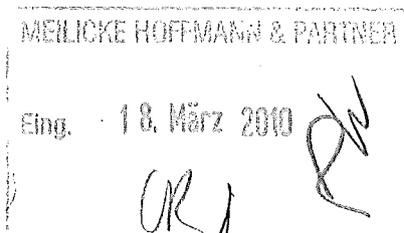


Moritz Lumma
Christoph Blaschke
Bevollmächtigte der Regierung
der Bundesrepublik Deutschland

Berlin, den 30. November 2009

Zustellungsanschrift:
Moritz Lumma
Bundesministerium für
Wirtschaft und Technologie
Scharnhorststraße 34 - 37
D - 10115 Berlin

Zustellungen per Telefax möglich
an Fax-Nr. 0049 / 30 / 2014 - 5334
(Art. 38 § 2 VerfO EuGH)



Einschreiben mit Rückschein

Gerichtshof der
Europäischen Gemeinschaften
- Kanzlei -

L- 2925 Luxemburg

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. 2 35008	
Luxemburg, den 7 -12- 2009	
Fax / E-mail: 30.11.09	Der Kanzler, im Auftrag
eingegangen am: 4.12.09	Botong Fulöp Verwaltungsrat

Stellungnahme

In der Rechtssache C-262/09

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

Wienand Meilicke u.a.

gegen

Finanzamt Bonn-Innenstadt

nehmen wir im Namen der Regierung der Bundesrepublik Deutschland und ausgewiesen durch die beiliegende Vollmacht wie folgt Stellung:

Inhaltsverzeichnis

I. Zum Sachverhalt und zur Einordnung des Verfahrens	3
II. Zum Rechtsrahmen in Deutschland.....	6
1. Die Grundprinzipien des deutschen Vollanrechnungsverfahrens	6
2. Die anwendbaren Bestimmungen des deutschen Rechts	7
a) Grundnorm zur Anrechnung: § 36 EStG.....	7
b) Körperschaftsteuerbescheinigung als Nachweis	8
c) Gliederung des Eigenkapitals.....	9
d) Herstellung der Ausschüttungsbelastung	11
e) Erheblichkeit der vorherigen Entrichtung der Körperschaftsteuer.....	12
f) Erfassung der anrechenbaren Körperschaftsteuer im Rahmen der Einkünfte ...	13
g) § 175 AO als Ausnahmenvorschrift zur Durchbrechung der Bestandskraft	13
3. Beispiel zur Funktionsweise des Anrechnungsverfahrens.....	15
III. Rechtliche Würdigung	17
1. Vorbemerkung	17
a) Zur anwendbaren Grundfreiheit.....	17
b) Zum konkreten Prüfungsmaßstab	18
(a) Äquivalenz- und Effektivitätsprinzip.....	18
(b) Artikel 56 EG im Lichte des „effet utile“	19
(c) Fazit.....	19
2. Zur ersten Vorlagefrage.....	19
a) Tatsächliche Steuerschuld für Anrechnungsbetrag maßgeblich	20
(a) Einordnung in die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs	21
(b) Keine verbotene Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte	23
(c) Erheblichkeit der Steuerentrichtung	23
(d) Kein Abstellen auf die nominelle Körperschaftsteuerbelastung	24
(1) Unterschiede zwischen Handelsrecht und Steuerrecht.....	24
(2) Verzerrungen durch geänderte Steuersätze und Sonderregelungen	25
(3) Zusammenspiel von Bemessungsgrundlage und Steuersatz	26
(4) Fazit	27
(e) Keine Anrechnung mittelbarer Vorbelastungen.....	28
(f) Begrenzung der Anrechenbarkeit durch Höhe der Einkommensteuerschuld	29
b) Fazit	31
3. Zur zweiten Vorlagefrage.....	31
a) Keine verbotene Ungleichbehandlung	32
b) Keine unzulässige Beeinträchtigung der praktischen Wirksamkeit.....	32
c) Fazit	36

4. Zur dritten Vorlagefrage.....	37
5. Zur vierten Vorlagefrage.....	39
a) Zur ersten Unterfrage: Steuerbescheinigung als „rückwirkendes Ereignis“	39
(a) Grundsatz: Wahrung der Bestandskraft.....	40
(b) Keine Verletzung des Effektivitätsprinzips durch die Änderung.....	41
(c) Keine gezielte Begrenzung bestimmter Urteile des Gerichtshofs.....	45
(d) Kein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip.....	48
(e) Fazit.....	49
b) Zur zweiten Unterfrage: Bedeutung anderer Nachweise	49
IV. Ergebnis.....	50
V. Anlagenverzeichnis	51

I. Zum Sachverhalt und zur Einordnung des Verfahrens

- 1 Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens ist dem Gerichtshof bereits aus der Rechtssache *Meilicke I* (C-292/04)¹ bekannt. Es geht in dem Ersuchen des *Finanzgerichts Köln* um das gleiche Ausgangsverfahren wie in jener Rechtssache.
- 2 Der Gerichtshof hat im Verfahren *Meilicke I* mit Urteil vom 6. März 2007 entschieden, dass die Artikel 56 und 58 EG dahin auszulegen sind, dass sie einer Steuerregelung entgegen stehen, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner nur dann in den Genuss einer Steuergutschrift kommt, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben Mitgliedstaat hat, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.²
- 3 Aufgrund dieses Urteils steht fest, dass Deutschland unter der Geltung des so genannten Vollerrechnungsverfahrens eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden auch in den Fällen vermeiden musste, in denen die Dividende von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Gemeinschaft stammte und dass damit grundsätzlich auch in grenzüberschreitenden Fällen ein Anspruch auf Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bestand.

¹ Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007. I-1835.

² Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007. I-1835. Rn. 31.

- 4 Die nun vorgelegten Fragen des *Finanzgerichts Köln* dienen vordergründig nur der Konkretisierung dieses Anspruchs. Man darf dabei aber nicht aus den Augen verlieren, dass diese Fragen entscheidende Aspekte der grenzüberschreitenden Anrechnung von Körperschaftsteuer betreffen, insbesondere die Höhe der vorzunehmenden Anrechnung sowie die Frage, in welcher Form die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer nachgewiesen werden muss.
- 5 Die Antworten des Gerichtshofs auf die vorgelegten Fragen sind nicht nur rechtlich von großer Bedeutung, sondern auch im Hinblick auf die möglichen finanziellen Folgen. Die Bundesregierung geht davon aus, dass nicht nur eine Reihe kleiner Portfolioanleger – wie die Kläger des Ausgangsverfahrens –, sondern auch große institutionelle Anleger Anträge auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer stellen werden oder bereits gestellt haben.
- 6 Es muss in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden, dass eine Steuergutschrift wie ein Scheck wirkt, den der Steuerpflichtige zu Lasten der nationalen Haushalte einlösen kann. Der Gerichtshof muss klarstellen, dass es sich hierbei nicht um einen „Blankoscheck“ handeln darf, den der Steuerpflichtige ohne Nachweis der Vorbelastung der Dividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer erhält.
- 7 Es muss vielmehr dem Zusammenhang zwischen der Steueranrechnung und der tatsächlich geschuldeten Körperschaftsteuer Rechnung getragen werden, und zwar durch Vorlage einer Steuerbescheinigung bzw. gleichwertiger Nachweise. Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer dürfen nicht einseitig zu Lasten der Mitgliedstaaten gehen. Andernfalls würde das Ideal vom „free mover“, das den Grundfreiheiten zugrunde liegt, zum Zerrbild eines „free rider“ verkehrt.
- 8 Das *Finanzgericht Köln* hat vor diesem Hintergrund mit Beschluss vom 14. Mai 2009 dem Europäischen Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
- „1. Stehen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des *Effet utile* einer Regelung – wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) – entgegen, wonach die Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der Bruttodividenden auf die Einkommenssteuer angerechnet wird, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) als verwendet gilt, obwohl die auf der von einer im EG-Ausland ansässigen Körperschaft bezogenen Dividende lastende tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer faktisch nicht feststellbar ist und höher sein könnte?

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

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

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

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

- 9 Die Bundesregierung ist der Ansicht, dass die vorgelegten Fragen schlagwortartig wie folgt zu beantworten sind:
- Ausländische Körperschaftsteuer ist in der Höhe anzurechnen, in der sie tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft geschuldet wird (effektive Steuerbelastung). Eine pauschale Anrechnung in Höhe von 3/7 der Bruttodividende oder in Höhe der nominalen Steuerbelastung scheidet dagegen aus.
 - Der Dividendenempfänger muss grundsätzlich eine Steuerbescheinigung der ausschüttenden Gesellschaft vorlegen bzw. in nachprüfbarer und nachvollziehbarer Weise die tatsächliche Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer nachweisen.
 - Eine Schätzung der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer ist nicht geboten.
 - Die Anwendung der im Jahre 2004 geänderten Verfahrensbestimmung des § 175 der Abgabenordnung begegnet keinen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken.

II. Zum Rechtsrahmen in Deutschland

- 10 Da sich die vorgelegten Fragen auf bestimmte Details der Anrechnung von Körperschaftsteuer beziehen, hält die Bundesregierung es für wichtig, die Funktionsweise des bis zum Jahr 2001 geltenden Vollarrechnungsverfahrens noch einmal kurz zu erläutern und die maßgeblichen Bestimmungen im Einzelnen darzustellen.

1. Die Grundprinzipien des deutschen Vollarrechnungsverfahrens

- 11 Durch das Vollarrechnungsverfahren wurde die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Gewinnen (Besteuerung bei der Gesellschaft und bei dem Anteilseigner) vermieden, indem die von der Gesellschaft geschuldete Körperschaftsteuer auf die von dem Gesellschafter zu tragende Steuerlast angerechnet wurde.
- 12 Die Einkommensteuer, die der Anteilseigner auf die ihm zugeflossene Gewinnausschüttung entrichten musste, minderte sich mit anderen Worten um die von der ausschüttenden Gesellschaft geschuldete Körperschaftsteuer.
- 13 Die Durchführung des Vollarrechnungsverfahrens war davon abhängig, dass die Steuergutschrift zugunsten des Anteilseigners mit der Steuerbelastung der Dividenden korrespondierte.
- 14 Zu diesem Zweck wurde auf der Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft zunächst für jeden Einkommensteil die darauf lastende Körperschaftsteuer ermittelt. Anschließend

wurde anlässlich der Ausschüttung die effektive Belastung in der Weise nach oben oder unten korrigiert, dass die ausgeschütteten Beträge einheitlich mit einer Körperschaftsteuer von 30 % belastet waren.

- 15 Die ausschüttende Gesellschaft erteilte eine Steuerbescheinigung über die anrechenbare Steuer, die materiell-rechtliche Grundlage für die Anrechnung beim Anteilseigner war.

2. Die anwendbaren Bestimmungen des deutschen Rechts

a) Grundnorm zur Anrechnung: § 36 EStG

- 16 Die Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer richtete sich nach § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 des Einkommensteuergesetzes in der im streitigen Zeitraum anwendbaren Fassung (im Folgenden: EStG). Diese Norm sah – soweit hier von Bedeutung – Folgendes vor:

§ 36 EStG

Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

[...]

(2) [...] ²Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

[...]

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

a) in den Fällen des § 36a;

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

[...]

f) wenn die Einnahmen bei der Veranlagung nicht erfasst werden³;

f) wenn die Einnahmen oder die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden⁴;

[...]

³ Im Streitjahr 1995 geltende Fassung des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe f EStG.

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

- 17 Die Körperschaftsteuer wurde nach der zitierten Bestimmung nicht auf die Einkommensteuer angerechnet, wenn
- die in den §§ 44, 45 des Körperschaftsteuergesetzes in der seinerzeit anwendbaren Fassung (im Folgenden: KStG) normierte Bescheinigung nicht vorgelegt wurde (vgl. dazu näher unter b);
 - in den Fällen des § 36a EStG die anzurechnende Körperschaftsteuer durch die ausschüttende Gesellschaft nicht gezahlt wurde (vgl. dazu näher unter e) oder
 - die anrechenbare Körperschaftsteuer – in den Streitjahren ab 1996 – bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht als Einnahme erfasst wurde (vgl. dazu näher unter f und g).
- 18 Eine Anrechnung erfolgte gemäß § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 EStG außerdem nicht, wenn für die Ausschüttung unbesteueretes Eigenkapital im Sinne von § 30 Absatz 2 Nummer 1 KStG als verwendet galt (vgl. dazu näher unter c und d).

b) Körperschaftsteuerbescheinigung als Nachweis

- 19 Zum Nachweis, dass die bezogenen Gewinnausschüttungen tatsächlich mit Körperschaftsteuer belastet waren, war eine inländische ausschüttende Körperschaft nach § 44 KStG zur Ausstellung einer Bescheinigung verpflichtet. Mit der Ausstellung der Bescheinigung, die quasi einen „Steuerscheck“ darstellte, übernahm die ausstellende Gesellschaft gleichzeitig gemäß § 44 Absatz 5 KStG eine Haftung für zu Unrecht gewährte Steuervorteile.
- 20 Wenn die Auszahlung der Gewinnausschüttung von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig war und sie für Rechnung der Körperschaft durch ein inländisches Kreditinstitut erbracht wurde, ging die Verpflichtung zur Ausstellung der Bescheinigung im Sinne des § 44 KStG (einschließlich der Haftung gemäß § 44 Absatz 5 KStG) nach § 45 KStG auf das Kreditinstitut über.
- 21 Diese beiden Normen regelten im Einzelnen – soweit hier von Bedeutung – Folgendes:

§ 44 KStG

Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft

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

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners;
2. die Höhe der Leistungen;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren Körperschaftsteuer;
- [...]
6. die Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 als verwendet gilt;
7. die Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt.

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

[...]

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

§ 45 KStG

Bescheinigung eines Kreditinstituts

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

[...]

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

c) Gliederung des Eigenkapitals

- 22 Neben der Verpflichtung zur Ausstellung einer Bescheinigung im Sinne des § 44 KStG waren inländische Körperschaften zur Gliederung ihres Eigenkapitals nach den §§ 30 ff. KStG verpflichtet (sog. EK-Gliederung).
- 23 Die EK-Gliederung war eine von der Gewinnermittlung und Buchführung zu unterscheidende Sonderrechnung, deren Zweck einzig darin bestand, für den Fall einer Gewinnausschüttung die darauf lastende Körperschaftsteuerbelastung punktgenau zu ermitteln.

Wenn diese Tarifbelastung nicht bekannt gewesen wäre, hätte keine einheitliche Ausschüttungsbelastung hergestellt werden können.

24 § 30 KStG bestimmte zur Gliederung des Eigenkapitals auszugsweise Folgendes:

§ 30 KStG

Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

(1) ¹Das verwendbare Eigenkapital ist zum Schluss jedes Wirtschaftsjahrs entsprechend seiner Tarifbelastung zu gliedern. ²Die einzelnen Teilbeträge sind jeweils aus der Gliederung für das vorangegangene Wirtschaftsjahr abzuleiten. ³In der Gliederung sind vorbehaltlich des § 32 die Teilbeträge getrennt auszuweisen, die entstanden sind aus

1. Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1993 der Körperschaftsteuer ungemildert unterliegen;
2. Einkommensteilen, die nach dem 31. Dezember 1993 einer Körperschaftsteuer von 30 vom Hundert unterliegen;
3. Vermögenmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen oder die das Eigenkapital der Kapitalgesellschaft in vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

(2) Der in Absatz 1 Nr. 3 bezeichnete Teilbetrag ist zu unterteilen in

1. Eigenkapitalteile, die in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren aus ausländischen Einkünften entstanden sind, sowie die nach § 8b Abs. 1 und 2 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Beträge;
2. sonstige Vermögenmehrungen, die der Körperschaftsteuer nicht unterliegen und nicht unter Nummer 3 oder 4 einzuordnen sind;
3. verwendbares Eigenkapital, das bis zum Ende des letzten vor dem 1. Januar 1977 abgelaufenen Wirtschaftsjahrs entstanden ist;
4. Einlagen der Anteilseigner, die das Eigenkapital in nach dem 31. Dezember 1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahren erhöht haben.

[...]

- 25 Der tarifliche Regelsteuersatz betrug in den Streitjahren 1995 bis 1997 nach § 23 Absatz 1 KStG 45 %. Die in § 30 Absatz 1 Nummer 1 KStG genannten Einkommensteile, die der Körperschaftsteuer „ungemildert“ unterlagen, bezeichnete man daher als EK 45.
- 26 Die in § 30 Absatz 1 Nummer 3 KStG genannten Vermögenmehrungen unterlagen der Körperschaftsteuer dagegen nicht und wurden deshalb als EK 0 bezeichnet. Diese letzte Gruppe war gemäß § 30 Absatz 2 KStG noch einmal in vier Untergruppen aufzuteilen, wobei diese Untergruppen als EK 01 bis EK 04 bezeichnet wurden. Die Bezeichnung entsprach jeweils der Nummerierung in § 30 Absatz 2 KStG (also § 30 Absatz 2 Nummer 1 = EK 01).

d) Herstellung der Ausschüttungsbelastung

- 27 Entsprechend der oben unter 1. skizzierten Zielsetzung musste bei Ausschüttungen ein einheitlicher Steuersatz erhoben werden, der mit dem Anrechnungsbetrag beim Anteilseigner korrespondierte. Auf ausgeschüttete Gewinne waren deswegen nicht die soeben genannten Steuersätze anzuwenden. Vielmehr war nach § 27 Absatz 1 KStG eine konstante Ausschüttungsbelastung von 30 % herzustellen, das heißt ausgeschüttete Gewinne wurden einheitlich mit 30 % besteuert. Diese Systematik war bereits Gegenstand der Rechtssache *Burda*⁵.
- 28 Hätte der Gesetzgeber die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer nicht vereinheitlicht, wäre das gesamte Verfahren erheblich komplizierter ausgefallen und praktisch nicht mehr durchführbar gewesen:
- 29 Die Körperschaft hätte zunächst weiterhin – wie bei Herstellung einer einheitlichen Ausschüttungsbelastung – ihren Anteilseignern die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer bescheinigen müssen. Jede Änderung der Körperschaftsteuerschuld der ausschüttenden Körperschaft hätte jedoch eine Änderung der ausgestellten Bescheinigungen und der Veranlagungen der Anteilseigner zur Folge gehabt.
30. Die Ausschüttungsbelastung von 30 % führte auf der Ebene der Gesellschaft zu einer Körperschaftsteuerminderung, wenn – dem EK 45 zugehörige – Gewinne nicht einbehalten, sondern ausgeschüttet wurden (Steuersatz statt 45 % nur 30 %). Sofern allerdings Vermögensmehrungen aus der Gruppe EK 0 ausgeschüttet wurden, die grundsätzlich nicht zu besteuern waren, führte die Ausschüttung wegen der Ausschüttungsbelastung in Höhe von 30 % zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuer.
- gemein
schaft
niedrig 31 Die Ausschüttungsbelastung von 30 % wurde allerdings nicht vorgenommen, soweit EK 01 oder EK 04 für die Ausschüttung verwendet wurde, § 40 Absatz 1 KStG. Daraus erklärt sich, warum eine Anrechnung von Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners gemäß § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 EStG entfiel, wenn für die Ausschüttung EK 01 als verwendet galt (vgl. bereits unter a).⁶

⁵ Urteil des Gerichtshofs vom 26. Juni 2008 in der Rechtssache C-284/06, *Burda*, Slg. 2008, I-4571.

⁶ Für das EK 04 fehlte eine entsprechende Regelung, weil es sich bei der Ausschüttung dieses Teils des Eigenkapitals um die so genannte „Einlagerückgewähr“ handelte, die nicht steuerbar war, so dass von vornherein eine Anrechnung ausschied.

e) Erheblichkeit der vorherigen Entrichtung der Körperschaftsteuer

- 32 Nach § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 3 EStG war – insbesondere aus Gründen der Praktikabilität (Steuerfestsetzung und -erhebung erfolgen in zwei Schritten) – die Anrechnung grundsätzlich unabhängig davon vorzunehmen, ob die Körperschaftsteuer von der ausschüttenden Körperschaft bereits entrichtet worden war. Andernfalls wäre die Anrechnung von Körperschaftsteuer, die in einem Massenverfahren stattfand, in der Praxis undurchführbar geworden.
- 33 Das gesetzgeberische Konzept beruhte dabei auf der Annahme, dass die geschuldete Körperschaftsteuer regelmäßig auch tatsächlich entrichtet wurde. Nur in wenigen Einzelfällen (zum Beispiel bei einer Insolvenz der ausschüttenden Gesellschaft), in denen die geschuldete Körperschaftsteuer nicht gezahlt wurde und auch nicht beigetrieben werden konnte, konnte es im Ergebnis theoretisch ohne Entrichtung der Steuer zu einer Anrechnung beim Anteilseigner kommen.
- 34 Ansonsten konnte bei fehlender Entrichtung der Steuer die Anrechnung bei solchen Anteilseignern versagt oder rückgängig gemacht werden, die aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Stellung eine Möglichkeit zur maßgeblichen Einflussnahme auf die ausschüttende Gesellschaft besaßen. Dies war in § 36a EStG geregelt und verdeutlicht, dass das Ziel des Vollanrechnungsverfahrens auch in der Sicherstellung des Körperschaftsteuersubstrats bestand.
- 35 § 36a EStG sah – soweit hier von Bedeutung – Folgendes vor:

§ 36a EStG

Ausschluss der Anrechnung von Körperschaftsteuer in Sonderfällen

(1) ¹Die Anrechnung von Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 ist einem Anteilseigner mit beherrschendem Einfluss auf die ausschüttende Körperschaft oder Personenvereinigung zu versagen oder bei ihm rückgängig zu machen, soweit die anzurechnende Körperschaftsteuer nicht durch die ihr entsprechende gezahlte Körperschaftsteuer gedeckt ist und nach Beginn der Vollstreckung wegen dieser rückständigen Körperschaftsteuer anzunehmen ist, dass die vollständige Einziehung keinen Erfolg haben wird. ²Das gleiche gilt für einen wesentlich beteiligten Anteilseigner ohne beherrschenden Einfluss.

