

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER
RECHTSANWÄLTE

POPPELSDORFER ALLEE 114 · 53115 BONN

Per Kurier:

Bundesfinanzhof
I R 69/12
Ismaninger Straße 109
81675 München

*4. Telefonat mit
Frau Weimann am
15.03.13 ist das SS
eingegangen. KR*

PROF. DR. HEINZ MEILICKE bis 1997
Rechtsanwalt · Steuerberater
DR. WIENAND MEILICKE
Licencié en droit français, LL.M. taxation (N.Y.U.)
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
DR. JÜRGEN HOFFMANN
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht · vBP
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
DR. THOMAS HEIDEL
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
HERBERT KRUMSCHEID
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Versicherungsrecht
DR. IRINI AHOUZARIDI
Rechtsanwältin · Fachanwältin für Arbeitsrecht · Mediatorin
Δικηγόρος Αρεόλου Πάγου · auch zugel. beim Areopag (Athen)
DR. WOLFGANG WALCHNER
Rechtsanwalt · Fachanwalt für gewerblichen Rechtsschutz
DR. STEFANIE DECKERS
D.E.S.S. (Université de Bourgogne) · Rechtsanwältin
Fachanwältin für Handels- und Gesellschaftsrecht
DR. DANIEL LOCHNER
Rechtsanwalt
DR. GERD KRÄMER
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Bank- und Kapitalmarktrecht
DR. DIETER E. RABBACK
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht · Steuerberater
JAN KLEINERTZ
Rechtsanwalt
DR. MATTHIAS SCHATZ
LL.M. (Harvard) · Rechtsanwalt · Attorney-at-Law (New York)
HARTWIG OESTERLE
Rechtsanwalt

11. März 2013

00726-10/wm/dj-kr/kr
000010PZ.DOC

Telefon: (0228) 72 543 - 11/12
Telefax: (0228) 72 543 - 10
wmeilicke@meilicke-hoffmann.de

In Sachen
Dr. Wienand Meilicke u.a. ./ Finanzamt Bonn-Innenstadt
I R 69/12

beantragen wir,

- I. das Urteil des Finanzgerichts Köln aufzuheben und nach den Klageanträgen zu entscheiden.
- II. hilfsweise, den Rechtsstreit an das Finanzgericht zurückzuverweisen mit der Auflage, den Klägern nach § 76 FGO i.V.m. dem gemeinschaftsrechtlichen Äquivalenzprinzip die folgenden rechtlich klar formulierten Hinweise zu erteilen:
 1. vorrangig für den Fall, dass die Beweisführung durch ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen grundsätz-

lich möglich ist: Welchen formellen und materiellen Inhalt muss eine Körperschaftsteuerbescheinigung über anrechenbare dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuer i.S.d. 1. Alternative des EuGH-Urteils Meilicke II Rn. 59 Satz 1 haben? Insbesondere: Wer ist zu deren Ausstellung berechtigt und inwieweit muss der Aussteller die Richtigkeit der von ihm bescheinigten Angaben durch Angabe von Tatsachen und / oder Vorlage von Belegen nachweisen, welche bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht erforderlich sind?

2. hilfsweise, für den Fall, dass der BFH mit dem FG Köln eine wie auch immer formulierte und von wem auch immer ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigung über anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer per se nicht als genügend ansieht, sondern trotz Vorlage einer ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung die Vorlage von Belegen für erforderlich hält, durch welche die deutsche Finanzverwaltung im Sinne der 2. Alternative der Rn. 59 Satz 1 des Urteils Meilicke II „eindeutig und genau überprüfen kann“, ob die Voraussetzungen für die eingeklagte Anrechnung der dänischen bzw. niederländischen Körperschaftsteuer vorliegen: Welche Primärtatsachen müssen zum Zwecke der eindeutigen und genauen Überprüfung nachgewiesen werden? Insbesondere:

- a) Als erstes ist durch einen richterlichen Hinweis die Frage klärungsbedürftig, ob
- (i) der Anrechnungssatz in den Streitjahren 1995 bis 1997 mit 34/66 der dänischen und 35/65 der niederländischen Dividenden als feststehend anzu-

nehmen ist, sodass für den in § 28 Abs. 2 KStG a.F. bezeichneten Zeitpunkt nur noch das Vorhandensein eines „*Warmwasserbehälters*“ mit tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer i.S.v. nachstehend (b) nachzuweisen ist, oder

(ii) ob der Anrechnungssatz sich nach S. 23 und 25 der Entscheidungsgründe des FG Köln oder nach anderen Kriterien, gegebenenfalls welchen, berechnet.

b) Für den Fall, dass der Anrechnungssatz sich nach vorstehend (a) (i) berechnet: Nach welchen Regeln bestimmt sich die Höhe der „tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer“, deren Vorhandensein für den in § 28 Abs. 2 KStG a.F. bezeichneten Zeitpunkt in Höhe von 34/66 der dänischen bzw. 35/65 der niederländischen Dividenden in ausreichendem Umfang nachgewiesen werden muss? Insbesondere:

(i) Ist nur im Ausschüttungsjahr von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft selbst „tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer“ in den *Warmwasserbehälter* einzuberechnen oder sind auch in Vorjahren (seit 1. Januar 1977?) von der ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuern in den *Warmwasserbehälter* einzubeziehen?

(ii) Soweit in Vorjahren andere (insbesondere: höhere) dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuersätze gegolten haben: Sind die mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitalteile ana-

log § 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. auf den im Ausschüttungsjahr gültigen Körperschaftsteuersatz von 34/66 bzw. 35/65 umzugliedern? Wenn nein, wie ist mit solchen höher oder niedriger mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitalteilen aus Vorjahren zu verfahren?

- (iii) Nach welchen Regeln mindert sich ein *Warmwasserbehälter* an tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer durch in Vorjahren (seit 1977) erfolgte Ausschüttungen?
- (iv) Sind indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen aus Dividenden, welche die ausschüttende Kapitalgesellschaft von Beteiligungsgesellschaften empfangen hat, in den *Warmwasserbehälter* tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer einzu beziehen, wenn ja, nach welchen Regeln? Hängt die Einbeziehung der indirekten Körperschaftsteuervorbelastung aus solchen Dividenden davon ab, ob Dänemark bzw. die Niederlande auf diese Dividendeneinnahmen ein Freistellungsverfahren oder ein Anrechnungsverfahren anwenden?
- (v) Ist § 28 Abs. 3 KStG a.F. auf Dividenden der ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaft und gegebenenfalls auch auf die Berechnung der indirekten Körperschaftsteuervorbelastung von Beteiligungsgesellschaften aus Dividenden, welche die ausschüttende Kapitalgesellschaft empfangen hat, entsprechend

anwendbar, sodass der Anrechnungssatz für jede Dividende sich aus dem Regelsteuersatz der ausschüttenden Beteiligungsgesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat ergibt, oder nach welchen anderen Regeln bestimmt sich der Anrechnungssatz für indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen aus Dividenden von Beteiligungsgesellschaften?

(vi) Ist § 32 Abs. 2 KStG auf Eigenkapitalteile, welche nicht mit dem Regelsteuersatz vorbelastet sind, entsprechend anwendbar? Gilt dies auch für die Berücksichtigung der Körperschaftsteuervorbelastung aus Dividenden von Beteiligungsgesellschaften?

c) Für den Fall, dass der Anrechnungssatz sich in den Streitjahren nach vorstehend a) (ii) berechnet: Welche Primärtatsachen gehen oberhalb und unterhalb des Bruchstrichs in die Verhältnisrechnung ein?

d) Wie wirken sich nach dänischem bzw. niederländischem Recht und ggf. nach dem Recht ihrer Beteiligungsgesellschaften nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

- auf den Anrechnungssatz und
- auf die Ermittlung des Volumens der „tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer“ aus? Findet § 31 KStG a.F. auf die Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer entsprechende Anwendung? Wenn ja, wie?

3. Dem Finanzgericht Köln ist aufzugeben, in Befolgung der Anordnung von Rn. 59 Satz 2 des EuGH-Urteils Meilicke II den Klägern eine angemessene Frist für die Vorlage einer vom Finanzgericht zutreffend definierten ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung oder der dort definierten Belege einzuräumen, wobei diese Frist nicht früher beginnen kann als mit dem Zeitpunkt, in welchem den Klägern ein rechtlich zutreffender und ausreichender Hinweis vorliegt.

Die Revision vom 28. September 2012 begründen wir alsdann wie folgt:

Revisionsbegründung

In erster Linie stützen wir die Revision auf die dem Europäischen Gemeinschaftsrecht widersprechende Verwerfung der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen der niederländischen Bank Fortis Mees Pierson und der dänischen Bank Den Danske Bank (dazu Revisionsantrag I und nachstehend Abschnitt A).

Hilfsweise stützen wir die Revision auf das sowohl das deutsche nationale Recht als auch das Unionsrecht verletzende **Unterlassen** eines klaren und rechnerisch nachvollziehbaren **Hinweises** durch Vorgabe

- der Voraussetzungen für eine als Nachweis ausreichende ausländische Körperschaftsteuerbescheinigung (Revisionsantrag II.1. und nachstehend Abschnitt B.I,
- **hilfsweise** der Primärtatsachen / Berechnungsmethode für die tatsächlich entrichtete, anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer, für dessen **Nachweis** das Finanzgericht Köln die Vorlage von eindeutig und genau nachprüfbaren Belegen vermisst (dazu Revisionsantrag II.2 und nachstehend Abschnitt B.II.).

Eine Übersicht über die Gliederung unserer Revisionsbegründung findet sich als Anhang am Ende dieses Schriftsatzes.

A. Zur Verwerfung der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen (Revisionsantrag I)

In erster Linie wenden wir uns mit der Revision gegen die Verwerfung der vorgelegten streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen (Anlagen 10 bis 12 zum Schriftsatz vom 23. November 2007 sowie Anlagen zum Schriftsatz vom 9. September 2008).

In seinem Urteil vom 27. August 2012 (insbesondere Seite 21 der Entscheidungsgründe) scheint das Finanzgericht Köln (nachstehend „FG Köln“) einräumen zu wollen, dass bei der unionsrechtlich gebotenen analogen Anwendung auf ausländische anrechenbare Körperschaftsteuer die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen den formalen Anforderungen des § 45 KStG a.F. genügen. Zumindest lässt es dies offen (dazu nachstehend Abschnitt A.III.).

Seite 23 ff. der Entscheidungsgründe verlangt das FG Köln von den Klägern aber ungeachtet der vorgelegten streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen die Vorlage von

„Belegen, anhand deren die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer vorliegen.“

Damit vertritt es die Rechtsauffassung, eine Körperschaftsteuerbescheinigung über anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer müsse - über die formalen Anforderungen des § 45 KStG hinaus und abweichend von inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen - die Nachweistiefe für die tatsächliche Entrichtung ausländischer Körperschaftsteuer besitzen, welche der EuGH in

Rn. 59 Satz 1, 2. Alternative, seines Urteils Meilicke II vom 30. Juni 2011, C-262/09 (nachstehend kurz „Meilicke II“), für den Fall verlangt, dass **keine** dem deutschen Recht genügende Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wird.

Diese Rechtsauffassung verstößt gegen die Vorgaben, welche der EuGH in Rn. 55 und 59 Satz 1, 1. Alternative, seines Urteils Meilicke II aufgestellt hat.

I. Unzureichender Vorlagebeschluss des FG Köln vom 14. Mai 2009

Zum Verständnis der Auslegung der Rn. 55 und 59 Satz 1 des EuGH-Urteils Meilicke II ist zunächst auf die Gründe einzugehen, aus welchen der EuGH sich dort - ungefragt - dazu geäußert hat, ob eine den Anforderungen des Mitgliedstaates, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigung über die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer als Nachweis genügt. Das liegt an dem unvollständigen Vorlagebeschluss des FG Köln vom 14. Mai 2009, welches es **unterlassen** hat, dem EuGH die **richtige Vorlagefrage** zu stellen. Das soll zunächst kurz nachgezeichnet werden.

1. Ursprüngliche Auffassung des Beklagten zur analogen Anwendbarkeit der amtlichen Muster für Körperschaftsteuerbescheinigungen

Nachdem der EuGH im Urteil vom 6. März 2007 (C-292/04 – Meilicke I) die Diskriminierung von ausländischen Dividenden bei der Körperschaftsteueranrechnung verworfen hatte, erließ das FG Köln am 16. März 2007 einen Hinweisbeschluss, unter dessen Ziff. 1.c es anfragte, ob dem Beklagten die von der Klägerseite damals vorgelegten Bankbescheinigungen ausreichen, welche zwar die Dividenden und die darauf einbehaltene dänische bzw. niederländische Quellensteuer ausweisen, allerdings die von den ausschüttenden Gesell-

schaften gezahlte Körperschaftsteuer nicht enthalten, oder welchen Nachweis der Beklagte dazu gegebenenfalls noch verlangt.

Der Beklagte antwortete darauf mit Schriftsatz vom 6. August 2007, Seite 7:

„Die Auffassung der Klägerseite, dass die Vorlage einer Steuerbescheinigung nicht möglich sei, weil Deutschland insoweit mit der Veröffentlichung eines amtlichen Musters im Verzuge sei, ist nicht nachvollziehbar. Das für die ausschüttende Körperschaft zu verwendende amtliche Muster kann den Veröffentlichungen des Bundesministeriums der Finanzen im Bundessteuerblatt entnommen werden – für das Anrechnungsverfahren zuletzt BMF-Schreiben v. 20.2.2001, BStBl S. 235. Dieses Muster kann in den Fällen der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung gleichermaßen verwandt werden.“

Die damalige Rechtsauffassung des Beklagten entspricht dem unionsrechtlichen Äquivalenzprinzip (Rechtsprechungs-Nachweise in Rn. 55 von Meilicke II) und war darum überzeugend; denn das Europäische Unionsrecht verbietet nicht nur eine Diskriminierung von Ausländern im materiellen Recht, sondern auch im Verfahrensrecht (siehe dazu im Einzelnen nachstehend Abschnitt A.III. und B.I.).

2. Meinungswechsel des Beklagten zur analogen Anwendbarkeit der amtlichen Muster für Körperschaftsteuerbescheinigungen

Nachdem der Beklagte durch die Vorlage der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen möglicherweise damit überrascht worden ist, dass ausländische Banken unter entsprechender Anwendung der §§ 45, 44 KStG a.F. anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer bescheinigen können und dabei bereit sind, die für unrichtige Bescheinigungen angeordnete Haftung des § 45 Abs. 4 i.V.m. § 44 Abs. 5 KStG a.F. auf sich zu nehmen, ging der Beklagte zu der Rechtsauffassung über, dass durch ausländische Kreditinstitute über ausländische Körperschaftsteuer ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigungen, auch wenn sie den formellen Anforderungen des § 45 KStG

a.F. entsprechen, **generell nicht** als Nachweis ausreichen, sondern dass zusätzlich die inhaltliche Richtigkeit der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen nachgewiesen werden müsse. Dem sind die Kläger mit dem Hinweis entgegengetreten, dass bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 6. Oktober 1993, BStBl. 1994, II Seite 191, 193) kein tatsächlicher, sondern nur ein gedanklicher Zusammenhang zu der von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer besteht und dass Steuerpflichtige nicht zusätzlich noch die Richtigkeit inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nachzuweisen brauchen (siehe unseren Schriftsatz vom 9. September 2008, Seite 3). Der BFH weist daselbst darauf hin, dass sonst im Veranlagungsverfahren des Anteilseigners stets die Steuerakten der ausschüttenden Kapitalgesellschaft beigezogen werden müssten. Darum haben die Kläger schon im Schriftsatz vom 23. November 2007, S. 92, den Antrag gestellt, dem EuGH die Vorlagefrage zu stellen,

„Ist es mit der Niederlassungsfreiheit nach Art. 43 EG und der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, dass § 45 KStG die Erteilung einer Körperschaftsteuerbescheinigung durch ein inländisches Kreditinstitut verlangt, so dass die von den Klägern des Ausgangsverfahrens vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen, z.B. von Fortis Mees Pierson, ansässig in den Niederlanden, und von Crédit Suisse, ansässig in der Schweiz, von der deutschen Finanzverwaltung als nicht zum Nachweis geeignet zurückgewiesen werden?“

3. Verwerfung der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen ohne Vorlage an den EuGH

In seinem Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 hat das FG Köln es für richtig gehalten, die vorliegend referierte Rechtsdiskussion über die Beweiskraft der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen dem EuGH vorzuenthalten. Stattdessen hat das FG Köln die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen aus eigener Machtvollkommenheit verworfen, und zwar mit dem Argument auf Seite 49 des Vorlagebeschlusses, wo es heißt:

„Die für die niederländischen und dänischen Dividenden vorgelegten sogenannten „Steuerbescheinigungen“ der Fortis Mees Pierson Bank und der Den Danske Bank werden den Anforderungen des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 b EStG a.F. nämlich nicht gerecht, da sie insbesondere keine Angaben zu der Höhe der Leistung enthalten, für die jeweils der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt“

Mit der Begründung der fehlenden Angaben zu den Teilbeträgen im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 4 KStG a.F. ist die Verwerfung der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen indes nicht haltbar. Diese Vorschriften sind auf im Ausland ansässige Kapitalgesellschaften aus mehreren Gründen nicht anwendbar:

- § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. setzt eine besondere Gliederung für nicht mit inländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Auslandserträge voraus, wobei die Verweigerung einer Körperschaftsteuergutschrift an inländische Anteilseigner von inländischen Muttergesellschaften gegen die Grundsätze der EuGH-Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation (Urteil vom 12. Dezember 2006, C-446/04 und vom 13. November 2012, C-35/11), Manninen und Meilicke verstieß
- § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. betraf die Rückzahlung von Einlagen der Anteilseigner. Deren Ausschüttung unterliegt nicht der dänischen bzw. niederländischen Quellensteuer. Ihre Erfassung ist zur Ermittlung der Höhe der tatsächlich entrichteten ausländischen Körperschaftsteuer auf der Quellensteuer unterliegende Dividenden unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt erforderlich.

Außerdem: Wenn kein sogenanntes EK 0 (nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastetes Eigenkapital) als verwendet galt, machten inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen keine Null-Angabe zur **Nicht**verwendung von Teilbeträgen i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 1 und des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. (siehe Jahressteuerbescheinigung der Dresdner Bank für 1997, Anlage 3 zum Schriftsatz vom 27. August 2012). Da die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbe-

scheinigungen in voller Höhe die Ausschüttung aus mit 34/66 bzw. 35/65 vorbelasteten Eigenkapitalteilen bescheinigen, ist nicht nachvollziehbar, warum Den Danske Bank bzw. Fortis Mees Pierson noch zusätzlich bescheinigen sollen, dass **kein** Teil der Ausschüttung aus **nicht** mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitalteilen stammten.

Schon die Kommission hat in ihrer Stellungnahme vom 27. November 2009, Rn. 78 und 107 zum Verfahren C-262/09 (**Anlage 1**) die Auffassung vertreten, dass von ausländischen Kapitalgesellschaften keine wie auch immer geartete Gliederung des Eigenkapitals verlangt werden kann und dass die Anrechnung nicht mit dem Argument versagt werden könne, dass das vorhandene Anrechnungspotential **möglicherweise höher** als notwendig sein könne. Dementsprechend hat der EuGH im Urteil Meilicke II, Rn. 42 darauf hingewiesen, dass eine Eigenkapitalgliederung der ausländischen Gesellschaft nicht verlangt werden kann, weil die Forderung nach einer Eigenkapitalgliederung durch ausländische Kapitalgesellschaftskonzerne nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt und nicht geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, sondern über das dazu Erforderliche hinausgeht.

Da der Vorlagebeschluss des FG Köln vom 14. Mai 2009 ausdrücklich nur danach fragt, welche Rechtsfolgen sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben, wenn **keine** den §§ 44, 45 KStG a.F. entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigungen vorgelegt werden, beschäftigten sich auch die schriftlichen Stellungnahmen der Kommission (**Anlage 1**) und der deutschen Finanzverwaltung (**Anlagen 2 und 3**) an den EuGH im Verfahren C-262/09 ausschließlich mit dieser Frage und nicht mit der logisch vorrangigen Frage, ob die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen als Nachweis schon ausreichen, weil sie bei einer nach dem Äquivalenzgrundsatz gebotenen entsprechenden Anwendung der §§ 44, 45 KStG a.F. den unionsrechtlichen Anforderungen genügen. Nur die Kläger haben in ihrer Stellungnahme vom 27. November 2009 S. 80 ff., insbesondere Rn. 274 (**Anlage 4**) den EuGH eindringlich gebeten, sich auch zu der Frage zu äußern, ob und unter welchen Umständen die schon vorgelegten

oder gegebenenfalls um erforderliche Angaben ergänzten Körperschaftsteuerbescheinigungen als Nachweis ausreichen.

Auch in der mündlichen Verhandlung vor dem EuGH am 27. Oktober 2010 wurde die Frage der Beweiskraft der vorgelegten Steuerbescheinigungen diskutiert.

4. Stellungnahme des EuGH zum Nachweis durch den inländischen Anforderungen genügende Körperschaftsteuerbescheinigungen

Die Äußerung des EuGH in Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, des Urteils Meilicke II zum Nachweis anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer durch den inländischen Anforderungen genügende Körperschaftsteuerbescheinigungen ist im Lichte der unterlassenen Fragestellung im Vorlagebeschluss des FG Köln vom 14. Mai 2009 und des Drängens der Kläger auf Beantwortung dieser unterlassenen Frage zu würdigen.

Die Verfahrensweise des EuGH bei einer unvollständigen Vorlagefrage ist im breiteren Zusammenhang seiner Aufgaben aus Artikel 234 EGV bzw. Art. 267 AEUV zu sehen. Es stellt nämlich keinen Einzelfall dar, dass die nationalen Gerichte – aus welchen Gründen auch immer – nur einen Teil der rechtlich relevanten Fragen dem EuGH vorlegen, hinsichtlich anderer entscheidungsrelevanter Rechtsfragen eine Vorlage aber unterlassen. In diesem Fall ist es gute Praxis des EuGH, ihm gestellte Vorlagefragen so umzuformulieren und ggf. auch nicht ausdrücklich formulierte Fragen mitzubeantworten, damit das nationale Vorlagegericht eine zutreffende Auslegung des Gemeinschaftsrechts vornehmen kann (Nachweise bei Grabitz / Hilf / Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 267 AEUV Rn. 33, Erg. Lfg. August 2011).

Für die Frage, wie es zu würdigen ist, dass der EuGH in Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, des Urteils Meilicke II eine Frage zur Beweiskraft von Körperschaft-

steuerbescheinigungen beantwortet, welche das FG Köln im Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 ausdrücklich nicht stellen wollte, ist das als **Anlage 5** beigefügte Urteil des EFTA-Gerichtshofs vom 28. September 2012, Rechtssache E-18/11, Irish Bank Resolution Corporation Ltd. and Kaupthing Bank hf. instruktiv. Dort war nämlich ebenfalls eine vom erstinstanzlichen Gericht (District Court) gestellte Vorlagefrage dem EFTA-Gerichtshof letztlich nicht vorgelegt worden, weil das Obergericht (Supreme Court) die entscheidungserhebliche Vorlagefrage aus dem Fragenkatalog wieder gestrichen hatte. In Anlehnung an die Rechtsprechung des EuGH zu Art. 267 AEUV macht der EFTA-Gerichtshof zu der Situation, in welcher die nationalen Gerichte eine entscheidungserhebliche Vorlagefrage zu stellen unterlassen, grundsätzliche Ausführungen. Nach Rn. 64 sieht der EFTA-Gerichtshof in dem Unterlassen einer gebotenen Vorlagefrage eine Verletzung von Artikel 6 Abs. 1 EMRK, nämlich dem Menschenrecht auf Durchführung eines fairen Verfahrens. In Rn. 69 und 70 führt der EFTA-Gerichtshof aus, dass er die nicht gestellte Vorlagefrage trotzdem beantwortet, weil dies erforderlich ist, um im Rahmen der Zusammenarbeit zwischen dem EFTA-Gerichtshof und den nationalen Gerichten eine möglichst vollständige und brauchbare Antwort zu geben.

