

**Plädoyer vor dem Europäischen Gerichtshof**

**in Sachen Meilicke**

**- C-262/09 -**

**gehalten am 27. Oktober 2010 in Luxemburg  
von Dr. Wienand Meilicke, Rechtsanwalt, Bonn**

Herr Präsident,  
meine Damen und Herren Richter,  
Frau Generalanwältin,

Mein Kollege Dr. Rabback legt Ihnen schriftliche Nachweise vor, auf welche ich in meinem Plädoyer Bezug nehmen werde.

Im Hinblick auf die knappe Redezeit konzentriere ich mich auf die Nachweise, welche die deutsche Finanzverwaltung fordern kann.

Dazu schlägt die Kommission die Antwort vor, Deutschland müsse eine Vorbelastung mit Körperschaftsteuer in dem Umfang anrechnen, in dem der Steuerpflichtige sie *hinreichend* belegt. „*Hinreichend*“ wäre aber überhaupt keine Antwort, sondern die Verweigerung einer Antwort.<sup>1</sup> Das Finanzgericht will von Ihnen ja gerade wissen,

---

<sup>1</sup> ein „*denis de justice*“ in der französischen Arbeitssprache des Gerichtshofs

- ob die Bescheinigung durch ausländische Banken<sup>2</sup> „hinreicht“, weil sie denselben Wert hat wie eine Bescheinigung durch eine deutsche Bank, – so unsere Auffassung – oder
- ob Erklärungen von Ausländern nicht zu trauen ist und ob darum ein „hinreichender“ Nachweis erst geführt ist, wenn alle seit 1977 festgesetzten und bezahlten Körperschaftsteuern aller weltweiten Beteiligungsgesellschaften einschließlich tausende von Bilanzen, tausende von Steuerbescheiden und tausende von Zahlungsquittungen vorgelegt sind - so das Finanzamt in seinem Schriftsatz vom 6. August 2007, S. 8

Dabei will ich mich nicht mit hypothetischen Fragestellungen<sup>3</sup> beschäftigen, sondern nur mit den konkreten dänischen und niederländischen Dividenden, zu denen dänische und niederländische Banken die als **Anlage 1** vorliegenden Steuerbescheinigungen ausgestellt haben. Als **Anlage 2** haben Sie zum Vergleich das von der deutschen Regierung veröffentlichte amtliche Muster.

**Gegen** die Anerkennung ausländischer Bescheinigungen führt die deutsche Regierung ins Feld, die Bescheinigung gleiche einem auf den deutschen Fiskus gezogenen Blankoscheck.<sup>4</sup> Wie wir alle wissen, haben dänische und niederländische Publikumsgesellschaften wie in Deutschland über die Jahre nie mehr als die Hälfte ihres Gewinns ausgeschüttet. Au-

---

<sup>2</sup> Der deutsche Terminus technicus lautet „Kreditinstitut“. Da das ein Zungenbrecher ist, benutze ich im mündlichen Vortrag den international geläufigeren Ausdruck „Banken“

<sup>3</sup> Rn. 18 ff. der schriftlichen Stellungnahme der dt. Regierung zur abstrakten Notwendigkeit einer Steuerbescheinigung Foglia, Urt. V. 16.12.1981, Rs 244/80

<sup>4</sup> So Rn 100 ihrer schriftlichen Stellungnahme

Berdem sind die Steuersätze seit 1977 überall massiv gesunken. Ausländische Publikumsgesellschaften schieben darum ein riesiges Anrechnungspotential von nach Ihrem Manninen-Urteil anzurechnender Steuer vor sich her.