(2) ¹Absatz 1 ist nur anzuwenden, wenn der beherrschende Einfluss oder die wesentliche Beteiligung zu einem Zeitpunkt innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Jahr der Ausschüttung bestanden hat. ²Ein Anteilseigner gilt als wesentlich beteiligt im Sinne des Absatzes 1, wenn er zu mehr als 25 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar beteiligt war.

[...]

f) Erfassung der anrechenbaren Körperschaftsteuer im Rahmen der Einkünfte

- 36 Gemäß § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe f EStG in der ab dem Streitjahr 1996 geltenden Fassung stellte schließlich die Erfassung der anrechenbaren Körperschaftsteuer als Einnahme im Sinne des § 20 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG eine weitere Voraussetzung für die Anrechnung der Körperschaftsteuer dar.
- 37 § 20 Absatz 1 EStG lautete ab dem Streitjahr 1996 auszugsweise:

**§ 20 EStG
Kapitalvermögen**

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören

1. Gewinnanteile (Dividenden), [...]
 2. [...]
 3. die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 anzurechnende [...] Körperschaftsteuer. [...]
- [...]

- 38 Eine Körperschaftsteueranrechnung war danach ab dem Steuerjahr 1996 nicht möglich, wenn die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Einkommensteuerveranlagung nicht als steuerpflichtige Einnahme erfasst worden war und dies auch nachträglich nicht mehr erfolgen konnte.

g) § 175 AO als Ausnahmenvorschrift zur Durchbrechung der Bestandskraft

- 39 Um die anrechenbare Körperschaftsteuer nachträglich als Einnahme erfassen zu können, muss der Steuerbescheid des Anteilseigners noch änderbar sein.
- 40 In diesem Zusammenhang ist § 175 der Abgabenordnung (im Folgenden: AO) von Bedeutung. § 175 AO ist eine verfahrensrechtliche Vorschrift und sieht die Durchbrechung der Bestandskraft eines Steuerbescheids und den Neubeginn der Festsetzungsfrist vor, wenn ein „rückwirkendes Ereignis“ eintritt.
- 41 Da es sich bei der Vorlage der Steuerbescheinigung gemäß § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG um eine materiell-rechtliche Anrechnungsvoraussetzung

handelte, hatte der Bundesfinanzhof die nachträgliche Vorlage einer Steuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO beurteilt.⁷

42 § 175 AO wurde durch das *Richtlinien-Umsetzungsgesetz* vom 9. Dezember 2004⁸ in § 175 Absatz 2 Satz 2 AO dahingehend geändert, dass die nachträgliche Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO gilt. Der Gesetzgeber begründete die Änderung im Wesentlichen damit, dass aufgrund der Rechtsprechung der deutschen Finanzgerichte verfahrensrechtliche Unstimmigkeiten im Hinblick auf verschiedene Arten von Bescheinigungen drohten⁹ (vgl. dazu ausführlich die Ausführungen zur vierten Vorlagefrage).

43 § 175 AO sieht – soweit hier von Bedeutung – Folgendes vor:

§ 175 AO

Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden in sonstigen Fällen

(1) ¹Ein Steuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern,
[...]

2. soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat (rückwirkendes Ereignis).

²In den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt.

(2) ¹Als rückwirkendes Ereignis gilt auch der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergünstigung, wenn gesetzlich bestimmt ist, dass diese Voraussetzung für eine bestimmte Zeit gegeben sein muss, oder wenn durch Verwaltungsakt festgestellt worden ist, dass sie die Grundlage für die Gewährung der Steuervergünstigung bildet. ²Die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis.

44 Die Änderung in § 175 Absatz 2 Satz 2 AO ist nach Artikel 97 § 9 Absatz 3 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (im Folgenden: EGAO) erstmals für Beschei-

⁷ Vgl. zum Beispiel Urteile des Bundesfinanzhofs vom 24. März 1999, I R 48/98, BFHE 188, 532 („Umgekehrt ist die Körperschaftsteuer in die Kapitaleinkünfte einzubeziehen, wenn die Anrechnungsvoraussetzungen nach Ergehen des Steuerbescheides erfüllt sind. So kann es sich beispielsweise verhalten, wenn die Steuerbescheinigung nach §§ 44, 45 oder 46 KStG nachträglich vorgelegt wird.“) und vom 18. April 2000, VIII R 75/98, BFHE 192, 80 („Ein rückwirkendes Ereignis liegt vor, wenn es sich in der Weise auswirkt, dass der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob diese Voraussetzung vorliegt, entscheidet sich nach dem im Einzelfall anzuwendenden materiellen Steuergesetz [...]. Die Voraussetzungen dieser Bestimmungen sind mit der nachträglichen Vorlage der Steuerbescheinigung erstmals und mit Wirkung für die Streitjahre erfüllt [...].“)

⁸ Bundesgesetzblatt, Teil I, Nr. 67 vom 15. Dezember 2004, S. 3310.

⁹ Deutscher Bundestag, Drucksache 15/4050 vom 27. Oktober 2004, S. 61.

nigungen und Bestätigungen anzuwenden, die nach dem 28. Oktober 2004¹⁰ vorgelegt oder erteilt werden. Artikel 97 § 9 EGAO regelt auszugsweise Folgendes:

Art 97 § 9 EGAO
Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten

[...]

(3) ¹§ 175 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) ist erstmals anzuwenden, wenn die Bescheinigung oder Bestätigung nach dem 28. Oktober 2004 vorgelegt oder erteilt wird. ²§ 175 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung in der in Satz 1 genannten Fassung ist nicht für die Bescheinigung der anrechenbaren Körperschaftsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen anzuwenden.

3. Beispiel zur Funktionsweise des Anrechnungsverfahrens

45 Die Bundesregierung möchte abschließend ein vereinfachtes Beispiel (ohne Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag) zur Funktionsweise des deutschen Vollarrechnungsverfahrens darstellen.

Ebene der Körperschaft

		Körperschaftsteuer	Eigenkapitalgliederung (EK 45)
Gewinn vor Steuern des Jahres 1996	100.000 €		
Körperschaftsteuer 45 % (Tarifbelastung)	- 45.000 €	+ 45.000 €	
verbleiben vorläufig zur Ausschüttung	55.000 €		
Zugang im EK 45			+ 55.000 €
Körperschaftsteuer-Minderung bei Ausschüttung (15/55 von 55.000)	+ 15.000 €	- 15.000 €	
zur Ausschüttung verfügbarer Betrag (Dividende)	70.000 €		
verbleibende Körperschaftsteuer		+ 30.000 (= $\frac{3}{7}$ von 70.000 €)	
Bestand des EK 45 des Jahres 1996			+ 55.000 €

¹⁰ Der 28. Oktober 2004 war das Datum der Dritten Lesung und der Beschlussfassung über das *Richtlinien-Umsetzungsgesetz* im Deutschen Bundestag.

		Körperschaft- steuer	Eigenkapital- gliederung (EK 45)
Dividendenausschüttung im Jahr 1997	70.000 €		
davon aus dem EK 45 (55/70)	- 55.000 €		- 55.000 €
davon Körperschaftsteuer-Minderung (15/55)	- 15.000 €		
verbleiben	0 €		0 €

Ebene des Anteilseigners

zu versteuernde Dividende im Jahr 1997	70.000
Erhöhung der Beteiligungserträge um die anrechenbare Körperschaftsteuer zu versteuern	+ 30.000
	<u>100.000</u>

Einkommensteuer (unterstellter persönlicher Steuersatz 40 %)	40.000
anzurechnende Körperschaftsteuer	<u>30.000</u>
zu zahlende Einkommensteuer	10.000

Steuer insgesamt

Körperschaftsteuer	30.000
Einkommensteuer	+ <u>10.000</u>
Gesamtbetrag (entspricht dem persönlichen Steuersatz des Ausschüttungsempfängers)	40.000

III. Rechtliche Würdigung

1. Vorbemerkung

46 Die Bundesregierung möchte vorab einige kurze Anmerkungen zum Prüfungsmaßstab machen, der in der vorliegenden Rechtssache anzulegen ist. Das vorlegende Gericht hat seine Fragen kumulativ unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit, des Effektivitätsgrundsatzes und des „effet utile“ gestellt.

a) Zur anwendbaren Grundfreiheit

47 Die Bundesregierung hält im vorliegenden Verfahren die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Artikel 56 EG für einschlägig, an deren Maßstab der Gerichtshof die vorliegende Konstellation bereits in der Rechtssache *Meilicke I* gemessen hat.¹¹

48 Die maßgeblichen Bestimmungen sind weder von vornherein allein auf Beteiligungen zugeschnitten, die dem Anteilseigner einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft verschaffen und es ihm ermöglichen, deren Tätigkeiten zu bestimmen, noch handelt es sich im vorliegenden Einzelfall um derartige Beteiligungen.¹²

49 Die Bundesregierung möchte aber darauf hinweisen, dass Steuerpflichtige in Deutschland auch Anträge auf Anrechnung von Körperschaftsteuer in solchen Fällen gestellt haben, in denen die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz nicht in einem anderen Mitgliedstaat, sondern in einem Drittstaat außerhalb der Gemeinschaft hat. Das trifft auch für die Kläger des Ausgangsverfahrens zu (vgl. S. 6 des Vorlagebeschlusses), wobei das vorlegende Gericht das Verfahren insoweit abgetrennt hat (vgl. S. 29 des Vorlagebeschlusses).

50 Abgesehen davon, dass sich in solchen Fällen das Bedürfnis nach nachvollziehbaren Nachweisen und der Kontrolle dieser Belege in besonderem Maße stellt, müsste in den jeweiligen Einzelfällen zunächst geprüft werden, ob die Kapitalverkehrsfreiheit überhaupt

¹¹ Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 20.

¹² Vgl. zur Abgrenzung von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit beispielsweise die Urteile des Gerichtshofs vom 26. Juni 2008 in der Rechtssache C-284/06, *Burda*, Slg. 2008, I-4571, Rn. 69-75 und vom 18. Juni 2009 in der Rechtssache C-303/07, *Aberdeen Property*, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rn. 30-36.

einschlägig ist oder ob die Fälle der Niederlassungsfreiheit unterfallen, die in Sachverhalten mit Drittstaatsberührung keine Anwendung findet.¹³

b) Zum konkreten Prüfungsmaßstab

- 51 Nach Meinung der Bundesregierung kann es letztlich dahin stehen, welcher der vom vorliegenden Gericht vorgeschlagenen Maßstäbe vorrangig heranzuziehen ist. Denn an den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen ändert sich im Ergebnis nichts:

(a) Äquivalenz- und Effektivitätsprinzip

- 52 Nach Auffassung der Bundesregierung lässt es sich einerseits gut vertreten, dass der vorliegende Fall vorrangig an den Grundsätzen der Gleichwertigkeit und der Effektivität zu messen ist, weil es um einen Bereich geht, in dem die Mitgliedstaaten über eine verfahrensrechtliche Durchführungsautonomie verfügen.
- 53 Diesem Ansatz liegt die Prämisse zugrunde, dass durch Artikel 56 und 58 EG nur vorgegeben wird – wie es der Gerichtshof bereits im Fall *Meilicke I* entschieden hat –, dass ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen ist, dass aber die nähere Ausgestaltung dieses Anspruchs – beispielsweise in Bezug auf die Höhe der Anrechnung und die beizubringenden Nachweise – den Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer nationalen Rechtsvorschriften überlassen bleibt.
- 54 Die nationalen Vorschriften, die auf diesen Anspruch Anwendung finden, dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzprinzip), und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip).¹⁴

¹³ Vgl. zur Zweistufigkeit der Abgrenzung von Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit neben den genannten Urteilen auch die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott* vom 10. September 2009 in der Rechtssache C-311/08, *SGI*, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rn. 26-38 (vgl. insbesondere Rn. 34: „[...] ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, wie der konkrete Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits zu qualifizieren ist.“).

¹⁴ Vgl. beispielsweise Urteil des Gerichtshofs vom 19. September 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-392/04 und C-422/04, *i-21 Germany* und *Arcor*, Slg. 2006, I-8559, Rn. 57 mit weiteren Nachweisen.

(b) Artikel 56 EG im Lichte des „effet utile“

- 55 Es würde sich aber auch kein wesentlich anderer Maßstab ergeben, wenn man den Fall an den Artikeln 56 und 58 EG, ausgelegt im Lichte des Prinzips der praktischen Wirksamkeit (Artikel 10 EG), messen würde.
- 56 Denn auch danach ist es den Mitgliedstaaten insbesondere untersagt, Situationen, die objektiv miteinander vergleichbar sind, ohne Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes ungleich zu behandeln.¹⁵ Zumindest seinem Wortlaut nach enthält Artikel 56 EG darüber hinaus ein allgemeines Beschränkungsverbot.

(c) Fazit

- 57 Es ist nach alledem in der vorliegenden Konstellation jedenfalls gemeinschaftsrechtlich verboten, gleichartige Sachverhalte ohne rechtfertigenden Grund ungleich zu behandeln bzw. die Gewährleistungen des Gemeinschaftsrechts ohne Vorliegen zwingender Gründe in einer Weise einzuschränken, die ihnen ihre praktische Wirksamkeit nimmt.

2. Zur ersten Vorlagefrage

- 58 Mit seiner ersten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, in welcher Höhe die Körperschaftsteuer, die auf Dividenden von Kapitalgesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten lastet, in Deutschland auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners anzurechnen ist.
- 59 Die Bundesregierung ist der Auffassung, dass sich die Höhe des Anrechnungsbetrags nach der tatsächlichen Körperschaftsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne richtet (Anrechnung in Höhe der effektiven Steuerbelastung). Es handelt sich dabei um eine Anrechnungsvoraussetzung, die unterschiedslos für Dividenden in- und ausländischer Kapitalgesellschaften gilt.
- 60 Eine pauschale Anrechnung in Höhe von 3/7 der erhaltenen Dividende muss dagegen ebenso ausscheiden wie eine abstrakte Berechnung des Anrechnungsguthabens auf der

¹⁵ Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 27. Januar 2009 in der Rechtssache C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rn. 41.

a, 16
Rn. 16

Basis des ausländischen Körperschaftsteuersatzes (nominelle Steuerbelastung), weil unter der Geltung des Vollarrechnungsverfahrens nur die Anrechnung tatsächlich geschuldeter Körperschaftsteuerbeträge in Betracht kam.

f. 1

61 Darüber hinaus können mittelbare Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer nicht berücksichtigt werden, weil eine solche Berücksichtigung auch in rein inländischen Fällen nicht vorgesehen war.

2

62 Die Höhe des Anrechnungsbetrags wird schließlich durch die Höhe der inländischen Einkommensteuerschuld des Anteilseigners begrenzt ist, die auf die bezogene Dividende entfällt. Nach Auffassung der Bundesregierung ist Deutschland aus der Kapitalverkehrsfreiheit nur insoweit zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung verpflichtet, wie es diese selbst verursacht hat.

a) Tatsächliche Steuerschuld für Anrechnungsbetrag maßgeblich

63 Die Höhe der Anrechnung muss sich kohärent in das innerstaatliche System einfügen. Das ist nach Meinung der Bundesregierung nur gewährleistet, wenn sich der Anrechnungsbetrag nach der Höhe der tatsächlich geschuldeten Körperschaftsteuer richtet.

64 Die Bundesregierung hat bei der Darstellung des nationalen Rechts deutlich gemacht, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der erhaltenen Dividende, wie sie in § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 EStG vorgesehen war, mit einer effektiven Körperschaftsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne in gleicher Höhe korrespondierte. Durch den einleitend unter II. 2. c und d (Rn. 22 ff.) geschilderten Mechanismus, der auch Gegenstand der Rechtssache *Burda*¹⁶ war, wurde sichergestellt, dass sich die von der Körperschaft geschuldete Körperschaftsteuer (= Ausschüttungsbelastung) und der vom Anteilseigner anrechenbare Betrag stets entsprechen.

Test
als im ans.

65 Wenn im Falle der Ausschüttung von so genanntem EK 01 die Steuerbelastung ausnahmsweise nicht nach oben auf das Niveau der Ausschüttungsbelastung von 30 % korrigiert wurde, schied folgerichtig gemäß § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 EStG auch die Anrechnung von Körperschaftsteuer aus.

¹⁶ Urteil des Gerichtshofs vom 26. Juni 2008 in der Rechtssache C-284/06. *Burda*, Slg. 2008. I-4571.

- 66 Mit anderen Worten: Das deutsche System gewährte keinen festen Anrechnungsbetrag, unabhängig von der Höhe der tatsächlich geschuldeten Steuer, sondern der Anrechnungsbetrag wurde auf einen Betrag von 3/7 der erhaltenen Dividende festgelegt, weil durch die anwendbaren Bestimmungen sichergestellt wurde, dass die Steuerbelastung der ausgeschütteten Dividende bzw. des dafür verwendeten Eigenkapitals auf das gleiche Maß herab- oder heraufgestuft wurde.

(a) Einordnung in die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs

- 67 Das bis zum Jahr 2001 geltende deutsche Vollarrechnungsverfahren unterschied sich wegen der Verknüpfung von tatsächlicher Ausschüttungsbelastung und Anrechnungsbetrag von dem österreichischen Körperschaftsteuersystem (so genanntes Halbsatzverfahren), das Gegenstand der Rechtssache *Lenz*¹⁷ war. Hinsichtlich dieses Systems hat der Gerichtshof festgehalten, dass
- „die fragliche Steuerregelung für die österreichischen Kapitalerträge keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Erhebung von Körperschaftsteuer bei den Gesellschaften und den Steuervorteilen auf[stellt], in deren Genuss in Österreich ansässige Steuerpflichtige bei der Einkommensteuer kommen. Daher kann die Höhe der Besteuerung von im Ausland ansässigen Gesellschaften es nicht rechtfertigen, den Beziehern von Kapitalerträgen, die von diesen Gesellschaften ausgeschüttet werden, die gleichen Steuervorteile zu verweigern.“¹⁸
- 68 Im Umkehrschluss ergibt sich aus diesem Urteil, dass die Höhe der Besteuerung der ausschüttenden Gesellschaft für die Höhe der Anrechnung durchaus eine Rolle spielen kann, wenn durch die anwendbaren Bestimmungen ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Steuerbelastung der ausschüttenden Gesellschaft und dem Anrechnungsguthaben des Anteilseigners hergestellt wird.
- 69 Das deutsche Vollarrechnungssystem stellte eine solche Verknüpfung zwischen Ausschüttungsbelastung und Anrechnungsbetrag her. Es war insoweit mit dem finnischen Körperschaftsteuersystem vergleichbar, das Gegenstand der Rechtssache *Manninen*¹⁹ war.

¹⁷ Urteil des Gerichtshofs vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063.

¹⁸ Urteil des Gerichtshofs vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02, *Lenz*, Slg. 2004, I-7063, Rn. 42 (Unterstreichung hinzugefügt).

¹⁹ Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477.

- 70 Der Gerichtshof hat im Urteil *Manninen* den Zusammenhang zwischen der Besteuerung der Gesellschaft und dem Steuervorteil zugunsten des Anteilseigners betont und darauf hingewiesen, dass die finnische Steuergutschrift nach Maßgabe der Körperschaftsteuer berechnet wurde, die die ausschüttende Gesellschaft zu entrichten hatte.²⁰
- 71 Der Gerichtshof hat in diesem Kontext insbesondere auf die so genannte Ergänzungssteuer hingewiesen, die wie die unter II. 2. c und d (Rn. 22 ff.) geschilderten deutschen Bestimmungen eine gleichmäßige Ausschüttungsbelastung sicherstellen sollte. Der Gerichtshof hat insoweit wörtlich ausgeführt:
- „Schließlich ist noch festzustellen, dass die Steuergutschrift im finnischen Recht stets dem Betrag der Körperschaftsteuer entspricht, den die Gesellschaft, die die Dividenden ausschüttet, tatsächlich entrichtet hat. Denn wenn es sich erweist, dass die entrichtete Körperschaftsteuer unter dem Betrag der Steuergutschrift liegt, wird die ausschüttende Gesellschaft durch eine Ergänzungssteuer in Höhe des Unterschiedsbetrags belastet.“²¹
- 72 Vor diesem Hintergrund ist die Schlussfolgerung des Gerichtshofs, dass es sich in die Kohärenz des Steuersystems einfügt, wenn die Steuergutschrift an einen im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Aktien an einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hält, nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft im letztgenannten Mitgliedstaat geschuldeten Körperschaftsteuer berechnet wird²², auf das deutsche Vollanrechnungsverfahren zu übertragen.
- 73 Eine entsprechende Schlussfolgerung hat der Gerichtshof im Prinzip bereits im Urteil *Meilicke I* gezogen. Dort heißt es zur Kohärenz des deutschen Steuersystems:
- „Würde in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens einem in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Aktionär einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat eine Steuergutschrift gewährt, die nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft im letztgenannten Mitgliedstaat geschuldeten Körperschaftsteuer berechnet wird, so würde dies demnach die Kohärenz des deutschen Steuersystems nicht in Frage stellen [...] (vgl. entsprechend Urteil *Manninen*, Randnr. 46).“²³

²⁰ Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 45.