Wir sind uns natürlich darüber im Klaren, dass die vom FG Köln unterlassene Frage nach der Rechtserheblichkeit der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht, wie in dem Fall des EFTA-Gerichtshofs, auf dem Eingriff eines Obergerichts beruht. Der Rechtsgedanke ist jedoch der Gleiche: Das FG Köln hat in seinem Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 die logisch vorrangige Frage nach der Beweiskraft der in entsprechender Anwendung der §§ 44, 45 KStG a.F. ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen zu stellen verweigert. Der EuGH hat im Verfahren C-262/09 die vorrangige Relevanz dieser Frage erkannt. Im Rahmen der engen Zusammenarbeit zwischen EuGH und nationalen Gerichten hat der EuGH es für richtig befunden, sich bei der Beantwortung der Vorlagefragen des FG Köln vom 14. Mai 2009 nicht an deren engen Wortlaut zu halten, sondern eine möglichst vollständige und brauchbare Antwort zu geben. Darum hat er in Rn. 59 des Urteils Meilicke II nicht nur die

gestellte Frage nach den Beweismitteln, welche Deutschland verlangen kann, wenn **keine** Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wird, beantwortet, sondern auch darauf hingewiesen, dass eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer dadurch erlangt werden kann, dass

- **entweder** eine den Anforderungen des Mitgliedstaates, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigung über diese Steuer
- **oder** Belege vorgelegt werden, anhand deren die Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen.

Die Kläger haben das FG schon im Schriftsatz vom 29. Februar 2012 darauf hingewiesen, dass dieses Entweder-oder-Verhältnis der zulässigen Beweisbringung sich noch deutlicher aus der französischen Arbeitsfassung der Rn. 59 des Urteils Meilicke II ergibt, wo es heißt:

«...d'obtenir l'imputation de l'impôt des sociétés étranger ayant grevé des dividendes versés par une société de capitaux établie dans un autre État membre par la production

- **soit** d'une attestation relative à cet impôt conforme à la législation de l'État membre dans lequel le bénéficiaire de ces dividendes est assujéti à titre principal,
- **soit** de pièces justificatives permettant aux autorités fiscales de cet État membre de vérifier, de façon claire et précise, si les conditions d'obtention d'un avantage fiscal sont réunies.»

Auch in allen anderen Sprachfassungen von Meilicke II wird das Entweder-Oder-Verhältnis deutlich (im Englischen heißt es z.B. „either ... or“).

Mit der Revision erheben die Kläger den Vorwurf, dass das FG Köln gewissermaßen „auf einem Auge blind“ ist und nicht zur Kenntnis nehmen will, dass der EuGH mit Rn. 59 Satz 1 die Prämisse des FG Köln, Körperschaftsteuerbescheinigungen analog §§ 44, 45 KStG a.F. könnten per se keine ausreichenden Beweismittel sein, ausdrücklich verwirft.

Richtigerweise ist vielmehr die Frage zu stellen, ob die unstreitig vorgelegten streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen entsprechen und darum als Nachweis ausreichen oder ob es entweder materielle (dazu nachstehend II.) oder formelle (dazu nachstehend III.) Gründe für die Verwerfung der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen als geeignete Beweismittel gibt.

II. Unrichtige materiellrechtliche Anforderungen des FG Köln an die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen

Da das FG Köln auf S. 21 f. offen lässt, ob die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen **rein formell gesehen** die Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne von §§ 44, 45 KStG a.F. erfüllen, wenden wir uns mit der Revisionsbegründung zunächst gegen die vom inländischen Recht für inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen abweichenden **materiellrechtlichen** Anforderungen des FG Köln an ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen.

Dabei ist unstreitig, dass die Kläger nicht den Versuch gemacht haben,

- an Stelle einer Körperschaftsteuerbescheinigung i.S.v. Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative,
- Belege i.S.v. Rn. 46 und Rn. 59 Satz 1, 2. Alternative, des EuGH-Urteils Meilicke II vorzulegen, die zwar nicht das Maß an Detailliertheit und nicht die Form der Körperschaftsteuerbescheinigung aufweisen, die es den Steuerbehörden aber nichtsdestoweniger erlauben, klar und genau zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen.

Die Kläger machen mit der Revision vielmehr vorrangig geltend, dass sie solche alternativen Beweismittel nicht beizubringen brauchen,

- weil die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen das Maß an Detailliertheit und die Form inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen aufweisen,
- weil nach Rn. 55 des EuGH-Urteils Meilicke II die Verfahrensmodalitäten für ausländische Körperschaftsteuergutschriften nicht ungünstiger sein dürfen als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln und
- weil Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, des EuGH-Urteils Meilicke II darum ausdrücklich anordnet, dass die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer durch eine den inländischen Anforderungen genügende Bescheinigung nachgewiesen werden kann, **ohne** dass zusätzlich noch Belege vorgelegt werden müssen, anhand deren die deutschen Finanzbehörden die Richtigkeit der Körperschaftsteuerbescheinigung eindeutig und genau überprüfen können.

Das unabhängig vom Vorliegen einer ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung gestellte Verlangen des FG Köln nach zusätzlicher Vorlage von Belegen, anhand deren die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Körperschaftsteuergutschrift vorliegen, verletzt die klaren Vorgaben des EuGH gemäß Rn. 59 Satz 1 des Urteils Meilicke II. Hätte der EuGH anordnen wollen, dass ungeachtet der Vorlage einer Körperschaftsteuergutschrift über anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer nach den Verfahrensvorschriften, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln, immer auch **zusätzlich** noch Belege vorgelegt werden müssen, anhand deren die Steuerbehörden dieses Mitgliedstaates die Richtigkeit der formgerechten ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung eindeutig und genau überprüfen können, wäre die ausländische Körperschaftsteuerbescheinigung entbehrlich. Das vom EuGH in Rn. 59 Satz 1 des Urteils Meilicke II angeordnete entweder-oder-Verhältnis

wäre jedes Sinnes entleert. Die Vorlage einer Körperschaftsteuergutschrift über ausländische Körperschaftsteuer wäre trotz Einhaltung der deutschen Vorschriften für inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen sinnlos. Außerdem verstieße ein solches Verständnis gegen den in Rn. 55 des EuGH-Urteils Meilicke II definierten Äquivalenzgrundsatz.

Das FG Köln meint, ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen komme eine geringere Beweiskraft oder „Aussagekraft“ zu als von inländischen Kreditinstituten ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen. Mit den vom FG Köln angegebenen Gründen für die verminderte Aussagekraft der streitgegenständlichen ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen wollen wir uns nachstehend Punkt für Punkt auseinandersetzen.

1. Gewährleistung, dass die in einer Körperschaftsteuerbescheinigung ausgewiesene anrechenbare Körperschaftsteuer auch tatsächlich von der Kapitalgesellschaft gezahlt wurde

Die Auffassung des FG Köln S. 21 des angegriffenen Urteils, eine inländische Körperschaftsteuerbescheinigung würde gewährleisten, dass die in einer solchen Körperschaftsteuerbescheinigung ausgewiesene anrechenbare Körperschaftsteuer auch tatsächlich von der Kapitalgesellschaft oder Körperschaft gezahlt wurde, entspricht nicht dem deutschen Recht. Bei der Anrechnung **inländischer** Körperschaftsteuer ist **nicht** erforderlich, dass die bescheinigte Körperschaftsteuer von der ausschüttenden inländischen Körperschaftsteuer **tatsächlich** entrichtet worden ist. Nach dem BFH-Urteil vom 6. Oktober 1993 - I R 101/92 - BStBl. 1994 II S. 191 sub II.5 steht die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG a.F. anrechenbare Körperschaftsteuer in einem festen Verhältnis (9/16 bis 31. Oktober 1993, 3/7 ab 1. Januar 1994) zur Höhe der Beteiligungserträge im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Nach § 44 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG a.F. muss nur diese nach dem festen Verhältnis berechnete Körperschaftsteuer bescheinigt werden, nicht aber deren Festsetzung durch das Fi-

nanzamt. Zwischen der von der inländischen Körperschaft oder ihren inländischen Untergesellschaften entrichteten und der beim Anteilseigner anzurechnenden inländischen Körperschaftsteuer besteht, so der BFH, nur ein vom Gesetzgeber **gedanklich angenommener**, aber **kein tatsächlicher** Zusammenhang. Die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer wird beim Anteilseigner vorgenommen, weil der Gesetzgeber bei inländischen Körperschaftsteuergutschriften eine entsprechende Steuerbelastung der ausschüttenden Körperschaft **unterstellt**. Selbst wenn die bescheinigte Körperschaftsteuerbelastung **tatsächlich nicht entrichtet** war, blieb es bei der Anrechenbarkeit der bescheinigten Körperschaftsteuer. Der Gesetzgeber sicherte das Interesse des deutschen Fiskus an richtigen Körperschaftsteuerbescheinigungen durch die Haftung der Aussteller nach §§ 44 Abs. 5, 45 Abs. 4 KStG a.F., durch die Möglichkeit des Widerrufs der Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ 44 Abs. 4 Satz 2, 45 Abs. 4 KStG a.F. sowie durch die Regeln des § 28 Abs. 4, 5 und 7 KStG a.F., nach welchen die ausstellende Kapitalgesellschaft ggf. die Ausschüttungsbelastung durch Zahlung der bescheinigten Körperschaftsteuer herzustellen hat.

Nur im Sonderfall eines Anteilseigners mit beherrschendem Einfluss auf die ausschüttende Körperschaft wurde nach § 36a EStG a.F. eine Anrechnung von Körperschaftsteuer versagt oder rückgängig gemacht, soweit die anzurechnende Körperschaftsteuer nicht durch die ihr entsprechende gezahlte Körperschaftsteuer gedeckt war. Prof. Dr. Heinz Meilicke hatte aber unstrittig keinen beherrschenden Einfluss auf die dänischen oder niederländischen Gesellschaften, von welchen er Dividenden bezog.

Das Argument des FG Köln des Nachweises der **entrichteten** Körperschaftsteuer für die Annahme einer erhöhten Beweiskraft inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen gegenüber ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen ist also eklatant unrichtig.

Richtigerweise stellt sich eher die Frage, ob es gegen das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot verstößt, wenn bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen die Anrechnung gewährt wird, obwohl **keine** inländische Körperschaftsteuer entrichtet zu sein braucht, während bei ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen die tatsächliche Entrichtung der Körperschaftsteuer Anrechnungsvoraussetzung ist.

U.E. ist die Aussage des EuGH in Rn. 59 Satz 1 des Urteils Meilicke II klar: Eine den Anforderungen an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen genügende Bescheinigung reicht auch für anzurechnende ausländische Körperschaftsteuer aus. In diesem Sinne auch Rn. 43 des Urteils Meilicke II, wonach es unzulässig ist, von den Klägern für Investitionen in einem anderen Mitgliedstaat Nachweise zu verlangen, die – insbesondere hinsichtlich der Präsentation – anderen Kriterien entsprechen als den für Inlandsinvestitionen. Ein darüber hinausgehender Nachweis der tatsächlichen Entrichtung der angerechneten ausländischen Körperschaftsteuer ist nicht erforderlich. Außerdem verweisen die Aussteller der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen ausdrücklich auf das Manninen-Urteil. Darum sind die Bescheinigungen dahingehend auszulegen, dass sie sich über die tatsächliche Entrichtung der als anrechenbar bescheinigten Körperschaftsteuer unterrichtet haben. Nach dem unionsrechtlichen Äquivalenzgrundsatz brauchen die Kläger die inhaltliche Richtigkeit der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen ebensowenig nachzuweisen, wie sie die inhaltliche Richtigkeit inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht nachzuweisen brauchen.

2. Fehlende Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F.

Als weiteres Argument für die geminderte Aussagekraft einer ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung führt das FG Köln auf Seite 21 seiner Entscheidungsgründe an, dass nur inländische Kapitalgesellschaften eine Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. führen. Daran ist natürlich richtig, dass § 30 KStG auf ausländische Kapitalgesellschaften keine Anwendung finden

kann und dass ausländische Kapitalgesellschaften infolgedessen auch keine Eigenkapitalgliederung nach dieser Vorschrift vornehmen können. Das geht schon wegen der unterschiedlichen inländischen und ausländischen Steuersätze nicht. Insoweit wiederholt das FG aber lediglich die unzutreffenden Gründe, mit welchen es bereits in seinem Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009, Seite 49 die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen verworfen hat. Der EuGH hat jedoch im Urteil Meilicke II Rn. 42 klargestellt, dass die Anwendung deutschen Körperschaftsteuerrechts und insbesondere eine Eigenkapitalgliederung nach deutschen Körperschaftsteuersätzen von ausländischen Kapitalgesellschaften nicht erwartet und nicht zur Voraussetzung für die Geltendmachung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer gemacht werden kann.

Wir verweisen auch auf Rn. 78 und 107 der Stellungnahme der Kommission vom 27. November 2009 im Verfahren C-262/09, **Anlage 1**, wonach es in einem grenzüberschreitenden Fall nur auf die Vorbelastung ankommt, nicht auf eine wie auch immer geartete Gliederung des Eigenkapitals.

Der EuGH ist dieser Rechtsauffassung in seinem Urteil Meilicke II gefolgt, und zwar nicht nur in Rn. 35 ff. bei der Beantwortung der zweiten und dritten Vorlagefrage, sondern auch in Rn. 59 Satz 1 bei der Aussage, dass eine den Anforderungen des Mitgliedstaates, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Körperschaftsteuerbescheinigung zum Nachweis genügt, **ohne** dass Belege vorgelegt werden müssen, anhand deren die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Körperschaftsteueranrechnung vorliegen. Dem EuGH war bewusst, dass eine ausländische Kapitalgesellschaft mangels Anwendung deutschen Körperschaftsteuerrechts mit deutscher Steuerbemessungsgrundlage und deutschen Körperschaftsteuersätzen eine Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. gar nicht erstellen **kann**. Ebensowenig kann erwartet werden, dass sie unter Anwendung ausländischer Steuersätze analog § 30 KStG a.F. eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung erstellt. Dem

EuGH kann darum nicht ernstlich unterstellt werden, mit seiner Aussage in Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, über die Zulässigkeit des Nachweises durch Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung, die den inländischen Anforderungen genügt, die Erstellung einer Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. durch ausländische Kapitalgesellschaften zur Voraussetzung gemacht zu haben. Die Annahme des FG Köln, ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen seien nur dann zu berücksichtigen, wenn nachweisbar eine Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. gestellt worden ist, nimmt der Entweder-oder-Alternative der Rn. 59 Satz 1 des EuGH-Urteils Meilicke II jeden Sinn.

Darüberhinaus ist auch nach inländischem Recht schlicht unrichtig die Behauptung, inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen würden „gewährleisten“, dass die ausschüttende Kapitalgesellschaft eine Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. durchgeführt hat. Wie vorstehend unter 1. schon ausgeführt, bestand zwischen der von einer inländischen Körperschaft zu erstellenden Eigenkapitalgliederung und der Körperschaftsteuerbescheinigung nur ein vom Gesetzgeber **gedanklich angenommener**, aber kein **tatsächlicher** Zusammenhang (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1993, I R 101/92, aaO.). Die inländische Körperschaftsteuerbescheinigung berechnete zur Anrechnung, selbst wenn die ausschüttende Kapitalgesellschaft weder Körperschaftsteuer entrichtet noch eine Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. erstellt hatte. Im Zeitpunkt der Ausschüttung einer inländischen Dividende, für welche eine KSt-Gutschrift bescheinigt wurde, hatte die ausschüttende Körperschaft regelmäßig noch keine Eigenkapitalgliederung i.S.v. §§ 30, 47 KStG a.F. auf den nach § 28 Abs. 2 KStG a.F. maßgeblichen Zeitpunkt erstellt, weil die Fristen für die Abgabe der Steuererklärungen noch nicht abgelaufen waren. Darum stellt es schlicht eine unionsrechtswidrige Diskriminierung dar, wenn von den Klägern der Nachweis verlangt wird, dass die ausländischen Kapitalgesellschaften, für welche eine den Formvorschriften des § 45 KStG a.F. entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wurde, eine Eigenkapitalgliederung erstellt haben, obwohl entsprechende Nachweise bei der Erstellung inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht verlangt werden.

3. Zum ausländischen Körperschaftsteuersatz als Anrechnungssatz

Gegen die Aussagekraft der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen argumentiert das FG Köln weiter mit der Auffassung, die Richtigkeit der in den Bescheinigungen jeweils ausgewiesenen anrechenbaren Körperschaftsteuersätze von 35% in den Niederlanden und 34% in Dänemark sei nicht hinreichend nachgewiesen. Es sei nicht sichergestellt, dass die ausgeschütteten Dividenden auch **tatsächlich** mit diesem Körperschaftsteuersatz belastet wurden (Seite 22 der Entscheidungsgründe). Auf Seite 23 der Entscheidungsgründe argumentiert das FG Köln darüberhinaus, es könne nicht ausgeschlossen werden, dass die auf die Dividenden entfallende, tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer von dem nominellen Körperschaftsteuersatz abweicht. Denn die Steuerbelastung könne in erheblichem Umfang von den Körperschaftsteuersätzen abweichen. Insoweit sei z.B. zu berücksichtigen, dass Beteiligungserträge oftmals von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Die vorstehend beschriebene Beanstandung des Prozentsatzes der ausländischen Körperschaftsteuergutschrift im Verhältnis zur Nettodividende ist überhaupt nur verständlich, weil das FG Köln ausweislich S. 25 seiner Entscheidungsgründe davon ausgeht, die ausländische Körperschaftsteuergutschrift richte sich nicht nach dem niederländischen bzw. dänischen Regelsteuersatz, sondern nach dem Verhältnis

$$\frac{\text{im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete niederländische bzw. dänische Körperschaftsteuer}}{\text{Gewinn des Ausschüttungszeitraums}}$$

Letzeres Verhältnis dürfte so gut wie nie dem Regelsteuersatz entsprechen und ist außerdem von Gesellschaft zu Gesellschaft verschieden.

Mit diesem Argument verkennt das FG Köln

- sowohl die inländische Rechtslage (dazu nachstehend (a))

- als auch die inzwischen dreifach bestätigte Rechtsauffassung des EuGH zum Anrechnungsprozentsatz (dazustehend (b))
- als auch die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen (dazu nachstehend (c)).

a) Die inländische Rechtslage

Die inländische Körperschaftsteuergutschrift richtete sich nicht nach dem Verhältnis

im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum

sondern nach der davon völlig unabhängigen Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer nach § 27 Abs. 1 KStG a.F. (36/64 der Nettodividende bis 31. Dezember 1993, 3/7 der Nettodividende ab 1. Januar 1994), berechnet auf den in § 28 Abs. 2 KStG a.F. definierten Zeitpunkt. Für inländische Dividenden gab es **nie** eine Körperschaftsteuergutschrift nach einem anderen Prozentsatz, insbesondere nicht nach dem durchschnittlichen Steuersatz, abgeleitet aus dem vom FG Köln genannten Verhältnis. Vielmehr wurde das mit unterschiedlich hohen Körperschaftsteuersätzen belastete verwendbare Eigenkapital nach § 32 KStG a.F. immer so umgegliedert, dass Dividenden

- **entweder** aus mit Körperschaftsteuer vorbelastetem Eigenkapital im Sinne von § 30 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 KStG a.F. stammten und eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des Ausschüttungssteuersatzes beinhalteten
- **oder** aus sogenanntem EK 0 im Sinne von § 30 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 KStG a.F. stammten und daher überhaupt keine Körperschaftsteuergutschrift beinhalteten.

Inländische Kapitalgesellschaften konnten dadurch die gesamte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer als Körperschaftsteuergutschrift an ihre Anteilseigner ausschütten und trotzdem die nicht mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitalteile in die Gewinnrücklage stellen. Wäre die Berechnungsweise des FG Köln zutreffend, müssten ausländische Kapitalgesellschaften auch ihre steuerfreien Gewinne ausschütten, um ihren Anteilseignern Körperschaftsteuergutschriften in Höhe ihrer tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer zukommen zu lassen.

Darum ist schlicht nicht nachvollziehbar, warum das FG Köln bei Auslandsdividenden eine anrechenbare Körperschaftsteuer in Höhe eines Prozentsatzes für möglich hält, der sich **nicht** nach dem allgemeinen Regelsteuersatz für die Ausschüttungsbelastung, sondern nach einem von Kapitalgesellschaft zu Kapitalgesellschaft unterschiedlichen Prozentsatz

im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum

richtet.

Für Inlandsdividenden reichte das mit Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteil für eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des Ausschüttungssatzes entweder aus, oder es reichte nicht aus. Darum geht die Frage auch für anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer richtigerweise nicht dahin, ob die durchschnittliche Steuerbelastung der einzelnen dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Gesellschaften in den Streitjahren dem Regelsteuersatz von 34% bzw. 35% entsprach, sondern ob die seit 1. Januar 1977 tatsächlich entrichtete anrechenbare Körperschaftsteuer der ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften ausreicht, um die streitgegenständlichen Dividenden mit einer Körperschaftsteuergutschrift in Höhe von 34/66 bzw. 35/65 zu versehen. Verneinendenfalls kommt in Betracht, dass ein Teil der Dividende eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des Regelsteuer-

satzes und der andere Teil der Dividende keine Körperschaftsteuergutschrift gewährt. Eine Körperschaftsteuergutschrift zu einem Mischsatz ist weder bei inländischen noch bei ausländischen Dividenden zulässig.

Schon aus der Tatsache, dass das Diskriminierungsverbot immer auf eine Gleichbehandlung ausländischer mit inländischen Dividenden abzielt, verbietet sich die Rechtsauffassung, die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen seien deshalb zu verwerfen, weil die Anwendbarkeit des Regelsteuersatzes nicht nachgewiesen sei. Auf diese Idee kann man nur kommen, wenn man zwölf Jahre nach dem Außerkrafttreten des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens nicht mehr präsent hat, dass sich nach inländischem Recht die Körperschaftsteuergutschrift als Prozentsatz der Nettodividende nicht nach dem Verhältnis

im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum

sondern nach der feststehenden Ausschüttungsbelastung des § 27 Abs. 1 KStG richtete.

b) Die Rechtsauffassung des EuGH zum Anrechnungssatz

Wenn für die Höhe des Anrechnungsprozentsatzes bei Auslandsdividenden das Rad neu zu erfinden wäre, könnte man noch Verständnis dafür haben, dass das FG Köln nicht auf den Regelsteuersatz im Sinne der Ausschüttungsbelastung, sondern auf das Verhältnis

im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum

abstellen will. Indes liegen zu diesem Thema nun drei EuGH-Entscheidungen vor, welche die These des FG Köln zur Berechnung des Anrechnungsprozent-

satzes bei Auslandsdividenden verwerfen und stattdessen so rechnen wie die Aussteller der streitgegenständlichen Steuerbescheinigungen gerechnet haben:

(i) EuGH-Urteil vom 7. September 2004 (C-319/02) Manninen

Schon in Rn. 54 des Urteils Manninen hat der EuGH für die Berechnung einer Steuergutschrift auf den Satz der Körperschaftsteuer im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft abgestellt, der nach den anwendbaren allgemeinen Regeln auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage angewendet wird.

