsteuerabteilung, Vahrenwalder Straße in 30165 Hannover.

Die FAG Kugelfischer Georg Schäfer AG hat nicht reagiert, da sie nicht mehr existiert, sondern auf die Fa. INA Schöffler verschmolzen worden ist. Letztere hat derzeit mit dem Erwerb der Continental AG andere Sorgen als die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen für die nicht mehr existente FAG Kugelfischer Georg Schäfer AG; das dürfte gerichtsbekannt sein.

Zwei beglaubigte Abschriften anbei.


Dr. W. Meilicke
-Rechtsanwalt-