²¹ Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 53.

²² Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 46; vgl. auch Rn. 54 des Urteils.

²³ Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 29 (Unterstreichungen hinzugefügt).

(b) Keine verbotene Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte

- 74 Darin liegt auch keine verbotene Ungleichbehandlung im Sinne der Artikel 56 und 58 EG oder des Äquivalenzprinzips, weil auf diese Weise der Anrechnungsbetrag höher oder niedriger als $\frac{3}{7}$ der Dividende in rein innerstaatlichen Fällen ausfallen kann.
- 75 Die Verknüpfung von Ausschüttungsbelastung und Anrechnungsbetrag – wie sie dem deutschen Vollarrechnungsverfahren immanent war – muss vielmehr dazu führen, dass wegen der jeweils unterschiedlichen Körperschaftsteuerbelastung, der gebietsfremde Körperschaften in ihren Sitzstaaten unterliegen, auch die Höhe des Anrechnungsbetrags des gebietsansässigen Anteilseigners variiert.
- 76 Mit anderen Worten: Innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte unterscheiden sich, und zwar in Bezug auf die Höhe der jeweils von der ausschüttenden Gesellschaft geschuldeten Körperschaftsteuer.
- 77 Eine pauschale Anrechnung in Höhe von $\frac{3}{7}$ der Dividende wäre mit der Systematik des Vollarrechnungsverfahrens, das eine materielle Verknüpfung von effektiver Vorbelastung der Dividenden und Höhe des Anrechnungsbetrags herstellt, nicht vereinbar.
- 78 Eine solche Behandlung würde im Gegenteil zu einer verbotenen Gleichbehandlung von Ungleichem führen. Zudem würde die mitgliedstaatliche Befugnis zur Wahrnehmung des eigenen Besteuerungsrechts beschränkt, weil Deutschland aus der Kapitalverkehrsfreiheit nicht zur Anrechnung einer Steuer verpflichtet sein kann, die in einem anderen Mitgliedstaat effektiv nicht geschuldet wurde.

(c) Erheblichkeit der Steuerentrichtung

- 79 Entscheidend für die Anrechnung war, ob die Steuer in der fraglichen Höhe tatsächlich geschuldet wurde, während die vorherige Entrichtung durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft keine Voraussetzung für die Anrechnung beim Anteilseigner war.
- 80 Wie bereits bei der Darstellung des nationalen Rechts ausgeführt (Rn. 32 ff.), war dieser Umstand maßgeblich der praktischen Durchführbarkeit des Anrechnungsverfahrens geschuldet. Der deutsche Gesetzgeber durfte zudem bei der Gestaltung des Vollarrech-

nungsverfahrens davon ausgehen, dass die tatsächliche Entrichtung der geschuldeten Körperschaftsteuer durch die ausschüttende Gesellschaft den Regelfall darstellen würde.

- 81 Die wenigen Einzelfälle, in denen theoretisch eine Anrechnung trotz fehlender Entrichtung der Körperschaftsteuer erfolgen konnte (zum Beispiel bei einer Insolvenz der ausschüttenden Gesellschaft), dürfen jedenfalls nicht dazu führen, die Systematik des Vollarrechnungsverfahrens anzuzweifeln und die Verknüpfung von effektiver Körperschaftsteuerbelastung bei der ausschüttenden Gesellschaft und dem Anrechnungsbetrag beim Anteilseigner in Frage zu stellen.
- 82 Dies gilt umso mehr, als es für Missbrauchskonstellationen die Regelung des § 36a EStG (vgl. oben Rn. 34 f.) gab, um der Systematik des Anrechnungsverfahrens möglichst weit gehende Geltung zu verschaffen. Danach konnte – bei beherrschendem Einfluss des Anteilseigners auf die ausschüttende Kapitalgesellschaft – die Anrechnung versagt oder rückgängig gemacht werden, wenn die geschuldete Körperschaftsteuer durch die Kapitalgesellschaft tatsächlich nicht entrichtet wurde und nicht beigetrieben werden konnte.

(d) Kein Abstellen auf die nominelle Körperschaftsteuerbelastung

- 83 Die Bundesregierung hat bereits unter (a) und (b) dargestellt, warum eine pauschale Anrechnung von Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der Dividende sich nicht kohärent in das deutsche Vollarrechnungssystem einfügen würde.
- 84 In gleicher Weise ist der Ansatz der Kläger des Ausgangsverfahrens zurückzuweisen, die Anrechnung auf der Basis der nominellen Vorbelastung der Dividenden vorzunehmen, d.h. abstrakt auf der Grundlage des anwendbaren Körperschaftsteuersatzes und nicht aufgrund der konkret im Ausland geschuldeten Steuer.

(1) Unterschiede zwischen Handelsrecht und Steuerrecht

- 85 Hierzu muss man sich nur bewusst machen, dass der ausschüttungsfähige Gewinn nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelt wird, während die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der ausschüttenden Körperschaft steuerrechtlichen Bestimmungen folgt. Die nominelle Körperschaftsteuerbelastung entspricht vor diesem Hintergrund regelmäßig nicht der effektiven Steuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne und kann –

weil dies zu vollkommen unzutreffenden Ergebnissen führen würde – nicht als Grundlage für die Ermittlung des Anrechnungsbetrags herangezogen werden.

- 86 Etwas anderes könnte nur unter der Prämisse gelten, dass handelsrechtlicher Gewinn und zu versteuerndes Einkommen identisch sind. Angesichts der Tatsache, dass beispielsweise das – hier relevante²⁴ – niederländische Steuerrecht in den Streitjahren schon im Ansatzpunkt nicht vom handelsbilanziellen Ergebnis eines Wirtschaftsjahrs ausging²⁵, ist aber das Abstellen auf die nominelle Steuerbelastung ungeeignet.

(2) Verzerrungen durch geänderte Steuersätze und Sonderregelungen

- 87 Der nominelle Körperschaftsteuersatz eines bestimmten Steuerjahres hilft außerdem in den Fällen nicht weiter, in denen die Ausschüttung nicht allein aus Gewinnen des gleichen Jahres bestritten wird, sondern (auch) aus thesaurierten Gewinnen, die aus früheren Jahren stammen.
- 88 Der von der Gesellschaft thesaurierte Gewinn kann nämlich in dem Jahr, in dem er besteuert wurde, einem ganz anderen Steuersatz unterlegen haben als dem aktuell geltenden.²⁶ Würde man die Körperschaftsteuerbelastung dadurch berechnen, dass man den aktuell geltenden Steuersatz auf den ausgeschütteten Gewinn anwendete, käme es zwangsläufig zu (grob) ungenauen Ergebnissen.
- 89 Auch die Bildung eines Durchschnittsteuersatzes hilft in solchen Fällen nicht weiter, weil die effektive Steuerbelastung selbstverständlich davon abhängt, zu welchen Anteilen die Gewinne der verschiedenen Steuerjahre in die Ausschüttung eingegangen sind.
- 90 Etwas Anderes würde nur gelten, wenn auch durch das ausländische Recht im Rahmen eines dort geltenden Anrechnungssystems stets eine einheitliche Belastung der ausgeschütteten Gewinne mit Körperschaftsteuer gewährleistet worden wäre, zum Beispiel durch eine Ergänzungssteuer wie in der Rechtssache *Manninen*²⁷.

²⁴ Die Kläger des Ausgangsverfahrens haben Anträge auf Anrechnung niederländischer und dänischer Körperschaftsteuer gestellt.

²⁵ Vgl. *Schön*, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, S. 719 ([Anlage 1](#)).

²⁶ Vgl. zur Entwicklung des niederländischen Körperschaftsteuersatzes beispielsweise das Schreiben der niederländischen Finanzverwaltung vom 1. September 2008 ([Anlage 2](#)).

²⁷ Vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 7. September 2004 in der Rechtssache C-319/02, *Manninen*, Slg. 2004, I-7477, Rn. 53.

- 91 Dass das bloße Abstellen auf den nominellen Körperschaftsteuersatz zu Verzerrungen führen kann, wird auch beim Betrachten einer Steuerregelung deutlich, wie sie kürzlich Gegenstand eines Artikels im deutschen Nachrichtenmagazin *Der Spiegel*²⁸ war. Aus dem dort referierten Beispiel bezüglich des EU-Mitgliedstaats Malta wird deutlich, dass der abstrakte Körperschaftsteuersatz wenig über die tatsächliche Belastung der Dividende mit Körperschaftsteuer aussagt.
- 92 So gilt zwar nach maltesischem Recht ein Körperschaftsteuersatz von 35 %. In einem ersten Schritt wird eine ausschüttende maltesische (Holding-)Gesellschaft in dieser abstrakten Höhe zur Körperschaftsteuer herangezogen. In einem zweiten Schritt werden den Anteilseignern einer solchen Gesellschaft allerdings – sofern gewisse Voraussetzungen erfüllt sind – 6/7 dieser Steuerbelastung zurückerstattet.
- 93 Die tatsächliche Belastung beträgt dann für den Anteilseigner nur noch 5 %. Wenn man den Klägern des Ausgangsverfahrens folgte, müsste Deutschland dennoch Körperschaftsteuer auf der Basis des abstrakten Körperschaftsteuersatzes von 35 % auf die deutsche Steuerschuld anrechnen.
- 94 Zu Verzerrungen kann es außerdem kommen, wenn für Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat – wie zum Beispiel in den Niederlanden – die Möglichkeit besteht, den zu entrichtenden Körperschaftsteuersatz individuell auszuhandeln.²⁹ Denn dann steht neben dem abstrakten Körperschaftsteuersatz in einer bestimmten Höhe die konkrete, davon abweichende tatsächliche Belastung mit Körperschaftsteuer. Wie das als Anlage 2 beigefügte Schreiben der niederländischen Finanzverwaltung zeigt, ist in solchen Fällen die Angabe des nominellen Körperschaftsteuersatzes nicht geeignet, um die tatsächliche Belastung mit ausländischer Körperschaftsteuer zu ermitteln.

(3) Zusammenspiel von Bemessungsgrundlage und Steuersatz

- 95 Nach Auffassung der Bundesregierung hat schließlich der Gerichtshof in den zitierten Entscheidungen bereits bestätigt, dass der Anrechnungsbetrag nicht allein auf der Basis des jeweils geltenden Körperschaftsteuersatzes ermittelt werden darf, sondern dass es für die Steuergutschrift auf das Zusammenspiel von Körperschaftsteuersatz und steuer-

²⁸ Vgl. *Der Spiegel*, Ausgabe 13/2009, S. 64 („Ärger im Paradies“), dort insbesondere die letzten drei Absätze auf S. 66 (Anlage 3).

²⁹ Vgl. dazu das Schreiben der niederländischen Finanzverwaltung vom 1. September 2008 (Anlage 2), wonach eine Auskunft über den konkreten Körperschaftsteuertarif, der in den dort fraglichen Jahren auf eine bestimmte Gesellschaft Anwendung fand, nicht möglich sei.

licher Bemessungsgrundlage ankommt. Die Steuergutschrift muss auf der Basis der konkreten Steuerbelastung der jeweils ausgeschütteten Gewinne ermittelt werden.

- 96 So ist im Urteil *Meilicke I* zum einen davon die Rede, dass die Steuergutschrift „nach Maßgabe des für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes berechnet wird“³⁰. An anderer Stelle heißt es, dass die Steuergutschrift „nach Maßgabe der von dieser Gesellschaft im letztgenannten Mitgliedstaat geschuldeten Körperschaftsteuer berechnet wird“³¹.
- 97 Noch deutlicher wird dieser Ansatz des Gerichtshofs in der Rechtssache *Manninen*:
- „Daher muss bei der Berechnung einer Steuergutschrift [...] die von der [...] Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im letztgenannten Mitgliedstaat ergibt.“

(4) Fazit

- 98 Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass das Ausschüttungsvolumen, das handelsrechtlich für eine Ausschüttung zur Verfügung steht, und das zu versteuernde Einkommen regelmäßig differieren. Es gibt außerdem verschiedene Faktoren, die sich auf die tatsächliche Steuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne auswirken können (veränderliche oder im Einzelfall ausgehandelte Steuersätze sowie Sonderregelungen im Körperschaftsteuerrecht) und dazu führen, dass ein Abstellen auf die nominelle Körperschaftsteuerbelastung für Zwecke der Anrechnung ungeeignet ist.
- 99 Letztlich resultiert der Ansatz der Kläger daraus, dass sie es unterlassen haben, rechtzeitig Vorsorge für den Nachweis der tatsächlichen Steuerbelastung zu treffen. Da sie die tatsächliche Vorbelastung der Dividenden mit Körperschaftsteuer nicht nachweisen können, wollen sie eine systemwidrige Berücksichtigung der bloß nominellen Vorbelastung erreichen.
- 100 Es kann aber einem Mitgliedstaat nicht zugemutet werden, einem Steuerpflichtigen gleichsam einen „Blankoscheck“ über eine bestimmte Steuergutschrift auszustellen, ohne die tatsächliche Vorbelastung der Dividenden anhand konkreter Nachweise nachzuvoll-

³⁰ Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 31 (Unterstreichung hinzugefügt).

³¹ Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 29 (Unterstreichung hinzugefügt).

ziehen oder überprüfen zu können. Auf diesen Punkt wird die Bundesregierung in ihrer Antwort auf die zweite Vorlagefrage näher eingehen.

(e) Keine Anrechnung mittelbarer Vorbelastungen

- 101 Die Bundesregierung ist schließlich der Auffassung, dass es sich nicht kohärent in das deutsche System einfügen würde, wenn Deutschland auch mittelbare Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer berücksichtigten müsste.
- 102 Das vorliegende Gericht thematisiert diesen Aspekt vor allem in der dritten Vorlagefrage. Da er aber thematisch zu der Frage passt, in welcher Höhe Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer zu berücksichtigen sind, möchte die Bundesregierung bereits an dieser Stelle darauf eingehen.
- 103 Die Frage nach der Berücksichtigung mittelbarer Vorbelastungen betrifft vor allem Beteiligungsketten, in deren Rahmen Gewinne ausgeschüttet werden. Wenn im Rahmen einer solchen Kette Dividenden mehrfach hintereinander auf die jeweils nächst höhere Ebene ausgeschüttet werden (also zum Beispiel von der Enkelgesellschaft an die Tochtergesellschaft und von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft), kann es – je nach dem anwendbaren Körperschaftsteuersystem – sein, dass die Dividenden zwar auf der Ebene der Tochtergesellschaft keiner Besteuerung unterliegen (zum Beispiel weil Einkünfte aus Dividenden zu ihren Gunsten von der Besteuerung freigestellt sind), dass es aber auf dem Niveau der Enkelgesellschaft zu einer Besteuerung gekommen ist, die auf den Dividenden lastet.
- 104 Nach Auffassung der Bundesregierung sind solche Vorbelastungen im Rahmen des deutschen Vollarrechnungssystems nicht zu berücksichtigen. In § 36 EStG war ausschließlich die Anrechnung von Körperschaftsteuer vorgesehen, die von der ausschüttenden Gesellschaft anlässlich der Ausschüttung geschuldet wurde. Es würde sich nicht kohärent in ein solches System einfügen, wenn auch mittelbare Vorbelastungen zu ermitteln und zu berücksichtigen wären.
- 105 Es kann einem Mitgliedstaat in grenzüberschreitenden Situationen nicht zugemutet werden, ein in sich geschlossenes und kohärentes System zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung so zu modifizieren, dass es nahtlos zu den Besteuerungssystemen anderer Mitgliedstaaten passt.

- 106 Auch der Gerichtshof hat bereits mehrfach betont, dass die Grundfreiheiten nicht dahin verstanden werden können, dass ein Mitgliedstaat verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede Ungleichheit beseitigt, die sich aus dem Zusammenwirken der nationalen Steuerregelungen ergibt.³²
- 107 Darüber hinaus sah auch das sekundäre Gemeinschaftsrecht während der Geltung des Vollarrechnungsverfahrens keine Anrechnung mittelbarer Vorbelastungen vor.
- 108 So wurde im Rahmen der *Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten*³³ (im Folgenden: Mutter-Tochter-Richtlinie) die Anrechnung der Steuerbelastung nachgeordneter Tochtergesellschaften in Beteiligungsketten erst im Jahr 2003 durch die *Richtlinie 2003/123/EG vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten*³⁴ (im Folgenden: Änderungsrichtlinie) geregelt (vgl. den zehnten Erwägungsgrund zur Änderungsrichtlinie sowie Artikel 1 Ziffer 4 Buchstabe a der Änderungsrichtlinie).

(f) Begrenzung der Anrechenbarkeit durch Höhe der Einkommensteuerschuld

- 109 Die Bundesregierung ist schließlich der Auffassung, dass die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer der Höhe nach durch die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners bezüglich der Dividende begrenzt wird.
- 110 Mit anderen Worten: Ein Anteilseigner, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat bezieht, kann nicht verlangen, dass der deutsche Staat ihm den Teil der ausländischen Körperschaftsteuer vergütet, der die deutsche Einkommenssteuerschuld übersteigt.

³² Urteile des Gerichtshofs vom 28. Februar 2008 in der Rechtssache C-293/06, *Deutsche Shell*, Slg. 2008, I-1129, Rn. 43 und vom 23. Oktober 2008 in der Rechtssache C-157/07, *Krankenheim Wannsee*, Slg. 2008, I-8061, Rn. 50.

³³ ABl. Nr. L 225 vom 20. August 1990, S. 6.

³⁴ ABl. Nr. L 7 vom 13. Januar 2004, S. 41.

- 111 Deutschland ist zwar nach dem Urteil *Meilicke I* auch bei Anteilseignern ausländischer Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat dazu verpflichtet, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der Dividenden im Rahmen des Anrechnungsverfahrens zu vermeiden.
- 112 Wenn aber die deutsche Einkommensteuerschuld des Anteilseigners, die anteilig auf die bezogene Dividende entfällt, geringer ist als die darauf lastende Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer, kommt es nicht zu einer zusätzlichen Steuerbelastung der Dividende, die dem deutschen Staat zurechenbar wäre. Eine Entlastung ist dann nicht geboten.
- 113 Diese Auffassung steht in Einklang mit der jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofs. Der Gerichtshof hat darin mehrfach zum Ausdruck gebracht, dass eine Verpflichtung zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nur besteht, wenn und soweit der betroffene Mitgliedstaat für die höhere Belastung „verantwortlich“ ist, weil er ein eigenes Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt.³⁵
- 114 Der Gerichtshof hat außerdem in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* zum britischen Anrechnungssystem ausdrücklich entschieden, dass die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf den Betrag der Steuer begrenzt ist, die im Inland auf die Dividende erhoben wird. Er hat dort weiterhin betont, dass eine Vergütung ausländischer Körperschaftsteuer über den Betrag der inländischen Steuer hinaus nicht verlangt werden kann.³⁶
- 115 Wörtlich heißt es insoweit in dem genannten Urteil:

„Sodann muss dieser Mitgliedstaat eine mehrfache Belastung der Dividenden aus ausländischen Quellen vermeiden, indem er die von der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer auf die von der gebietsansässigen Empfänger-gesellschaft zu entrichtende Steuer bis zur Höhe der letztgenannten Steuer anrechnet.

[...]

Werden diese Gewinne im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft [...] höher besteuert als im Mitgliedstaat der Empfänger-gesellschaft, so muss der letztgenannte Staat eine Steuer-gutschrift nur bis zur Höhe der von der Empfänger-gesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer erteilen. Er muss die Differenz, d. h. den im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahl-

³⁵ Vgl. Urteile des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006 in der Rechtssache C-374/04, *Test Claimants/ACT Group Litigation*, Slg. 2006, I-11673, Rn. 70 und vom 20. Mai 2008 in der Rechtssache C-194/06, *Orange Smallcap Fund*, Slg. 2008, I-3747, Rn. 42, 47.

³⁶ Urteil des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006 in der Rechtssache C-446/04, *Test Claimants/FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 50, 52.

ten Betrag, der die im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft zu entrichtende Steuer übersteigt, nicht erstatten.³⁷

b) Fazit

- 116 Nach alledem können die Bestimmungen des deutschen Vollarrechnungsverfahrens in einer grenzüberschreitenden Situation nur so angewandt werden, dass eine Anrechnung von Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners in Höhe der tatsächlich von der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft geschuldeten Körperschaftsteuer vorzunehmen ist, wobei der Anrechnungsbetrag durch die Einkommensteuerschuld des Anteilseigners begrenzt wird, die auf die bezogene Dividende entfällt.
- 117 Zur Wahrung der Kohärenz des deutschen Steuersystems muss dagegen eine pauschale Anrechnung in Höhe von 3/7 der erhaltenen Dividende ebenso ausscheiden wie eine Anrechnung in Höhe der nominellen ausländischen Körperschaftsteuerlast. Mittelbare Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer können aus Gründen der Kohärenz keine Berücksichtigung finden.