Wenn das FG Köln für die Berechnung der ausländischen Körperschaftsteuergutschrift als Prozentsatz der Nettodividende nicht auf den ausländischen Regelsteuersatz der Ausschüttungsbelastung, sondern auf das Verhältnis

im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum

abstellen will, so übersieht es, dass genau diese Frage im Urteilsfall Manninen bereits ausführlich diskutiert worden ist. Ausweislich Rn. 77 der Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 18. März 2004 im Rechtsstreit Manninen C-319/02 trug die finnische Regierung vor, dass bei der Anrechnung nicht allein der im Ausland geltende Körperschaftsteuersatz zu berücksichtigen sei, da die Bemessungsgrundlage von Staat zu Staat unterschiedliche Faktoren umfassen könne. Frau Generalanwältin Kokott hat dazu in Rn. 78 ihrer Schlussanträge (C-319/02) dafür plädiert, den Anrechnungssatz individuell für jede Gesellschaft aus dem Verhältnis der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer zum Handelsbilanzgewinn zu ermitteln. Zitat:

„Diese Schwierigkeiten können jedoch den völligen Ausschluss der Anrechnung der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer nicht rechtfertigen. Um den Unterschieden im Steuersatz und dem Zuschnitt der Bemessungsgrundlage Rechnung zu tragen, könnte die je Aktie tatsächlich als Körperschaftsteuer entrichtete Summe angerechnet werden. Diese Summe müsste die betroffene Gesellschaft etwa anhand ihrer Bilanz für das jeweilige Geschäftsjahr, für das auch die Dividende ausgeschüttet wird, angeben können“.

Wenn der EuGH in Kenntnis und auf Basis dieser Schlussanträge in Rn. 54 seines Manninen-Urteils formuliert, für den Anrechnungssatz sei **auf den Körperschaftsteuersatz im Ausschüttungsstaat abzustellen, wie er sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln ergibt**, so hat er damit den Berechnungsvorschlag der finnischen Regierung und der Generalanwältin Kokott und damit auch den des FG Köln verworfen. Schon darum kann nicht mehr ernstlich argumentiert werden, es sei auf das Verhältnis

*im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum*

abzustellen.

(ii) EuGH-Urteil vom 6. März 2007 (C-292/04) Meilicke I

Die Frage, wie Rn. 54 des Manninen-Urteils auf die Anrechnung dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer in Deutschland zu übertragen ist, hat den EuGH schon im ersten Vorlageverfahren Meilicke I beschäftigt. Ausweislich Rn. 17 des Urteils Meilicke I hat die deutsche Regierung geltend gemacht, das Urteil Manninen sei auf den Ausgangsrechtstreit nicht übertragbar. Bei einer Ausschüttung von Dividenden ausländischen Ursprungs könne weder in Höhe des allgemeinen in Dänemark bzw. Niederlande geltenden Körperschaftsteuersatzes und auch nicht in Höhe der nach deutschem Recht geltenden 3/7 der Nettodividende angerechnet werden. Dazu hat der EuGH in Meilicke I Rn. 16 ausgeführt, dass sich aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten ergibt, dass der Körperschaftsteuersatz in den betreffenden Jahren in Dänemark 34% und in den Niederlanden 35% betrug. In Rn. 15 des Urteils Meilicke I bestätigt der EuGH die Formulierung aus Rn. 54 des Urteils Manninen. Schon aus dem unmittelbaren Zusammenhang von Rn. 15 und Rn. 16 Satz 1 des Meilicke-Urteils I ergibt sich, dass der EuGH, solange der Vorrat tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuervorbelastung reicht, für niederländische Dividenden eine Kör-

perschaftsteuergutschrift von 35/65 und bei dänischen Dividenden eine solche von 34/66 der Nettodividende anordnet. Das ergibt sich zusätzlich auch noch aus Rn. 31 des Urteils Meilicke I, wo der EuGH es als einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht ansieht, wenn die Körperschaftsteuergutschrift auf Dividenden nicht nach Maßgabe des ausländischen Ausschüttungskörperschaftsteuersatzes berechnet wird, obwohl sie bei inländischen Gesellschaften in Höhe des Ausschüttungskörperschaftsteuersatzes gewährt wird. Mit dem EuGH-Urteil Meilicke I war damit klargestellt, dass, solange der Vorrat tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer reicht, die Höhe der Körperschaftsteuergutschrift bei niederländischen Dividenden 35/65 und bei dänischen Dividenden 34/66 der Dividende beträgt.

(iii) EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011 (C-262/09) Meilicke II

Die Aussagen des EuGH in Rn. 54 des Manninen-Urteils und in Rn. 15, 16 und 31 des Urteils Meilicke II schienen dem FG Köln immer noch nicht klar genug, um es davon abzuhalten, im Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 auf S. 41 f. erneut Zweifel hinsichtlich der Höhe der auf die ausländischen Dividenden zu gewährenden Körperschaftsteueranrechnung zu äußern. Zur Ehre des 2. Senats des FG Köln muss gesagt werden, dass auch die Generalanwältin Verica Trestnjak in ihren Schlussanträgen vom 13. Januar 2011 zum Verfahren C-262/09 die Zweifel des FG Köln teilte und unter Ziff. 1 Satz 2 des Tenors der Schlussanträge zu antworten vorschlug:

„Diese Anrechnung muss jedoch nicht über den auf inländische Dividenden anwendbaren Körperschaftsteuersatz hinaus erfolgen.“

In seinem Urteil Meilicke II ist der EuGH der Generalanwältin aber nicht gefolgt, sondern hat gemäß Rn. 27 und 28 klargestellt, dass er seine bisherige Rechtsprechung bestätigt und die Kläger des Ausgangsverfahrens grundsätzlich eine Steuergutschrift von 34/66 der Dividenden dänischer Herkunft und in Höhe von 35/65 der Dividenden niederländischer Herkunft begehren können. Diese Körperschaftsteuergutschrift ist so lange zu gewähren, bis der Vorrat tatsächlich

entrichteter anrechenbarer Körperschaftsteuer reicht. Maßgeblich ist der in § 28 Abs. 2 KStG a.F. definierte Zeitpunkt (dazu nachstehend 4.).

c) Zur Auswirkung der Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen auf den Anrechnungssatz

Ein weiteres Argument des FG Köln gegen die Beweiskraft der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen findet sich auf Seite 23 der Entscheidungsgründe unter cc), wonach die auf die Dividenden entfallende, tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer deshalb von dem nominellen Körperschaftsteuersatz abweichen kann, weil Beteiligungserträge oftmals von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass das FG Köln die Frage der Anrechenbarkeit indirekter Körperschaftsteuervorbelastung aus Beteiligungserträgen nur bei der hier behandelten Höhe des Anrechnungssatzes problematisiert. Die Frage stellt sich aber ähnlich bei fixem Anrechnungssatz und analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. (siehe dazu nachstehend Abschnitt A.II.4.a) (iii)).

Mit seiner Vorstellung, im Sitzstaat der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft steuerfrei belassene Beteiligungserträge seien nicht als „tatsächlich zu entrichtende Körperschaftsteuer“ in das Anrechnungsvolumen einzubeziehen, obwohl sie mit Körperschaftsteuer der Beteiligungsgesellschaften vorbelastet sind, verstößt das FG Köln gegen die gefestigte Rechtsprechung des EuGH.

(i) EuGH-Urteil vom 13. November 2012 – C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation II

In Rn. 74 des vorstehend bezeichneten, in IStR 2012, Seite 924 f. abgedruckten EuGH-Urteils wurde für Großbritannien entschieden, dass ausländische Körperschaftsteuer auf die den ausgeschütteten Dividenden zugrundeliegenden Gewinnen auch dann anzurechnen ist, wenn sie nicht oder nicht ganz von der gebietsfremden Gesellschaft, die die Dividenden ausgeschüttet hat, son-

dern von einer in einem Mitgliedstaat ansässigen direkten oder indirekten Tochtergesellschaft der erstgenannten Gesellschaft entrichtet wurde. Schon weil das FG Köln gemäß S. 23 seiner Entscheidungsgründe von einer anderen Rechtslage ausgeht, ist es jedenfalls mit dieser unter cc) seiner Entscheidungsgründe gegebenen Begründung nicht haltbar.

(ii) EuGH-Urteil Meilicke II

Darüberhinaus hat der EuGH sich in Rn. 31 des Urteils Meilicke II auf die eher beiläufige Frage des FG Köln nach der Behandlung von mittelbaren Körperschaftsteuervorbelastungen in Frage 3. des Vorlagebeschlusses vom 14. Mai 2009 schon dahingehend geäußert, dass in den Fällen, in denen im Inland eine indirekte Körperschaftsteuervorbelastung nicht berücksichtigt werden kann – was von dem nationalen Gericht zu prüfen ist – eine solche Berücksichtigung auch nicht bei Dividenden vorzunehmen ist, die von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige ausgeschüttet werden. Im Umkehrschluss bedeutet das natürlich, dass bei ausländischen Beteiligungsketten eine indirekte Vorbelastung zu berücksichtigen ist, soweit sie bei einer inländischen Beteiligungskette berücksichtigt wurde.

Das FG Köln unterlässt diese ihm vom EuGH auferlegte Prüfung der innerdeutschen Rechtslage bei der Anrechnung von Körperschaftsteuer über mehrere inländische Stufen von Beteiligungen, sondern geht auf S. 23 der Entscheidungsgründe allgemein davon aus, dass in Dänemark oder den Niederlanden steuerfreie Beteiligungserträge, obwohl sie ihrerseits mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind, nicht in den „Vorrat tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer“ einfließen. Dabei übersieht das FG Köln aber, dass bei einer Kette von Inlandsbeteiligungen im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren die Körperschaftsteuergutschriften weitergereicht wurden. Das galt unabhängig vom Vorliegen einer Schachtelbeteiligung sogar bei Streubesitz. Bei einer Kette von inländischen Beteiligungen brauchte die inländische Muttergesellschaft keinerlei Körperschaftsteuer selbst „tatsächlich entrichtet“ zu haben. Es reichte aus, dass direkte oder indirekte inländische Tochtergesellschaften oder Beteili-

gungsgesellschaften Körperschaftsteuer entrichtet hatten. Diese Körperschaftsteuer wurde über das Anrechnungsverfahren auf die festgesetzte Körperschaftsteuer der inländischen Muttergesellschaft angerechnet und als Körperschaftsteuerguthaben an inländische Anteilseigner weitergereicht und dort gegebenenfalls auf die Einkommensteuerschuld angerechnet oder erstattet. Folglich liegen die Voraussetzungen vor, unter denen Meilicke II Rn. 31 die Anrechnung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen aus ausländischen Beteiligungserträgen anordnet.

Selbst wenn die Voraussetzungen für die Anrechnung indirekter Vorbelastungen **nicht** vorlägen, würde sich das, wie vorstehend Abschnitt A.II.3.b) dargestellt, nicht in einer Änderung des festen Anrechnungssatzes, sondern analog § 28 Abs. 3, 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. in einer Änderung des Anrechnungsvolumens auswirken. Auch nach inländischem Körperschaftsteuerrecht wurde ja nach § 28 Abs. 3 KStG a.F. zunächst das seit 1. Januar 1977 in § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. angesammelte inländische Anrechnungsvolumen zum festen inländischen Anrechnungssatz von 3/7 (36/64 bis 31. Dezember 1993) verbraucht, bevor EK 01 i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. als ausgeschüttet galt.

**(iii) Vorlagebeschluss des FG Köln vom 6. September 2011 –
13 K 482/07, EFG 2012, 973**

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass der 13. Senat des FG Köln die Frage der indirekten Körperschaftsteueranrechnung aus Beteiligungserträgen erneut dem EuGH vorgelegt hat, wo sie unter dessen Aktenzeichen C-47/12 anhängig ist (3. Vorlagefrage). Auch darum ist nicht verständlich, warum das FG Köln wie selbstverständlich davon ausgeht, die indirekte Körperschaftsteuervorbelastung von Beteiligungserträgen sei nicht zu berücksichtigen.

In seinem die indirekte Steueranrechnung betreffenden Teil der Entscheidungsgründe unterliegt der 13. Senat des FGs Köln indes einem Irrtum, wenn er formuliert:

„Da die Ausschüttungen von Enkelgesellschaften an Tochtergesellschaften niemals bei der Veranlagung der Muttergesellschaft erfasst werden können, liegt bereits keine Ungleichbehandlung vor.“

Damit verkennt der 13. Senat des FG Köln die Situation, bei welcher eine inländische Enkelgesellschaft mit inländischer Körperschaftsteuer vorbelasteter Gewinne als Dividende an eine inländische Tochtergesellschaft ausschüttete, welche diese ohne Entrichtung eigener Körperschaftsteuer, aber unter Anrechnung der von der Enkelgesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer auf die gegen die Tochtergesellschaft festgesetzte Körperschaftsteuer mit Körperschaftsteuergutschrift an die inländische Muttergesellschaft weiterschüttete. Die Muttergesellschaft rechnete ihrerseits die mit der Dividende der Tochtergesellschaft einhergehende Körperschaftsteuergutschrift auf die gegen die Muttergesellschaft festgesetzte Körperschaftsteuer an. Im Inland wurde in solchen Fällen mit von der Muttergesellschaft gezahlten Dividenden eine Körperschaftsteuergutschrift an die Anteilseigner der Muttergesellschaft vermittelt, obwohl nur die Enkelgesellschaft, aber weder die Tochter- noch die Muttergesellschaft Körperschaftsteuer „tatsächlich entrichtet“ hatten. Bei dieser Kette von **inländischen** Dividendenausschüttungen wurde eine indirekte Körperschaftsteuervorbelastung berücksichtigt. Die inländische Muttergesellschaft hat zwar nie

„Ausschüttungen von inländischen Enkelgesellschaften bei der Veranlagung der Muttergesellschaft erfasst“.

Die von inländischen Enkelgesellschaften gezahlte Körperschaftsteuer wurde aber

- mit der Ausschüttung der Enkelgesellschaft an die Tochtergesellschaft bei der Veranlagung der Tochtergesellschaft und
- mit der Weiterausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft bei der Veranlagung der Muttergesellschaft

als KSt-Gutschrift berücksichtigt.

Entsprechend sind die von Heinz Meilicke empfangenen dänischen und niederländischen Dividenden mit tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer vorbelastet, soweit sie aus in den Niederlanden oder in Dänemark steuerfreien Beteiligungserträgen stammten, welche aber ihrerseits aus einer Kette von mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Dividendenausschüttungen gespeist waren.

Möglicherweise beruhen die Zweifel des 13. Senats des FG Köln an der Anrechenbarkeit indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen und die Gewissheit des 2. Senats hinsichtlich ihrer Nichtanrechenbarkeit auf der Vorstellung, die Anrechenbarkeit entfalle deshalb, weil Dänemark und Deutschland auf Dividenden von ausländischen Schachtelbeteiligungen die Freistellungsmethode anwenden. Der EuGH hat jedoch schon in seinem Urteil vom 12. Dezember 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation I*, Rn. 47 ff. entschieden, dass ein Mitgliedstaat für die Besteuerung inländischer und ausländischer Dividenden zwar unterschiedliche Systeme (Freistellungs- oder Anrechnungsverfahren) wählen kann, dass die Unterschiedlichkeit der Besteuerungssysteme aber nicht dazu führen darf, dass Auslandsdividenden ungünstiger besteuert werden als Inlandsdividenden.

Für die Berücksichtigung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen aus Beteiligungserträgen kann es darum keinen Unterschied machen, ob Dänemark bzw. die Niederlande ein Anrechnungsverfahren oder das Freistellungsverfahren anwendeten. Denn das auf Auslandsdividenden angewendete Verfahren darf nicht ungünstiger sein als das für inländische Beteiligungsketten geltende Anrechnungsverfahren. In seinem Vorlagebeschluss vom 6. September 2011, 13 K 482/07, EFG 2012, S. 973, 978 legt der 13. Senat des FG Köln ja zutreffend die grundsätzliche Gleichwertigkeit des Freistellungsverfahrens und des Anrechnungsverfahrens dar. Für Großbritannien, wo für Auslandsdividenden das Anrechnungsverfahren gilt, hat der EuGH im Urteil vom 13. November

2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation II, Rn. 74, IStR 2012, S. 925 die Anrechnung der Körperschaftsteuervorbelastung der Dividenden direkter und indirekter Tochtergesellschaft generell angeordnet, ohne eine Einschränkung für den Fall zu machen, dass ein Ansässigkeitsstaat in der Beteiligungskette das Freistellungsverfahren angewendet. Würde der BFH das hiesige Urteil des FG Köln mit der Begründung halten wollen, Körperschaftsteuervorbelastungen aus in Dänemark oder den Niederlanden von der Körperschaftsteuer freigestellten Beteiligungserträgen seien in das Heinz Meilicke zustehende Anrechnungsvolumen nicht einzubeziehen, könnte er dies nicht ohne erneute Vorlage an den EuGH tun.

Nach alledem ist das mit dieser Revision angegriffene Urteil des FGs Köln nicht mit dem Argument S. 23 der Entscheidungsgründe haltbar, die mit den streitgegenständlichen Steuerbescheinigungen bescheinigte Ausschüttungsbelastung von 34/66 bzw. 35/65 könne unzutreffend sein, weil Beteiligungserträge der ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften oftmals von der dänischen bzw. niederländischen Körperschaftsteuer befreit sind. Der für Dänemark mit 34/66 und für die Niederlande mit 35/65 bescheinigte Satz der Körperschaftsteuergutschrift ist vielmehr richtig. Fraglich ist allenfalls, ob analog § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. ein hinreichend großer *Warmwasserbehälter* mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitalteilen vorhanden war, um die an Heinz Meilicke gezahlten dänischen bzw. niederländischen Dividenden mit der dem Steuersatz nach rechtmäßigen streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen auszustatten (dazu nachstehend 4.).

Sofern der BFH das Urteil des FG Köln mit der Begründung aufrecht zu erhalten erwägt, der bescheinigte Anrechnungssatz von 34/66 bzw. 35/65 sei nicht nachgewiesen, ist die Rechtsfrage dem EuGH wegen der darin liegenden Abweichung von der schon vorliegenden EuGH-Rechtsprechung erneut vorzulegen, damit ein EuGH-Urteil „Meilicke III“ Klarheit verschaffen kann.

4. Vorrat an „tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer“

Wenn nach der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des EuGH in den Streitjahren niederländische Dividenden mit anrechenbarer Körperschaftsteuer in Höhe von 35/65 und dänische Dividenden mit anrechenbarer Körperschaftsteuer von 34/66 versehen waren und trotzdem ausländische Körperschaftsteuer nur so lange anrechenbar ist, wie sie mit „tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer“ vorbelastet ist, so muss der Vorrat an „tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer“ definiert werden, welcher, solange der Vorrat reicht, durch mit Körperschaftsteuergutschriften versehene Dividenden geleert werden kann. Das FG hat dies mit dem Bild des „Warmwasserbehälters“ plastisch beschrieben: Solange der *Warmwasserbehälter* zu dem in § 28 Abs. 2 KStG a.F. definierten Zeitpunkt tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer enthält, ist der Wasserhahn immer so aufgedreht, dass niederländische Gewinnausschüttungen mit einer Körperschaftsteuergutschrift von 35/65 und dänische Gewinnausschüttungen mit einer Körperschaftsteuergutschrift von 34/66 ausgestattet sind. Fraglich ist darum u.E. nur, nach welchen Regeln der *Warmwasserbehälter* mit Körperschaftsteuer vorbelasteter Eigenkapitalteile i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. analog gefüllt und ggf. durch frühere Ausschüttungen wieder geleert wurde.

Nach hiesiger, auch den streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen zugrundeliegender Rechtsauffassung wurde der *Warmwasserbehälter* unter analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. auf die ausschüttende Muttergesellschaft und ihre Dividendenerträge aus Beteiligungsgesellschaften gefüllt.

Wohlgemerkt: Die Kläger haben dem FG Köln die Rechtsgrundsätze dargelegt, nach welchen die ausländischen Banken ihre Bescheinigungen erstellt haben. Sie haben nicht behauptet, Kenntnisse darüber zu haben, wieviele Jahre die Banken bzw. die von ihnen befragten ausschüttenden Kapitalgesellschaften

tatsächlich zurückgerechnet haben, um sich über das Vorhandensein eines ausreichenden Anrechnungsvolumens im *Warmwasserbehälter* zu vergewissern. Das halten die Kläger nicht für ihre Aufgabe; denn auch bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen haben die Kläger ja nicht deren tatsächliche Richtigkeit überprüft.

Daraus leitet das mit der Revision angegriffene Urteil des FG Köln folgende materiellrechtliche Einwände gegen die Aussagekraft der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide ab, welche aber sämtlich einer rechtlichen Prüfung nicht standhalten:

a) Erforderlichkeit einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung?

Auf Seite 22 seiner Entscheidungsgründe argumentiert das FG Köln, die analoge Anwendung der §§ 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. ebenso wie die vorrangige Verwendung der tarifbelasteten Eigenkapitalanteile analog § 28 Abs. 3 KStG a.F. und gegebenenfalls deren Umgliederung nach § 32 KStG a.F. hätten die Erstellung einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung vorausgesetzt, die im Streitfall jedoch offensichtlich nicht erstellt wurde.

Damit fordert das FG Köln für die Beweiskraft einer ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der ersten Alternative der Rn. 59 Satz 1 des EuGH-Urteils Meilicke II die Erstellung und ggf. Vorlage einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung analog § 30 KStG a.F. Dem steht jedoch entgegen, dass gemäß Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II diskriminierende Anforderungen an den Nachweis ausländischer Tatbestandsmerkmale im Vergleich zu inländischen Tatbestandsmerkmalen mit dem Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle nur dann gerechtfertigt werden können, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügen, also geeignet sind, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen. Mit dieser Formulierung greift der EuGH die Überlegung der Kommission in Rn. 78 ihrer Stellungnahme vom 27. November 2009 (Anlage 1) auf, wonach die Erstellung einer „Schatten“-

Eigenkapitalgliederung auf jeden Fall über das erforderliche Maß hinausgeht, und Rn. 107 ihrer Stellungnahme, wonach die Anrechnung von Körperschaftsteuer nicht mit der Begründung abgelehnt werden kann, der **genaue** Umfang der Vorbelastung stehe nicht fest, da sie höher sein könne.

Mit seiner These, die analoge Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. auf die Ermittlung tatsächlich entrichteter und darum anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer setze die Erstellung einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung analog § 30 KStG a.F. voraus, verkennt das FG Köln den weitergehenden Zweck einer Gliederungsrechnung, welche seit Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens ab 1. Januar 1977 von Jahr zu Jahr fortgeschrieben und nach § 47 KStG a.F. gesondert festgestellt wurde. Die nach § 30 KStG a.F. aufzustellende Gliederungsrechnung für inländische Körperschaftsteuer beschränkte sich eben nicht auf den Zweck, für ein bestimmtes Jahr die maximale Höhe der Körperschaftsteuergutschrift zu ermitteln. Die inländische Gliederungsrechnung hatte vielmehr den weitergehenden Zweck, auch für künftige Jahre die Grenzen einer Körperschaftsteuergutschrift aufzuzeigen, ggf. aber auch die Höhe der Nachbelastung mit Körperschaftsteuer nach §§ 27, 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG a.F. zu ermitteln. Sie war außerdem Berechnungsgrundlage für die Anwendung von § 37 KStG n.F.