Vor allem: **deutsche** Banken konnten durch das Ausstellen von Steuerbescheinigungen „Blankoschecks“ auf den deutschen Fiskus ausstellen. Dänische und niederländische Banken per se als weniger glaubwürdig anzusehen als deutsche ist eine Diskriminierung sowohl unter der Dienstleistungsfreiheit als auch der Kapitalverkehrsfreiheit. Eine solche Diskriminierung kann nur durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden. Im Folgenden will ich mich mit den Rechtfertigungsgründen beschäftigen, um den Bescheinigungen **Anlage 1** die Beweiskraft zu versagen, welche ihnen zukäme, wenn sie von deutschen Banken ausgestellt wären.

Gegen den Nachweis durch die vorgelegten Steuerbescheinigungen erheben die anderen Beteiligten verfahrensrechtliche und materielle Einwände.

Zunächst zu den drei verfahrensrechtlichen Einwänden:

Erstens: Die deutsche Regierung rügt das Fehlen von Angaben zur Gliederungsrechnung nach § 30 KStG. Die Kommission hat aber in Rn. 93 ihrer schriftlichen Stellungnahme schon dargelegt, warum solche Angaben für ausländische Gesellschaften nicht verlangt werden können. ~~Den~~

~~Argumenten der Kommission~~ schließen wir uns an.

Zweitens: Entgegen der Auffassung der deutschen Regierung ist die Haftung des Ausstellers kein Argument **gegen**, sondern **für** die Tauglichkeit dieser Bescheinigungen als Nachweis der Vorbelastung der dänischen und niederländischen Dividenden mit anrechenbarer Steuer. Mit der Verwendung des amtlichen Musters haben die dänischen und niederländischen Banken auch die Haftung für die Richtigkeit der Bescheinigungen analog § 44 Abs. 5 Satz 1 KStG übernommen. Die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit verbieten es, der Haftung einer dänischen oder niederländischen Bank einen geringeren Wert zuzuerkennen als - unter sonst gleichen Verhältnissen - der Haftung einer deutschen Bank. Ich verweise auf Ihr Urteil zur Prozeßkostensicherheit vom 2.10.1997, Rs C-122/96, Saldanha und MTS.<sup>5</sup>

Ein drittes verfahrensrechtliches Argument **für** eine sachliche Rechtfertigung der Diskriminierung zwischen deutschen und ausländischen Steuerbescheinigungen könnte sich aus Rn 53 Ihres Urteils *Test Claimants in the FII Group Litigation* ergeben. Danach darf im Inland das Freistellungsverfahren, gegenüber dem Ausland aber das Anrechnungsverfahren angewendet und den Steuerpflichtigen darum zusätzlicher Verwaltungsaufwand abverlangt werden, um die tatsächlich im Sitzstaat der ausländischen Gesellschaft gezahlte Steuer nachzuweisen. Nach Rn. 86 ihrer schriftlichen Stellungnahme will die Kommission daraus ableiten, dass zur Umsetzung Ihrer Manninen-Rechtsprechung Anforderungen an den Nachweis tatsächlich gezahlter ausländischer Steuern aufgestellt werden dürfen, welche für inländische Steuern nicht gelten. Das kann

Ich habe bemerkt, dass Sie gleich im Anschluß die Rs C-370/09 Accor mündlich verhandeln, wo der Conseil d'Etat Ihnen unter Ziffer 3 eine ganz ähnliche Frage gestellt hat. Ich sehe aber zwei wesentliche Unterschiede zum Fall Accor:

1. geht es dort um Tochtergesellschaften, also um die ~~Dienstleistungsfreiheit~~ Niederlassungsfreiheit, wo der Steuerpflichtige auf die Informationsbeschaffung viel besser Einfluss nehmen kann als ein Streubesitzaktionär in der Lage von Heinz Meitliche.
2. Wissen Sie aus Vorlagefrage 4, dass Deutschland die Körperschaftsteuer-Bescheinigung als materiellrechtliches Tatbestandsmerkmal qualifiziert hat ~~die rückwirkende~~ <sup>Tatbestandsmerkmalen</sup> ~~Clas~~ die Aufstellung von neuen ~~Anforderungen~~ <sup>Anforderungen</sup> ~~Beweisanforderungen~~ zu Lasten der Steuerpflichtigen stellt einen Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot dar.