3. Zur zweiten Vorlagefrage

- 118 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob es gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt, wenn die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer davon abhängig gemacht wird, dass der Anteilseigner eine Körperschaftsteuerbescheinigung oder einen anderen geeigneten Nachweis vorlegt.
- 119 Die Bundesregierung ist der Auffassung, dass es weder gegen Artikel 56 und 58 EG noch gegen das Äquivalenz- und Effektivitätsprinzip verstößt, wenn von dem Steuerpflichtigen, der eine Steuergutschrift in Anspruch nehmen möchte, eine Steuerbescheinigung bzw. gleichwertige Nachweise gefordert werden.

³⁷ Urteil des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006 in der Rechtssache C-446/04, *Test Claimants/FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 50, 52 (Unterstreichungen hinzugefügt).

a) Keine verbotene Ungleichbehandlung

- 120 Die Bundesregierung möchte zunächst darauf hinweisen, dass es keine Ungleichbehandlung darstellt, wenn in grenzüberschreitenden Sachverhalten die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG verlangt wird. Denn aus § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG ergibt sich eindeutig, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer in rein inländischen Konstellationen ohne Vorlage einer Bescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG nicht gewährt wurde.
- 121 Dieses Erfordernis wurde in inländischen Sachverhalten sehr streng gehandhabt. Es handelte sich um ein zusätzliches materielles Tatbestandsmerkmal, auf das zum Beispiel auch dann nicht verzichtet wurde, wenn der Steuerpflichtige nachweisen konnte, dass die Gesellschaft ordnungsgemäß besteuert worden war.
- 122 So heißt es exemplarisch in einem Beschluss des Bundesfinanzhofs:
- „Die Anrechnung von Körperschaftsteuer ist untrennbar mit der Anrechnungsbescheinigung verknüpft. Es handelt sich um ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal. Von der Vorlage der Steuerbescheinigung kann [...] nicht abgesehen werden.“³⁸

b) Keine unzulässige Beeinträchtigung der praktischen Wirksamkeit

- 123 Die Forderung nach einer Körperschaftsteuerbescheinigung führt auch nicht dazu, dass das Gemeinschaftsrecht in unzulässiger Weise in seiner praktischen Wirksamkeit beeinträchtigt würde. Denn die Forderung nach Vorlage einer Bescheinigung, die bestimmten Anforderungen genügen muss, ist jedenfalls aus Gründen der effektiven Steuerkontrolle gerechtfertigt.
- 124 Die Bundesregierung möchte nochmals darauf hinweisen, dass die Steuerbescheinigung quasi einen Scheck zugunsten des Anteilseigners darstellt. Der Steuerpflichtige kann auf Grundlage der Bescheinigung eine Reduzierung seiner persönlichen Steuerlast verlangen. Das Gemeinschaftsrecht gebietet es vor diesem Hintergrund nicht, auf einen Nachweis zu verzichten oder hinsichtlich der gestellten Anforderungen deutliche Abstriche gegenüber dem Inlandsfall zu machen.

³⁸ Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 26. September 1991, VIII B 41/91, BFHE 165. 287.

- 125 Der Gerichtshof hat dementsprechend bereits festgehalten, dass es einem Anrechnungssystem sozusagen immanent ist, dass die in einem anderen Mitgliedstaat gezahlte Körperschaftsteuer nachgewiesen werden muss. In der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* heißt es dazu wörtlich:
- „Auch wenn ein Anrechnungssystem, verglichen mit einem Befreiungssystem, den Steuerpflichtigen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abverlangt, da die tatsächlich im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer nachgewiesen werden muss, kann dies nicht schon als gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Ungleichbehandlung angesehen werden, da der den gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, abverlangte besondere Verwaltungsaufwand mit der Funktionsweise eines Steuergutschrift-Systems zusammenhängt.“³⁹
- 126 Der Gerichtshof weist außerdem in ständiger Rechtsprechung darauf hin, dass es aus Gründen der effektiven Steuerkontrolle zwar nicht gerechtfertigt ist, in grenzüberschreitenden Sachverhalten pauschal bestimmte Steuervorteile zu versagen, dass es aber dem Steuerpflichtigen obliegt nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steuervorteils tatsächlich vorliegen. Der Gerichtshof hat bereits mehrfach ausgeführt, dass die Finanzbehörden nicht daran gehindert sind,
- „von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern und Abgaben als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls bei Nichtvorlage dieser Nachweise die beantragte Steuerbefreiung zu verweigern“.⁴⁰
- 127 Das vorliegende Gericht ist allerdings der Auffassung, dass der Steuerpflichtige möglicherweise von diesen gemeinschaftsrechtlich anerkannten Nachweispflichten befreit werden müsse, weil eine Körperschaftsteuerbescheinigung im Hinblick auf Dividenden aus anderen Mitgliedstaaten „faktisch unmöglich beizubringen“ sei.
- 128 Diese Auffassung ist aus Sicht der Bundesregierung zurückzuweisen:
- 129 Die Bundesregierung hat in ihrer Antwort auf die erste Vorlagefrage deutlich gemacht, dass es für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer darauf ankommt, in welcher Höhe die Dividenden tatsächlich mit Körperschaftsteuer belastet sind. Maßgeblich ist die tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer.

³⁹ Urteil des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2006 in der Rechtssache C-446/04, *Test Claimants/FII Group Litigation*, Slg. 2006, I-11753, Rn. 53.

⁴⁰ Urteil des Gerichtshofs vom 11. Oktober 2007 in der Rechtssache C-451/05, *ELISA*, Slg. 2007, I-8251, Rn. 95; vgl. auch Urteile des Gerichtshofs vom 18. Dezember 2007 in der Rechtssache C-101/05, *A*, Slg. 2007, I-11531, Rn. 58 und vom 27. Januar 2009 in der Rechtssache C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rn. 54.

- 130 Nach Auffassung der Bundesregierung ist daher als Grundlage der Anrechnung prinzipiell nur ein Nachweis zu akzeptieren, der in klarer und nachvollziehbarer Weise Auskunft über die tatsächliche Vorbelastung der erhaltenen Dividenden mit Körperschaftsteuer gibt. Der Nachweis muss nicht zwangsläufig einem bestimmten Muster entsprechen.
- 131 Die genannten Anforderungen werden aber am besten durch eine Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG erfüllt, die auf der Grundlage einer Eigenkapitalgliederung nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellt wird. Durch die Ausstellung einer solchen Steuerbescheinigung übernimmt der Aussteller außerdem gemäß § 44 Absatz 5 Satz 1 KStG eine Haftung für die auf Grund der Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile. Aus diesen Gründen stellt die Steuerbescheinigung eine materiell-rechtliche Anrechnungsvorraussetzung dar und keinen bloß formal-rechtlichen Nachweis der Körperschaftsteuerbelastung.
- 132 Das Schreiben der *Credit Suisse* vom 29. Mai 2008 (Anlage 4), auf das das vorliegende Gericht unter IV. 2. Bezug nimmt⁴¹, verdeutlicht, dass eine solche Steuerbescheinigung in besonderer Weise geeignet ist sicherzustellen, dass eine Anrechnung nur in Höhe der tatsächlich geschuldeten Steuer erfolgt.
- 133 *Credit Suisse* hat nämlich in diesem Schreiben die Ausstellung eines Nachweises über die tatsächlich von ihr geschuldete Körperschaftsteuer unter anderem mit dem Hinweis darauf abgelehnt, dass § 44 Absatz 5 KStG „eine Haftung des Ausstellers einer unrichtigen Körperschaftsteuerbescheinigung für zu Unrecht gewährte Steuervorteile [vorsieht].“
- 134 Mit anderen Worten: Wenn Deutschland gewichtige Abstriche hinsichtlich der erforderlichen Nachweise vornehmen müsste, bestünde die Gefahr, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer auf der Basis (bewusst) unrichtig ausgestellter Bescheinigungen erfolgen würde.
- 135 Nach Meinung der Bundesregierung ist es vor diesem Hintergrund nicht unbillig, wenn es dem Steuerpflichtigen obliegt, sich mit den Gesellschaften auseinanderzusetzen, an denen er Anteile hält und auf die Ausstellung „wasserdichter“ Nachweise hinzuwirken. Das gilt auch in den Fällen, in denen die jeweilige Gesellschaft zu einer Zusammenarbeit mit dem Steuerpflichtigen nicht bereit ist oder wenn die benötigten Daten bei der fraglichen Gesellschaft mittlerweile gelöscht wurden.

⁴¹ Vgl. S. 17 des Vorlagebeschlusses (deutsche Fassung).

136 Der Gerichtshof hat nämlich in der Rechtssache *Persche* deutlich gemacht, dass es letztlich von der Kooperationswilligkeit des ausländischen „Ansprechpartners“ des Steuerpflichtigen abhängen kann, ob dieser in den Genuss eines Steuervorteils kommt. Wörtlich heißt es dort:

„Zum Verwaltungsaufwand, den die Bereitstellung solcher Unterlagen für die betreffenden Einrichtungen mit sich bringen kann, genügt die Feststellung, dass diese Einrichtungen entscheiden müssen, ob sie es als zweckmäßig erachten, Mittel für die Erstellung, Versendung und eventuelle Übersetzung von Unterlagen einzusetzen, die für Spender bestimmt sind, die in anderen Mitgliedstaaten ansässig sind und dort in den Genuss von Steuervergünstigungen kommen möchten.“⁴²

137 Die damit verbundenen Unsicherheiten und Risiken kann der Steuerpflichtige jedenfalls nicht der Finanzverwaltung aufbürden. Er kann sich insbesondere nicht darauf berufen, dass er gegenüber einer ausländischen Gesellschaft keinen Anspruch auf Ausstellung einer Steuerbescheinigung hat, während ihm im Inland ein solcher Anspruch über die §§ 44, 45 KStG vermittelt würde. Deutschland hat es nämlich schlicht und ergreifend nicht in der Hand, seinen Steuerpflichtigen gesetzliche Ansprüche in Sachverhalten zu vermitteln, die sich außerhalb des deutschen Rechtsraums abspielen.

138 Ungeachtet der Frage, ob die Kläger nicht auch nach ausländischem Recht einen zivilrechtlichen Anspruch auf Ausstellung einer Steuerbescheinigung haben, müsste es jedenfalls im Interesse der ausschüttenden Körperschaft liegen, gebietsfremden Anlegern die geforderte Steuerbescheinigung zu erteilen, weil auf diese Weise Investitionen in diese Gesellschaft für deutsche Anleger attraktiver werden. Es sind nicht nur die mitgliedstaatlichen Vorschriften, die die Attraktivität einer grenzüberschreitenden Investition determinieren, sondern selbstverständlich auch die Konditionen, unter denen der Geschäftspartner für eine Investition wirbt.

139 Aus der bisherigen Rechtsprechung ergibt sich außerdem klar, dass die Finanzbehörden nicht dazu verpflichtet sind, von den Mitteln der grenzüberschreitenden Amtshilfe nach der *Richtlinie 77/799/EWG über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern*⁴³ (im Folgenden: Richtlinie 77/799) Gebrauch zu machen, um fehlende Angaben und Nachweise des Steuerpflichtigen zu ergänzen.

⁴² Urteil des Gerichtshofs vom 27. Januar 2009 in der Rechtssache C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rn. 59.

⁴³ ABl. Nr. L 336 vom 27. Dezember 1977, S. 15.

140 Dazu heißt es im Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache *Persche* wörtlich:

„Zudem verlangt die Richtlinie 77/799 nicht, dass der Mitgliedstaat des Spenders vom Amtshilfe-Mechanismus dieser Richtlinie immer schon dann Gebrauch macht, wenn die Auskünfte des Spenders nicht ausreichen, um zu überprüfen, ob die begünstigte Einrichtung die Voraussetzungen der nationalen Rechtsvorschriften für die Gewährung von Steuervergünstigungen erfüllt.

Da nämlich die Richtlinie 77/799 vorsieht, dass die nationalen Finanzbehörden um Auskünfte ersuchen können, die ihnen selbst nicht zugänglich sind, hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Verwendung des Wortes „kann“ in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 77/799 erkennen lässt, dass diese Behörden zwar die Möglichkeit haben, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, dass sie hierzu aber nicht verpflichtet sind. Es ist Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats, zu beurteilen, in welchen konkreten Fällen ihm Informationen über Umsätze von auf seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen fehlen, und zu entscheiden, ob es in diesen Fällen gerechtfertigt ist, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen (Urteil *Twoh International*, Randnr. 32).“⁴⁴

141 Das gilt auch vor dem Hintergrund, dass die Erfolgsaussichten eines Amtshilfegesuchs unklar sind, weil der Steuerpflichtige der ausländischen Gesellschaft letztlich deutlich näher steht als der deutsche Fiskus. Auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs beruht auf der Prämisse, dass der Steuerpflichtige selbst besseren Zugang zu den erforderlichen Angaben hat als die Finanzverwaltung.⁴⁵

c) Fazit

142 Nach alledem ist es gemeinschaftsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn von dem Steuerpflichtigen, der eine Steuergutschrift in Anspruch nehmen möchte, konkrete Nachweise gefordert werden, aus denen sich die tatsächliche Vorbelastung mit Körperschaftsteuer klar und nachvollziehbar ergibt, zumal der Gerichtshof bereits in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation* festgestellt hat, dass das Bedürfnis nach solchen Nachweisen einem Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren quasi immanent ist.

⁴⁴ Urteil des Gerichtshofs vom 27. Januar 2009 in der Rechtssache C-318/07, *Persche*, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rn. 64, 65.

⁴⁵ Vgl. das Urteil des Gerichtshofs vom 11. Oktober 2007 in der Rechtssache C-451/05, *ELISA*, Slg. 2007, I-8251, Rn. 94, 95. Der Gerichtshof hat dort in einer Konstellation, in der die zwischenstaatliche Amtshilfe nicht weiterhelfen konnte, den Steuerpflichtigen in der Lage gesehen, die erforderlichen Nachweise zu erbringen.

4. Zur dritten Vorlagefrage

- 143 Mit seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob es ausnahmsweise geboten sein könne – insbesondere bei Unmöglichkeit der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung – die Höhe der Körperschaftsteuerbelastung zu schätzen und dabei ggf. auch mittelbare Vorbelastungen zu berücksichtigen.
- 144 Aus Sicht der Bundesregierung ist diese Frage zu verneinen. Die Bundesregierung ist bereits bei der Beantwortung der ersten beiden Vorlagefragen auf verschiedene Aspekte eingegangen, die auch für die Beantwortung der dritten Frage von Bedeutung sind. Auf die entsprechenden Ausführungen oben unter 2. und 3. wird Bezug genommen. Die Bundesregierung möchte insoweit nur noch einmal auf die folgenden Aspekte hinweisen:
- 145 Die Bundesregierung hat in ihrer Antwort auf die erste Vorlagefrage deutlich gemacht, dass es mit der Kohärenz des Vollarrechnungsverfahrens nicht zu vereinbaren wäre, wenn es zu einer pauschalen Anrechnung von Körperschaftsteuer in Höhe von $\frac{3}{7}$ der Dividende oder zu einer Anrechnung in Höhe der nominellen Steuerbelastung käme. Die Kläger wollen aber gerade diese Ansätze bei einer vorzunehmenden Schätzung zugrunde legen.
- 146 Die Bundesregierung hat darüber hinaus ausgeführt, dass eine Berücksichtigung mittelbarer Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer ausscheiden muss, weil das frühere deutsche Körperschaftsteuersystem darauf ausgerichtet war, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden jeweils auf der nächst höheren Gesellschafterebene zu vermeiden. Es wurde allein die Körperschaftsteuer der ausschüttenden Gesellschaft angerechnet.
- 147 In ihren Ausführungen zur zweiten Vorlagefrage hat die Bundesregierung außerdem klar gestellt, dass Körperschaftsteuer nur dann auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet werden kann, wenn dieser Nachweise vorlegt, aus denen sich die tatsächlich im Ausland geschuldete Körperschaftsteuer klar und nachvollziehbar ablesen lässt.
- 148 Eine Schätzung der Körperschaftsteuer-Vorbelastung liefe dagegen in besonderem Maße darauf hinaus, dem Steuerpflichtigen einen „Blankoscheck“ zu Lasten des deutschen Fiskus auszustellen, weil es keinen verlässlichen Schätzungsrahmen gibt. Das wird auch aus

den Ausführungen des vorlegenden Gerichts deutlich. Das *Finanzgericht Köln* weist nämlich unter V.⁴⁶ darauf hin, dass die vorgeschlagene Schätzung im Einzelfall

„grob ausfallen müsste, da angesichts der mangelnden Feststellbarkeit der ausländischen Körperschaftsteuer Anhaltspunkte für eine genaue Schätzung fehlen.“

- 149 Die Bundesregierung möchte außerdem darauf hinweisen, dass in der Verweigerung einer Schätzung keine Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Sachverhalts liegt. Denn auch in Inlandsfällen gab es bei fehlender Vorlage einer Steuerbescheinigung keine Möglichkeit, die anrechenbare Körperschaftsteuer zugunsten des Steuerpflichtigen zu schätzen. Dies galt selbst dann, wenn feststand, dass die Körperschaft einer Belastung mit Körperschaftsteuer unterlegen hatte, die 3/7 der Dividende entsprach.
- 150 Die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG war vielmehr gemäß § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG unabdingbare Voraussetzung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer. Wenn die ausschüttende Körperschaft die Ausstellung der erforderlichen Steuerbescheinigung verweigerte, musste der Anteilseigner seinen Anspruch auf Ausstellung einer solchen Bescheinigung auf dem Zivilrechtsweg durchsetzen. Nichts anderes wird hier von den Klägern verlangt.
- 151 Eine Schätzung der Vorbelastung mit Körperschaftsteuer, wie die Kläger sie hier fordern, war nicht einmal in Fällen möglich, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuerschuld des Steuerpflichtigen insgesamt von der Finanzverwaltung geschätzt wurde. Der *Bundesfinanzhof* hat diesbezüglich ausgeführt:
- „Die Anrechnung von Körperschaftsteuer ist untrennbar mit der Anrechnungsbescheinigung verknüpft. Es handelt sich um ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal. Von der Vorlage der Steuerbescheinigung kann auch in Schätzungsfällen nicht abgesehen werden.“⁴⁷
- 152 Nach alledem gebieten hier weder das Effektivitätsprinzip noch das Äquivalenzprinzip eine Schätzung der anrechenbaren Körperschaftsteuer.

⁴⁶ Vgl. S. 54 des Vorlagebeschlusses (deutsche Fassung).

⁴⁷ Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 26. September 1991, VIII B 41/91, BFHE 165, 287.

5. Zur vierten Vorlagefrage

- 153 Das vorlegende Gericht hat seine vierte Vorlagefrage in zwei Unterfragen unterteilt:
- 154 Die erste Unterfrage bezieht sich auf Fälle, in denen der Steuerpflichtige eine Steuerbescheinigung vorlegt, die den Anforderungen der §§ 44, 45 KStG genügt. Die zweite Unterfrage wird dagegen für Fälle gestellt, in denen der Steuerpflichtige keine Steuerbescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG, sondern einen sonstigen Nachweis vorlegt.
- 155 Die beiden Fragen stellen sich im Hinblick auf die Anwendung des § 175 AO. Wie bereits eingangs geschildert, handelt es sich dabei um eine Verfahrensvorschrift, die ausnahmsweise eine Durchbrechung der Bestandskraft eines Steuerbescheids ermöglicht. Voraussetzung dafür ist der Eintritt eines „rückwirkenden Ereignisses“.
- 156 Im Ausgangsverfahren ist die Durchbrechung der Bestandskraft insbesondere im Hinblick auf das Streitjahr 1997 von Bedeutung, weil der entsprechende Steuerbescheid nicht durch einen Vorbehalt der Nachprüfung „offen“ gehalten wurde.
- 157 Die Kläger des Ausgangsverfahrens können nach § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe f EStG in der in diesem Jahr geltenden Fassung nur dann eine Anrechnung von Körperschaftsteuer erreichen, wenn die anrechenbare Körperschaftsteuer auch bei den steuerpflichtigen Einkünften erfasst wird. Das ist aber bei bestandskräftigen Bescheiden, die nicht mehr „offen“ sind, grundsätzlich nicht möglich.

a) Zur ersten Unterfrage: Steuerbescheinigung als „rückwirkendes Ereignis“

- 158 Es ist vor diesem Hintergrund für das Ausgangsverfahren von entscheidender Bedeutung, ob die Kläger sich auf ein „rückwirkendes Ereignis“ im Sinne von § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO berufen können.
- 159 Das vorlegende Gericht nennt als mögliches „rückwirkendes Ereignis“ in seiner ersten Unterfrage zur vierten Vorlagefrage die Vorlage einer Steuerbescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG. Dies liegt in der Tatsache begründet, dass die Steuerbescheinigung eine materiell-rechtliche Anrechnungsvoraussetzung darstellte und keinen bloßen formal-rechtlichen Nachweis der Körperschaftsteuerbelastung.