Um festzustellen, ob für die in den Jahren 1995 – 1997 an Heinz Meilicke gezahlten dänischen oder niederländischen Dividenden genügend „tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer“ für eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe von 34/66 bzw. 35/65 vorhanden ist, bedarf es bei analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. keiner „Schatten“-Eigenkapitalgliederungsrechnung, welche auch noch für Folgejahre Auswirkungen hat und die darum bis 1. Januar 1977 zurückreichen muss. Ob für die Ausstattung der Gewinnausschüttung der Jahre 1995 bis 1997 mit KSt-Gutschrift genügend „tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer“ vorhanden ist, kann vielmehr auch retrograd ermittelt werden. Die Klarheit der anwendbaren Rechts-

sätze vorausgesetzt, genügen dafür unter Anwendung der Denkgesetze folgende relativ wenige Rechenschritte:

(i) Benötigtes Volumen an „tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer“

Im ersten Schritt ist auf den in § 28 Abs. 2 KStG a.F. definierten Zeitpunkt das für eine Körperschaftsteuergutschrift von 34/66 bzw. 35/65 der Dividende erforderliche Volumen an „tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer“ (nachstehend „KSt-Volumen“ genannt) zu ermitteln. Dieser Betrag ergibt sich aus dem Dreisatz

$$\text{KSt-Volumen} = \frac{34}{66} \text{ bzw. } \frac{35}{65} \times \text{Gesamtdividende}$$

Alle weiteren Rechenschritte drehen sich nur noch um die Frage, wie viele Jahre seit dem Jahr der Gewinnausschüttung zurückgerechnet werden muss, bis das KSt-Volumen erreicht ist, welches zur Ausstattung der Gewinnausschüttungen 1995 bis 1997 mit 34/66 bzw. 35/65 KSt-Gutschrift erforderlich ist.

(ii) Eigene KSt der Muttergesellschaft im Ausschüttungsjahr

Hat die Muttergesellschaft in dem Jahr, für welches die Dividende i.S.v. § 28 Abs. 2 KStG a.F. ausgeschüttet wurde, selbst Körperschaftsteuer in Höhe des *KSt-Volumens* tatsächlich entrichtet, ist den materiellrechtlichen Anforderungen genüge getan. Ob der **durchschnittliche** Körperschaftsteuersatz i.S. der Formel

$$\frac{\text{im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer}}{\text{Gewinn im Ausschüttungszeitraum}}$$

z.B. wegen im Empfängerland steuerfrei gestellter Beteiligungserträge niedriger ist als 34/66 bzw. 35/65, ist aus den in Abschnitt A.II.3. dargelegten Gründen unerheblich, weil niedriger besteuerte Erträge analog § 32 Abs. 2 KStG a.F. in

nicht mit Körperschaftsteuer belastete und mit 34/66 bzw. 35/65 vorbelastete Teilbeträge umzugliedern sind und weil die mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Teilbeträge analog § 28 Abs. 3 KStG a.F. als zuerst ausgeschüttet gelten.

(iii) Anrechenbare KSt-Vorbelastung aus Beteiligungserträgen

Reicht die im Ausschüttungsjahr von der ausschüttenden Muttergesellschaft **selbst** tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer für das *KSt-Volumen* nicht aus, weil die an Heinz Meilicke und seine Mitaktionäre gezahlte Dividende z.B. aus mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelasteten, in Dänemark bzw. den Niederlanden aber steuerfreien Dividenden von Beteiligungsgesellschaften finanziert wurden, so ist die Höhe der anrechenbaren mittelbaren Körperschaftsteuervorbelastung aus diesen Dividenden zu ermitteln (Hinweis auf EuGH-Urteil vom 13. November 2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation II, Rn. 74 sowie vorstehend Abschnitt A.II.3.c). Die Höhe dieser Körperschaftsteuergutschrift berechnet sich unter Anwendung des in Rn. 54 des Manninen-Urteils genannten Regelsteuersatzes der Beteiligungsgesellschaft (siehe dazu vorstehend Abschnitt A.II.3.b) und den hier dargestellten Rechenschritten unter entsprechender Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. auf die Beteiligungsgesellschaft und ihre Untergesellschaften. Ohne erneute Vorlage an den EuGH kann der BFH das Urteil des FG Köln in diesem Punkte jedenfalls nicht bestätigen und die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen mit dieser Begründung nicht verwerfen.

(iv) Anrechenbare Körperschaftsteuervorbelastung früherer Jahre

Nur wenn die laufend tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer der Muttergesellschaft, von welcher Heinz Meilicke Dividenden empfangen hat, nicht das erforderliche *KSt-Volumen* erreicht, muss neben oder zusätzlich zu der Anrechnung der Körperschaftsteuervorbelastung aus laufenden Beteiligungserträgen gemäß vorstehend (iii) auch auf durch Ausschüttungen früherer Jahre nicht verbrauchte tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer der Muttergesellschaft einschließlich mit Körperschaftsteuer vorbelastete Beteiligungserträge früherer

Jahre zurückgegriffen werden. Die gebotene analoge Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32 Abs. 2 KStG a.F. stellt dabei sicher, dass sich - unabhängig von der durchschnittlichen Steuerbelastung der Muttergesellschaft und ihrer Beteiligungsgesellschaften - bei der Muttergesellschaft immer mit dem Regelsteuersatz vorbelastete Eigenkapitalanteile ansammeln. So sammelten sich ja auch bei inländischen Muttergesellschaften nur mit den deutschen Regelsteuersätzen i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG vorbelastete Eigenkapitalanteile an, selbst wenn sie aus Gewinnausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften stammten, deren Einkünfte anderen Durchschnittssteuersätzen unterlagen.

(v) Körperschaftsteuervorbelastung aus Jahren mit höheren Regelsteuersätzen

Soweit für die Erreichung des *KSt-Volumens* erforderlich, kann es notwendig sein, in Jahre zurückzugehen, in welchen der ausländische Regelsteuersatz anders war als im Ausschüttungsjahr. Der Beklagte hat durch Vorlage der Anlage zu seinem Schriftsatz vom 19.12.2008 dankenswerterweise klargestellt, dass der niederländische Regelsteuersatz früher sehr viel höher war als in den Streitjahren 1995-1997. Soweit zur Erreichung des erforderlichen *KSt-Volumens* auf Vorjahre mit anderen, regelmäßig höheren Steuersätzen zurückgegriffen werden muss, ist eine Umgliederung durch Ausschüttungen früherer Jahre nicht verbrauchter, mit höherer Körperschaftsteuer vorbelasteter Eigenkapitalanteile analog §§ 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. auf den im Ausschüttungsjahr geltenden dänischen bzw. niederländischen Regelsteuersatz (wie in Rn. 54 des Manninen-Urteils definiert) geboten.

(vi) Retrograde Ermittlung des erforderlichen *KSt-Volumens*

Auf jeden Fall kann das erforderliche *KSt-Volumen* für jedes der Streitjahre retrograd, ausgehend vom Ausschüttungsjahr, ermittelt werden. Auf mit Körperschaftsteuer vorbelastete nicht ausgeschüttete Gewinne der Vorjahre der Muttergesellschaft und ihrer Beteiligungsgesellschaften braucht dabei nur solange zurückgegriffen zu werden, bis das für **diese** Ausschüttung erforderliche *KSt-Volumen* erreicht ist. Eine darüber hinaus gehende Eigenkapitalgliederung

i.S. einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung ist nicht erforderlich, weil weder von den Klägern noch von den Ausstellern der Körperschaftsteuerbescheinigungen der Nachweis eines Anrechnungsvolumens verlangt werden kann, welches höher ist als dasjenige, welches für die Ausstattung der an Heinz Meilicke gezahlten dänischen bzw. niederländischen Dividenden mit Körperschaftsteuergutschrift erforderlich ist (Hinweis auf Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II und Rn. 78 und 107 der Stellungnahme der Kommission (Anlage 1)).

Darum kann die Verwerfung der streitgegenständlichen Steuerbescheinigungen durch das FG Köln nicht mit der S. 22 gegebenen Begründung aufrecht erhalten werden, die §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. hätten den streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht zugrundegelegt werden dürfen, weil das genaue Ergebnis einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung nicht mitgeteilt worden sei. Nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Beschränkung auf das Erforderliche genügt es, wenn die Aussteller der Körperschaftsteuerbescheinigungen sich vergewissert haben, dass bei analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. mindestens soviel Anrechnungsguthaben vorhanden ist, um in den Jahren 1995 bis 1997 auf die Dividenden, welche Heinz Meilicke empfangen hat, eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des bescheinigten Ausschüttungssatzes abzudecken. Um es wieder in das Bildnis des *Warmwasserbehälters* zu kleiden: Wenn der Aussteller der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung feststellt, dass für die Dividende eines bestimmten Jahres 20 Liter *warmes Wasser* benötigt werden, so muss es ausreichen, wenn er sich vergewissert, dass bei analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. mindestens 20 Liter in Form von tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer *warmes Wasser* im *Warmwasserbehälter* vorhanden waren. Ob es dann vielleicht sogar 40, 60 oder 100 Liter *warmes Wasser* sind, braucht den Aussteller der Körperschaftsteuerbescheinigungen ebenso wenig zu stören wie die deutsche Finanzverwaltung. Das Fehlen einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung kann insoweit nicht verlangt werden.

Bei seiner Forderung nach einer gegebenenfalls konzernweisen „Schatten“-Eigenkapitalgliederung verkennt das FG Köln, dass – die analoge Anwendbarkeit der §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. unterstellt – die Belastung der von Heinz Meilicke empfangenen Dividenden in Höhe des bescheinigten Ausschüttungssteuersatzes bereits dann bescheinigt werden konnte, wenn im *Warmwasserbehälter* tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer in Höhe von 34/66 der dänischen Dividenden bzw. 35/65 der niederländischen Dividenden festgestellt werden konnte.

Nach hiesiger Auffassung ist die Richtigkeit der ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen mit der Anwendung der vorstehend dargelegten Rechtsgrundsätze zu akzeptieren, ohne dass es der Vorlage einer konzernweiten „Schatten“-Eigenkapitalgliederung der dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften bedarf. Sollte der BFH dem FG Köln indes darin folgen wollen, dass die §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. bei der Ausstellung ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nur dann analog angewendet werden dürfen, wenn eine vollständige „Schatten“-Eigenkapitalgliederung erstellt wird, so läge darin eine Abweichung von der Rechtsprechung des EuGH, wie sie sich in Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II manifestiert. Dann müsste die Rechtssache nach Art. 267 AEUV erneut dem EuGH vorgelegt werden.

b) Keine „Schätzung“ von Rechtssätzen

Auf Seite 22 der Entscheidungsgründe beanstandet das FG Köln weiter, die in den Bescheinigungen angegebenen Körperschaftsteuerbeträge beruhten auf „Annahmen“ und „Unterstellungen“. Insbesondere beanstandet das FG die vorrangige Verwendung der tarifbelasteten Eigenkapitalteile analog § 28 Abs. 3 KStG a.F. und gegebenenfalls deren Umgliederung nach § 32 KStG a.F. seien „unterstellt“ worden. In der „Unterstellung“ der anwendbaren Rechtssätze sieht das FG eine nach dem EuGH-Urteil Meilicke II Rn. 36 unzulässige Schätzung.

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass nur Tatsachen, nicht aber Rechtssätze „geschätzt“ werden können. Rechtssätze werden angewendet oder nicht angewendet. Unseres Wissens ist keiner der Aussteller der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen auf die Idee gekommen, die Höhe der als anrechenbar bescheinigten Körperschaftsteuer etwa in der Weise zu schätzen, dass die §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. nur zur Hälfte angewendet wurden, während die andere Hälfte aus dem dem FG offenbar vorschwebenden Verhältnis

*im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum*

ermittelt wurde. Das FG Köln hat auch keine Tatsachen festgestellt, aus denen sich eine unrechtmäßige Vorgehensweise der Aussteller der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen, z.B. eine bloße Schätzung von Tatsachen, ableiten ließe. Es hat lediglich aus dem Vortrag der Kläger über die angewendeten Rechtsgrundsätze die Vermutung abgeleitet, es seien tatsächliche Grundlagen in unzulässiger Weise geschätzt worden. Die Ableitung dieser Vermutung aus der vorgetragenen Anwendung zutreffender Rechtssätze widerspricht aber den Denkgesetzen. Soweit das Urteil auf diesem Argument beruht, ist es aufzuheben.

Wenn das FG Köln die analoge Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. durch die Aussteller der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen für unrichtig hält, ist dies richtigerweise nicht die Verwerfung einer Schätzung, sondern die Verwerfung einer Rechtsauffassung. Dann ist gegebenenfalls dem EuGH die Frage vorzulegen, ob die zu bescheinigende Körperschaftsteuer wie hier vertreten unter analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. oder nach dem Verhältnis

im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum

zu ermitteln ist. Mit dem Argument, bei der Ausstellung der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen sei die Anwendung **richtiger** Rechtsgrundsätze **unterstellt** worden, können diese jedenfalls nicht verworfen werden.

c) **Keine „Schätzung“ der Ausschüttungsquote durch Körperschaftsteuerbescheinigungen**

Als weiteren Grund für die Verwerfung der streitgegenständlichen Steuerbescheinigungen gibt das FG Köln auf Seite 22 der Entscheidungsgründe an, die ausstellenden Banken seien

„ohne eine genaue Eigenkapitalgliederung der dänischen bzw. niederländischen Gesellschaft von der Belastung „ausgegangen“, weil ihnen bekannt sei, dass die fraglichen börsennotierten Kapitalgesellschaften seit 1977 immer nur einen Teil des erwirtschafteten Gewinns als Dividenden ausgeschüttet hätten, sodass der mit latenter Körperschaftsteuerguthaben gefüllte *Warmwasserbehälter* der ausschüttenden dänischen und niederländischen Körperschaften „weit“ voller sei als zur Beimischung zu den in den Streitjahren ausgeschütteten Bruttodividenden mit 34/66 bzw. 35/65 Körperschaftsteuergutschrift erforderlich sei.“

Auch darin sieht das FG Köln ausweislich Seite 24 seiner Entscheidungsgründe eine unzulässige Schätzung. Insoweit widerspricht das FG sich indes; denn auf Seite 23 der Entscheidungsgründe räumt es ein, dass sich die Aussteller der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen nach dem Vortrag der Kläger **davon überzeugt** haben, dass die dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften seit 1977 weniger als 50% des Gewinns ausgeschüttet haben und dass die Summe des Konzernsteueraufwandes sehr viel höher gewesen ist als die Summe einer nach Rn. 27 des Meilicke II-Urteils berechneten Körperschaftsteuergutschrift. Das angegriffene Urteil des FG Köln kann daher nicht auf eine mit der Revision nicht angreifbare Tatsachenfeststellung gestützt werden, wonach die Aussteller der streitgegenständlichen Körper-

schaftsteuerbescheinigungen die Höhe der als entrichtet bescheinigten Körperschaftsteuer nicht ermittelt, sondern nur geschätzt hätten.

Vielmehr läuft diese Argumentation des FG Köln erneut darauf hinaus, ohne eine genaue Eigenkapitalgliederung der dänischen bzw. niederländischen Gesellschaften und ihrer weltweiten Tochtergesellschaften dürfe eine Körperschaftsteuerbescheinigung überhaupt nicht ausgestellt werden, und zwar auch dann nicht, wenn ihre Aussteller sich auch ohne eine konzernweite „Schatten“-Eigenkapitalgliederung durch die oben Abschnitt A.II.4.a) dargestellte retrograde Berechnung darüber vergewissert haben, dass der mit latentem Körperschaftsteuerguthaben gefüllte *Warmwasserbehälter* der ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften weit mehr tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer enthält, als zur Beimischung von Körperschaftsteuergutschriften zu den in den Streitjahren ausgeschütteten Bruttodividenden erforderlich. Die Argumentation des FG Köln reduziert sich auch insoweit auf einen Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und der Erforderlichkeit gemäß Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II durch das Verlangen einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung als Voraussetzung für die Anerkennung ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen.

d) Berücksichtigung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen

Die Äußerungen auf Seite 23 der Entscheidungsgründe des FG Köln unter Buchstabe cc), wonach Beteiligungserträge oftmals von der Körperschaftsteuer befreit sind, ist zwar zu der vorstehend in Abschnitt A.II.3. schon erörterten Höhe des Anrechnungssatzes ergangen, könnte aber auch dahingehend interpretiert werden, dass das FG Köln die Einbeziehung der Vorbelastung von Beteiligungserträgen mit Körperschaftsteuer bei der Füllung des *Warmwasserbehälters* mit tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer analog § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. auf den in § 28 Abs. 2 KStG a.F. definierten Zeitpunkt verneint. Eine solche Rechtsauffassung würde aber aus den vorstehend bei Abschnitt A.II.3.c) erörterten Gründen gegen die inzwischen gefestigte Rechtsprechung des EuGH verstoßen. Denn bei Inlandserträgen füllte sich das mit Körper-

schaftsteuer vorbelastete Eigenkapital im Sinne von § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. nicht nur durch von der Muttergesellschaft selbst tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer, sondern auch durch inländische Beteiligungserträge, welche durch von den Beteiligungsgesellschaften tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer vorbelastet waren, die bei der inländischen Muttergesellschaft lediglich auf die festgesetzte Körperschaftsteuer angerechnet wurde. Außerdem ist insoweit erneut auf das EuGH-Urteil vom 13. November 2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation II, IStR 2012, Seite 924 f., Rn. 74 zu verweisen. Mit dem Argument, die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen seien deshalb zu verwerfen, weil sie Vorbelastungen von Beteiligungserträgen mit ausländischer Körperschaftsteuer in den *Warmwasserbehälter* mit Vorrat tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer einbezogen haben, würde von der Rechtsprechung des EuGH abgewichen, sodass eine erneute Vorlage nach Art. 267 AEUV erforderlich wäre.

e) Andere materiellrechtliche Gründe zur Verwerfung der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen?

Das angegriffene Urteil des FG Köln nennt auch keine anderen materiellrechtlichen Gründe, aus welchen die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen unrichtig sein könnten. Die Verwerfung der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen durch das FG Köln beruht vielmehr auf der Rechtsauffassung, dass diese eine geringere Beweiskraft oder „Aussagekraft“ hätten als inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen. Ihre Verwerfung beruht ferner auf der Rechtsauffassung, eine den Anforderungen des Mitgliedstaats, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigungen über ausländische Körperschaftsteuer reiche nicht, sondern bei der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer müssten, anders als bei der Anrechnung inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen, **immer** Belege vorgelegt werden, anhand deren die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer vorliegen. Mit dieser Rechtsauffassung verstößt das FG Köln aber

gegen die gegenteilige Aussage des EuGH in Rn. 59 Satz 1 des EuGH-Urteils Meilicke II. Sollte der Bundesfinanzhof als letztinstanzliches deutsches Gericht von der Aussage des EuGH in Rn. 59 Satz 1 des Urteils Meilicke II abweichen und das FG Köln insoweit bestätigen wollen, so müsste dem EuGH nach Art. 267 AEUV die Frage erneut vorgelegt werden, ob für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach den Urteilen Manninen, Meilicke I und Meilicke II die Vorlage von Belegen, anhand deren die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen, auch dann gefordert werden kann, wenn eine den deutschen Anforderungen an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen genügende Bescheinigungen über die anrechenbare Körperschaftsteuer vorgelegt wurde.

III. Erfüllung der formellen Anforderungen an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen

Wenn man mit der hier vertretenen Auffassung und entgegen der Auffassung des FG Köln die Aussage des EuGH in Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, seines Urteils Meilicke II ernst nimmt, kommt man zu der Frage, ob das Urteil des FG Köln vielleicht mit der Begründung gehalten werden kann, dass die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen den **formellen** Anforderungen nicht genügen, welche Deutschland an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen stellt. Das FG Köln lässt zwar S. 22 seiner Entscheidungsgründe ausdrücklich offen, ob die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen rein formell gesehen die Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerbescheinigung erfüllen. Wir möchten nachstehend aber darlegen, dass das Urteil des FG Köln nicht mit der alternativen Begründung gehalten werden kann, die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen genügten **nicht** den formellen Anforderungen an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen, sodass die vorstehend Abschnitt A.II. dargelegte fehlerhafte Rechtsanwendung des FG Köln auf das Entscheidungsergebnis keine Auswirkung habe.

1. Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben gegen diskriminierende Verfahrensmodalitäten (Äquivalenzprinzip)

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH sind die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, zwar Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaates. Sie dürfen jedoch

- weder die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz)
- noch ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzgrundsatz).

EuGH-Urteile Meilicke II Rn. 55 m.w.Nachw. Siehe dazu ferner schon die EuGH-Urteile vom 14. Dezember 1995, C-312/93; - Peterbroeck -, Rn. 12 und vom 16. Mai 2000, C-78/98, - Prestou – Rn. 31 und 4. Leitsatz.

Speziell zum Steuerverfahrensrecht Thömmes, FS Wienand Meilicke, Baden-Baden 2010, S. 753 ff. **Anlage 6**.

Das FG Köln räumt zwar ein, dass seine Rechtsauffassung, nach welcher neben den streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen noch Einzelnachweise für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer geführt werden müssen, „die Feststellbarkeit der tatsächlichen Belastung mit ausländischer Körperschaftsteuer sogar tatsächlich unmöglich erscheinen lassen könnten“ (so S. 26 sub VI. der Entscheidungsgründe). Diese Überlegung genügt aber nicht einmal dem vom EuGH definierten Effektivitätsgrundsatz, noch viel weniger aber dem Äquivalenzgrundsatz.

Das FG Köln lässt Rn. 55 des Urteils Meilicke II außer Acht, wonach

„die von den Klägern für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer verlangten Nachweise nicht ungünstiger sein dürfen als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln.“

Dieser Hinweis auf den Äquivalenzgrundsatz wäre nicht verständlich, wenn der EuGH die Beweiskraft oder „Aussagekraft“ ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen hätte verneinen und trotz deren Vorlage gemäß Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, die Nachweishöhe hätte anordnen oder billigen wollen, welche der EuGH ausweislich Rn. 40 ff. und Rn. 59 Satz 1, 2. Alternative, nur für den Fall für rechtmäßig ansieht, dass den Klägern die Vorlage einer den inländischen Vorschriften genügenden Körperschaftsteuerbescheinigung **nicht** gelingt.

Richtigerweise hätte das FG Köln prüfen müssen, ob die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen nach dem Äquivalenzgrundsatz den Anforderungen genügen, welche Deutschland für die Anrechnung **inländischer** Körperschaftsteuer stellt. Um das im Revisionsverfahren nachzuholen, bedarf es zunächst der Darstellung der inländischen Anforderung an von inländischen Kreditinstituten über inländische Körperschaftsteuer ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigungen.