aber doch nicht bedeuten, dass im Jahr 2010 über die steuerlichen Verhältnisse von Auslandsgesellschaften Dokumentationspflichten aufgestellt werden, mit denen in 1995 bis 1997 niemand rechnen konnte. Seitdem sind doch alle Aufbewahrungspflichten für Unterlagen abgelaufen. In Deutschland beträgt die Aufbewahrungspflicht z. B. zehn Jahre. Auf Dokumentationspflichten, die von Anfang an bekannt sind, können die ausländischen Gesellschaften sich für ihre deutschen Streubesitzaktionäre einstellen. Nachträglich ist das nicht mehr zu leisten, und schon gar nicht mit einem Aufwand, der in einem angemessenen Rahmen zur Höhe der streitigen Steuergutschrift steht.

Diskriminierende Nachweispflichten können nicht erst dann erlassen werden, wenn alle Aufbewahrungsfristen abgelaufen sind und der Mitgliedstaat weiß, dass so spät aufgestellte Nachweispflichten nicht mehr erfüllt werden können. Das würde Ihr Urteil vom 6. März 2007 zu Makulatur machen und ihrer Manninen-Rechtsprechung jeden „effet utile“ nehmen.

*Accor* → Nunmehr möchte ich mich den materiellrechtlichen Fragen zuwenden. Materiellrechtlich sind die Bescheinigungen **Anlage 1** unter den vier folgenden Prämissen erstellt, welche allesamt von den anderen Beteiligten in Frage gestellt werden:

1. Die erste Prämisse ist die Anwendbarkeit von Rn. 54 Ihres Urteils Manninen und Rn. 15 und 16 Ihres Urteils vom 6. März 2007 im vorigen Rechtszuge, also der Anrechnungssätze von

---

<sup>5</sup> NJW 1997 S. 3299 =Slg. 1997 I-5325

- 34/66 der dänischen und
  - 35/65 der niederländischen Dividenden
2. Die zweite Prämisse ist die Berücksichtigung mittelbarer Vorbelastungen nach den in Deutschland geltenden Regeln und grenzüberschreitend in Anwendung Ihres Urteils *Test Claimants in the FII Group Litigation*.
3. Die dritte Prämisse ist die entsprechende Anwendbarkeit von § 32 Abs. 1 KStG über die Umgliederung der unterschiedlichen Steuervorbelastungen seit 1977 auf das Niveau des anwendbaren Ausschüttungssteuersatzes und
4. Die vierte Prämisse ist die entsprechende Anwendbarkeit der Regel des § 28 Abs. 3 KStG, wonach immer das am höchsten vorbelastete Eigenkapital als zuerst ausgeschüttet gilt.

*Damit wir nicht aneinander vorbeireden, möchte ich das noch an einem Zahlenbeispiel illustrieren.<sup>6</sup>*

*Eine deutsche Mutter- oder Tochtergesellschaft mit einem steuerpflichtigen Gewinn von 100, die darauf 15 Steuer gezahlt hat, konnte kraft Umgliederung nach § 32 Abs. 1 KStG eine Dividende von 35 mit einer KSt-Gutschrift von 3/7 ausschütten und 50 steuerfrei in die Rücklage stellen. Da nach § 28 Abs. 3 KStG immer das am höchsten belastete Eigenkapital als zuerst ausgeschüttet galt, sammelte sich bei der Obergesellschaft immer ein zumindest mit dem Ausschüttungssteuersatz belastetes Eigenkapital an, welches mit dem vollen Anrechnungssatz als Dividende ausgeschüttet werden konnte. Niedriger besteuerte thesaurierte Gewin-*

---

<sup>6</sup> Für den Übersetzer: der Vortrag des kursiv gesetzten Teils wird zunächst zurückgestellt und der Replik vorbehalten