- 160 Da der deutsche Gesetzgeber aber – wie ebenfalls eingangs geschildert – im Jahr 2004 in § 175 Absatz 2 Satz 2 festgelegt hat, dass die Vorlage einer Steuerbescheinigung kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO sein soll, hält das vorlegende Gericht eine Prüfung für erforderlich, ob diese Änderung gemeinschaftsrechtlichen Bedenken begegnet.
- 161 Die Bundesregierung ist der Meinung, dass die Änderung des § 175 AO durch § 175 Absatz 2 Satz 2 AO gemeinschaftsrechtlich unbedenklich war.
- 162 Das ergibt sich bereits daraus, dass der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Bestandskraft von Verwaltungsakten aus Gründen der Rechtssicherheit anerkennt. Vor diesem Hintergrund muss es gemeinschaftsrechtlich unbedenklich sein, wenn ein Mitgliedstaat eine Vorschrift, die ausnahmsweise eine Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden erlaubt, nachträglich so ändert, dass der Bestandskraft größeres Gewicht verliehen wird – dazu unter (a).
- 163 Der Gerichtshof hat es außerdem vor dem Hintergrund des Effektivitätsprinzips für zulässig gehalten, dass ein Mitgliedstaat nationale Verfahrensbestimmungen anpasst, auch wenn dies dazu führt, dass bestehende Ansprüche nicht mehr geltend gemacht werden können. Der Gerichtshof fordert diesbezüglich lediglich, dass die Anspruchsteller ausreichend Zeit haben müssen, sich auf die neue Rechtslage einzustellen – dazu unter (b).
- 164 Die Neuregelung ist auch nicht etwa deswegen gemeinschaftsrechtlich bedenklich, weil sie sich gezielt auf die Begrenzung bestimmter Urteile des Gerichtshofs richten würde – dazu unter (c).
- 165 Wie bereits das vorlegende Gericht in seinem Vorlagebeschluss feststellt, verstößt die geänderte Verfahrensbestimmung des § 175 Absatz 2 Satz 2 AO schließlich auch nicht gegen den Äquivalenzgrundsatz – dazu unter (d).

(a) Grundsatz: Wahrung der Bestandskraft

- 166 Der Gerichtshof betont in ständiger Rechtsprechung, dass es aus Gründen der Rechtssicherheit nicht zu beanstanden ist, wenn Entscheidungen der Verwaltung bestandskräftig werden und diese Bestandskraft nicht mehr durchbrochen werden kann.

167 Im Urteil in der Rechtssache *Kühne & Heitz* heißt es hierzu wörtlich:

„Die Rechtssicherheit gehört zu den im Gemeinschaftsrecht anerkannten allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Die Bestandskraft einer Verwaltungsentscheidung, die nach Ablauf angemessener Klagefristen oder Erschöpfung des Rechtswegs eingetreten ist, trägt zur Rechtssicherheit bei. Daher verlangt das Gemeinschaftsrecht nicht, dass eine Verwaltungsbehörde grundsätzlich verpflichtet ist, eine bestandskräftige Verwaltungsentscheidung zurückzunehmen.“⁴⁸

168 Der Gerichtshof hat eine Durchbrechung der Bestandskraft nur unter engen Voraussetzungen für gemeinschaftsrechtlich geboten gehalten. Dazu gehört unter anderem eine nach nationalem Recht zu beurteilende gesetzliche Befugnis der Behörde zur Korrektur von Verwaltungsakten. Eine solche fehlt jedoch aufgrund des neu gefassten § 175 Absatz 2 Satz 2 AO gerade.

169 Der Gerichtshof hat es außerdem als Voraussetzung für eine Durchbrechung der Rechtskraft angesehen, dass der Betroffene alle zur Verfügung stehenden rechtliche Schritte unternommen hat, um die Bestandskraft der Entscheidung zu verhindern.⁴⁹ Hier ist es aber offensichtlich gerade so, dass die Kläger des Ausgangsverfahrens bzw. ihr Rechtsvorgänger es unterlassen haben, gegen den ursprünglichen Steuerbescheid für das Jahr 1997 vorzugehen.

170 Gerade vor dem Hintergrund des letztgenannten Aspektes ist es nicht zu beanstanden, wenn es in einer Konstellation wie der vorliegenden nicht zu einer Durchbrechung der Bestandskraft kommt.

(b) Keine Verletzung des Effektivitätsprinzips durch die Änderung

171 Nach Auffassung der Bundesregierung verstieß es auch nicht gegen das Effektivitätsprinzip, dass der deutsche Gesetzgeber – in Abweichung von der bis dahin geltenden Rechtsprechung der Finanzgerichte – die Vorlage einer Steuerbescheinigung mit Wirkung zum 29. Oktober 2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO eingestuft hat.

⁴⁸ Urteil des Gerichtshofs vom 13. Januar 2004 in der Rechtssache C-453/00, *Kühne & Heitz*, Slg. 2004, I-837, Rn. 24; vgl. auch Urteil des Gerichtshofs vom 19. September 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-392/04 und C-422/04, *i-21 Germany* und *Arcor*, Slg. 2006, I-8559, Rn. 51.

⁴⁹ Urteil des Gerichtshofs vom 19. September 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-392/04 und C-422/04, *i-21 Germany* und *Arcor*, Slg. 2006, I-8559, Rn. 53.

- 172 An dieser Stelle ist noch einmal daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung – mangels einer einschlägigen Gemeinschaftsregelung – die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats sind; sie dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzprinzip), und die Ausübung der durch die Gemeinschaftsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip).⁵⁰
- 173 Zum Effektivitätsprinzip hat der Gerichtshof wiederholt ausgeführt, dass die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.⁵¹
- 174 Der Gerichtshof hat außerdem – wiederum im Hinblick auf Ausschlussfristen – deutlich gemacht, dass es dem Gesetzgeber aus Gründen der praktischen Wirksamkeit nicht verwehrt ist, Verfahrensmodalitäten zu ändern und restriktiver auszugestalten. Dazu heißt es im Urteil *Grundig Italiana* wörtlich:
- „Der Effektivitätsgrundsatz verbietet eine rückwirkende Anwendung einer neuen, kürzeren und gegebenenfalls für den Abgabepflichtigen restriktiveren Frist als die vorher geltende nicht vollständig, soweit diese Anwendung die Geltendmachung der Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger nationaler Abgaben betrifft, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Frist noch nicht eingeleitet worden war, sich jedoch auf Beträge bezieht, die während der Anwendung der alten Frist gezahlt wurden.
- Denn da sich die Modalitäten der Erstattung der rechtsgrundlos erhobenen nationalen Abgaben nach nationalem Recht richten, unterliegt die Frage der Möglichkeit einer rückwirkenden Anwendung derartiger Modalitäten ebenfalls diesem Recht, solange diese rückwirkende Anwendung die Wahrung des Effektivitätsgrundsatzes nicht beeinträchtigt.“⁵²
- 175 Nach Auffassung der Bundesregierung ist eine ähnliche Wertung geboten, wenn die rückwirkende Durchbrechung der Bestandskraft von Steuerbescheiden eingeschränkt

⁵⁰ Urteil des Gerichtshofs vom 19. September 2006 in den verbundenen Rechtssachen C-392/04 und C-422/04, *i-21 Germany* und *Arcor*, Slg. 2006, I-8559, Rn. 57 mit weiteren Nachweisen.

⁵¹ Urteil des Gerichtshofs vom 17. November 1998 in der Rechtssache C-228/96, *Aprile*, Slg. 1998, I-7141, Rn. 19 mit weiteren Nachweisen.

⁵² Urteil des Gerichtshofs vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00, *Grundig Italiana*, Slg. 2002, I-8003, Rn. 35, 36.

wird. Denn wie bei der Verkürzung von Ausschlussfristen wird dadurch die Möglichkeit des Steuerpflichtigen modifiziert, ändernd auf vergangene Sachverhalte einzuwirken.

176 Im Hinblick auf die Verkürzung von Ausschlussfristen hat der Gerichtshof gefordert, dem Steuerpflichtigen eine Übergangsfrist einzuräumen, um ihm für eine begrenzte Zeit weiterhin die Möglichkeit einzuräumen, seine Rechte unter den bekannten Voraussetzungen geltend zu machen.

177 Wörtlich heißt es dazu im Urteil *Grundig Italiana*:

„Wenn in diesem Zusammenhang der Grundsatz der Effektivität auch nicht verbietet, dass eine nationale Regelung die Frist verkürzt, innerhalb deren die Erstattung von unter Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gezahlten Beträgen gefordert werden kann, so gilt dies doch unter der Voraussetzung, dass nicht nur die neu festgesetzte Frist angemessen ist, sondern dass die neue Regelung auch eine Übergangsregelung enthält, die dem Einzelnen eine Frist einräumt, die ausreicht, um nach Erlass der Regelung die Erstattungsansprüche geltend zu machen, die er unter der alten Regelung hätte geltend machen können. [...].

Daher muss die Übergangsfrist so bemessen sein, dass den Abgabepflichtigen, die ursprünglich der Ansicht waren, über die alte Antragsfrist zu verfügen, eine angemessene Zeit bleibt, um ihren Anspruch auf Erstattung geltend zu machen, wenn ihr Antrag bereits nach der neuen Frist verspätet ist. Sie müssen auf alle Fälle die Möglichkeit erhalten, ihren Antrag nicht mit der Überstürzung vorzubereiten, zu der sie eine Dringlichkeit zwingen würde, die außer Verhältnis zu den Fristen steht, auf die sie ursprünglich zählen durften.“⁵³

178 Die Bundesregierung ist der Auffassung, dass den betroffenen Steuerpflichtigen hier eine angemessene Zeit zur Verfügung stand, um durch die Vorlage von Steuerbescheinigungen eine rückwirkende Anrechnung von Körperschaftsteuer für die fraglichen Streitjahre zu erlangen. Von der Notwendigkeit einer überstürzten Vorbereitung kann nicht die Rede sein, auch wenn hier keine explizite Übergangsfrist eingeräumt wurde.

179 Es hätte nämlich von vornherein den Steuerpflichtigen, die Beteiligungen an Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hielten, obliegen, sich um Bescheinigungen über die Vorbelastung mit Körperschaftsteuer zu bemühen und diese vorzulegen. Denn ihnen musste aufgrund der gesetzlichen Regelung in § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG klar sein, dass eine Anrechnung von Körperschaftsteuer nur bei Vorlage einer Steuerbescheinigung möglich sein würde.

⁵³ Urteil des Gerichtshofs vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00, *Grundig Italiana*, Slg. 2002, I-8003, Rn. 37, 38 (Unterstreichungen hinzugefügt).

- 180 Auch wenn man unterstellt, dass die Steuerpflichtigen zunächst nicht mit der Möglichkeit rechneten, in grenzüberschreitenden Situationen eine Anrechnung erreichen zu können, hätten sie sich spätestens bei Erlass des Urteils in der Rechtssache *Verkooijen*⁵⁴ um entsprechende Nachweise kümmern müssen.
- 181 Mit Erlass dieses Urteils stand fest, dass ein Mitgliedstaat, der ein System zur Abmilderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Dividenden unterhält, dieses auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwenden muss. Der Gerichtshof hat unter Hinweis darauf, dass die in der Rechtssache *Meilicke I* erbetene Auslegung bereits Gegenstand der Rechtssache *Verkooijen* war, den Antrag der Bundesregierung auf Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Urteils *Meilicke I* abgelehnt.⁵⁵
- 182 Mit anderen Worten: Seit Juni 2000 musste den Steuerpflichtigen bewusst sein, dass sie auch in grenzüberschreitenden Situationen eine Anrechnung erreichen konnten, zumal der deutsche Gesetzgeber in der Begründung des *Steuersenkungsgesetzes* im gleichen Jahr gemeinschaftsrechtliche Bedenken (und eine entsprechende Beanstandung durch die Kommission) als Grund für die Ersetzung des Vollarrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren nannte.⁵⁶
- 183 Das wird am Beispiel der Kläger des Ausgangsverfahrens deutlich. Diese hatten mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 an das Finanzamt Bonn-Innenstadt (Anlage 5) die Anrechnung dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer auf die deutsche Einkommensteuerschuld verlangt.
- 184 Die Kläger des Ausgangsverfahrens hatten seit diesem Datum fast vier Jahre bis zum Inkrafttreten der Änderung des § 175 AO Zeit, um durch die Vorlage von Steuerbescheidungen eine Durchbrechung bereits bestandskräftiger Verwaltungsakte zu erreichen. Es gab für sie keinen Grund anzunehmen, dass die Anrechnung – entgegen der eindeutigen Bestimmungen des deutschen Rechts – ohne Vorlage geeigneter Nachweise möglich sein würde.
- 185 Die Bundesregierung hält es gemeinschaftsrechtlich nicht für bedenklich, dass sich der Gesetzgeber fast vier Jahre nach Außerkrafttreten des Vollarrechnungsverfahrens dafür

⁵⁴ Urteil des Gerichtshofs vom 6. Juni 2000 in der Rechtssache C-35/98, *Verkooijen*, Slg. 2000, I-4071.

⁵⁵ Urteil des Gerichtshofs vom 6. März 2007 in der Rechtssache C-292/04, *Meilicke*, Slg. 2007, I-1835, Rn. 36-41.

⁵⁶ Deutscher Bundestag, Drucksache 14/2683 vom 15. Februar 2000, S. 95 (Anlage 6).

entschloss, bestimmte verfahrensrechtliche Modifikationen vorzunehmen, die sich auch auf dieses System auswirkten.

- 186 Der Gesetzgeber handelte vielmehr – im Hinblick auf das Anrechnungsverfahren – zu einem Zeitpunkt, zu dem ein objektiver Betrachter davon ausgehen konnte, dass die Neuregelung nur noch wenige Altfälle betreffen würde und außerdem nur solche, in denen Bestandskraft eingetreten war, die aus Gründen der Rechtssicherheit grundsätzlich vom Gemeinschaftsrecht geschützt wird. Außerdem ging es ganz überwiegend um rein inländische Sachverhalte, die durch die Änderung des § 175 AO genauso betroffen waren wie grenzüberschreitende.
- 187 Selbst wenn man der Auffassung wäre, dass es nach der Änderung des § 175 AO noch für einen Übergangszeitraum hätte möglich sein müssen, durch Vorlage einer Steuerbescheinigung eine Durchbrechung der Bestandskraft zu erreichen, wäre dieser Zeitraum im Ausgangsfall verstrichen, ohne dass die Kläger entsprechende Bescheinigungen vorgelegt hätten.
- 188 Der Gerichtshof hat in der Rechtssache *Grundig Italiana* deutlich gemacht, dass eine fehlende oder zu kurze Übergangsfrist vor dem Hintergrund des Effektivitätsprinzips nicht dazu führt, dass der alte Rechtszustand unbegrenzt fort gilt. Das nationale Gericht muss vielmehr die Neuregelung nach Ablauf einer angemessenen Übergangsfrist anwenden:
- „Stellt das nationale Gericht fest, dass eine vom nationalen Gesetzgeber festgelegte Übergangszeit [...] unzureichend ist, so muss dies nicht dazu führen, dass jede rückwirkende Anwendung der neuen Antragsfrist ausgeschlossen ist. Der Effektivitätsgrundsatz gebietet nämlich den Ausschluss einer derartigen rückwirkenden Anwendung nur insoweit, als dies für seine Wahrung notwendig ist. Daher müssen Anträge, die nach Ablauf einer ausreichenden Übergangszeit, die in einem Fall wie dem vorliegenden Ausgangsverfahren mit sechs Monaten anzusetzen ist, der neuen Antragsfrist unterworfen werden können, auch wenn sie sich auf die Erstattung von Beträgen beziehen, die vor dem Inkrafttreten der Regelung, die diese neue Frist vorsieht, gezahlt worden sind.“⁵⁷

(c) Keine gezielte Begrenzung bestimmter Urteile des Gerichtshofs

- 189 Der Änderung des § 175 AO kann auch nicht entgegen gehalten werden, sie sei gezielt darauf gerichtet gewesen, die Wirkungen bestimmter Urteile des Gerichtshofs zu begren-

⁵⁷ Urteil des Gerichtshofs vom 24. September 2002 in der Rechtssache C-255/00, *Grundig Italiana*, Slg. 2002, I-8003, Rn. 41.

zen. Denn die Änderung in § 175 Absatz 2 Satz 2 AO sollte dazu dienen, eine bestimmte Auslegung des nationalen Rechts durch die nationale Finanzgerichtsbarkeit zu korrigieren, und zwar aus systematischen Gründen.

- 190 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass der nationale Gesetzgeber nicht nach Verkündung eines Urteils des Gerichtshofes, dem zufolge bestimmte Rechtsvorschriften mit dem EG-Vertrag unvereinbar sind, eine Verfahrensregel erlassen kann, die speziell die Möglichkeiten einschränkt, auf Erstattung der Abgaben zu klagen, die aufgrund dieser Rechtsvorschriften zu Unrecht erhoben worden sind.⁵⁸
- 191 Hier ist es ganz offensichtlich, dass die Änderung des § 175 AO zum 29. Oktober 2004 keine Reaktion des deutschen Gesetzgebers auf das Urteil *Meilicke I* war. Denn das Urteil *Meilicke I* erging erst im März 2007. Außerdem ging der Gesetzgeber bereits seit Mitte 2000 davon aus, dass das Anrechnungsverfahren nicht mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar war. Das war ausweislich der Gesetzesbegründung der Grund für die Ersetzung des Anrechnungsverfahrens durch das Halbeinkünfteverfahren⁵⁹, ohne dass es gleichzeitig zu einer Änderung des § 175 AO gekommen wäre.
- 192 Der Gerichtshof hat seine Ausführungen zur gezielten Begrenzung von Urteilswirkungen noch dahingehend präzisiert, dass
- „der Erlass einer Regelung durch einen Mitgliedstaat, durch die der Anspruch auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge rückwirkend beschränkt wird, um den möglichen Auswirkungen eines Urteils des Gerichtshofes vorzubeugen, nach dem das Gemeinschaftsrecht der Beibehaltung einer innerstaatlichen Abgabe entgegensteht, nur dann gegen das Gemeinschaftsrecht [verstößt], nämlich gegen Artikel 10 EG, wenn diese Regelung spezifisch diese Abgabe betrifft; es obliegt dem nationalen Gericht, dies zu prüfen. Folglich stellt die Rückwirkung einer solchen Maßnahme an sich keinen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht dar, sofern die Maßnahme nicht spezifisch die Abgabe betrifft, die Gegenstand eines Urteils des Gerichtshofes gewesen ist.“⁶⁰
- 193 Die Änderung des § 175 AO betraf nicht spezifisch die Abgaben, die Gegenstand der Rechtsprechung des Gerichtshofs waren (zum Beispiel in den Urteilen *Lenz* und *Manninen*). Der deutsche Gesetzgeber hat vielmehr zu erkennen gegeben, dass er durch die Neuregelung die Rechtsfolgen systematisieren wollte, die im Steuerrecht an die Vorlage bestimmter Belege geknüpft sind.

⁵⁸ Urteil des Gerichtshofs vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-147/01, *Weber's Wine World*, Slg. 2003, I-11365, Rn. 86 mit weiteren Nachweisen.

⁵⁹ Deutscher Bundestag, Drucksache 14/2683 vom 15. Februar 2000, S. 95 (Anlage 6).

⁶⁰ Urteil des Gerichtshofs vom 2. Oktober 2003 in der Rechtssache C-147/01, *Weber's Wine World*, Slg. 2003, I-11365, Rn. 92 (Unterstreichungen hinzugefügt).

- 194 Die Bundesregierung hat bereits oben bei der Darstellung des nationalen Rechts darauf hingewiesen, dass der *Bundesfinanzhof* eine Rechtsprechung geprägt hatte, wonach die Vorlage einer Steuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO galt.
- 195 So heißt es zum Beispiel in einem Urteil des *Bundesfinanzhofs* vom 18. April 2000:
 „Ein rückwirkendes Ereignis [im Sinne des § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO] liegt vor, wenn es sich in der Weise auswirkt, dass der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist. Ob diese Voraussetzung vorliegt, entscheidet sich nach dem im Einzelfall anzuwendenden materiellen Steuergesetz [...]. Die Voraussetzungen dieser Bestimmungen sind mit der nachträglichen Vorlage der Steuerbescheinigung erstmals und mit Wirkung für die Streitjahre erfüllt [...]“⁶¹
- 196 Eine weitere Ausweitung erfuhr diese Rechtsprechung im Jahr 2003, als der *Bundesfinanzhof* entschied, dass auch die Vorlage einer Spendenbescheinigung ein rückwirkendes Ereignis sei.⁶² Erst diese Entscheidung im Hinblick auf Spendenbescheinigungen war der Auslöser für die Neuregelung.
- 197 Diese Rechtsprechung hatte nämlich zur Folge, dass nunmehr jede Bescheinigung, die auch als unmittelbares Tatbestandsmerkmal eines Steuergesetzes erfasst war, eine Durchbrechung der Rechtskraft von Steuerbescheiden nach § 175 Absatz 1 Nummer 2 AO herbeiführen konnte. Auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen bezüglich der verspäteten Vorlage kam es nicht an.
- 198 Entsprechend heißt es in der Begründung zum *Richtlinien-Umsetzungsgesetz*, durch das § 175 Absatz 2 Satz 2 AO eingefügt wurde:
 „Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Erteilung bzw. Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO, wenn ihre Vorlage Bestandteil des materiellen Besteuerungstatbestandes ist. [...] In allen anderen Fällen ist sie lediglich Beweismittel.
 In beiden Fällen soll grundsätzlich nur der Nachweis erbracht werden, dass eine bestimmte steuerrechtlich relevante Tatsache auch wirklich vorliegt. Obwohl letztlich in beiden Fällen das gleiche Ergebnis erreicht werden soll, ergeben sich durch die BFH-Rechtsprechung erhebliche verfahrensrechtliche Unterschiede.
 [...]“

⁶¹ Urteil des *Bundesfinanzhofs* vom 18. April 2000, VIII R 75/98, BFHE 192, 80.