2. Innerstaatliches Verfahren für die Bescheinigung anrechenbarer inländischer Körperschaftsteuer

Das Verfahren für die Ausstellung inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen durch inländische Kreditinstitute war in den Streitjahren 1995 bis 1997 wie folgt:

a) Zuständigkeit des Kreditinstituts für Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung, § 45 Abs. 1 Satz 1 KStG

Die Körperschaftsteuerbescheinigung war immer dann nicht von der ausschüttenden Körperschaft, sondern von dem die Dividendenzahlung abwickelnden

Kreditinstitut auszustellen, wenn die Dividendenzahlung – wie bei börsennotierten Gesellschaften die Regel – von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig war und von dem Kreditinstitut für Rechnung der ausschüttenden Körperschaft erbracht wurde (§ 45 Abs. 1 Satz 1 KStG a.F.).

b) „Angaben“ i.S.v. § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F.

Wenn die Körperschaftsteuerbescheinigung durch ein Kreditinstitut ausgestellt wurde, durfte die ausschüttende Körperschaft selbst keine Körperschaftsteuerbescheinigung ausstellen (§ 44 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F.). Stattdessen machte die ausschüttende Kapitalgesellschaft dem die Dividendenzahlung abwickelnden Kreditinstitut die für die Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung durch das Kreditinstitut erforderlichen Angaben (§ 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F.). Die ausschüttende Körperschaft legte dem bescheinigenden Kreditinstitut aber keine komplette Eigenkapitalgliederung i.S.v. §§ 30, 47 KStG vor. Das ging schon deshalb regelmäßig nicht, weil die Körperschaftsteuerbescheinigung mit Zahlung der Dividende, also zwei Werktage nach dem Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung ausgestellt wurde. Nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AktG muss die Hauptversammlung spätestens binnen acht Monaten nach Ende des Geschäftsjahres stattfinden. Zu dieser Zeit war die Steuererklärung für das vorangegangene Jahr regelmäßig noch gar nicht erstellt. Die Kreditinstitute begnügten sich bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen vielmehr mit der Angabe der ausschüttenden Gesellschaft, es sei hinreichend mit Körperschaftsteuer vorbelastetes Eigenkapital für die Dividendenzahlung inklusive Körperschaftsteuergutschrift vorhanden.

c) Tatsächliche Grundlagen für die „Angaben“ der ausschüttenden Körperschaft

Die ausschüttende inländische Körperschaft musste dem die Dividendenzahlung abwickelnden Kreditinstitut die für die Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlichen tatsächlichen Angaben wie gesagt im Zeitpunkt der Fälligkeit der Dividende machen. Da die Körperschaftsteuererklärung der Muttergesellschaft zu diesem Zeitpunkt in der Regel noch nicht dem Finanzamt

abgegeben, geschweige denn die Veranlagung durchgeführt oder gar eine veranlagte Körperschaftsteuer tatsächlich entrichtet war, hatte die für eine ordentliche Dividende ausgestellte inländische Körperschaftsteuerbescheinigung keinerlei Beweiskraft oder Aussagekraft für die tatsächliche Entrichtung der bescheinigten Körperschaftsteuer, sondern beruhte auf einer vorläufigen Schätzung durch die ausschüttende Körperschaft. Zur Vermeidung der Rechtsfolgen einer unrichtigen Körperschaftsteuerbescheinigung wurde in der Praxis regelmäßig eine Sicherheitsmarge eingehalten.

d) Beweiskraft der inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung für die Besteuerung des Anteilseigners

Die formgültig ausgestellte inländische Körperschaftsteuerbescheinigung hatte materielle Beweiskraft für die steuerliche Veranlagung des Anteilseigners. Der Anteilseigner braucht weder nachzuweisen noch sich zu erkundigen, ob die ausschüttende Körperschaft die als anrechenbar bescheinigte Körperschaftsteuer zutreffend ermittelt hatte. Er braucht auch nicht nachzuweisen oder sich danach zu erkundigen, welche Angaben das die Bescheinigung ausstellende Kreditinstitut sich von der ausschüttenden Körperschaft hatte machen lassen. Vielmehr galt die schon mehrfach zitierte Rechtsprechung des BFH, dass zwischen der bescheinigten, beim Anteilseigner anzurechnenden und der von der ausschüttenden Körperschaft oder ihren inländischen Untergesellschaften entrichteten Körperschaftsteuer nur ein gedanklicher, aber kein tatsächlicher Zusammenhang bestand. Die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer wird beim Anteilseigner vorgenommen, weil der Gesetzgeber eine der Bescheinigung entsprechende Steuerbelastung der ausschüttenden Körperschaft **unterstellt** (BFH, Urteil vom 6. Oktober 1993, BStBl. 1994, S. 191).

Gegen einen Missbrauch der Bescheinigung von anrechenbarer inländischer Körperschaftsteuer schützte der deutsche Fiskus sich nicht durch die Auferlegung weiterer Nachweispflichten beim Anteilseigner, sondern durch das Instrument der Rückforderung einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ 44 Abs. 4 Satz 2, 45 Abs. 4 KStG a.F. Zu einer Rückforderung von Körper-

schaftsteuerbescheinigungen konnte es insbesondere aufgrund einer steuerlichen Betriebsprüfung bei der ausschüttenden Körperschaft oder bei dem bescheinigenden Kreditinstitut kommen.

3. Gleichwertigkeits- oder Äquivalenzprüfung

Zur Klärung der Frage, ob ein Verfahren für unionsrechtliche Ansprüche einem Verfahren für innerstaatliche Ansprüche „äquivalent“ oder „gleichwertig“ ist, sind die Verfahren unter dem Gesichtspunkt

- ihres Gegenstandes,
- ihres Rechtsgrundes und
- **ihrer wesentlichen Merkmale**

zu prüfen (so schon EuGH, Urteil vom 16. Mai 2000, C-78/98, - Preston -, Rn. 49 und 4. Leitsatz, zitiert im EuGH-Urteil vom 7. Januar 2004, C-201/02, - Wells -, Rn. 67, seinerseits zitiert im Urteil Meilicke II Rn. 55). Die Gleichartigkeit des Gegenstandes und des Rechtsgrundes inländischer und ausländischer Körperschaftsteueranrechnung erscheint nicht zweifelhaft. Wir beschränken uns darum auf die Prüfung der Gleichwertigkeit der **wesentlichen Merkmale** der streitgegenständlichen ausländischen und vergleichbaren inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen. Darum seien nachstehend die **wesentlichen Merkmale** der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen Punkt für Punkt einzeln abgearbeitet.

a) **Ausländische Körperschaftsteuervorbelastung**

Gegen die Erfüllung der formellen Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerbescheinigung könnte eingewendet werden, dass ausländische Körperschaftsteuervorbelastung bescheinigt wird, während inländisches Recht nur für inländische Körperschaftsteuervorbelastung eine Körperschaftsteuerbescheinigung vorsieht. Der EuGH hat aber gerade in ständiger Rechtsprechung (Man-

ninen, Meilicke I und II, Accor Urteil vom 15. September 2011, C-310/09, Test Claimants in the FII Group Litigation I und II) entschieden, dass die Diskriminierung zwischen inländischer und ausländischer Körperschaftsteuervorbelastung unionsrechtswidrig ist. Die formellen Voraussetzungen an eine Körperschaftsteuerbescheinigung können darum nicht schon deshalb als ungenügend erfüllt angesehen werden, weil keine inländische, sondern ausländische Körperschaftsteuervorbelastung bescheinigt wird.

Vorstehendes ergibt sich nicht nur aus allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Diskriminierungsverbotes, welches gebietet, Gleiches gleich zu behandeln, sondern das ergibt sich unmittelbar aus Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, des EuGH-Urteils Meilicke II. Die Aussage, wonach eine den deutschen Anforderungen genügende Bescheinigung über die ausländische Steuer als Nachweis ausreicht, macht nämlich nur Sinn, wenn die streitgegenständlichen Bescheinigungen nicht schon mit dem Argument verworfen werden können, es würde keine inländische, sondern ausländische Körperschaftsteuervorbelastung bescheinigt. Sofern der erkennende Senat des BFH daran Zweifel hegen sollte, wäre eine erneute Vorlage an den EuGH erforderlich.

b) Ausländischer Anrechnungssatz

Die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen können auch nicht mit dem Argument verworfen werden, der Anrechnungssatz von 34/66 für dänische und 35/65 für niederländische Dividenden entspreche nicht dem Anrechnungssatz von 3/7, der in den Streitjahren für deutsche Dividenden gegolten habe. Auch hier gilt, dass der Anrechnungssatz zu bescheinigen ist, welcher sich aus der gefestigten Rechtsprechung des EuGH ergibt. Würden Körperschaftsteuerbescheinigungen, welche im Übrigen den inländischen Anforderungen genügen, nur deshalb verworfen werden dürfen, weil sie den **für ausländische** Körperschaftsteuervorbelastung **zutreffenden** ausländischen Körperschaftsteuersatz und nicht den für inländische Körperschaftsteuergutschriften zutreffenden, für ausländische Körperschaftsteuergutschriften aber **unzutreffenden** inländische Satz angeben, so würde die Aussage des EuGH in Rn.

59 Satz 1, 1. Alternative, des Urteils Meilicke II wiederum keinen Sinn ergeben. Der EuGH kann daselbst nur so verstanden werden, dass ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen mit den Anrechnungssätzen von 34/66 für dänische bzw. von 35/65 für niederländische Dividenden als Nachweis genügen, wenn sie **im Übrigen** den deutschen Anforderungen an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen entsprechen. Dass eine Abweichung von den Anrechnungssätzen 34/66 bzw. 35/65 eine erneute Vorlage an den EuGH erforderlich machen würde, haben wir in Abschnitt A.II.3 dargelegt. Darauf wird verwiesen.

c) Ausländisches Kreditinstitut als Aussteller der Bescheinigungen

Die Verwerfung der streitgegenständlichen Steuerbescheinigungen kann auch nicht darauf gestützt werden, dass sie durch **dänische** bzw. **niederländische** Kreditinstitute ausgestellt wurden, während § 45 KStG Körperschaftsteuerbescheinigungen nur anerkennt, wenn sie von **inländischen** Kreditinstituten ausgestellt sind. Der Ausschluss von ausländischen Kreditinstituten für die Bescheinigung ausländischer Körperschaftsteuervorbelastung stellt eine evidente Verletzung

- sowohl der aktiven Dienstleistungsfreiheit der dänischen bzw. niederländischen Banken als Aussteller der Körperschaftsteuerbescheinigung
- als auch eine Verletzung der passiven Dienstleistungsfreiheit der Kläger bei der Inanspruchnahme der Dienstleistungen dänischer und niederländischer Banken
- als auch eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit von Heinz Meilicke dar bei der Entscheidung, seine ausländischen Aktien von Banken des Landes verwalten zu lassen, in welchem die ausländischen Kapitalgesellschaften ansässig und an der Börse notiert sind.

Schon im Vorfeld des Vorlagebeschlusses des FG Köln vom 14. Mai 2009 haben wir gebeten, dem EuGH gegebenenfalls die Frage vorzulegen, ob die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen mit der Begrün-

derung verworfen werden können, dass sie nicht von inländischen, sondern von ausländischen Kreditinstituten ausgestellt sind (so Schriftsatz vom 23. November 2007, S. 92). Wie in Abschnitt A.I.3. dargelegt, hat das FG Köln im Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 S. 49 die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen mit einer unzutreffenden Begründung verworfen.

Weiterhin ist auf das EuGH-Urteil vom 12. Juli 2012, C-378/10, VALE Építési Kft, Rn. 61 und 3. Leitsatz hinzuweisen, wonach es einen Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz darstellt, wenn ein Mitgliedstaat von Behörden eines anderen Mitgliedstaates ausgestellte Dokumenten nicht in gleicher Weise Rechnung trägt, wie von Behörden des eigenen Mitgliedstaates ausgestellten Dokumenten.

Wie gesagt, machen auch inländische Kreditinstituten über inländische anrechenbare Körperschaftsteuer keine Angaben über die Höhe der Leistung, für die jeweils der Teilbetrag i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 und des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. als verwendet gilt, wenn die gesamte Dividende aus mit Körperschaftsteuer vorbelastetem Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. stammte (siehe die dem FG Köln als Anlage 3 zum Schriftsatz vom 27. August 2012 vorliegende Jahressteuerbescheinigung der Dresdner Bank für 1997). Eine Null-Bescheinigung wurde von der deutschen Finanzverwaltung insoweit nicht für erforderlich gehalten. Es ist darum nicht einzusehen, warum die dänischen und niederländischen Banken zusätzlich noch hätten bescheinigen sollen, dass **kein** Teil der Dividenden aus nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastetem Eigenkapital stammte.

Sollte der Bundesfinanzhof als Revisionsgericht erwägen, die Körperschaftsteuerbescheinigungen zu verwerfen, weil sie nicht von inländischen, sondern von ausländischen Kreditinstituten ausgestellt worden sind, oder weil sie keine Angaben darüber enthalten, in welcher Höhe der Teilbetrag i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 und des § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. als verwendet gilt, so wäre die Rechtsfrage dem EuGH vorzulegen.

d) Einhaltung anderer Formerfordernisse

Abgesehen von den vorstehend in lit. a) bis c) erörterten Formerfordernissen entsprechen die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen genau den deutschen Anforderungen an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen. Das zeigt nicht nur ein Vergleich der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen mit den amtlichen Mustern, auf welche der Beklagte die Kläger schon im Schriftsatz vom 6. August 2007, Seite 7, verwiesen hat, sondern das zeigt auch ein Vergleich mit der dem FG mit Schriftsatz vom 27. August 2012, Anlage 3, vorgelegten Jahresteuernbescheinigungen der Dresdner Bank Bonn für 1997. Wie die den inländischen Anforderungen genügende Jahressteuerbescheinigung der Dresdner Bank, so enthalten die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen für dänische bzw. niederländische Dividenden

- den Namen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft
- die Bruttodividende (in der Körperschaftsteuerbescheinigung der Dresdner Bank bezeichnet als „Leistung mit anrechenbarer Körperschaftsteuer“)
- die anrechenbare Körperschaftsteuer (wobei die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen lediglich hinzufügen, dass die Berechnung auf den Urteilen Manninen / Meilicke beruht)
- den Zahlungstag der Dividende

Anrechenbare Kapitalertragsteuer ist in den streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen deshalb nicht angeführt, weil die Belege über die anrechenbare dänische und niederländische Quellensteuer bereits mit den Einkommensteuererklärungen vorgelegt wurden. Wir verweisen insoweit auch auf den Hinweisbeschluss vom 16. März 2007, Ziff. 1 c), wo das FG Köln auf die von der Klägerseite dem Beklagten vorgelegten Bankbescheinigungen verweist, welche die Dividenden und die Quellensteuer ausweisen, allerdings nicht die von den ausschüttenden Gesellschaften bezahlte Körperschaftsteuer.

Nur der Vollständigkeit halber weisen wir schon jetzt darauf hin, dass das FG Köln zu einem Hinweis verpflichtet gewesen wäre, wenn es die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen aus **behebaren formellen** Gründen hätte verwerfen wollen (dazu nachstehend Abschnitt B.I.).

e) Haftung analog § 45 KStG

Auf Seite 23 unter dd) seiner Entscheidungsgründe geht das FG Köln selbst davon aus, dass die Aussteller der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen mit der Ausstellung nach dem nach § 45 KStG vorgeschriebenen amtlichen Muster für die Richtigkeit die Haftung nach § 45 Abs. 4 i.V.m. § 44 Abs. 5 KStG a.F. übernommen haben. In der unterschiedlichen Haftungssituation liegt also auch nach Auffassung des FG Köln kein Rechtfertigungsgrund für eine Diskriminierung durch ausländische Kreditinstitute ausgestellter Körperschaftsteuerbescheinigungen. Sollte der Bundesfinanzhof darin einen Rechtfertigungsgrund für eine Diskriminierung sehen, so wäre aber ein Vorabentscheid des EuGH nach Art. 267 AEUV einzuholen; denn nach der gefestigten Rechtsprechung des EuGH darf die Haftung eines EU-Ausländers unter sonst gleichen Umständen nicht niedriger eingeschätzt und mit ungünstigeren Rechtsfolgen versehen werden als die Haftung eines Inländers (EuGH, Urteil vom 26. September 1996, C-43/95, - Data Delecta - Rn. 11-22, NJW 1996, S. 3407; Urteil vom 20. März 1997, C-323/95, Hayes, 2. Leitsatz, Amtl. Slg. 1997 I S. 1711; EuGH, Urteil vom 2. Oktober 1997, C-122/96, - Saldanha - Rn. 29, NJW 1997, S. 3299).

Das FG Köln stützt die Verwerfung der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen denn auch nicht auf die fehlende analoge Anwendung der Haftungsvorschrift des § 45 Abs. 5 i.V.m. § 44 Abs. 4 KStG a.F., sondern darauf, dass bei ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen die Übernahme der Haftung des Ausstellers nach § 45 KStG nicht reiche, weil die Bescheinigung bei ausländischen Kreditinstituten auf „Annahmen und Unterstellungen“ beruhe. Indes wurde vorstehend in Abschnitt A.II.4.b) bereits dargelegt,

dass das FG Köln keine tatsächlichen Anhaltspunkte für seine Annahme festgestellt hat, die Aussteller der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen hätten die ihnen zugrundeliegenden tatsächlichen Feststellungen geschätzt. Lediglich die Anwendung zutreffender Rechtssätze wurde „unterstellt“. Die Anwendung zutreffender Rechtssätze durch die Aussteller von Körperschaftsteuerbescheinigungen kann aber keinen Grund für ihre Verwerfung abgeben. Das FG Köln sagt auf Seite 23 der Urteilsgründe selbst, die Aussteller der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen hätten sich **davon überzeugt**, dass die dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften seit 1977 weniger als 50% des Gewinns ausgeschüttet hätten und dass die Summe des Konzernsteueraufwandes sehr viel höher gewesen sei als die Summe einer nach Rn. 27, 34 des Meilicke II-Urteils berechneten Körperschaftsteuergutschrift.

f) Angaben zum „verwendbaren Eigenkapital“

Soweit § 44 Abs. 1 Nr. 5 bis 8 KStG die Angabe von Leistungen verlangt, für die Teilbeträge im Sinne der § 52, 54 Abs. 11 Satz 1, 30 Abs. 2 Nr. 1 oder 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gelten, ist darauf hinzuweisen, dass dies die Anwendung inländischen Körperschaftsteuerrechts voraussetzt. Für ausländische Kapitalgesellschaften, welche allenfalls eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung analog §§ 28 Abs. 3, 32 und 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. vornehmen könnten, würde das Verlangen nach einer Angabe von Teilbeträgen, welche sich allein aus dem deutschen Körperschaftsteuerrecht ergeben, keinen Sinn machen. Sofern der BFH derartige, für ausländische Kapitalgesellschaften **unmögliche** Angaben zur Voraussetzung der Anerkennung einer ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung machen sollte, läge darin eine nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotene verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne der Rn. 40 des EuGH-Urteils Meilicke II. Darin läge auch ein Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz i.S.v. Rn. 55 sowie gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und gegen das Übermaßverbot i.S.v. Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II. Das Fehlen solcher Angaben kann der EuGH in Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, des Urteils Meilicke II nicht als Rechtfertigung für die

Verwerfung einer ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung verstanden haben, die im Übrigen den Anforderungen an inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen genügt.

g) Nachweis tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer?

Das FG stützt die Verwerfung der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen letztlich auf die These, **inländische** Körperschaftsteuerbescheinigungen würden eine Angabe über die von der ausschüttenden inländischen Kapitalgesellschaft **entrichtete** Körperschaftsteuer enthalten. Nach der gefestigten Gesetzeslage (§ 36a EStG a.F.) und Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 6. Oktober 1993, BStBl. 1994 II (91)) bedarf es für die Ausstellung einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung indes nicht einmal der Festsetzung, geschweige denn der „tatsächlichen Entrichtung“ der angerechneten Körperschaftsteuer. Mit dem Argument, inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen erbrächten den Nachweis der Entrichtung der als anrechenbar bescheinigten Körperschaftsteuer, können ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen also nicht verworfen werden. Im Gegenteil: ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen, die sich auf Manninen berufen, bestätigen mehr als inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen, weil deren Aussteller sich auch von der in Rn. 54 des Manninen-Urteils geforderten tatsächlichen Entrichtung der als anrechenbar bescheinigten Körperschaftsteuer vergewissert haben müssen.

h) Zuverlässigkeit von Angaben i.S.v. § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F.

Richtigerweise stellt sich die Frage, ob Angaben, welche eine inländische ausschüttende Körperschaft nach § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. einem inländischen Kreditinstitut zum Zwecke der Ausstellung einer Bescheinigung über inländische Körperschaftsteuer macht, i.S. des EuGH-Urteils Preston, Urteil vom 16. Mai 2000, C-78/98 Rn. 49 und 4. Leitsatz ein „wesentlich anderes Merkmal“ aufweisen als die Angaben, welche eine dänische bzw. niederländische ausschüttende Gesellschaft unter analoger Anwendung von § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. einem dänischen bzw. niederländischen Kreditinstitut zum Zwecke

der Ausstellung einer Bescheinigung über ausländische Körperschaftsteuer macht. Die Durchführung des gebotenen Vergleichs zeigt aber, dass die Gleichartigkeit der wesentlichen Merkmale überwiegt.

Der einzige wesentliche Unterschied liegt darin, dass die inländische ausschüttende Kapitalgesellschaft auf eine seit 1. Januar 1977 fortgeschriebene und nach § 47 KStG a.F. gesondert festgestellte Eigenkapitalgliederung aufsetzen kann, während die ausländische ausschüttende Kapitalgesellschaft das Volumen anrechenbarer Körperschaftsteuer eher retrograd in der Reihenfolge der im Abschnitt A.II.4.a) beschriebenen Rechenschritte ermitteln wird. Beiden Berechnungsarten ist aber gemein, dass sie

- **entweder** zu dem Ergebnis führen, dass ein so großer Überhang von mit Körperschaftsteuer vorbelasteten ausschüttbaren Gewinnen vorhanden ist, dass sich eine genaue Berechnung erübrigt, so dass die Bescheinigung bedenkenlos erteilt werden kann,
- **oder** aber zu der Schlussfolgerung gelangen, dass das Vorhandensein ausreichenden mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitals zweifelhaft erscheint, sodass die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung zur Vermeidung einer Haftung aus § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. verweigert wird.

Auch insoweit stellt sich letztlich die Frage, ob der Haftung einer ausländischen Kapitalgesellschaft für die Richtigkeit ihrer Angaben nach § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. verfahrensrechtlich eine geringere „Aussagekraft“ zugesprochen werden kann als der Haftung einer inländischen Kapitalgesellschaft unter sonst gleichen Voraussetzungen. Diese Frage ist nach der vorstehend (e) zitierten Rechtsprechung des EuGH zu verneinen.

Wollte man sie dagegen bejahen, so wird nicht mehr verständlich, warum der EuGH in Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, seines Urteils Meilicke II eine den inländischen Anforderungen genügende Bescheinigung über anrechenbare ausländische

dische Körperschaftsteuer als Nachweis genügen lassen will, und warum er in Rn. 55 auf den Äquivalenzgrundsatz hinweist; denn dass

- Angaben über inländische Körperschaftsteuer nur von inländischen und
- Angaben über ausländische Körperschaftsteuer nur von ausländischen Kapitalgesellschaften

gemacht werden können, kann dem EuGH schwerlich entgangen sein. Die Aussagen in Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, und 55 von Meilicke II machen nur Sinn, wenn der EuGH der Auffassung Ausdruck geben wollte, dass verbindlichen Erklärungen ausländischer Kreditinstitute und ausländischer ausschüttender Kapitalgesellschaften unter sonst gleichwertigen Verhältnissen nach dem Äquivalenzgrundsatz derselbe Beweiswert oder „Aussagekraft“ zugemessen werden muss wie verbindlichen Erklärungen inländischer Kreditinstitute und inländischer ausschüttender Kapitalgesellschaften.