*ne wurden steuerfrei zurückbehalten, bis das gesamte seit 1977 angesammelte Vorbelastungsvolumen durch Steuergutschriften auf Dividenden verbraucht war.*

Wendet man diese vier Prämissen an, so sammelt sich die Vorbelastung der Gewinne aller weltweiten Konzerngesellschaften als Summe der seit 1977 gezahlten Steuern bei der Obergesellschaft an. Das daraus resultierende Anrechnungsvolumen der Obergesellschaft mit „tatsächlich gezahlten Steuern“ mindert sich lediglich um Steuergutschriften, welche mit früheren Dividenden abgegangen sind und deren Höhe sich ebenfalls nach Rn. 54 Ihres Manninen-Urteils berechnet. Bei den hier interessierenden Publikumsgesellschaften, die über die Jahre weniger als die Hälfte ihres Gewinns ausgeschüttet haben und dabei in Vorjahren weltweit sehr viel höheren Steuerbelastungen unterlagen, ergibt sich schon bei **überschlägigster** Berechnung, dass durch frühere Dividendenausschüttungen **nie und nimmer** die gesamte seit 1977 aufgelaufene Vorbelastung verbraucht sein kann. Eine darüber hinausgehende Einzelermittlung erschien den Ausstellern der Bescheinigungen Anlage 1 nicht **notwendig**. Das entspricht der zutreffenden Überlegung, welche die Kommission in Rn. 92 ihrer schriftlichen Stellungnahme angestellt hat.

Gegen die Richtigkeit dieser Berechnungsweise erheben die anderen Beteiligten drei Einwände.

## 1. Zur mittelbaren Körperschaftsteuervorbelastung

Die deutsche Regierung<sup>7</sup> behauptet, bei rein inländischen Fällen sei eine Berücksichtigung von mittelbarer Vorbelastung nicht vorgesehen. Darum könne sie auch bei Auslandsdividenden nicht berücksichtigt werden. Diese Behauptung ist eine schlichte Unwahrheit. Bei rein inländischen Fällen wurde die anrechenbare Körperschaftsteuer mit jeder Ausschüttung in der Beteiligungskette weitergereicht. Zum Nachweis verweise ich auf die **Anlage 3**.

Auf S. 7 seiner schriftlichen Stellungnahme wendet das Finanzamt noch ein, aus **Praktikabilitätsgründen** müsse die Anrechnung von mittelbaren Vorbelastungen über die Grenze verneint werden. Nach Rn. 54 Ihres Urteils Manninen sind Praktikabilitätsgründe aber kein zulässiger Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit.

## 2. Zur Erstattung anzurechnender Körperschaftsteuer

Ein zweiter Einwand gegen die Verwendbarkeit der Bescheinigungen **Anlage 1** folgt aus der Auffassung der deutschen Regierung, Deutschland brauche eine Gutschrift für **ausländische** Steuervorbelastungen nach Manninen-Grundsätzen nur **anzurechnen**, aber nicht zu **erstaten**. Wäre dies richtig, so müssten die Steuerbescheinigungen **Anlage 1** zwischen Vorbelastung der Dividenden mit **deutscher** und **nichtdeutscher**

Steuer unterscheiden. Gesellschaften wie Unilever und Royal Dutch/Shell haben aber in Deutschland mehr Umsatz und mehr Gewinn als in den Niederlanden erwirtschaftet. Ihre Gewinne sind daher mit mehr deutscher als niederländischer Körperschaftsteuer vorbelastet.