⁶² Urteil des *Bundesfinanzhofs* vom 6. März 2003, XI R 13/02, BFHE 201, 421.

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

[...]“⁶³

- 199 Aus alledem ergibt sich, dass das Effektivitätsprinzip der Änderung des § 175 AO auch nicht aus dem Grund entgegen stand, dass es sich dabei um eine gezielte Begrenzung der Reichweite der Rechtsprechung des Gerichtshofs gehandelt hätte. Denn der deutsche Gesetzgeber wollte lediglich bestimmte Aspekte des nationalen Verfahrensrechts systematisieren. Aus diesem Grunde ist auch der Wortlaut des § 175 Absatz 2 Satz 2 AO ganz allgemein gefasst („Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis.“) und nicht speziell auf Körperschaftsteuerbescheinigungen im Sinne der §§ 44, 45 KStG gemünzt. § 175 Absatz 2 Satz 2 AO betrifft beispielsweise auch Spendenbescheinigungen, Nachweise über den Denkmalschutz sowie über körperliche Behinderungen.

(d) Kein Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip

- 200 Dem vorlegenden Gericht ist schließlich in seiner unter VI. 4. a. ee.⁶⁴ geäußerten Meinung zuzustimmen, dass es durch die Änderung des § 175 AO nicht zu einer verbotenen Ungleichbehandlung gekommen ist. Denn die geänderte Vorschrift wirkt ebenso wie die Durchführungsbestimmung in Artikel 97 § 9 Absatz 3 EGAO unterschiedslos für Inlands- und Auslandssachverhalte. Wie soeben ausgeführt, hatte sie darüber hinaus nicht nur für das Anrechnungsverfahren Bedeutung, sondern für sämtliche Verfahren, in denen es zu einer nachträglichen Vorlage von Bescheinigungen oder Bestätigungen kommt.
- 201 Es ist auch nicht nachvollziehbar, wenn die Kläger des Ausgangsverfahrens meinen, es liege eine verbotene Gleichbehandlung von Ungleichen vor, wenn offene Gewinnausschüttungen gleich behandelt werden, unabhängig davon, ob es sich um rein inländische oder um grenzüberschreitende Ausschüttungen handelt.

⁶³ Deutscher Bundestag, Drucksache 15/4050 vom 27. Oktober 2004, S. 61 („Zu Nummer 4a“) (Anlage 7).

⁶⁴ Vgl. S. 59 des Vorlagebeschlusses (deutsche Fassung).

- 202 Die Kläger sind der Auffassung, es sei geboten, offene grenzüberschreitende Ausschüttungen wie verdeckte Ausschüttungen zu behandeln, bei denen die Vorlage einer Steuerbescheinigung gemäß Artikel 97 § 9 Absatz 3 Satz 2 EGAO weiterhin als rückwirkendes Ereignis gilt.
- 203 Die Bundesregierung kann diese Auffassung nicht teilen. Denn der Anteilseigner hatte bei einer offenen grenzüberschreitenden Ausschüttung ab dem Zeitpunkt der Ausschüttung Kenntnis von dieser und konnte sich um die entsprechende Nachweise bemühen. Er hatte es bei diesen Ausschüttungen außerdem in der Hand, durch die Einlegung von Rechtsbehelfen den Bescheid „offen“ zu halten. Dagegen konnten bei einer verdeckten Ausschüttung Körperschaftsteuerbescheinigungen erst nach Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung durch die Außenprüfung erstellt werden.

(e) Fazit

- 204 Aus alledem ergibt sich, dass die Änderung des § 175 AO durch § 175 Absatz 2 Satz 2 AO weder vor dem Hintergrund des Effektivitätsprinzips noch des Äquivalenzprinzips gemeinschaftsrechtlichen Bedenken begegnet. Sie trägt vielmehr durch den erweiterten Schutz der Bestandskraft dem gemeinschaftsrechtlich anerkannten Grundsatz der Rechtssicherheit Rechnung.

b) Zur zweiten Unterfrage: Bedeutung anderer Nachweise

- 205 In der zweiten Unterfrage zur vierten Vorlagefrage geht es um die Rechtsfolgen der Vorlage sonstiger Nachweise, die nicht die Merkmale einer Steuerbescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG erfüllen.
- 206 Die Bundesregierung hat bereits in ihrer Antwort auf die zweite Vorlagefrage darauf hingewiesen, dass die Körperschaftsteuerbescheinigung im Rahmen des Anrechnungsverfahrens eine besondere Funktion erfüllte. Das galt sowohl im Hinblick auf die exakte Nachvollziehbarkeit der steuerlichen Vorbelastung der Dividende als auch wegen der Haftungsfolgen, die an die Ausstellung einer solchen Bescheinigung geknüpft waren.
- 207 Vor diesem Hintergrund wäre es nicht zu beanstanden, wenn die Vorlage einer „echten“ Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des §§ 44, 45 KStG im Hinblick auf die Durch-

brechung der Bestandskraft andere Rechtsfolgen nach sich zöge als die Vorlage sonstiger Nachweise.

- 208 Die Bundesregierung hat bereits bei ihrer Antwort auf die erste Unterfrage ausgeführt, dass das Effektivitätsprinzip dieser Sichtweise nicht entgegensteht, weil es nicht so zu verstehen ist, dass eine möglichst breite Durchbrechung der Bestandskraft geboten wäre.
- 209 Auch das Äquivalenzprinzip wird durch die Sichtweise der Bundesregierung nicht verletzt, denn es werden Sachverhalte ungleich behandelt, die – im Hinblick auf die Nachweisfunktion und die Haftungsfolgen – nicht gleichwertig sind (Vorlage einer „echten“ Körperschaftsteuerbescheinigung einerseits und sonstiger Nachweise andererseits).
- 210 Nach alledem wäre es gemeinschaftsrechtlich unbedenklich, wenn nur die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes Ereignis zur Durchbrechung der Bestandskraft eines Steuerbescheides führte, während durch die Vorlage eines sonstigen Nachweises diese Rechtsfolge nicht erreichbar wäre.
- 211 Die Bundesregierung möchte allerdings abschließend darauf hinweisen, dass diese Fragestellung nur hypothetischer Natur ist. Denn seit der Änderung des § 175 Absatz 2 Satz 2 AO im Jahre 2004 ist sowohl bei der Vorlage einer Steuerbescheinigung als auch bei der Vorlage sonstiger Nachweise die Durchbrechung der Bestandskraft eines Steuerbescheids ausgeschlossen.

IV. Ergebnis

- 212 Vor diesem Hintergrund sind die Fragen aus Sicht der Bundesregierung wie folgt zu beantworten:
1. Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 56 und 58 EG sowie der Äquivalenz- und der Effektivitätsgrundsatz stehen einer Regelung wie § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 EStG nicht entgegen, wenn diese in der Weise angewandt wird, dass die Körperschaftsteuer eines anderen Mitgliedsstaats, die von der ausschüttenden Gesellschaft geschuldet wird, im Staat des Anteilseigners in der tatsächlich geschuldeten Höhe auf die Einkommensteuer angerechnet wird, und zwar begrenzt durch die Höhe der Einkommensteuer, die im letztgenannten Staat auf diese Dividende entfällt.
 2. Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 56 und 58 EG sowie der Äquivalenz- und der Effektivitätsgrundsatz stehen einer Regelung wie § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG nicht entgegen, wo-

nach die Anrechnung der Körperschaftsteuer die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44 ff. KStG erfordert, die u.a. den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer sowie die Zusammensetzung der Leistung nach den unterschiedlichen Teilen des verwendbaren Eigenkapitals auf der Grundlage einer speziellen Eigenkapitalgliederung im Sinne des § 30 KStG enthalten muss, weil nur solche Nachweise, die die tatsächliche Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer klar und nachvollziehbar ausweisen, zu einer Anrechnung berechtigen können.

3. Die Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 56 und 58 EG sowie der Äquivalenz- und der Effektivitätsgrundsatz gebieten es nicht, die Höhe der Körperschaftsteuerbelastung zu schätzen und ggf. dabei auch mittelbare Vorbelastungen mit Körperschaftsteuer zu berücksichtigen.
4. a) Der Äquivalenz- und der Effektivitätsgrundsatz sind nicht dahingehend zu verstehen, dass sie einer Regelung wie § 175 Absatz 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Artikel 97 § 9 Absatz 3 EGAO entgegenstehen, wonach u.a. die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung ab dem 29. Oktober 2004 nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gilt, so dass die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer bei bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen verfahrensrechtlich ausscheidet, ohne dass ausdrücklich eine Übergangsfrist zur Geltendmachung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer eingeräumt wurde.
 b) Der Äquivalenz- und der Effektivitätsgrundsatz sind nicht dahingehend zu verstehen, dass sie einer Regelung wie § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 AO entgegenstehen, wonach ein Steuerbescheid nur zu ändern ist, soweit ein rückwirkendes Ereignis im materiell-rechtlichen Sinne eintritt.

Blaschke

Blaschke

Die Übereinstimmung
mit dem Original
wird beglaubigt

Blaschke

V. Anlagenverzeichnis

- Anlage 1 Schön, Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa, S. 718 ff. (Rn. 86 mit Fn. 25)
- Anlage 2 Schreiben der niederländischen Finanzverwaltung vom 1. September 2008 (Rn. 88 mit Fn. 26 und Rn. 94 mit Fn. 29)
- Anlage 3 *Der Spiegel*, Ausgabe 13/2009, S. 64 ff. (Rn. 91 mit Fn. 28)
- Anlage 4 Schreiben der *Credit Suisse* vom 29. Mai 2008 (Rn. 132 f.)
- Anlage 5 Schreiben des Herrn *Meilicke* vom 30. Oktober 2000 (Rn. 183)
- Anlage 6 Deutscher Bundestag, Drucksache 14/2683 vom 15. Februar 2000, S. 95 (Rn. 182 mit Fn. 56 und Rn. 191 mit Fn. 59)
- Anlage 7 Deutscher Bundestag, Drucksache 15/4050 vom 27. Oktober 2004, S. 61 (Rn. 198 mit Fn. 63)

Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa

von

Prof. Dr. Wolfgang Schön

Direktor am Max-Planck-Institut
für Geistiges Eigentum,
Wettbewerbs- und Steuerrecht,
München

2005

ols
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Anlage 1

052

besteuert und in eine gesonderte Rücklage eingestellt, die auch nach einer späteren Realisation der Wertsteigerung bestehen blieb.⁹³ Diese Steuerwürde bei einem späteren Absinken des Wertes nicht erstattet; Abschreibungen auf den Aufstockungsbetrag waren nicht zulässig. Wurde die Rücklage um Nennkapital umgewandelt, so galt eine Abgeltungssteuer von 10%, wobei die bereits gezahlten 2% angerechnet wurden. Nur im Fall der Ausschüttung fand eine volle Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft statt. Ebenso wie diese früheren inflationsbedingten „Scheingewinne“ werden künftig auch die aufgrund der *fair value*-Bewertung entstehenden Buchgewinne behandelt.

Im Ergebnis werden die betroffenen Gesellschaften neben dem IAS-Abschluss eine weitere Bilanz aufstellen müssen, die dem E.G.L.S. und den steuerlichen Regelungen entspricht.⁹⁴ Das neue Recht verlangt die Führung von zwei zusätzlichen Steuerbüchern, aus denen sich die Abweichungen zwischen der IAS-Bilanz und einem Abschluss nach den Normen des griechischen Bilanz- und Steuerrechts ergeben.⁹⁵ Aus praktischer Sicht könnte man daher durchaus von einer (dem griechischen Recht bislang unbekannt) separaten Steuerbilanz sprechen.⁹⁶ Diese weitgehende Trennung von Handels- und Steuerbilanz wird in der Literatur jedoch als Fortschritt angesehen.⁹⁸

4. Niederlande

a) Ausgangssituation

Das niederländische Handelsbilanzrecht ist für alle Unternehmen (Gesellschaften oder Einzelunternehmer – „*eenmanszaak*“) im Gesetzbuch über den Wertpapierhandel (*Wetboek van Koophandel, WvK*) und für Körperschaften

93 *Mastos*, in Perakis, Art. 140, Rz. 32 ff. (im Erscheinen); dies ging allerdings aus dem Gesetz nicht ganz eindeutig hervor, so dass stets eine gewisse Unsicherheit bestehen blieb.

94 Zum System der griechischen Unternehmensbesteuerung seit 1992 vgl. *Mastos*, S. 60 ff.; *Finokaliotis*, in Lang, S. 270 ff.

95 *Mastos*, *Deltio Forologikis Nomothestas* 2003, S. 286, 294, *Grigoratos*, *Deltio Forologikis Nomothestas* 2003, S. 762, 771.

96 Zu den Dokumentationspflichten in Griechenland vgl. *Stavropoulos*, ET 2003, S. 134, 134.

97 *Mastos*, in Perakis, Art. 140, Rz. 3 ff. (im Erscheinen).

98 *Mastos*, *Deltio Forologikis Nomothestas* 2003, S. 286, 295.

en⁹⁹ zusätzlich im Bürgerlichen Gesetzbuch (*Burgerlijk Wetboek, BW*) geregelt.¹⁰⁰ Daneben existieren für die Wirtschaftsprüfer verbindliche „Richtlinien für die Jahresberichterstattung“, die der *Raad voor de Jaarverslaggeving (RJ)* erstellt.¹⁰¹

Das niederländische Steuerrecht¹⁰² geht schon im Ansatzpunkt nicht vom handelsbilanziellen Ergebnis eines Wirtschaftsjahres aus, sondern betrachtet in erster Linie den Totalgewinn (auch Gesamtgewinn genannt, Art. 3.8 *Wet IB 2001*), der nach „gutem Kaufmannsbrauch“ (*goed koopmansgebruik*) auf die Steuerabschnitte verteilt wird (Art. 3.25 *Wet IB 2001*).¹⁰³ Der unbestimmte Rechtsbegriff „guter Kaufmannsbrauch“ wird im niederländischen Steuerrecht schon seit 1893 verwendet und durch die steuerliche Rechtsprechung konkretisiert. Allgemein geht man davon aus, dass betriebswirtschaftlich anerkannte Methoden dem „guten Kaufmannsbrauch“ entsprechen, aber im Einzelfall durch andere steuerliche Prinzipien überlagert werden können.¹⁰⁴

Die weitgehende Unabhängigkeit von handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Gewinnermittlung ist dadurch zu erklären, dass detaillierte Rechtsnormen zur Handelsbilanz bis 1971 nicht existierten.¹⁰⁵ Die Prinzipien des „guten Kaufmannsbrauchs“ wurden in den 50-er und 60-er Jahren des letzten Jahrhunderts entwickelt, die handelsrechtlichen Grundsätze dagegen erst in den 70-er und 80-er Jahren. Die handelsrechtlichen Buchführungsprinzipien und der „gute Kaufmannsbrauch“ können also durchaus voneinander abweichen, der Steuerpflichtige ist auch nicht gehalten, die Handelsbilanz als

99: Hiervon interessierten in erster Linie die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, BV*) und die Aktiengesellschaft (*naamloze vennootschap, NV*).

100 *van Raad*, in Lang, S. 10.

101 Einzelheiten bei *Ossreicher/Spengel*, S. 330.

102 Geregelt v.a. im Einkommensteuergesetz vom 11.5.2000 (*Wet inkomstbelasting 2001, Wet IB 2001*).

103 Übersetzung zur Vorgängernorm (Art. 9 *Wet IB 1964*) bei *van Raad*, in Lang, S. 23: „Der im Kalenderjahr erzielte Gewinn wird nach gutem Kaufmannsbrauch bestimmt, wobei ein gleichbleibendes Prinzip eingehalten wird, das vom vermutlichen Ergebnis unabhängig ist und nur geändert werden kann, wenn guter Kaufmannsbrauch dies rechtfertigt.“, dazu auch *Essers*, S. 15, 17.

104 So die Rechtsprechung des Hoogen Raad seit 8.5.1957, BNB 1957/208; *Essers*, S. 17.

105 Bis 1970 basierte auch die Handelsbilanz auf dem Prinzip des „guten Kaufmannsbrauchs“, *Klaassen*, in *Ordelsteide*, S. 1910, 1935.

Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung zu verwenden.¹⁰⁶ In vielerlei Hinsicht können sich Unterschiede zwischen Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung ergeben, so etwa bei den Abschreibungs- und Bewertungsmethoden. Dennoch bestehen auch hier „faktische“ Beziehungen zwischen Handels- und Steuerbilanz. So erkennt beispielsweise die Finanzverwaltung von der Handelsbilanz abweichende Ansätze der Lebensdauer von Wirtschaftsgütern steuerlich nicht an. Insbesondere kleine Unternehmen versuchen, Steuer- und Handelsbilanz zumindest weitgehend aus der gleichen Datengrundlage zu entwickeln.¹⁰⁷

b) IAS Umsetzung

Nicht zuletzt aufgrund der traditionell starken internationalen Ausrichtung der niederländischen Wirtschaft orientiert sich die niederländische Rechnungslegung schon seit längerer Zeit an den IAS. Die oben genannten „Richtlinien für die Jahresberichterstattung“ lehnen sich weitgehend an die IAS an und geben einzelne Abweichungen ausdrücklich an.¹⁰⁸

Unter Ausnutzung der Optionen der IAS-Verordnung soll – so jedenfalls der gegenwärtige Stand des Gesetzgebungsverfahrens – ab 2005 die Anwendung der IAS sowohl für die Konzernabschlüsse nicht börsennotierter Unternehmen als auch für die Jahresabschlüsse aller Unternehmen auf freiwilliger Basis zugelassen werden.¹⁰⁹

c) Diskussion

Die Diskussion um die „Maßgeblichkeit“ wird auch in den Niederlanden schon seit mehreren Jahren unabhängig von der IAS-Diskussion geführt. Die Argumente unterscheiden sich dabei nicht grundsätzlich von denen, die in Deutschland vorgebracht werden.¹¹⁰ Gegner der Maßgeblichkeit weisen darauf hin, dass diese zu einer Verfälschung der Handelsbilanz durch steuerlich motivierte Normen oder Ansätze führen kann. Für die Maßgeblichkeit wird dagegen eingewandt, dass kein vernünftiger Grund ersichtlich ist gleichzeitig einen ausschüttungsfähigen Bilanzgewinn, steuerlich aber einen Verlust auszuweisen.

106 Oestreicher/Spengel, S. 352.

107 Klaassen, in Ordeltjeide, S. 1935.

108 Klaassen, in Ordeltjeide, S. 1923; Oestreicher/Spengel, S. 331.

109 Pressemitteilung des niederländischen Justizministeriums vom 9.4.2004.

110 Zusammenfassung bei Essers, S. 19 f.

Nach einer von Essers vertretenen vermittelnden Ansicht bedürfen Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zwar grundsätzlich einer Rechtfertigung, eine solche kann aber durchaus gefunden werden. Nach dieser Ansicht können die Interessen von Anteilseignern und Fiskus gerade nicht gleichgesetzt werden, weil der Fiskus grundsätzlich nicht bereit ist, seinen „Gewinnanteil“ im Unternehmen zu belassen. Da die Steuerbilanz im Gegensatz zur Handelsbilanz zwingend mit einem Abfluss von Liquidität im Unternehmen verbunden ist, kann die steuerliche Bewertung durchaus vorzuziehender gestaltet werden als die handelsrechtliche.¹¹¹

Dies erscheint zunächst überraschend, da nach deutschem Verständnis Abweichungen vom Maßgeblichkeitsgrundsatz meist zu einem höheren Gewinnergebnis in der Steuerbilanz führen. Dabei muss jedoch berücksichtigt werden, wie die zugrunde liegende Handelsbilanz geschaffen ist. Handelt es sich – wie in Deutschland – um eine „Gläubigerschutzbilanz“ können für steuerliche Zwecke gewinnerhöhende Korrekturen angezeigt sein, da der Fiskus im Unterschied zum typischen Gläubiger nicht vor einem überhöhten Gewinnergebnis geschützt werden muss. Handelt es sich dagegen – wie im Fall der IAS oder der Niederlande – um eine „kapitalmarktorientierte“ Bilanz, erfordert die oben beschriebene Gefahr eines vorzeitigen oder überhöhten Liquiditätsabflusses eher eine gewinnmindernde Korrektur.

Unabhängig davon merkt Essers jedoch an, dass eine Bestimmung der steuerlichen Bemessungsgrundlage allein aufgrund eines unbestimmten Rechtsbegriffs wie dem des „guten Kaufmannsbrauchs“ kaum empfehlenswert ist und auch in den Niederlanden erst nach jahrelanger Konkretisierung durch die Rechtsprechung und dank umfassender Verständigungsmöglichkeiten zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung einigemeinlich zuverlässig gehandhabt werden kann.