Sollte der erkennende Senat des BFH daran Zweifel hegen, so wäre eine erneute Vorlage nach Art. 267 AEUV geboten.

i) Unterschiedliche Nachprüfbarkeit von Angaben inländischer und ausländischer Kreditinstitute / ausschüttender Kapitalgesellschaften

Als wesentliches Merkmal **gegen** die Gleichartigkeit der von inländischen und ausländischen Kreditinstituten / ausschüttenden Kapitalgesellschaften gemachten Angaben könnte noch die Tatsache ins Feld geführt werden, dass nur inländische Kreditinstitute und inländische ausschüttende Körperschaften der steuerlichen Betriebsprüfung durch die inländische Finanzverwaltung unterliegen, während Deutschland für die Überprüfung der Richtigkeit der Angaben, die ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen zugrunde liegen, auf die Amtshilfe ausländischer Finanzbehörden nach der Amtshilferichtlinie 77/799 angewiesen ist.

Diesem denkbaren Argument ist jedoch entgegenzuhalten, dass die Amtshilferichtlinie gerade dazu da ist, die Gleichwertigkeit inländischer und ausländischer Aussagen / Steuererklärungen / Bilanzen / Tatsachenangaben herzustellen. Wenn ein Mitgliedstaat sich bei Inlandssachverhalten auf die Glaubwürdigkeit einer ungeprüften Erklärung verlässt, so muss er sich nach dem Äquivalenzprinzip unter sonst gleichen Umständen auch bei Auslandssachverhalten auf die Glaubwürdigkeit einer ungeprüften Erklärung verlassen.

Für die Richtigkeit der hier vertretenen Auffassung spricht schon das innerstaatliche Recht, nämlich § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO, welcher dem Steuerpflichtigen bei Geschäftsbeziehungen zu Finanzinstituten in Staaten, mit denen **kein** DBA mit einer Auskunftsklausel entsprechend Art. 26 MA besteht, auf Aufforderung des Finanzgerichts eidesstattliche Versicherungen abzugeben hat – wenn verlässliche Auskünfte der dort ansässigen Finanzinstitute nicht zu erlangen sind. Die Amtshilferichtlinie entspricht aber Art. 26 MA, sodass § 90 Abs. 2 Satz 3 AO i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO auf Bescheinigungen dänischer und niederländischer Kreditinstitute keine Anwendung findet (Seer in Tipke / Kruse, § 90 Rn. 29, Erg. Lfg. 122, Januar 2010, unter Hinweis auf Worgulla / Söffing, FR 2009, 545, 554). Daraus ist im Umkehrschluss schon nach nationalem deutschem Recht zu folgern, dass sich als verbindlich gerierenden Auskünften von Kreditinstituten in einem anderen Mitgliedstaat der EU nicht ohne triftigen Grund die Beweiskraft oder „Aussagekraft“ abgesprochen werden darf, welche Erklärungen inländischer Kreditinstitute unter sonst gleichwertigen Umständen zukommt. Wenn eine deutsche Behörde die Beweiskraft oder „Aussagekraft“ der gleichwertigen Bescheinigung eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Kreditinstituts anzweifeln oder überprüfen will, ist die deutsche Finanzbehörde und nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 Satz 3 AO auch das deutsche Finanzgericht auf ein Vorgehen nach der Amtshilferichtlinie zu verweisen.

Dem kann nicht entgegengehalten werden, der EuGH habe es in Rn. 50 bis 52 von Meilicke II abgelehnt, dem Mitgliedstaat die Aufgabe aufzuerlegen, sich

mittels der Amtshilferichtlinie nach der Höhe der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer zu erkundigen. Diese Aussage des EuGH betrifft ausdrücklich nur den Fall, dass die Kläger **keine** den inländischen Vorschriften entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung beibringen. **Nur für diesen Fall** werden sie nach Rn. 44 auf die Möglichkeit verwiesen, selbst Belege vorzulegen, anhand deren die deutschen Steuerbehörden klar und genau prüfen können, welche Steuerabzüge in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich vorgenommen worden sind. Zur **Vermeidung der Beibringung** solcher Belege braucht der Mitgliedstaat Deutschland nicht mit einem Amtshilfeverfahren initiativ zu werden. Denn zur Einleitung eines Amtshilfeverfahrens besteht keine Verpflichtung (Rn. 51 von Meilicke II):

Liegen inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen entsprechende verbindliche Erklärungen über ausländische anrechenbare Körperschaftsteuer vor, bei deren Vorhandensein Deutschland zwar durch Einleitung einer steuerlichen Betriebsprüfung eine Überprüfung einleiten, dies aber ebensogut auch unterlassen kann, so gebietet der Äquivalenzgrundsatz die Anerkennung der ausländischen Erklärung mit identischer Rechtsfolge. Wie bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen kann Deutschland darum nicht den Klägern eine höhere und damit diskriminierende Nachweispflicht auferlegen, sondern ist darauf zu verweisen, von seinem Recht Gebrauch zu machen, mittels der Amtshilferichtlinie die dänischen bzw. niederländischen Behörden um eine Überprüfung der Richtigkeit der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen zu bitten.

Nach der gefestigten Rechtsprechung des EuGH liegt eine Verletzung des Äquivalenzprinzips auch dann vor, wenn für ausländische Sachverhalte schwerer zu erfüllende Beweisanforderungen als für inländische Sachverhalte unter sonst gleichen Umständen gefordert werden. In Rn. 43 des Urteils Meilicke II hat der EuGH – erneut – klargestellt: Wenn Personen wie Heinz Meilicke für Investitionen in Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderem Mitgliedstaat Nachweise vorlegen müssen, die – insbesondere hinsichtlich der Präsentation

– anderen Kriterien entsprechen, als den in den deutschen Rechtsvorschriften für Investitionen im Inland vorgesehenen, steht das im Widerspruch zum Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung und geht über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle erforderlich ist. Wir verweisen insoweit auch auf Seer, Europäisches Steuerrecht, Der Einfluss des europäischen Steuerrechts auf die Beweislast, IWB 16/2012.

Sollte der erkennende Senat des BFH von der Richtigkeit der hier vertretenen Auffassung von der Beweiskraft der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht überzeugt sein, so wäre diese Frage dem EuGH nach Art. 267 AEUV vorzulegen.

B. Zur Verweigerung der ausdrücklich erbetenen Hinweise (Revisionsantrag II)

Die Revision wird hilfsweise auf eine Verletzung von § 76 FGO i.V.m. dem unionsrechtlichen Äquivalenzgrundsatz und Effektivitätsgrundsatz (Rn. 55 des EuGH-Urteils Meilicke II) gestützt.

In der mündlichen Verhandlung haben die Kläger durch Schriftsatz vom 27. August 2012 vom FG Köln ausdrücklich folgenden Hinweis erbeten, der hier wörtlich zitiert zu werden verdient:

„Im Hinblick auf diese Rechtslage bitten wir nochmals um einen richterlichen Hinweis, warum der Senat die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen für dänische und niederländische Dividenden nicht als ausreichend ansieht. Erst nach Erteilung dieses Hinweises können wir die Einholung von nach den Vorstellungen des Senats berechtigten Körperschaftsteuerbescheinigungen angehen. Erst nach Erteilung dieses Hinweises können wir auch beurteilen, ob die vom Senat versehenen Mängel an den vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen tatsächlicher Art und darum behebbar sind oder ob den Vorstellungen des Senats eine dem Europarecht widersprechende Rechtsauffassung zugrunde liegt, welche ggf. durch eine erneute Vorlage an den EuGH zu klären wäre.

Soweit der Senat die Kläger mangels Vorlage hinreichender Körperschaftsteuerbescheinigungen auf andere Nachweise verweist, wiederholen wir den Antrag, durch einen richterlichen Hinweis die **Tatsachen** konkret zu bezeichnen, welche nachgewiesen werden sollen. Crédit Suisse hat im Schreiben vom 29. Mai 2008, **Anlage 1** zum Schriftsatz vom 4. Juli 2008 deutlich gemacht, dass sowohl bei ihr als auch bei den ausschüttenden Kapitalgesellschaften selbst die Bereitschaft zur Erteilung einer Steuerbescheinigung besteht. Sowohl die Kreditinstitute als auch die ausländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften sehen sich aber außer Stande, eine Körperschaftsteuerbescheinigung auszustellen oder die nach § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. erforderlichen Angaben zu machen, solange die deutsche Finanzverwaltung und die deutsche Finanzgerichtsbarkeit sich weigern, die Rechenschritte und damit die Tatsachen zu bezeichnen, welche nachgewiesen werden müssen, um dem Rechtsanspruch auf Anrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer zum Erfolg zu verhelfen.“

Ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 27. April 2012 hat das Finanzgericht keinen der erbetenen Hinweise erteilt.

Wir verweisen ferner auf die schon mit Schriftsatz vom 29. Februar 2012 erbetenen Hinweise.

I. Verweigerter Hinweis zu den formellen und materiellen Anforderungen an eine Körperschaftsteuerbescheinigung, welche den Anforderungen des EuGH-Urteils Meilicke II Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, entspricht (Revisionsantrag II.1.)

Nach der ständigen und unseres Erachtens auch zutreffenden Rechtsprechung des BFH liegt kein Verfahrensmangel, sondern ein materiellrechtlicher Mangel vor, wenn das Finanzgericht nach seiner – unrichtigen – Rechtsauffassung keinen Hinweis zu erteilen braucht (BFH, Urteil vom 6. Juli 1999, VIII R 12/98; BFHE 169, S. 148, 150; BFH, Beschluss vom 8. Oktober 2004, IV B 202/02; BFH/NV 2005, S. 366). Unter der Zugrundelegung der Rechtsauffassung des FG Köln S. 21 der Entscheidungsgründe, welches ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen i.S.v. Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, i.V.m. Rn. 55

des EuGH-Urteils Meilicke II generell **jede** Beweiskraft oder „Aussagekraft“ abspricht, sondern stattdessen **immer** Belege fordert, anhand deren die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer vorliegen, waren die mit Schriftsatz vom 27. August 2012 erbetenen Hinweise zur Erstellung von ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht rechtserheblich. Das FG Köln hat also insoweit auch nach hiesiger Auffassung keinen Verfahrensfehler, sondern „nur“ einen materiellrechtlichen Fehler begangen.

Das macht das Übergehen der erbetenen Hinweise zur Ausstellung von ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen im Revisionsverfahren jedoch nicht bedeutungslos: Im Gegenteil: Sollte der BFH – gegebenenfalls nach Durchführung eines erneuten Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV über die Auslegung von Rn. 59, Satz 1, 1. Alternative, von Meilicke II – zu dem Ergebnis gelangen, dass die von den Klägern vorgelegten streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen **behebbar**e Mängel aufweisen, so wäre das Verfahren an das FG Köln zu dem Zweck zurückzuverweisen, den Klägern Gelegenheit zu geben, innerhalb einer angemessenen Frist i.S.v. Rn. 59 Satz 2 des EuGH-Urteils Meilicke II die Mängel der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen durch zusätzliche Erklärungen oder neue Körperschaftsteuerbescheinigungen zu beheben (vgl. BFH, Beschluss vom 8. Oktober 2004, IV B 202/02, BFH/NV 2005 S. 367).

Insbesondere kann die Revision in diesem Fall nicht mit der Begründung zurückgewiesen werden, den fachkundig beratenden Klägern hätten die Formerfordernisse für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen bekannt sein müssen. Der Grundsatz, das Vorhandensein fachkundiger Berater könne richterliche Hinweise nach § 76 FGO entbehrlich machen, gilt nur, wenn eine fachkundig vertretene Partei in zumutbarer Weise zu dem richtigen Ergebnis hätte kommen können (BFH, Beschluss vom 16. August 2007, VIII B 211/06, BFH/NV 2007, S. 2312, 2313; Urteil vom 19. Oktober 1993, VIII R 61/92, BFH/NV 1994, S. 790, 791). Für die an ausländische Körperschaftsteuerbe-

scheinigungen zu stellenden Anforderungen kann aber nicht ernstlich behauptet werden, diese seien für jeden fachkundigen Berater erkennbar. Vielmehr haben die Kläger sich ersichtlich bemüht, trotz fehlender gesetzlicher Bestimmungen den Anforderungen an ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen unter analoger Anwendung der amtlichen Muster, auf welche das beklagte Finanzamt die Kläger im Schriftsatz vom 6. August 2007, S. 7, hingewiesen hat, genüge zu tun. Etwaige Unzulänglichkeiten der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen können daher nur aus den bisher weder durch Gesetz noch durch Rechtsprechung geregelten Unterschieden zu inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen herrühren.

Unabhängig von der inländischen Rechtslage gebietet aber auch das Äquivalenzprinzip (Rn. 55 von Meilicke II), den Klägern durch richterlichen Hinweis etwaige Mängel der vorgelegten ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen bekannt zu geben und Gelegenheit zu deren Abstellung einzuräumen, bevor eine Klage auf Anrechnung der dort bescheinigten ausländischen Körperschaftsteuer rechtskräftig und damit endgültig abgewiesen wird. Nach dem Äquivalenzprinzip dürfen nationale Verfahrensregeln für Sachverhalte mit Auslandsbezug, für welche ein unionsrechtliches Diskriminierungsverbot gilt, nicht ungünstig sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln. Für innerstaatliche Körperschaftsteuerbescheinigungen hat der deutsche Gesetzgeber aber in §§ 44, 45 KStG a.F. i.V.m. den anderen Vorschriften des damaligen Körperschaftsteuergesetzes sehr präzise Vorschriften zur materiellen und formellen Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen gemacht. Der Äquivalenzgrundsatz gebietet darum, dass der Mitgliedstaat Deutschland den Klägern auch für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen ähnliche, hinreichend präzise materiellrechtliche und formelle Vorgaben macht. Da der deutsche Gesetzgeber seinen aus dem Äquivalenzgrundsatz resultierenden Pflichten nicht nachkommt, für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen klare und in der Praxis nachvollziehbare Vorgaben zu machen, muss diese Verpflichtung durch die deutschen Gerichte erfüllt werden. Die Verweigerung klarer Vorgaben für Form und Inhalt einer ausländischen

Körperschaftsteuerbescheinigung stellt nicht nur einen Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz, sondern auch gegen den Effektivitätsgrundsatz dar, weil dadurch die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer praktisch unmöglich gemacht wird.

Sollte der erkennende Senat des BFH daran Zweifel haben, so bitten wir, seine nach Art. 267 AEUV dann ohnehin gebotenen Vorlagefragen an den EuGH auf diese Fragestellung zu erstrecken.

II. Verweigerter richterlicher Hinweis zu den Primärtatsachen, welche das FG Köln durch „Belege eindeutig und genau überprüfen“ können will (Revisionsantrag II.2.)

Falls - entgegen der hier vertretenen Auffassung - ungeachtet des Vorliegens ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen i.S.v. Rn. 59 Satz 1, 1. Alternative, von Meilicke II immer i.S.v. Rn. 59 Satz 1, 2. Alternative, Belege vorgelegt werden müssten, anhand deren das FG Köln eindeutig und genau überprüfen kann, ob die Voraussetzungen für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer vorliegen, ist dem FG Köln als Verfahrensfehler vorzuwerfen, den ausdrücklich erbetenen Hinweis zu der Frage verweigert zu haben, welche Primärtatsachen, insbesondere welche Rechenschritte durch die eindeutig und genau überprüfbaren Belege nachgewiesen werden sollen. Da das FG Köln sein klageabweisendes Urteil ausdrücklich darauf stützt, dass die Kläger diese erforderlichen Nachweise nicht erbracht haben, liegt ein Verfahrensmangel vor, weil die Kläger, wäre ihnen der Hinweis erteilt worden, Gelegenheit gehabt hätte, sich Belege zu verschaffen und vorzulegen, welche diese Tatsachen dann „eindeutig und genau“ beweisen würden.

Das FG Köln stützt sich auf Seite 25 seiner Entscheidungsgründe ausdrücklich auf die Rechtsauffassung, „die Vorgabe der nachzuweisenden Tatsachen obliege nicht dem Senat“.

In dieser Rechtsauffassung sehen wir einen Verstoß sowohl gegen § 76 FGO als auch gegen den unionsrechtlichen Äquivalenzgrundsatz und Effektivitätsgrundsatz (Rn. 55 von Meilicke II).

1. Grundsätze zur Hinweispflicht nach § 76 FGO

Nach § 76 FGO hat der Vorsitzende des Finanzgerichts u.a. darauf hinzuwirken, dass ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt und alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden. Nach dem Gesetzeswortlaut und der ständigen Rechtsprechung des BFH gilt dies grundsätzlich auch für fachkundig vertretene Beteiligte. Auf nahe liegende rechtliche und tatsächliche Gesichtspunkte brauchen fachkundig vertretene Beteiligte indes nicht hingewiesen werden (BFH, Urteil vom 11. Oktober 1989, II R 147/85, BStBl.1990 II S. 188, 189; BFH, Beschluss vom 14. Juni 1999, I B 127/98, BFH/NV 1999, 1609; Beschluss vom 11. April 2000, VII B 211/99, BFH/NV 2000, 1229).

Das FG Köln brauchte auch grundsätzlich nicht die maßgeblichen Rechtsfragen mit den Beteiligten zu erörtern oder sogar die einzelnen für die Entscheidung erheblichen (rechtlichen oder tatsächlichen) Gesichtspunkte im Voraus anzudeuten (BFH, Beschluss vom 20. Juli 2006, I B 165/05, BFH/NV 2007, 52). Selbst bei einer umstrittenen Rechtsauffassung muss ein fachkundig vertretener Beteiligter grundsätzlich alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in Betracht ziehen und seinen Vortrag darauf einrichten (BFH, Beschluss vom 16. August 2007, VIII B 211/06, BFH/NV 2007, 2312).

Der BFH betont zwar in ebenfalls ständiger Rechtsprechung, dass besondere Umstände eine Ausnahme von dieser Regel erfordern können (BFH, Beschluss vom 19. August 2009, V B 78/08, BFH/NV 2010, 218). Aber nur in seltenen Fällen hat der BFH das Vorliegen solcher besonderer Umstände bejaht (BFH,

Beschluss vom 26. Februar 2004, IX B 125/03, BFH/NV 2004, 973; Beschluss vom 8. Oktober 2004, IV B 202/02, BFH/NV 2006, 367).

Gegen diese Rechtsprechung sind unionsrechtlich grundsätzlich keine Einwendungen zu erheben, da das Verfahrensrecht unionsrechtlich nicht harmonisiert ist und die Verfahrensmodalitäten nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten grundsätzlich Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedsstaats sind. Lediglich der in Rn. 55 des EuGH-Urteils Meilicke II bestätigte Äquivalenzgrundsatz und Effektivitätsgrundsatz müssen beachtet werden.

Der hier vorliegende Fall weist jedoch Besonderheiten auf, welche schon nach innerstaatlichem Recht eine Ausnahme von der fehlenden Hinweispflicht erforderlich machen. Zumindest war der begehrte Hinweis aber nach dem unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz und Äquivalenzgrundsatz zwingend geboten.

2. Hinweispflicht wegen widersprüchlicher „Rechtsauffassung“ des FG Köln als Sonderfall

Soweit ersichtlich, beschäftigt sich die gesamte bisherige Rechtsprechung des BFH zu § 76 Abs. 2 FGO mit Fällen, in welchen die Rechtslage den Gerichten eindeutig und klar schien. Zumindest hatte das Tatsachengericht in allen anderen Fällen, welche wir entdeckt haben, eine Rechtsauffassung, anhand derer es pflichtgemäß die Erforderlichkeit eines Hinweises prüfen konnte. Der BFH geht in seiner ständigen Rechtsprechung ja ausdrücklich davon aus, dass bei der Prüfung, ob ein Verfahrensfehler durch unterlassenen Hinweis vorliegt, von der materiellrechtlichen Rechtsauffassung des Tatsachengerichts auszugehen ist (s.o. Abschnitt B.I.).

Der hiesige Fall zeichnet sich dagegen dadurch aus, dass das FG Köln höchst widersprüchliche Rechtsauffassungen zu den Primärtatsachen hat, welche es

durch „Belege eindeutig und genau“ bewiesen haben will – wenn es denn überhaupt eine Rechtsauffassung hatte. Das zeigt sich an den widersprüchlichen materiellrechtlichen Aussagen, mit denen es die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen verwirft.

a) Hinweispflicht wegen überraschender und widersprüchlicher Rechtsauffassung des FG Köln zur Höhe des Anrechnungssatzes

Widersprüchlich sind schon die Aussagen des FG Köln zu dem Anrechnungssatz, welchen es durch „Belege eindeutig und genau“ nachgewiesen haben will.

Ausweislich Seite 23 und 25 der Entscheidungsgründe soll der Anrechnungssatz abweichend von der dreimal bestätigten Rechtsprechung des EuGH (s.o. Abschnitt A.II.3.b) nicht fest 34/66 der dänischen und 35/65 der niederländischen Dividenden betragen, sondern den Umfang der steuerfreien Einkünfte der ausländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaft berücksichtigen und somit variabel davon abhängig sein, ob und in welchem Umfang die ausschüttende Kapitalgesellschaft steuerfreie oder ermäßigt besteuerte Erträge hatte. Ausweislich Seite 25 sub. B. der Entscheidungsgründe will es dabei auf den Zeitraum abstellen, in dem der Gewinn entstanden ist, welcher in der Ausschüttungsentscheidung der Dividendenzahlung zugrunde gelegt worden ist. Das FG Köln will anscheinend in Anlehnung an die Rechtsauffassung der finnischen Regierung und der Generalanwältin Kokott im Verfahren Manninen (siehe Rn. 77 und 78 der Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 18. März 2004 im Verfahren C-319/02 - Manninen) auf das Verhältnis

*im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum*

abstellen. Im Hinblick auf die dreifache Verwerfung dieser Rechtsauffassung durch den EuGH halten wir diese Rechtsauffassung für so unrichtig, dass die Kläger ohne vorherigen Hinweis nicht damit rechnen konnten, zumal sie auch in

keiner Weise der Berechnungsweise der inländischen Körperschaftsteuergutschrift entspricht.

Hätte das FG Köln die Kläger nicht erst in den Entscheidungsgründen mit seiner neuen Rechtsauffassung überrascht, sondern rechtzeitig vor der mündlichen Verhandlung einen entsprechenden eindeutig formulierten Hinweis gegeben, so hätten die Kläger aber wenigstens an die 19 ausschüttenden dänischen und niederländischen Gesellschaften bzw. an die ausländischen Kreditinstituten mit dem Anliegen herantreten können, der Vorgabe des FG Köln - ungeachtet ihrer Richtigkeit oder Unrichtigkeit - nachzukommen und die für diese Berechnungsweise erforderlichen Angaben zu machen und Nachweise zu liefern.