- Für die Erstattbarkeit **deutscher** Körperschaftsteuervorbelastung verweise ich auf S. 115 ff. unserer schriftlichen Stellungnahme und auf Ihr Urteil Papillon vom 27. November 2008, Rs. C-418/07.
- Aber auch für die Vorbelastung mit **nichtdeutscher** Körperschaftsteuer kann aus dem Urteil Test Claimants in the FII Group Litigation nicht abgelesen werden, die Anrechnung ausländischer Steuer sei der Höhe nach durch die Einkommensteuerschuld begrenzt, welche beim Anteilseigner im Ansässigkeitsstaat auf diese Dividenden entfällt. In Großbritannien haben Sie lediglich die Vorbelastung mit ausländischer Steuer, die zu einem ATC-Credit führen kann, auf die Höhe des britischen Körperschaftsteuersatzes beschränkt. Soweit anrechenbar, führt die ausländische Steuer aber zu einem vollwertigen ATC-Credit. Nach Sec. 231 Abs. 3 des britischen Income and Corporation Taxes Act - der liegt Ihnen als **Anlage 4** vor - führte der ATC-Credit beim britischen Dividendenempfänger zu einer Erstattung, wenn seine individuelle Einkommensteuerschuld niedriger lag als der ATC-Credit. Im vierten Leitsatzes Ihres Urteils Test Claimants haben Sie mittelbar die Erstattung ausländischer Steuervorbelastung an britische Anteilseigner angeordnet, ohne die Anrechnung auf die Höhe der Einkommenssteuerschuld der britischen Dividendenempfänger zu begrenzen.

---

<sup>7</sup> Rn. 61, 101 bis 108 und 146) und das Finanzamt (auf S. 6 ff. seiner schriftlichen Stellungnahmen)

Hätten Sie in Ihrem Urteil Test Claimants den Rechtssatz aufstellen wollen, dass Großbritannien die ausländische Steuervorbelastung auf die Steuer der britischen Dividendenempfänger nur **anzurechnen**, aber nicht zu **erstaten** braucht, dann hätten Sie sich nicht damit begnügen können auszusprechen, dass eine britische Gesellschaft ausländische Steuer nur bis zur Höhe des Regelsatzes der britischen Gesellschaft anzurechnen braucht. Dann hätten Sie vielmehr urteilen müssen, dass die britische Gesellschaft bei Dividenden an ihre britischen Anteilseigner zwischen ATC-Credits aus britischer und ausländischer Steuervorbelastungen unterscheiden muss, damit der britische Dividendenempfänger eine Erstattung nur erhält, wenn die Steuergutschrift aus **britischer** Steuervorbelastung stammt, während bei ATC-Credits aus **ausländischer** Steuervorbelastung eine Erstattung verweigert werden darf, wenn der ATC-Credit die individuelle Einkommensteuerschuld des britischen Dividendenempfängers übersteigt.

### **3. Zur Vorbelastung in dem Steuerjahr, aus dessen Gewinn die Ausschüttung erfolgt, und zur Änderung des Anrechnungssatzes**

Ein dritter Einwand gegen die Berechnungsweise der Bescheinigungen **Anlage 1** resultiert aus Rn 77 und 88 der schriftlichen Stellungnahme der Kommission. Dort schlägt die Kommission eine neue Berechnungsmethode vor: die Kläger müssten „*die steuerpflichtigen Einnahmen und die Gesamtbelastung dieser Einnahmen mit Körperschaftsteuer während des Steuerjahres darlegen, aus dessen Gewinnen die Ausschüttung erfolgte.*“ Außerdem will die Kommission die Steuergutschrift

bei einer ausländischen Steuerbelastung von mehr als 30 % auf dem angeblichen deutschen Niveau von 30 % zu kappen, bei einer ausländischen Steuerbelastung von weniger als 30 % aber auf die geringere ausländische Vorbelastung zu reduzieren.

Die Auffassung der Kommission läuft auf eine Änderung von Rn 54 des Manninen-Urteils hinaus, obwohl sie diese Rechtsprechung im ersten Rechtszug (Rn 15 und 16) noch bestätigt haben. Ferner würde es bedeuten: Bei einer Dividende, die Heinz Meilicke z. B. in 1995 als Ausschüttung aus dem Gewinn 1994 erhalten hat, müsste die Gesamtbelastung der ausschüttenden Gesellschaft mit Körperschaftsteuer während des Steuerjahres 1994 ins Verhältnis zu ihren steuerpflichtigen Einnahmen des Jahres 1994 gesetzt werden.