Im Hinblick auf die IAS-Verordnung hat sich an dieser Diskussion im Grunde nichts geändert, da das Handelsrecht die Anpassung an die IAS schon weitgehend vollzogen hat. In der Literatur werden zwar Probleme im Bezug auf die IAS-Einführung erörtert, so etwa die Frage, wie eine einheitliche Interpretation der IAS abgesichert werden kann oder in welchem Umfang die IAS eingeführt werden sollten, ebenso Fragen des künftigen Verhältnisses zwischen IAS und US-GAAP.¹¹² Probleme in steuerlicher Hinsicht sieht man jedoch eher in Ländern mit einer engeren Beziehung zwischen Han-

111 Essers, S. 21.

112 Vergoossen/van der Wel, MAB 2002, S. 565 ff.

dels- und Steuerbilanz.¹¹³ Dies zeigt auch die Diskussion um einen Gesetzentwurf, der den Übergang zu den IAS begleiten soll.¹¹⁴ Die darauf bezogene Kritik etwa des Unternehmerverbandes VON-NCW betrifft nur Fragen wie die optionale Anwendung der US-GAAP, die Geschäftswertabschreibung und die Verbindlichkeit der „Richtlinien für die Jahresberichterstattung“, nicht jedoch steuerliche Konsequenzen.¹¹⁵

IV. Zusammenfassung

Die Darstellung der Situation in einzelnen Mitgliedstaaten zeigt, dass der durch die IAS-Verordnung hervorgerufene Handlungs- und Diskussionsbedarf sehr stark davon abhängt, wie die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Handelsbilanz- und Steuerrecht ausgestaltet sind.

Tendenziell jedoch wird die Antwort auf die bevorstehenden Veränderungen eher in einer Vervollständigung des Steuerbilanzrechts gesucht; die damit verbundenen Folgeprobleme werden allerdings gleichsweise selten thematisiert. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die steuerlichen Probleme schon aufgrund der beschränkten Reichweite der IAS-Verordnung momentan noch nicht so aktuell sind wie die praktischen Fragen der Umstellung auf IAS oder die damit verbundenen weitgehenden Offenlegungspflichten. Unmittelbaren Einflüssen der IAS auf die steuerliche Bemessungsgrundlage stehen die Diskussteilnehmer generell reserviert gegenüber, was sowohl auf steuersystematische als auch auf rechtsstaatliche Bedenken zurückzuführen ist.

Literaturverzeichnis

Bailach Aspa, Joan-Carles, El régimen de consolidación fiscal y sus últimas novedades, in Base de Datos de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Nov. 2002, n° 35/02.

113 *Vergoossen/van der Wel*, MAB 2002, S. 567, 567.

114 Gesetzesvorschlag 28 220 Tweede Kamer der Staten-Generaal, Wijziging van boek 2 van het Burgerlijk Wetboek in verband met het gebruik van internationale jaarsaakstandaarden.

115 Offener Brief des VNO-NCW vom 4.11.2002.

Ceja García, José Luis, En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB. Algunas Reflexiones desde una disidencia parcial pero sustancial con el libro blanco de la reforma, in *Estudios Financieros* Nr. 236, Nov. 2002, *Revista de contabilidad y Tributación*, S. 153.

Commission des Normes Comptables, Evolution du droit belge des comptes annuels au regard de la politique d'harmonisation européenne basé sur les International Accounting Standards (IAS): lignes de force d'une politique belge, Bruxelles 2001 (Evolution du droit belge).

Commission des Normes Comptables, Document de consultation concernant l'application du règlement IAS et la convergence du droit belge des comptes annuels et des normes IAS, Bruxelles 2003 (Document de consultation).

Commission des Normes Comptables, Propositions de la Commission des Normes Comptables relatives à la politique de la Belgique en matière de normes IAS/IFRS pour les entreprises commerciales et industrielles, Bruxelles 2003 (Propositions).

Conseil supérieur des Finances, Section Fiscalité et parafiscalité, La reforme de l'impôt des sociétés, Le cadre, les enjeux et les scénarios possibles, Bruxelles April 2001.

Dicken, André Jacques, Spanisches Bilanzrecht: Einzel-, Konzern- und Steuerbilanzen, Bielefeld 2000.

Essers, Peter, The Relationship between Fiscal and Commercial Accounts in the Netherlands, in *Fiscal versus Commercial Profit Accounting in the Netherlands*, France and Germany, Amsterdam 1996.

Finokaliotis, Konstantinos, Unternehmensbesteuerung in Griechenland, in *Lang, Joachim* (Hrsg.), *Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten*, DStG Band 16, Köln 1994, S. 243.

Garré, Sandra/De Beelde, Ignace/Levan, Yves, The Impact of Accounting Differences between France and Belgium, Universiteit Geul, Faculteit Economie en Bedrijfskunde, Working Paper Series 2002/151.

> Postbus 2865 6401 DJ HEERLEN

[Redacted]
[Redacted]
[Redacted]

Duitsland

Telefoon (055) 538 53 85
Telefax (045) 560 37 90
BKB/Dividend/S&S/
Doorkiesnummer (045) 580 35 27

Datum
1 september 2008

Uw kenmerk

Kenmerk
BKB/Div/vE

Betreft
Nederlandse vennootschapsbelasting 1978-2001

Geachte heer .

In antwoord op uw brief van 26-8-2008 deel ik u mede niet te beschikken over het door Royal Dutch Shell, ING en Aegon in 1978-2001 daadwerkelijk verschuldigde tarief van de Nederlandse vennootschapsbelasting. *→ Keine Auskunft über den konkret angewandten Körperschaftsteuersatz möglich*

Het algemeen geldend tarief van de vennootschapsbelasting over het binnenlandse belastbare bedrag in deze jaren was:

1- 1-1978 - 31-12-1983	48%
1- 1-1984 - 31-12-1985	43%
1- 1-1986 - 30- 9-1988	42%
1-10-1988 - 31-12-2001	35%

Hoogachtend,

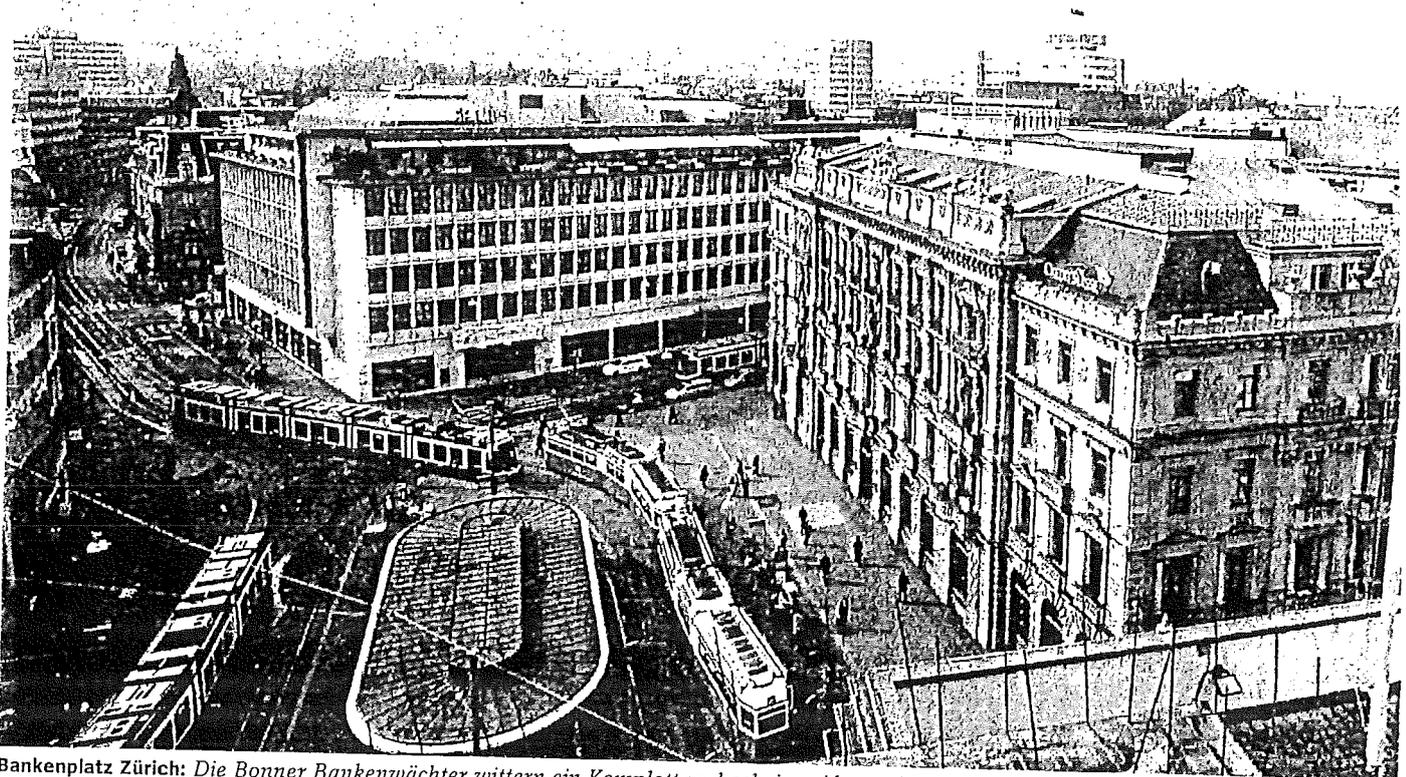
Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland
de inspecteur
namens deze


Drs. F.J. van Eijck

FINANZEN

Ärger im Paradies

Schlechte Aussichten für Steuerhinterzieher: Die Bundesregierung erhöht den Druck auf die Steueroasen, zugleich versucht sie, den deutschen Banken das Geschäft in der Schweiz zu vergällen. Denn dort führen sie Konten für Liechtensteiner Stiftungen.



Bankenplatz Zürich: Die Bonner Bankenwächter wittern ein Komplott und geheime Absprachen

Martin Maurer kann sich an den grauen November-Tag im vergangenen Jahr noch gut erinnern. Nur ein Steinwurf von der Züricher Bahnhofstrasse entfernt, residiert er über dem Ladengeschäft eines noblen Herrenausstatters und vertritt als Chef des Verbandes der Auslandsbanken in der Schweiz die Interessen von über 150 Geldinstituten – darunter auch 20 deutschen.

Aus deren Reihen erreichten Maurer damals mehrere Anrufe nervöser Vermögensverwalter. Ein siebenseitiges Schreiben der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) an alle deutschen Kredithäuser mit Schweizer Töchtern hatte sie aufgeschreckt. Die Bonner Behörde stellte unangenehme Fragen zu einem brisanten Thema. Sie wollte wissen, wie viele Konten die Schweizer Töchter für Stiftungen und Trusts verwalten und wie viele dieser Stiftungen ihren Sitz in der Steueroase Liechtenstein haben.

Das Schreiben „war unklar formuliert und nicht mit der Schweizer Finanzmarkt-

aufsicht abgesprochen“, sagt Maurer. Darum habe er sich zehn Tage später mit einigen deutschen Verbandsmitgliedern getroffen. Bei der Sitzung sei es um die Interpretation des Schreibens gegangen, sagt der Funktionär, man habe sich „bezüglich der Antworten ausgetauscht“.

Die Bonner Bankenwächter dagegen witterten ein Komplott und geheime Absprachen. Mitte Februar hakte die BaFin bei einigen deutschen Banken mit spezifischen Zusatzfragen nach.

Der bislang unbekannteste Vorstoß der BaFin soll die Banken im Kampf gegen die Steuerhinterziehung unter Druck setzen. Er ist der diskrete Teil einer Zangenstrategie, mit der Deutschland die Steueroase Schweiz schnellstmöglich knacken will.

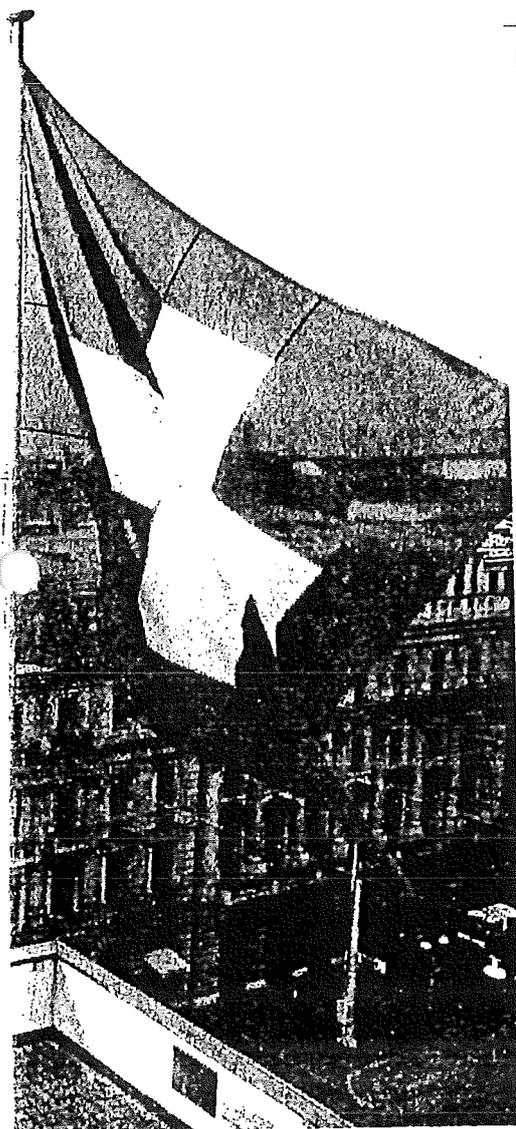
Die öffentlich sichtbaren Manöver in der Schlacht führt seit Monaten Peer Steinbrück höchstpersönlich aus. Mal droht der Bundesfinanzminister dem störrischen Nachbarn mit der „Peitsche“, mal vergleicht er die Schweizer mit „Indianern“, gegen die die „Kavallerie“ ins Feld rücken

muss. Regelmäßig sorgen die Attacken für diplomatische Verwerfungen. Vergangene Woche zitierte die helvetische Außenministerin den deutschen Botschafter in ihren Amtssitz und bezeichnete Steinbrücks Äußerungen als „inakzeptabel, aggressiv und beleidigend“. Der Minister wiederum beklagt sich über Drohbriefe aus der Schweiz, in denen er als „Nazi-Scherge“ bezeichnet wird.

Der Ton ist rau geworden im ewigen Kampf zwischen Finanzministern und Steuerhinterziehern. Während die Geldanlagebranche immer neue Wege ersinnt, die Vermögen ihrer Kunden vor dem Zugriff des Fiskus zu sichern, gehen die Regierungen so vehement gegen Steueroasen vor wie kaum zuvor – und das weltweit.

Wenn sich in der kommenden Woche die 20 größten Industrie- und Schwellenländer in London zum zweiten Weltfinanzgipfel treffen, steht ein politisches Projekt auf der Agenda, das international schon als gescheitert galt: der Kampf gegen die Steuerflucht und Steueroasen.

Wirtschaft



staatlichen Kontrollen teilweise zu entziehen.

Vor allem aber gibt es einen ganz profanen Grund, warum die Industrieländer den Druck auf die Steueroasen erhöhen: Die Finanzminister benötigen die Steuergelder ihrer Bürger. Die Weltwirtschaftskrise verschärft sich von Monat zu Monat. Immer neue Hiobsbotschaften belasten die Staatshaushalte über die Schmerzgrenze hinaus. Steuerhinterziehung gilt in diesen Zeiten als Kapitalverbrechen und die Gehilfen in den Steueroasen als Komplizen.

Der freie globale Kapitalverkehr hat nicht nur die Konzerne mobiler gemacht,

sondern auch die Vermögen der Bürger. Die Boston Consulting Group schätzt das Privatvermögen, das in Offshore-Zentren und Steueroasen lagert, auf 7,3 Billionen Dollar. Allein in der Schweiz sollen etwa zwei Billionen Dollar parken.

Wie häufig dabei fragwürdige Konstruktionen im Spiel sind, zeigte die Befragung der BaFin bei 31 deutschen Kreditinstituten im Auftrag des Finanzministeriums. Mit der Absicht, die Einhaltung von Sorgfaltspflichten gegen Geldwäsche zu prüfen, wollte sich Steinbrücks Truppe „einen Überblick über die Geschäftsaktivitäten ihrer Tochtergesellschaften und Be-

teiligungen in Liechtenstein und der Schweiz mit Stiftungen liechtensteinischen Rechts und anderen intransparenten Vehikeln“ verschaffen, bestätigt ein Ministeriumssprecher.

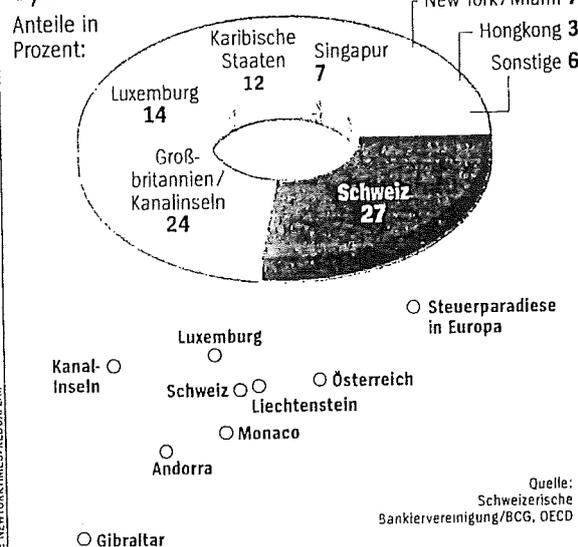
Die Ergebnisse haben selbst Steinbrücks Experten erstaunt. Die Banken meldeten, dass sie über ihre Schweizer Töchter „Konten von mindestens mehreren hundert liechtensteinischen Stiftungen führen“, sagt ein Insider. Allein der Schweizer Ableger der Deutschen Bank verwaltet einen Großteil dieser Positionen. Die Bank will dazu keine Stellung nehmen; ebenso wenig wie andere Banken mit großem Schweizer Geschäft wie etwa Commerzbank und ihre Tochter Dresdner Bank.

Die Auswertung der Ergebnisse hatte aber bereits Konsequenzen. Die Vorschriften zur Umsetzung der Sorgfaltspflicht wurden im Rahmen des kürzlich reformierten Pfandbriefgesetzes massiv verschärft. Von April an müssen die Banken ihre Tochtergesellschaften anweisen, „intransparente Geschäftsbeziehungen zu kündigen“, so das Ministerium. Im Klartext: Das Geschäft deutscher Banken mit liechtensteinischen Schwarzgeldstiftungen soll offenbar ausgetrocknet werden. Und damit kein Banker in Versuchung gerät, kündigt das Ressort gleich noch „spezielle Sonderprüfungen der BaFin“ an.

Ausgerechnet am Mittwoch müssen Vertreter von Deutscher Bank und Commerzbank Abgeordneten in einer Bundestagsan-

Verschont vom Fiskus

Von Banken verwaltetes privates Auslandsvermögen weltweit:
7,3 Billionen Dollar in 2007



Ausgerechnet in der globalen Finanzkrise bietet sich erstmals wieder seit Jahren die Chance, die Steuerhinterziehung weltweit einzudämmen. Eine ganze Serie von Erfolgen konnten die Finanzbehörden in den vergangenen Monaten verbuchen.

Bereits im Februar vergangenen Jahres rückte die spektakuläre Durchsuchung beim damaligen Post-Chef Klaus Zumwinkel, der mit Hilfe Liechtensteiner Banken Steuern in Millionenhöhe hinterzogen hatte, das Thema in den Blickpunkt.

Danach knackten die USA mit politischem und wirtschaftlichem Druck das Schweizer Bankgeheimnis und erreichten die Herausgabe der Kontodaten von US-Bürgern bei der Schweizer Großbank UBS.

Weltweit stellten die Regierungen fest, dass es eine Wechselwirkung zwischen den Steueroasen und der Fragilität des Weltfinanzsystems gibt. Denn die Verschwiegenheit der Offshore-Zentren in Bankenangelegenheiten schützt nicht nur Steuerhinterzieher. Sie half auch den Banken, ihre waghalsigen Kreditgeschäfte



Finanzminister Steinbrück: Diplomatische Verwerfungen

hörung zu Steueroasen Rede und Antwort stehen.

Der Druck auf die heimische Finanzindustrie aber reicht allein nicht aus, den Kampf gegen die Steueroasen zu gewinnen. Und so traf sich Steinbrück im Oktober vergangenen Jahres mit dem französischen Haushaltsminister Eric Woerth und 15 weiteren Regierungsvertretern der OECD in Paris. Dabei drängten die Teilnehmer die OECD, bis zum Sommer eine schwarze Liste kooperationsunwilliger Steueroasen zu erstellen.