Auch bei der erstmals in den Entscheidungsgründen bekannt gewordenen Berechnungsweise gemäß der oben in eine mathematische Formel gebrachten Verhältnisrechnung bleibt allerdings unklar, ob das FG Köln mit „Gewinn“ den z.B. nach IFRS berechneten **Handelsbilanzgewinn** oder den nach dänischem bzw. niederländischem Steuerrecht möglicherweise völlig anders berechneten **Steuerbilanzgewinn** meint, welcher sich nicht aus dem steuerpflichtigen, sondern aus steuerfreien oder ermäßigt besteuerten Gewinnen zusammensetzt¹.

Wenn man **entgegen** der ständigen Rechtsprechung des EuGH mit dem FG Köln einen **variablen** Anrechnungssatz ermitteln will, ist es für fachkundig vertretene Beteiligte auch keineswegs voraussehbar, dass dieser Steuersatz allein aus den Verhältnissen des Zeitraums bestimmt werden soll, in dem der Gewinn entstanden ist, welcher der Ausschüttungsentscheidung zugrundeliegt. Ausweislich § 28 Abs. 2 KStG a.F. leitet das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren den Anrechnungssatz ja nicht aus dem Verhältnis der festgesetzten oder der entrichteten Körperschaftsteuer zum Handelsbilanzgewinn oder zum Steuerbilanzgewinn eines Ausschüttungszeitraums ab. Die ausgeschütteten, mit **inländischer** Körperschaftsteuer vorbelasteter Eigenkapitalteile konnten durchaus auch aus Vorjahren bis zurück nach 1977 stammen. Da wäre

es nicht weniger abwegig, den Anrechnungssatz aus dem Durchschnitt der seit 1. Januar 1977 entrichteten Körperschaftsteuer im Verhältnis zum Durchschnitt der seit diesem Zeitraum erzielten Handelsbilanz- oder Steuerbilanzgewinne abzuleiten.

Bei der erstmals in den Entscheidungsgründen vorgegebenen Berechnungsweise des FG Köln bleibt auch unklar, welche Ziffern oberhalb des Bruchstrichs als „tatsächlich entrichtete Steuer“ in die Verhältnisrechnung eingehen:

- Nur eine tatsächlich entrichtete dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuer oder auch eine z.B. in einer ausländischen Betriebsstätte der ausländischen Kapitalgesellschaft tatsächlich entrichtete ausländische Steuer?
- Gilt als „tatsächlich entrichtete Steuer“ auch eine im Ausland entrichtete, in den Niederlanden aber nur auf die dänische bzw. niederländische Steuerschuld angerechnete Steuer?
- Macht es für die Anrechnung im Ausland gezahlter Steuern auf das Volumen der „tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer“ einen Unterschied, ob der Ausschüttungsstaat auf die ausländischen Einkünfte das Anrechnungsverfahren oder das Freistellungsverfahren anwendet?

Bei einem variablen Anrechnungssatz kommt es vor allem natürlich maßgeblich auf die Frage an, ob steuerfreie Beteiligungserträge, wie das FG Köln auf Seite 23 seiner Entscheidungsgründe meint, nur in den Nenner der Verhältnisrechnung eingehen, oder ob die auf steuerfreie Beteiligungserträge lastende indirekte Körperschaftsteuer als Anrechnungsvolumen auch den Zähler erhöht. Das FG Köln geht ausweislich Seite 23 seiner Entscheidungsgründe als selbstverständlich davon aus, dass von der Körperschaftsteuer befreite Beteiligungserträge nur den Gewinn im Nenner der Verhältnisrechnung erhöhen, dass die mit ihnen einhergehende Körperschaftsteuervorbelastung aber nicht als „tat-

¹ Für die etwaige Relevanz des Steuerbilanzgewinns spräche z.B., dass Manninen II Rn. 54 auf die steuerliche Bemessungsgrundlage abstellt.

sächlich entrichtete Körperschaftsteuer“ auch den Zähler des Bruches erhöht. Dabei verkennt das FG Köln freilich, dass der EuGH sich zu dieser Frage schon mehrfach gegenteilig geäußert hat (EuGH-Urteil Meilicke II, Rn. 31 sowie EuGH-Urteil vom 13. November 2012, C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation II, Rn. 74, abgedruckt in IStR 2012, S. 924 ff.) und dass diese Frage außerdem als Vorlagefrage gegenwärtig dem EuGH erneut vorliegt (FG Köln, Beschluss vom 6. September 2011, 13 K 482/07, EFG 2012, 973). Für einen fachkundig vertretenen Verfahrensbeteiligten ist nicht voraussehbar, dass ein Finanzgericht sich über diese Rechtsprechung einfach hinwegsetzt, ohne einen entsprechenden richterlichen Hinweis so rechtzeitig zu erteilen, dass die Kläger die der Rechtsauffassung des FG Köln entsprechenden Nachweise beschaffen können.

Die Entscheidungsgründe des FG Köln können aber nicht einmal dahingehend gedeutet werden, dass es die Rechtsprechung des EuGH zum festen Anrechnungssatz (s. Abschnitt A.II.3.b) eindeutig verwirft und verlässlich auf einen variablen Anrechnungssatz abstellt. Auf Seite 22 seiner Entscheidungsgründe beschäftigt das FG Köln sich nämlich mit einer analogen Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. Deren (analoge) Anwendung macht indes nur bei einem festen Anrechnungssatz Sinn, weil diese Vorschriften dafür sorgen, dass eine tatsächlich variable Körperschaftsteuervorbelastung auf die feste vorgegebene Ausschüttungsbelastung umgerechnet wird. Eine Umgliederung nach §§ 28, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. auf einen **variablen** Satz ist rechnerisch nicht möglich, da die Umgliederung die Vorgabe einer festen Ausschüttungsbelastung voraussetzt. Umgekehrt ist bei Maßgeblichkeit eines variablen Anrechnungssatzes gemäß S. 23 und 25 der Entscheidungsgründe des FG Köln eine Umgliederung analog §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. gegenstandslos, so dass nicht nachvollziehbar ist, warum das FG Köln auf S. 22 der Entscheidungsgründe die Anwendung dieser Vorschriften in Erwägung zieht, anstatt ihre Anwendung als rechtswidrig zu verwerfen.

Schließlich haben wir uns noch überlegt, ob das FG Köln je nachdem, ob eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung erstellt wurde oder nicht, einen festen oder einen variablen Anrechnungssatz angewendet wissen will. Dafür könnte die Formulierung im letzten Satz auf Seite 22 der Entscheidungsgründe sprechen, wonach die Anwendung der §§ 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. die Erstellung einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung voraussetzen würde, die im Streitfall jedoch offensichtlich nicht erstellt wurde. Das würde aber ein Wahlrecht der ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft bedeuten: erstellt sie eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung, berechnet sie die Körperschaftsteuergutschrift analog §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. mit einem festen Anrechnungssatz. Erstellt sie keine, darf sie nach S. 23 und 25 der Entscheidungsgründe des FG Köln nur mit einem variablen Anrechnungssatz rechnen.

Dem FG Köln scheint entgangen zu sein, dass die beiden Rechnungen zu völlig unterschiedlichen Körperschaftsteuergutschriften führen.

Die in sich widersprüchlichen Aussagen des FG Köln zu der Frage, ob ein fester oder ein variabler Anrechnungssatz anzuwenden und ggf. nachzuweisen ist, zeigen, dass die Rechtslage keineswegs so klar und eindeutig ist, dass sich für jeden fachkundig vertretenen Steuerpflichtigen ein richterlicher Hinweis erübrigt. Gerade bei ständig wechselnden und in sich widersprüchlichen Rechtsauffassungen der Gerichte ist auch einem fachkundig vertretenen Beteiligten ein richterlicher Hinweis zu machen (BVerfG, Beschluss vom 15. August 1996, 2 BvR 2600/95, NJW 1996, 3202).

Dem FG Köln ist aber nicht nur vorzuwerfen, die Kläger bei unklarer Rechtslage mit einer neuen und unerwarteten Rechtsauffassung zur Höhe des Anrechnungssatzes überrascht zu haben. Dem FG Köln ist vielmehr vorzuwerfen, sich ausdrücklich geweigert zu haben, sich eine Rechtsauffassung zur Höhe des Anrechnungssatzes zu bilden. U.E. schützt das FG Köln den Mangel an Belegen zur Höhe des Anrechnungssatzes nur vor für den Zweck, sich keine

Rechtsauffassung zu seiner Höhe bilden zu müssen, auf deren Basis ein Hinweis erteilt werden könnte.

Sollte der BFH das Urteil des FG Köln auf Seite 23 und 25 dahingehend auslegen wollen, dass es der Klageabweisung die Rechtsauffassung zugrunde gelegt hat, dass abweichend von den bisherigen Aussagen des EuGH ein je nach Gesellschaft variabler Anrechnungssatz zugrunde zu legen ist, wo würde dies außerdem eine Überraschungsentscheidung darstellen, welche das FG Köln nicht hätte treffen dürfen, ohne die Kläger vorher rechtzeitig auf seine Absicht hinzuweisen. Die tatsächlichen Grundlagen für den nach der EuGH-Rechtsprechung maßgeblichen festen Anrechnungssatz waren und sind nämlich unstrittig. Die niederländischen Regelsteuersätze seit 1. Januar 1978 hatte der Beklagte sogar durch Vorlage einer Auskunft der niederländischen Steuerbehörden bestätigt (Anlage zum Schriftsatz des Beklagten vom 19. Dezember 2008). Auch der für die Streitjahre anwendbare dänische Steuersatz ergibt sich aus öffentlich zugänglichen Unterlagen und konnte deshalb als gerichtsbekannt vorausgesetzt werden, zumal er vom Beklagten nicht in Zweifel gezogen und vom EuGH in Meilicke I und II schon bestätigt worden war.

Hätte das FG Köln die Kläger rechtzeitig vor der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass es sein Urteil unter Abweichung von der ihm bekannten EuGH-Rechtsprechung auf die These stützen will, dass der Anrechnungssteuersatz sich nicht nach dem Regelsteuersatz von 34/66 bzw. 35/65 richtet, sondern unter Berücksichtigung ermäßigt besteuert er Erträge der ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft individuell zu ermitteln ist, so hätten die Kläger die ausschüttenden Kapitalgesellschaften, von welchen Heinz Meilicke die streitgegenständlichen Dividenden empfangen hat, kontaktieren können, um dort Belege zu erhalten, welche den vom FG Köln für rechtmäßig gehaltenen Anrechnungssatz nachweisen. Wir stellen dies vorsorglich unter Beweis durch

Zeugnis der Finanzvorstände der ausschüttenden Kapitalgesellschaften, deren ladungsfähige Anschrift wir auf Anforderung zur Verfügung zu stellen bereit sind.

b) Hinweispflicht wegen überraschender und widersprüchlicher Rechtsauffassung des FG Köln zur Berechnung der „tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer“

Auch hinsichtlich der Berechnung des Volumens der „tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer“, welches vorhanden sein muss, um die streitgegenständlichen Dividenden mit anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuergutschriften in Höhe eines festen oder variablen Anrechnungssatzes auszustatten, ist die Rechtslage keineswegs so klar und eindeutig, dass sich ein rechtlicher Hinweis an fachkundig vertretene Beteiligte erübrigt. Im Gegenteil macht das FG Köln auch hinsichtlich der Berechnung der Höhe der „tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer“ in seinen Entscheidungsgründen höchst widersprüchliche Aussagen.

(i) Hinweispflicht auf angeblich unzulässige Anrechnung von indirekten Körperschaftsteuervorbelastungen

Die rechtlich und wirtschaftlich bedeutsamste Fragestellung ist die Problematik der Anrechnung von Körperschaftsteuer, welche die ausschüttenden ausländischen Muttergesellschaften nicht selbst bezahlt haben, sondern welche aus Körperschaftsteuervorbelastung auf an sie gezahlte Dividenden von Beteiligungsgesellschaften stammt. Ausweislich des Schreibens der Credit Suisse vom 29. Mai 2008, Anlage 1 zum Schriftsatz vom 4. Juni 2008, ist schon die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen durch Credit Suisse und Novartis in erster Linie daran gescheitert, dass der größte Teil ihrer Gewinne aus Auslandseinkünften stammt, bei welchen Credit Suisse und Novartis bisher nicht geklärt erscheint, wie die Körperschaftsteueranrechnung nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke I erfolgt. Auch die Gewinne der dänischen und niederländischen Gesellschaften, von welchen Heinz Meilicke die streitgegenständlichen Dividenden empfangen hat, stammten zu einem erheblichen Teil

aus Auslandseinkünften und davon vorwiegend aus Dividenden ausländischer und deutscher Beteiligungsgesellschaften.

Die Kläger hatten von vorne herein (zuletzt mit Schriftsatz vom 29. Februar 2012 auf Seite 9) deutlich gemacht, dass sie entsprechend der Rechtslage für innerdeutsche Beteiligungsketten und Rn. 31 des EuGH-Urteils Meilicke II von der Anrechnung indirekter Körperschaftsteuervorbelastung ausgingen. Im Hinblick darauf durfte das FG Köln die Kläger nicht erstmals nach Schluss der mündlichen Verhandlung durch Seite 23 seiner Entscheidungsgründe sub. cc) darüber informieren, dass das FG Köln die Unzulässigkeit der Anrechnung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen aus in Dänemark bzw. den Niederlanden steuerfreien Beteiligungserträgen als so gesichert ansieht, dass es nicht einmal eine erneute Vorlage nach Artikel 267 Abs. 2 AEUV an den EuGH erwägt. Davon könnten die fachkundig vertretenen Kläger umso weniger ausgehen, als dem 2. Senat des FG Köln bekannt war, dass der 13. Senat des FG Köln genau diese Rechtsfrage erneut an den EuGH herangetragen hat, wo sie bisher nicht entschieden ist (Beschluss des FG Köln vom 6. September 2011, 13 K 482/07, EFG 2012, S. 973).

Hätte das FG Köln rechtzeitig den Hinweis erteilt, dass es eine indirekte Körperschaftsteuervorbelastung aus Beteiligungserträgen nicht für anrechenbar hält, so hätten die Kläger erkennen können, dass die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen möglicherweise schon deshalb nicht als ausreichender Nachweis angesehen werden, weil sie unter Zugrundelegung der gegenteiligen Rechtsauffassung ausgestellt sind. Die Kläger hätten dann an die ausschüttenden dänischen und niederländischen Kreditinstitute bzw. Kapitalgesellschaften mit dem Anliegen herantreten können, vorsorglich die vom FG Köln für anrechenbar gehaltene dänische und niederländische Körperschaftsteuer **ohne** die Vorbelastung aus Auslandsdividenden zu belegen. Diese Körperschaftsteuervorbelastung hätte zwar möglicherweise nicht das in den streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen genannte Niveau erreicht, es wäre aber höher als Null gewesen.

Beweis: Zeugnis der Finanzvorstände der dänischen und niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften, b.b.

Da das FG Köln die Klageabweisung insbesondere darauf stützt, dass (abweichend von Rn. 31 des EuGH-Urteils Meilicke II und von Rn. 74 des EuGH-Urteils Test Claimants in the FII Group Litigation II vom 13. November 2012, C-35/11, IStR 2012, S. 924) indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen aus Beteiligungserträgen aus Rechtsgründen nicht anrechenbar sind, liegt eine materiellrechtliche Rechtsauffassung des Finanzgerichts vor, bei welchem sein Verfahrensfehler entscheidungserheblich ist.

(ii) Hinweispflicht auf angeblich unzulässige analoge Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11 KStG a.F. auf die ausschüttenden Kapitalgesellschaften

Wegen ihrer Widersprüchlichkeit überraschend sind auch die Ausführungen, welche das FG Köln zur Anwendbarkeit der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. macht.

Auf Seite 22 der Entscheidungsgründe erweckt das FG Köln den Eindruck, es wolle diese Vorschriften anwenden, sofern eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung erstellt würde. In dem Zusammenhang übernimmt das FG Köln das Bild vom *Warmwasserbehälter*, der seit 1. Januar 1977 mit anrechenbarer Körperschaftsteuer gefüllt wird und mit welchem die streitgegenständlichen, von Heinz Meilicke bezogenen Dividenden mit Körperschaftsteuerguthaben versehen werden können, soweit das *warme Wasser* an tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer nicht schon mit früheren Dividendenausschüttungen abgeflossen ist.

Auf Seite 25 der Entscheidungsgründe lässt das FG Köln die Kläger hingegen wissen, es wolle die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer nicht unter analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F.

berechnen, sondern nach der Körperschaftsteuerbelastung, welche sich für den Zeitraum ergibt, in dem der ausgeschüttete Gewinn entstanden ist.

Dabei liegt auf der Hand, dass diese beiden Berechnungsarten sich nicht nur hinsichtlich des Anrechnungssatzes, sondern auch hinsichtlich des Vorrats tatsächlich entrichteter Körperschaftsteuer gegenseitig ausschließen: Wer die Körperschaftsteueranrechnung nach Seite 25 der Entscheidungsgründe berechnen will, für den kommt es auf Körperschaftsteuerbelastungen der Vorjahre nicht an. Die Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. ist in diesem Fall ausgeschlossen.

Wer dagegen die §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. analog anwenden will, der kann sich unmöglich auf die Körperschaftsteuerbelastung des Zeitraums beschränken, in dem der nach der Ausschüttungsentscheidung ausgeschüttete Gewinn entstanden ist.

Unklar bleibt auch, ob das FG Köln die Widersprüchlichkeit seiner Vorgaben gesehen hat oder ob es vielleicht ein Wahlrecht zur analogen Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. einräumen wollte, welches dadurch ausgeübt wird, dass die ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaften eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung erstellen.

Die unklaren und sich gegenseitig widersprechenden Rechtsausführungen des FG Köln zeigen, dass die Rechtslage auch für fachkundig vertretene Beteiligte keineswegs so eindeutig und klar war, dass auf einen Hinweis hätte verzichtet werden können. Soweit die Rechtsprechung des BFH bei fachkundiger Vertretung eine Hinweispflicht verneint, beruht dies nicht auf dem Wunsch, dem Finanzgericht einen Vorwand zu geben, sich nicht die Mühe der Bildung einer Rechtsauffassung zu machen. Diese Rechtsprechung gilt vielmehr ausschließlich für den Fall, dass die Rechtslage hinreichend eindeutig und klar ist, sodass ein Hinweis an fachkundig vertretene Beteiligte entbehrlich ist.

Unseres Erachtens entfällt die Hinweispflicht aus § 76 Abs. 2 FGO nicht deshalb, weil die Rechtslage so unklar ist, dass das Finanzgericht sich selbst in den Entscheidungsgründen noch nicht zu einer Rechtsauffassung durchzurichten vermag. Wenn § 76 FGO dem Vorsitzenden aufgibt, darauf hinzuwirken, dass alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen spätestens in der mündlichen Verhandlung abgegeben werden, so setzt dies voraus, dass das Gericht sich bis dahin eine Meinung zu den **möglicherweise** rechtserheblichen Tatsachen gebildet hat. Das schließt es nicht aus, dass das Finanzgericht sich erst in der anschließenden Beratung für die eine oder andere Rechtsauffassung entscheidet. Bei unklarer Rechtslage muss es aber den Beteiligten die in Erwägung gezogenen alternativen Rechtsauffassungen soweit offenlegen, dass die für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden können (dazu nachstehend B.II.4.).

(iii) Hinweispflicht bei Zulässigkeit der Anrechnung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen

Im Folgenden wollen wir uns noch mit der Frage beschäftigen, ob das Urteil des FG Köln vielleicht der revisionsrechtlichen Überprüfung mit der Begründung standhält, es sei zwar unzutreffend davon ausgegangen, **indirekte** Körperschaftsteuervorbelastungen seien nicht anrechenbar. Die von den Klägern vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen seien jedoch zum Nachweis der dem Grunde nach anrechenbaren indirekten Körperschaftsteuervorbelastung deshalb nicht geeignet, weil das EuGH-Urteil Meilicke II – entgegen der in Abschnitt A. vertretenen Auffassung – so verstanden werden müsse, dass ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen aus Rechtsgründen zum Nachweis per se nicht ausreichen, auch wenn sie inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen entsprechen, sondern dass **daneben immer** auch „Belege“ vorgelegt werden müssen, anhand derer das Finanzgericht „eindeutig und genau überprüfen“ kann, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Anrechnung indirekter ausländischer Körperschaftsteuer vorliegen.

Auch insoweit stellt sich zunächst die Frage, ob die Rechtslage hinreichend eindeutig und klar ist, dass für die fachkundig vertretenen Kläger ein rechtlicher Hinweis entbehrlich war. Unseres Erachtens ist diese Frage zu verneinen. Das „oder“ zwischen den beiden Alternativen von Rn. 59 Satz 1 von Meilicke II ist sowohl in der deutschen Sprachfassung als auch in der französischen Arbeitsfassung als auch in allen anderen Sprachfassungen des EuGH-Urteils Meilicke II hinreichend klar, dass es eines ausdrücklichen richterlichen Hinweises bedurft hätte, wenn das Finanzgericht statt des Wörtchens „oder“ das Wörtchen „und“ lesen wollte. Außerdem hätte ein solcher Hinweis so rechtzeitig erteilt werden müssen, dass den Klägern die Gelegenheit eröffnet wird, sich bei den ausschüttenden Kapitalgesellschaften derartige Belege zu besorgen. Auch dafür, dass die ausschüttenden Kapitalgesellschaften den Klägern auf Anfrage solche Belege zur Verfügung gestellt hätten, treten wir Beweis an durch

Zeugnis der Finanzvorstände der ausschüttenden Kapitalgesellschaften, vorbenannt.

Indes reicht es auch in diesem Fall unseres Erachtens nicht aus, den Klägern nur abstrakt den rechtlichen Hinweis zu geben, sie mögen Belege vorlegen, welche die rechtserheblichen Primärtatsachen eindeutig und genau beweisen. Ohne substantiierte Angaben der nachzuweisenden Primärtatsachen sind die Bemühungen eines deutschen Streubesitzaktionärs, ausreichende Belege zu erhalten, praktisch aussichtslos, was wir nachstehend Abschnitt B.II.3. darlegen dürfen.

3. Praktische Probleme einer Nachweispflicht bei Geheimhaltung der nachzuweisenden Primärtatsachen

In diesem Abschnitt möchten wir die fehlende Durchführbarkeit und Praktikabilität der Rechtsauffassung des FG Köln darlegen, welche von den Klägern Belege zum eindeutigen und genauen Nachweis von Tatsachen verlangt, wenn es

sich gleichzeitig weigert, die nachzuweisenden Primärtatsachen substantiiert zu bezeichnen, sondern im Gegenteil sowohl die Kläger als auch die von ihnen um Informationen gebetenen ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaften / Kreditinstitute durch sich widersprechende Rechtsausführungen verwirrt. Das gilt ganz unabhängig davon,

- ob die Kläger einen vom nominellen Körperschaftsteuersatz abweichenden, je nach Gesellschaft verschiedenen Körperschaftsteuersatz nachweisen müssen (s. dazu vorstehend Abschnitt B.II.2.b(i));
- ob die Kläger unter Ansatz des Regelsteuersatzes von 34/66 bzw. 35/65 der Dividenden die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer **ohne** indirekte Körperschaftsteuervorbelastung aus Beteiligungserträgen nachweisen müssen (dazu vorstehend Abschnitt B.II.2.b (ii)); oder
- ob die Kläger die Körperschaftsteuervorbelastung unter Einbeziehung der indirekten Körperschaftsteuervorbelastungen aus Beteiligungserträgen nachweisen müssen (dazu vorstehend Abschnitt B.II.b (iii)).