Bei deutschen Dividenden wurde so aber nicht gerechnet. Bei deutschen Dividenden kam es auf die Vorbelastung der Gewinne in dem Steuerjahr, aus dem die Ausschüttung stammte, **überhaupt nicht** an. Aus dem Gewinn 1994 konnte man eine deutsche Dividende mit 3/7 Steuergutschrift erhalten, auch wenn in 1994 **keinerlei** Körperschaftsteuer gezahlt worden war. Vielmehr wurde die gesamte in Deutschland seit 1977 entrichtete Körperschaftsteuer in der Eigenkapitalgliederung der ausschüttenden deutschen Gesellschaft so umgliedert, bis sie ein Ausschüttungspotential für Dividenden mit genau 3/7 Steuergutschrift ergab. Eine Kappung gab es nicht. Denn wegen der Umgliederung gab es nur die volle Gutschrift von 3/7 oder gar keine Steuergutschrift.

Der Kappungsgedanke der Kommission beruht offenbar auf der Vorstellung, inländische Gewinne hätten in Deutschland einer Steuerbelastung von 30 % unterliegen. Das ist ebenfalls eine Fehlvorstellung. Weder inländische noch ausländische Gewinne wurden in Deutschland mit dem Ausschüttungssteuersatz besteuert. Der deutsche Normalsteuersatz betrug 1995 bis 1997 45 %; davor betrug er 50 % und 56 %. Ich verweise auf das Berechnungsbeispiel **Anlage 5**.<sup>8</sup>

Man kann doch nicht für Auslandsdividenden ein vom deutschen Recht abweichendes, völlig anderes Anrechnungssystem erfinden, sondern muss die deutschen Regeln analog auf die Vorbelastung der dänischen und niederländischen Dividenden anwenden. Anderenfalls ergeben sich neue Ungleichheiten, für welche jede Rechtfertigung fehlt.

Nach alledem gibt es keinen gemeinschaftsrechtlich akzeptablen Grund, den in Anlage 1 vorgelegten Steuerbescheinigungen die Wirkung zu versagen, die sie hätten, wären sie von einer deutschen Bank ausgestellt.

Nun werden Sie es nicht als Ihre Aufgabe ansehen, die konkreten Bescheinigungen gemäß **Anlage 1** positiv zu beurteilen. Sie können es aber – negativ - als mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar erklären, wenn Bescheinigungen, die für eine Steuergutschrift aus deutschen Dividenden ausreichen würden, als Nachweis für eine Steuergutschrift aus dänischen und niederländischen Dividenden unter sonst gleichen Umständen nicht anerkannt werden mit der Begründung,

---

<sup>8</sup> Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 26 KStG Rn. 153 bis 167, Erg. Lfg. Dezember 1997

- es fehlten Angaben nach § 30 KStG oder
- die Bescheinigung sei nicht durch eine deutsche, sondern ausländische Banken ausgestellt worden oder
- die Haftung eines dänischen oder niederländischen Ausstellers genüge nicht den Anforderungen des § 44 Abs. 5 Satz 1 KStG oder
- die Anrechnung von Körperschaftsteuer über die Grenze nach Ihrem Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* gelte nicht in Deutschland oder
- es fehle eine Unterscheidung nach **erstattbarer** Vorbelastung mit deutscher und nur **anrechenbarer** Vorbelastung mit ausländischer Körperschaftsteuer oder
- die Umgliederung der Steuervorbelastung nach § 32 Abs. 1 KStG oder die Verwendungsreihenfolge des § 28 Abs. 3 KStG seien auf die Ermittlung der Vorbelastung dänischer und niederländischer Dividenden nicht anwendbar.