Die Drohung, mit suspekten Territorien wie den karibischen Turks- und Caicos-Inseln auf einer Liste als Steuerparadies geächtet zu werden, hat ungeahnte Wirkung entfaltet. Um zu verhindern, dass ein solches Schandregister und Sanktionen auf

geständnisse. „Steuerhinterziehung muss konsequent bekämpft werden“, sagt die Vorsitzende des Wirtschaftsausschusses, „weil das kein Kavaliersdelikt ist, sondern eine kriminelle Handlung.“

SPD-Fraktionschef Peter Struck dagegen schließt eine Amnestie nicht kategorisch aus: „Uns ist es wichtig, dass wir mit der Schweiz eine ausreichende und tragfähige Lösung finden“, sagt er. „Sollte die Schweizer Regierung eine weitreichende Amnestie von Steueründern zur knallharten Bedingung erheben, können wir das allerdings nicht mitmachen.“

Der frisch aufgebrochene Konflikt um die Amnestie-Forderungen zeigt, wie schwierig der Kampf gegen Steueroasen ist. Die Finanzminister feiern spektakuläre Erfolge. Doch zugleich fragen sie sich, wie

Scheitert das Gesetz, sinkt der Druck auf die Steueroasen, ihre Praxis zu ändern. So lief es schon häufiger. Immer wieder versuchten die Staaten in der Vergangenheit, die Steueroasen trocken zu legen. Die Erfahrungen waren eher ernüchternd.

Seit 1998 geht die OECD gegen den unlauteren Steuerwettbewerb vor. 41 Länder hatte sie ursprünglich als Steueroasen gebrandmarkt. Nach kurzer Zeit verschwanden 35 von der Liste, weil sie die OECD-Richtlinie zum Informationsaustausch unterschrieben hatten – nur umgesetzt haben sie bis vor kurzem die wenigsten.

2005 feierte die Politik die EU-Richtlinie zur Zinsbesteuerung als Meilenstein. Seitdem werden alle Zinszahlungen von Banken an Ausländer direkt an den Heimatfiskus gemeldet – oder auch nicht.

Um ihr Bankgeheimnis und ihre ausländischen Kunden zu schützen, dürfen die EU-Mitglieder Luxemburg, Österreich und Belgien ebenso wie die Schweiz oder Guernsey eine anonyme Quellensteuer auf Fremdkonten erheben. Weil nur ein Teil der Guthaben und Vermögen erfasst wird, sei „die Zinsrichtlinie löcherig wie ein Schweizer Käse“, heißt es selbst im Finanzministerium, „nur dass Löcher hier überwiegen“.

Das Problem mit der Steuerhinterziehung ist, dass die Oasen überall blühen und sich Steuern auch legal im großen Stil vermeiden lassen. „Steuerhinterziehung ist altmodisch geworden“, sagt der Hamburger Steuerstrafrechtler Jürgen Schneider.

Legale Steuertricks wie zum Beispiel maltesische Holdings rücken in den Vordergrund. Tatsächlich blüht in dem Kleinstaat seit Jahren eine Steuervermeidungsindustrie, die auch der deutsche Fiskus gewähren lässt. Unbehelligt von Steinbrück und anderen Finanzministern bietet das EU-Mitglied Malta Multimillionären ein erprobtes Steuersparmodell.

„Das Vermögen wird in die Tochter einer maltesischen Holding eingebracht“, erklärt der Münchner Steuerexperte Stefan Süß. Die Erträge der Untergesellschaft würden besteuert, aber auf Holding-Ebene wieder zurückerstattet. „Damit bleiben die Erträge letztlich unbesteuert“, sagt Süß.

Selbst wenn die Schweiz, Singapur und Co. den Informationsaustausch zulassen sollten, wird es genügend neue Vermeidungsmodelle geben. Und pressieren tut es auch nicht. „Noch haben die meisten Steuerhinterzieher genügend Zeit, ihre Schwarzgeldsituation zu bereinigen“, sagt Steuerstrafrechtler Schneider, das Bankgeheimnis in den Steueroasen „wird nur langsam aufweichen“. BEAT BALZLI,
MARKUS DEITMER, NANA GERRITZEN



Steueroasen Turks- und Caicos-Inseln, Singapur: Immer neue Hinterziehungsmöglichkeiten

dem G-20-Gipfel verabschiedet werden, entdecken selbst hartleibige Finanzrenten einen Drang zur Steuerehrlichkeit. So kündigten neben Liechtenstein und der Schweiz auch Hongkong und Singapur in den vergangenen Wochen an, die OECD-Standards zum Informationsaustausch zu übernehmen. Auch Luxemburg und Österreich wollen künftig kooperieren.

Am vergangenen Mittwoch besuchte erstmals eine Schweizer Delegation das Finanzministerium zu dem Thema, wie Tage zuvor auch ihre liechtensteinischen Kollegen. Künftig mehr Informationen in Steuerangelegenheiten bedürften allerdings eines Schutzes der Altkunden durch eine Amnestieregelung, ließen sie wissen. Steinbrücks Leute hielten sich bedeckt. Bislang gebe es keine entsprechenden Pläne.

Im Parlament ist eine solche Forderung umstritten. Gerhard Schick, der finanzpolitische Sprecher der Grünen, hält eine solche Bedingung für inakzeptabel: „Es kann nicht sein, dass Straftaten im Nachhinein mit Freispruch und Zinsgewinnen belohnt werden.“ Auch die SPD-Abgeordnete Edelgard Bulmahn wendet sich gegen Zu-

nachhaltig ihre Siege sein werden. Die Gegner sammeln sich zum Widerstand, wie etwa beim geplanten Gesetz zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung, das die Große Koalition noch bis zum Sommer auf den Weg bringen will. Die Philosophie des Gesetzentwurfs ist schlicht: Wenn ein Staat keine Auskunft gibt, dann muss es eben der Steuerzahler tun.

So sollen Bürger und Unternehmen, die mit unwilligen Steueroasen Geschäfte machen, dem Fiskus detailliert Auskunft geben müssen. Künftig soll der Fiskus in solchen Fällen von den Steuerpflichtigen eidesstattliche Versicherungen und Vollmachten verlangen können, um bei ausländischen Banken Informationen einholen zu können. Wer sich weigert, muss finanzielle Nachteile in Kauf nehmen.

Obwohl der Gesetzentwurf bereits entschärft wurde, musste er bereits zweimal von der Tagesordnung des Kabinetts genommen werden. Das Wirtschaftsministerium lehnt das Vorhaben bislang „aus grundsätzlichen Erwägungen“ ab. Vor allem bei Teilen des Wirtschaftsflügels der Unionsfraktion ist es umstritten.



CREDIT SUISSE



Anlage 4

Meilicke Hoffmann & Partner
ANLAGE

7

CREDIT SUISSE
Strasse
Postfach
CH-3070 Zürich

Telefon +41 (0)44 332 16 42
Telefax +41 (0)44 332 16 39
www.credit-suisse.com

060

Relationship Management
Private Banking

Thomas Wenninger
Vice President
+41 44 332 16 44
thomas.wenninger@credit-suisse.com

Herr
Dr. Wienand Meilicke
Schuhmannstrasse 14
DE-53113 Bonn

29. Mai 2008

**Wertpapierdepot Prof. Dr. Heinz Meilicke, verstorben am 3. Mai 1997,
Depot-Nr.: 299800/0
Ihr Schreiben vom 8. November 2007**

Sehr geehrter Herr Dr. Meilicke,

Wir kommen zurück auf Ihr Schreiben vom 8. November 2007, in welchem Sie uns um die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung gebeten haben, und unsere in dem Zusammenhang geführten Telefongespräche.

Wir sind aus folgenden Gründen nicht in der Lage, Ihnen die erbetene Körperschaftsteuerbescheinigung zu erteilen. Das gilt sowohl für diejenigen Dividenden, welche sie als Aktionär der Credit Suisse von uns erhalten haben und bei welchen wir die Körperschaftsteuerbescheinigung in unserer Eigenschaft als ausschüttende Körperschaft ausstellen würden, als auch für Dividenden anderer schweizerischer Gesellschafter, bei welchen wir in unserer Eigenschaft als die Dividende auszahrendes Kreditinstitut analog § 45 KStG a.F. tätig sein würden.

Unsere Gründe sind folgende:

Die von Ihnen geschätzte Belastung von schweizerischen Dividenden mit 27 % Körperschaftsteuer einschl. der an die schweizerischen Kantone gezahlten Körperschaftsteuer erscheint uns plausibel. Die Einkünfte der Credit Suisse in ihrem Sitzkanton Zürich unterlagen in den Jahren 1994 bis 2002 einem nominellen Steuersatz von 38,36 % vom steuerbaren Gewinn (nach Steuern). Da sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der kantonalen Steuer die Steuern des Geschäftsjahres abzugsfähig waren, beträgt der effektive Steuersatz 27,72 % vom Gewinn vor Steuern.

Indes hängt die konkrete Körperschaftsteuerbelastung von den einzelnen schweizerischen Kantonen ab. Wir wissen nicht, ob der Körperschaftsteuerbescheinigung nach dem anwendbaren deutschen Recht die durchschnittliche Belastung mit schweizerischer Körperschaftsteuer oder die Belastung mit schweizerischer Körperschaftsteuer, die sich aus dem Sitz der jeweils ausschüttenden Körperschaft ergibt, zugrunde zu legen ist.

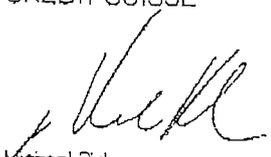
Die §§ 44, 45 KStG a.F. können auf Körperschaftsteuerbescheinigungen für Dividenden von schweizerischen Gesellschaften nur analog angewendet werden. Sie haben uns glaubhaft versichert, dass die deutsche Finanzverwaltung sich inzwischen auf den Rechtsstandpunkt stellt, dass die für deutsche Dividenden veröffentlichten amtlichen Muster auch für Körperschaftsteuergutschriften zu benutzen sind, welche nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke zu gewähren sind. Indes scheint uns bisher nicht erklärt, welche materiellen Voraussetzungen für die Körperschaftsteueranrechnung bestehen und in welcher Höhe eine Körperschaftsteuer als anrechenbar von uns zu bescheinigen ist. Sie haben mitgeteilt, dass die deutsche Finanzverwaltung sich auf den Standpunkt stellt, dass die ausländische Körperschaft eine Eigenkapitalgliederung analog § 30 KStG a.F. vornehmen muss und dass sie den konkreten Nachweis der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer verlangt. Die Erträge der Credit Suisse unterliegen aber nicht nur den schweizerischen Körperschaftsteuern, sondern sie werden zu einem großen Teil im Ausland erzielt, wo sie ausländischen Körperschaftsteuern (einschl. deutschen Körperschaftsteuern) unterlegen haben. Insofern sind wir im Ungewissen darüber, ob und in welcher Höhe wir Körperschaftsteuer bescheinigen dürfen. Dabei dürfen wir darauf hinweisen, dass die §§ 44 Abs. 5, 45 Abs. 4 KStG eine Haftung des Ausstellers einer unrichtigen Körperschaftsteuerbescheinigung für zu Unrecht gewährte Steuervorteile vorsehen. Wir sind der Auffassung, dass uns bei der bestehenden Rechtsunsicherheit die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht zugemutet werden kann.

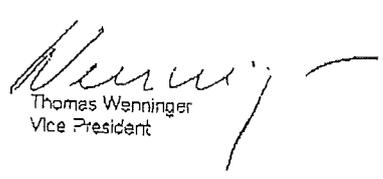
Wir hatten Sie darüber informiert, dass wir auch die Steuerabteilung der Firma Novartis, deren Aktien Sie in unserem Depot halten und für deren Rechnung wir Ihnen Dividenden gutgeschrieben haben, auf die Bereitschaft zur Erteilung einer Steuerbescheinigung angesprochen haben. Die Firma Novartis hat ebenfalls erklärt, dass sie sich aus den vorstehend dargelegten Gründen ausser Stande sieht, Ihnen eine Körperschaftsteuerbescheinigung direkt auszustellen oder uns die Angaben zu machen, welche Novartis uns nach § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. machen müsste, damit wir die Bescheinigung für von Novartis gezahlte Dividenden erteilen können. Auch bei Gesellschaften wie Novartis stellt sich das Problem, dass schon die Höhe der anrechenbaren schweizerischen Bundes- und Kantonalsteuern zweifelhaft ist und dass ausserdem der größte Teil der Gewinne aus Auslandseinkünften stammt, bei welchen erst recht bisher nicht geklärt ist, wie die Körperschaftsteueranrechnung nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke erfolgt. Auch die Firma Novartis sieht sich im Hinblick auf ihre Haftung aus § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. ausser Stande, eine Körperschaftsteuerbescheinigung zu erteilen oder durch das Machen von Angaben an einer durch uns auszustellenden Körperschaftsteuerbescheinigung mitzuwirken.

Wir bedauern, Ihnen insoweit nicht weiterhelfen zu können.

Freundliche Grüsse

CREDIT SUISSE


Michael Riche
Assistant Vice President


Thomas Wenninger
Vice President

DR. WIENAND MEILICKE

Finanzamt Bonn - Innenstadt (07)
30. OKT. 2000
Anlagen.....

Schumannstraße 14
53113 Bonn
Tel: (0228) 72 543 11

Finanzamt Bonn-Innenstadt
Welschnonnenstraße 15

53111 Bonn

30. Oktober 2000 frwm
95-97/ndk divkörpst.fam

Steuernummern 205/0044/0284 und 205/5822/0046
Prof. Dr. Heinz Meilicke

- Dividenden aus niederländischen und dänischen Aktien -

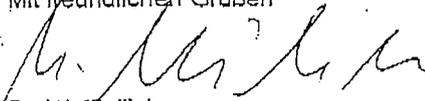
Sehr geehrte Damen und Herren,

durch Urteil vom 6. Juni 2000 hat der Europäische Gerichtshof entschieden, daß es mit dem EWG-Vertrag nicht vereinbar ist, wenn bei der Einkommensteuer für Dividenden aus dem Inland eine Steuerbefreiung gewährt wird, die für aus einem anderen Mitgliedstaat stammende Dividenden verweigert wird. Das Urteil ist abgedruckt in Der Betrieb 2000 S. 1373.

Wassermeyer hat in der Urteilsanmerkung auf S. 1377 zutreffend ausgeführt, daß damit auch die in § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG vorgeschriebene Nichtanrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen aus einem EG-Mitgliedstaat bezogene Dividende gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Der EG-Vertrag verpflichtet Deutschland vielmehr zur Anrechnung von 3/7 der Dividendeneinnahmen auf die deutsche Einkommensteuer.

Ich beantrage deshalb, in den Einkommensteuerbescheiden die Körperschaftsteuer auf die aus dem EG-Ausland stammenden Dividenden laut der anliegenden Tabelle "Dividenden Niederlande und Dänemark" anzurechnen.

Mit freundlichen Grüßen


Dr. W. Meilicke

X

besteuert werden mit der Folge, dass z. B. Leistungs- und Nutzungsverträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sowie Verluste unterschiedlich behandelt werden.

- dd) Das Halbeinkünfteverfahren führt zu einer Tarifstruktur, die die **Reinvestition betrieblicher Gewinne im Unternehmen fördert** und dadurch die Innenfinanzierung der Unternehmen verbessert. Auf diese Weise können begrenzte Haushaltsmittel gezielt dort eingesetzt werden, wo investiert wird und Arbeitsplätze entstehen können. Der Gewinn wird dabei auch nicht eingesperrt (Lock-In-Effekt), so dass Umstrukturierungen behindert werden. Vielmehr sind Umstrukturierungen wie bisher auf Grund eines flexiblen Umwandlungs- und Umwandlungssteuerrechts im unternehmerischen Bereich möglich. Darüber hinaus öffnet das Halbeinkünfteverfahren sogar die Möglichkeit, Beteiligungen im unternehmerischen Bereich ohne Steuerbelastung zu veräußern und so eine betriebswirtschaftlich vernünftige Beteiligungsstruktur zu schaffen.

Die **Absenkung des Körperschaftsteuersatzes im Halbeinkünfteverfahren auf 25 Prozent** ist eine deutliche Steuerentlastung von Unternehmen und damit ein Signal, das die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft und des Wirtschaftsstandorts Deutschland erheblich verbessert. Auch ausländisches Kapital wird dadurch verstärkt zur Investition in Deutschland eingeladen.

Die Tarifstruktur im geltenden Körperschaftsteueranrechnungsverfahren fördert die Ausschüttung, da der Thesaurierungssatz deutlich über dem Ausschüttungssatz liegt. Der hohe Thesaurierungssatz ist im geltenden Anrechnungsverfahren an den Einkommensteuerhöchstsatze angelehnt worden, weil das Anrechnungsverfahren im Ergebnis keine konsequente Besteuerung nach dem Trennungsprinzip darstellt. Eine Entlastung der Unternehmensebene über eine Senkung des Thesaurierungssatzes im Anrechnungsverfahren würde daher die Forderung nach einer eben solchen Senkung des Einkommensteuerhöchstsatze nach sich ziehen (vgl. Jahresgutachten 1999/2000 des Sachverständigenrates) mit der Folge, dass eine deutliche Entlastung der Unternehmensebene aus Haushaltsgründen nicht finanzierbar wäre.

- ee) Investitionen innerhalb Deutschlands und grenzüberschreitend (ins Ausland oder aus dem Ausland) führen beim Halbeinkünfteverfahren zu einer gleichen Belastung. Die **Kapitalverkehrsfreiheit und die Niederlassungsfreiheit innerhalb der europäischen Union** sind damit gewährleistet. Für das österreichische Doppelhalbsatzverfahren, das in ähnlicher Form die Entlastung auf beiden Ebenen vornimmt, hat der Ruding-Ausschuss die Europatauglichkeit ausdrücklich bestätigt.

Mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens in Deutschland wird somit die Möglichkeit eröffnet,

innerhalb der Europäischen Union bei der Ertragsbesteuerung zu einem einheitlichen System zu kommen und so die Belastungsunterschiede innerhalb der vorherrschenden verschiedenen Besteuerungssysteme zu beseitigen.

Das Vollerrechnungsverfahren wirkt demgegenüber nur national und ist daher binnenorientiert. Es beseitigt lediglich die steuerliche Doppelbelastung bei einem Anteilseigner und seiner Gesellschaft innerhalb Deutschlands. Der ausländische Anteilseigner einer inländischen Gesellschaft erfährt diese Entlastung ebenso wenig wie der deutsche Anteilseigner einer ausländischen Gesellschaft. Der Belastungsvergleich zwischen inländischen und ausländischen Dividenden hat die EU-Kommission daher veranlasst, die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit durch das deutsche Vollerrechnungsverfahren zu beanstanden.

Die nationale Beschränktheit des Vollerrechnungsverfahrens wird in einer Zeit der weltwirtschaftlichen Verflechtung als gravierender Mangel empfunden. Diesem Mangel kann auch nicht dadurch abgeholfen werden, dass ein Anrechnungssystem in der Europäischen Union insgesamt installiert wird.

Abgesehen davon, dass Länder mit einem klassischen Verfahren hierzu ihre Zustimmung nicht geben werden, würde die Schwäche der räumlichen Begrenztheit eines Anrechnungsverfahrens lediglich an die Grenze der Europäischen Union verlagert. Darüber hinaus würde ein allgemeines Anrechnungssystem in der Europäischen Union zu Verschiebungen des Steueraufkommens zwischen den Staaten führen, die die Körperschaftsteuer erheben und denjenigen, die sie anrechnen müssen. Ohne einen streitanfälligen Fiskalausgleich zwischen dem Sitzstaat der Kapitalgesellschaft und den Wohnsitzstaaten der Gesellschafter ist das Anrechnungsverfahren grenzüberschreitend nicht zu praktizieren. Trotz eines Finanzausgleichs kommt es auch in Deutschland immer wieder zu Auseinandersetzungen zwischen verschiedenen Bundesländern über die Körperschaftsteueranrechnung.

- ff) Verfassungsrechtliche Aspekte

Das Halbeinkünfteverfahren ist mit Artikel 3 Abs. 1 GG vereinbar. Es stellt lediglich eine andere Form der Berücksichtigung der steuerlichen Vorbelastung von Gewinnen mit der Körperschaftsteuer dar. Seit 1977 wurde das Problem der Doppelbelastung bei Körperschaften (Gewinnbesteuerung auf der Ebene der Körperschaft selbst und bei Ausschüttung zusätzlich auf der Ebene des Anteilseigners) im Wege einer Vollerrechnung der Körperschaftsteuer bei der Dividendenbesteuerung des Anteilseigners gelöst. Es steht im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, dieses Anrechnungsverfahren, das sich nicht nur als kompliziert, sondern zudem als missbrauchsanfällig und für andere Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften kaum vermittelbar

Zu Artikel 6 (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999)**Zu Nummer 1** (Inhaltsverzeichnis) – aufgehoben –**Zu Nummer 4** (§ 45a – neu –) – aufgehoben –

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

Zu Nummer 5 (§ 63)**Zu Buchstabe a** (Absatz 2)**Zu Doppelbuchstabe aa** (Satz 1)

Entspricht der bisherigen Regelung in Artikel 6 Nr. 5.

Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 2)

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

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

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

Zu Artikel 8 (Abgabenordnung)**Zu Nummer 2a – neu –** (§ 31 Abs. 1 Satz 3 – neu –)

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

Zu Nummer 4 (§ 139c)**Zu Buchstabe a** (Absatz 1 Satz 1)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zu Artikel 8a – neu – (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**Zu Artikel 97** (§ 9 Abs. 3 – neu –)

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

Zu Artikel 11 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)**Zu Nummer 9****Zu Buchstabe a1 – neu –** (§ 8 Abs. 3)

Redaktionelle Klarstellungen.