In allen drei Rechnungsvarianten stellen sich weitergehende Fragen zu den Berechnungsmodalitäten (entsprechend den Schriftsätzen vom 29. Februar und 27. August 2012); deren Beantwortung das FG Köln aber ausdrücklich mit den Worten ablehnt, „die Vorgabe der nachzuweisenden Tatsachen obliegt nicht dem Senat“ (Seite 25 der Entscheidungsgründe des FG Köln).

Bevor wir diese Rechtsauffassung nachstehend in Ziff. 4 unionsrechtlich würdigen, möchten wir ihre praktischen Konsequenzen aufzeigen.

a) iura novit curia?

Die Auffassung, die Vorgabe der nachzuweisenden Primärtatsachen obliege nicht dem Finanzgericht, beruht vermutlich auf der althergebrachten Rechtsweisheit

„iura novit curia“.

Nach dieser Rechtsweisheit obliegt es den Parteien, den relevanten Sachverhalt vollständig vorzutragen, während das Gericht daraus die rechtlichen Schlussfolgerungen zieht. Wenn man diese Rechtsweisheit auf den hiesigen Fall bezieht, müssten die Kläger für die Zeit ab 1. Januar 1977, nämlich seit Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens in Deutschland, bis zu dem Zeitpunkt, welcher nach § 28 Abs. 2 KStG a.F. analog für die Frage maßgeblich ist, ob hinreichendes mit Körperschaftsteuer vorbelastetes Eigenkapital vorhanden ist, für die Gesellschaften, von welchen Heinz Meilicke dänische bzw. niederländische Dividenden empfangen hat, sowie für deren Beteiligungsgesellschaften dem FG Köln die folgenden Informationen zur Verfügung stellen (ohne Anspruch auf Vollständigkeit):

- sämtliche seit 1. Januar 1977 im Konzern tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer, aufgeschlüsselt nach
 - Konzerngesellschaft
 - Handelsbilanzgewinn jeder Konzerngesellschaft pro Jahr
 - Steuerbilanzgewinn jeder Konzerngesellschaft pro Jahr
 - **für** jedes Jahr jeder Konzerngesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer
 - **in** jedem Jahr für jede Konzerngesellschaft entrichtete Körperschaftsteuer
 - auf die jeweilige Konzerngesellschaft jährlich anwendbarer Körperschaftsteuersatz
 - nicht abzugsfähige Betriebsausgaben pro Jahr und Konzerngesellschaft²

² Das FG Köln hat sich zu der Frage, wie nicht abzugsfähige Betriebsausgaben der ausländischen Gesellschaften sich auf die Höhe der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer auswirken, in den Entscheidungsgründen nicht geäußert und brauchte dies unter seiner – falschen – Rechtsauffassung auch nicht zu tun. Der Beklagte hat dies jedoch immer wieder problematisiert, zuletzt in seinem Schriftsatz vom 25. Mai 2012, Seite 3. Im Falle der Erteilung von richterlichen Hinweisen durch den BFH zur Berechnung der nachzuweisenden Primärtatsachen oder nach Zurückverweisung des Rechtsstreits zu diesem Zweck an das Finanzgericht wäre aber auch dieser Punkt zu klären, ggf. durch eine erneute Vorlage an den EuGH.

- sämtliche seit 1. Januar 1977 erfolgten Gewinnausschüttungen der ausschüttenden Muttergesellschaft sowie sämtliche in diesem Zeitraum von der Muttergesellschaft und ihren Beteiligungsgesellschaften empfangenen Gewinnausschüttungen von Beteiligungsgesellschaften einschließlich sämtlicher darin enthaltener direkter oder indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen, aufgeschlüsselt nach:
 - Betrag und Zeitpunkt der Gewinnausschüttung
 - Bezeichnung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft und des Ortes ihrer Ansässigkeit
 - Angabe der pro Jahr anwendbaren Körperschaftsteuersätze auf jede der Beteiligungsgesellschaften, welche direkt oder indirekt Gewinne an die Muttergesellschaft ausgeschüttet haben
 - Angaben pro Jahr und Konzerngesellschaft über die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer für den Zahlungszeitpunkt sowie für das Jahr, für welches die Körperschaftsteuer gezahlt wurde

- Handelsbilanzen und Steuerbilanzen für jede der ausschüttenden Kapitalgesellschaften und ihrer weltweiten Beteiligungsgesellschaften seit 1. Januar 1977

Für diese Vorgehensweise spricht die Rechtsauffassung des Beklagten, welcher entsprechend den Grundsätzen des § 68 b EStDVO die Vorlage von Bilanzen, Steuerbescheiden, Zahlungsquittungen für jede der ausschüttenden Kapitalgesellschaften und ggf. auch für jede der Beteiligungsgesellschaften verlangt, von welcher die ausschüttende Kapitalgesellschaft ab 1. Januar 1977 Dividenden empfangen hat (s. Schriftsatz des Beklagten vom 6. August 2007, Seite 8).

Ausgestattet mit dieser Information **könnte** das FG Köln unter Anwendung des Rechtssatzes „iura novit curia“ dann selbst - nach Abschluss der mündlichen Verhandlung - unter Anwendung der von ihm erst nach der mündlichen Ver-

handlung erdachten und für richtig gehaltenen Rechtssätze die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer vornehmen. Wenn es alle diese Belege hätte, könnte es **nach** Abschluss der mündlichen Verhandlung z.B. entscheiden, ob es indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen aus Beteiligungserträgen anrechnet und darum retroaktiv i.S.v. vorstehend Abschnitt A.II.4.a) maximal ein bis zwei Jahre vor das Ausschüttungsjahr zurückrechnen muss oder ob es das nicht tut und darum möglicherweise bis 1. Januar 1977 zurückrechnen muss, um das erforderliche Anrechnungsvolumen ausländischer Körperschaftsteuer zusammenzukratzen. Diese Vorgehensweise würde das Finanzgericht aber nicht von der Notwendigkeit entbinden, sich wenigstens alsbald **nach** Abschluss der mündlichen Verhandlung die maßgeblichen Rechtssätze und die daraus abgeleiteten Rechenregeln zu erarbeiten, um sie anwenden zu können. Das Finanzgericht müsste dann anhand der ihm vorgelegten Unterlagen für jede der dänischen bzw. niederländische Muttergesellschaften und ggf. auch für jede ihrer Beteiligungsgesellschaften die von ihm für richtig gehaltenen Rechnungen durchführen.

Bei dieser Vorgehensweise könnte dem Finanzgericht auch überlassen werden, ob es selbst eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung erstellt oder sich mit einer retrograden Berechnung gemäß vorstehendem Abschnitt A.II.4.a (vi) begnügt.

Das Finanzgericht könnte anhand dieser Primärunterlagen dann auch entscheiden, ob und unter welchen Voraussetzungen es die §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. entsprechend anwenden will oder unter welchen Umständen es auf die Berechnung gemäß Seite 25 seiner Entscheidungsgründe umschwenkt, also lediglich auf die Körperschaftsteuerbelastung desjenigen Zeitraumes abstellt, für welchen die Ausschüttung beschlossen worden ist.

Hält der BFH als Revisionsgericht die Berechnung des Finanzgerichts nicht für richtig, so könnte er entweder anhand der Primärunterlagen die Berechnung

selbst berichtigen oder den Rechtsstreit zur Durchführung einer richtigen Berechnung an das Finanzgericht zurückverweisen.

Der Umfang von Unterlagen, welchen das Finanzgericht Köln bei der Anwendung des Satzes „iura novit curia“ auf die Berechnung anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer als Primärinformation erhielt, würde den Umfang der beiden „Pappkartons“, welche nach dem Grundsatz iura novit curia auszuwerten der BFH im Beschluss vom 22. Mai 2006, X B 187/05, BFH/NV 2006, 1507, 1508 r.Sp. als unzumutbar abgelehnt hat, aber mit Sicherheit weit übersteigen.

U.E. verweist der BFH den Steuerpflichtigen im „Pappkarton“-Fall mit Recht darauf, sich durch einen Steuerberater anhand der in den Pappkartons befindlichen Belege eine Bilanz und eine Steuererklärung erstellen zu lassen.

Das setzt aber voraus, dass der deutsche Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen und seinem Steuerberater Rechtsregeln an die Hand gibt, nach denen eine Bilanz aufgestellt und daraus eine Steuererklärung abgeleitet werden kann. Für ausländische anrechenbare Körperschaftsteuer fehlt es an derartigen Rechtsregeln, solange die Finanzgerichte nicht bereit sind, die erforderlichen Hinweise zu erteilen.

b) Pflicht der Steuerpflichtigen zur Vorlage alternativer Berechnungen?

Wenn die Finanzgerichte nicht selbst Pappkartons von Primärunterlagen auswerten wollen, wäre noch denkbar, dem Steuerpflichtigen zuzumuten, mangels einschlägiger richterlicher Hinweise für **jede** denkbare Rechtsauffassung **eine** Alternativrechnung für die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer auszuarbeiten. Alternative Rechnungen könnten insbesondere für jede der widersprüchlichen Thesen des FG Köln erarbeitet werden.

Z.B. könnte der BFH den Klägern zumuten wollen, alternativ

- eine Rechnung gemäß den Vorgaben auf Seite 25 der Entscheidungsgründe des FG Köln und
- eine andere Rechnung gemäß den Vorgaben zum *Warmwasserbehälter* auf Seite 22 der Entscheidungsgründe des FG Köln

zu erstellen.

Zusätzlich wäre jede der Rechnungen noch alternativ mit oder ohne die Berücksichtigung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen aus Dividendeneinnahmen denkbar.

Die Finanzgerichte hätten dann für jede der vier Rechtsauffassungen eine Berechnung, zwischen welchen sie sich nach Abschluss der mündlichen Verhandlung entscheiden könnten.

Richtigerweise würde es allerdings wohl nicht bei vier Alternativrechnungen bleiben, da sich im Laufe der Berechnungen weitere Fragen stellen, die mangels richterlicher Hinweise nur durch alternative Berechnungen gelöst werden können (z.B. Behandlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben, Abstellen auf Handelsbilanzgewinn oder Steuerbilanzgewinn etc.).

Damit der BFH sich ein Bild davon machen kann, was eine solche Rechtsauffassung den Steuerpflichtigen zumutet, möchten wir die danach bis zur mündlichen Verhandlung zu erstellenden und dem Finanzgericht vorzulegenden Berechnungen nachstehend einmal praktisch durchspielen:

(i) Berechnung mit variablem Anrechnungssatz ohne Berücksichtigung der indirekten Körperschaftsteuervorbelastung aus Beteiligungserträgen

Eine der denkbaren Berechnungen, welche ein Steuerpflichtiger in der Situation der Kläger dem Finanzgericht unter Vorausahnung von dessen Rechtsauffassung auf Seite 23 und 25 der Entscheidungsgründe vorlegen müsste, wäre eine

Berechnung, bei welcher der Anrechnungssatz nicht in Höhe des vom EuGH vorgeschriebenen Regelsteuersatzes, sondern in Höhe des Prozentsatzes aus dem Verhältnis

*im Ausschüttungszeitraum von der ausschüttenden Muttergesellschaft tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer
steuerpflichtige und steuerfreie Erträge der Muttergesellschaft im Ausschüttungszeitraum*

Da Dänemark und die Niederlande für Beteiligungserträge weitgehend das Freistellungsverfahren anwenden, wäre dieser Anrechnungssatz zweifellos niedriger als der Regelsteuersatz von 34% bzw. 35%. Er wäre aber mit Sicherheit größer als Null. Fraglich wäre dann allerdings, mit welchen Werten die steuerfreien Erträge in den Nenner des Bruchstrichs eingehen: Mit den Handelsbilanzwerten oder mit den Steuerbilanzwerten? Da der EuGH in Rn. 54 des Manninen-Urteils auf die steuerliche Bemessungsgrundlage abstellt, würde das FG Köln die steuerfreien Erträge möglicherweise mit den Steuerbilanzwerten einfließen lassen wollen. Für steuerfreie Erträge gibt es aber möglicherweise keine dänische bzw. niederländische Steuerbemessungsgrundlage, sodass unklar bleibt, auf welcher Wertebasis das FG Köln auf Seite 23 und 25 seiner Entscheidungsgründe den Anrechnungssatz ermitteln will.

Gegebenenfalls müssten die Kläger schon an dieser Stelle alternative Berechnungen vorlegen; denn wenn der Steuerpflichtige bei seiner Berechnung nicht den richtigen Wert trifft, hält das FG Köln sich ausweislich S. 25 seiner Entscheidungsgründe nicht zur Vorgabe der nach seiner Rechtsauffassung nachzuweisenden Primärtatsachen verpflichtet, sondern weist die Klage mangels ausreichender Nachweise ab.

(ii) Berechnung mit festem Anrechnungssatz ohne Berücksichtigung der indirekten Körperschaftsteuervorbelastung aus Beteiligungserträgen

Wer wie die Kläger die Rechtsprechung des EuGH so interpretiert, dass von festen Anrechnungssätzen von 34/66 für Dänemark und von 35/65 für die Niederlande ausgeht, muss mangels eines einschlägigen abweichenden Hinwei-

ses dem Finanzgericht vorsichtshalber auch eine Rechnung vorlegen, welche die §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. analog anwendet, ohne aber indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen aus Beteiligungserträgen zu berücksichtigen. Der Versuch der praktischen Umsetzung dieser Rechtsauffassung würde erfordern, dass die in Dänemark bzw. den Niederlanden tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer des Ausschüttungsjahres auf die festen Sätze umgerechnet wird. Falls insbesondere wegen steuerfreier Auslandserträge die von der Muttergesellschaft selbst tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer für die Ausstattung der an Heinz Meilicke gezahlten Dividenden mit Körperschaftsteuergutschrift in voller Höhe nicht reicht, müsste analog § 32 Abs. 2 KStG a.F. eine Umgliederung erfolgen. Ein Teil der von Heinz Meilicke bezogenen Dividenden wäre dann mit einer Körperschaftsteuergutschrift in Höhe von 34/66 bzw. 35/65 zu versehen, während ein anderer Teil dieser Dividende analog § 30 Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 2 KStG aus nicht mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitalteilen stammen und keinen Anspruch auf anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer gewähren würde.

Hier greift jedoch die Frage ein, ob nicht §§ 28 Abs. 2 und 30 Abs. 1 und 2 analog anzuwenden sind: Regelmäßig sind aus Vorjahren noch mit Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteile vorhanden, welche analog § 28 Abs. 3 KStG als ausgeschüttet gelten, bevor im Ausschüttungszeitraum entstandene nicht mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapitalteile als ausgeschüttet gelten. Ohne den Rückgriff auf die Körperschaftsteuervorbelastung aus Beteiligungserträgen müsste wahrscheinlich viele Jahre zurückgerechnet werden. In Deutschland wurde bis 1. Januar 1977 zurückgerechnet, sodass richtigerweise wohl auch seit 1. Januar 1977 tatsächlich entrichtete dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuer zur Anrechnung zu bringen wäre, bevor nicht mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapitalteile als an Heinz Meilicke ausgeschüttet gelten.

Wenn das FG Köln nicht selbst die „Pappkartons“ mit Unterlagen seit 1977 auswerten will, müssen aber auch insoweit dem Rechenknecht Rechenregeln

vorgegeben werden. Wenn das FG Köln der Meinung ist, diese sich aus den gebotenen Rechenregeln ergebenden nachzuweisenden Tatsachen bis zur mündlichen Verhandlung nicht offenlegen zu brauchen, ist der Steuerpflichtige gezwungen, auch insoweit alternative Berechnungen zu erstellen und dem Gericht vorzulegen. Dabei stellt sich nicht nur die Frage der entsprechenden Anwendung von §§ 32 Abs. 2, 54 Abs. 11, 11a und 11 KStG a.F. auf frühere dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuerbelastungen, sondern es stellt sich auch die Frage, nach welchen Regeln frühere Körperschaftsteuervorbelastungen als durch frühere Dividendenausschüttungen analog § 28 Abs. 3 KStG a.F. als verbraucht gelten.

Nur der Klarheit halber: Auf die Höhe des Gewinns in dem Zeitraum, in dem der ausgeschüttete Gewinn entstanden ist, kommt es bei festen Anrechnungssätzen u.E. nicht an. Auch in Deutschland kommt es für die Höhe der Körperschaftsteuergutschrift ja nicht auf die Höhe des Gewinns des Zeitraums an, für welchen die Ausschüttung erfolgte. Nach § 28 Abs. 2 KStG a.F. kam es vielmehr allein auf die Höhe des am Ende des nach § 28 Abs. 2 KStG a.F. maßgeblichen Ausschüttungszeitraums vorhandene, analog § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. mit Körperschaftsteuer vorbelastete verwendbare Eigenkapitalteile an.

(iii) Berechnung mit festem Anrechnungssatz unter Einbeziehung der indirekten Körperschaftsteuervorbelastung aus Beteiligungserträgen

Während vorstehend (i) und (ii) die Alternativrechnungen dargelegt wurden, welche die Kläger bei Zugrundelegung der unseres Erachtens verfehlten Rechtsauffassung des FG Köln aufstellen und vorlegen müssten und hinsichtlich welcher ein vom Finanzgericht Köln begangener Verfahrensfehler durch unterlassenen richterlichen Hinweis gerügt wird, wollen wir uns jetzt den Alternativrechnungen zuwenden, welche vorgelegt werden müssten, wenn man mit der hier vertretenen Auffassung von einem festen Anrechnungssatz von 34/66 bzw. 35/65 der Dividende ausgeht und die indirekte Körperschaftsteuervorbe-

lastung aus Beteiligungserträgen in das Anrechnungsvolumen einbezieht, die auf dieser Basis erstellten Körperschaftsteuerbescheinigungen aber verwirft, weil in Rn. 59 Satz 1 von Meilicke II das Wörtchen „oder“ in „und“ uminterpretiert wird. Insoweit ist zwar dem FG Köln kein Verfahrensfehler vorzuwerfen, weil es aufgrund seiner unrichtigen Rechtsauffassung **diesen** Hinweis nicht zu erteilen brauchte. Sollte der BFH jedoch in Erwägung ziehen, das Urteil des FG Köln mit der Begründung zu bestätigen, dass die Kläger mit den vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen trotz der Richtigkeit der ihnen zugrundegelegten Rechtsauffassung den erforderlichen Nachweis nicht erbracht haben, weil ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen keine Beweiskraft oder „Aussagekraft“ zukommt, so müsste der BFH diese Hinweise entweder als Revisionsgericht selbst erteilen oder nach Zurückverweisung an das FG Köln durch dieses erteilen lassen (s.o. Abschnitt B.II.2.b (iii)). Um dem BFH zu verdeutlichen, dass er auch bei dieser Rechtsauffassung die Kläger nicht darauf verweisen kann, sie hätten dem FG Köln bis zur mündlichen Verhandlung eine solche Berechnung einschließlich Nachweisen vorlegen müssen, erlauben wir uns, darauf hinzuweisen, dass auch bei retrograder Berechnung i.S.v. Abschnitt A.II.4 (vi) die Berechnungen möglicherweise Hunderte von Konzerngesellschaften betreffen. Den Klägern kann nicht ernstlich zugemutet werden, Rechnungen, die §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. analog auf jede einzelne Beteiligungsgesellschaft anzuwenden, nur auf Verdacht zu erstellen und dem FG Köln vorzulegen.

(iv) Mangelnder eigener Zugriff der Kläger auf die Belege der dänischen bzw. niederländischen Muttergesellschaften

Bei der Beurteilung der Notwendigkeit rechtzeitiger richterlicher Hinweise ist last not least zu berücksichtigen, dass die Kläger gar nicht selbst im Besitz der in § 68 b EStDVO bezeichneten Unterlagen sind, deren Vorlage und ggf. Auswertung das FG Köln von den Klägern als Nachweis verlangt. Die Kläger können deshalb nicht darauf verwiesen werden, sie möchten doch, bitteschön, analog BFH/NV 2006 S. 1507, 1508, selbst einen Steuerberater mit der Auswertung der ihnen gehörenden „Pappkartons“ beauftragen. Wenn wegen Ver-

werfung der schon vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen noch die Vorlage von „Belegen“ i.S.v. Rn. 59 Satz 1, 2. Alternative, von Meilicke II erforderlich ist, so sind die Kläger zu deren Beschaffung auf die Mitwirkung der Steuerabteilungen der diversen dänischen und niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften angewiesen. Wie das Schreiben der Credit Suisse (Anlage 1. zum Schriftsatz vom 4. Juni 2008) demonstriert, ist es aber aussichtslos, von den ausländischen börsennotierten Kapitalgesellschaften eine **Fülle von alternativen Berechnungen** zu erhalten, nur weil in Deutschland sich sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzgerichte weigern, durch richterliche Hinweise die erforderlichen Vorgaben bekannt zu machen. Würde eine deutsche Amtsstelle (deutscher Gesetzgeber, deutsche Finanzverwaltung, deutsches Finanzgericht) Vorgaben für die Berechnung der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer vorlegen, so könnten die Kläger mit Aussicht auf Erfolg und unter Hinweis auf Rn. 59 Satz 2, 2. Alternative, von Meilicke II an die ausschüttenden Kapitalgesellschaften mit der Bitte herantreten, ihnen bei der Beschaffung der erforderlichen Nachweise behilflich zu sein. Die bloße Aussage einzelner deutscher Privatpersonen, ein deutsches Gericht könnte **eine** von mehreren ganz unterschiedlichen Berechnung **vielleicht** als rechtserheblich ansehen, hat dagegen keine Aussicht, von ausländischen Kapitalgesellschaften ernst genommen zu werden.

c) Circulus vitiosus

Die Verfahrensweise des FG Köln, den Klägern die Vorgabe der nachzuweisenden Tatsachen nicht nur ausdrücklich zu verweigern, sondern dazu in den Entscheidungsgründen nachträglich auch noch evident unzutreffende Angaben zu machen, führt für die Kläger zu einem circulus vitiosus, einem Teufelskreis. Die finanzgerichtliche Aussage, das Verhältnis

*im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete KSt ohne indirekte KSt – Vorbelastung aus Beteiligungserträgen
Gewinn im Ausschüttungszeitraum inkl. Beteiligungserträge*

ist nämlich dazu geeignet, die ausländischen Kapitalgesellschaften zu veranlassen, den Klägern Informationen über die Körperschaftsteuervorbelastung von

Beteiligungserträgen mit der Begründung zu verweigern, eine Beschaffung von nach der deutschen Rechtsprechung nicht rechtserheblichen Tatsachen sei nicht zumutbar. Würden die deutschen Gerichte sich gleichzeitig auf den Standpunkt stellen, über die Rechtswidrigkeit der Rechtsauffassung des FG Köln nicht urteilen zu brauchen, weil indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen nicht nachgewiesen sind, so würden die Kläger in einem Teufelskreis zurückgelassen:

- Der Nachweis der indirekten Körperschaftsteuervorbelastung ist ihnen nicht möglich, weil die Gerichte sich über die Rechtserheblichkeit nicht äußern, und
- über die Rechtswidrigkeit der Versagung der Berücksichtigung indirekter Körperschaftsteuervorbelastungen äußern die Gerichte sich nicht unter dem Vorwand, mangels Vorlage einschlägiger Nachweise bräuchten sie sich keine Meinung zu bilden.

Einer unionsrechtlichen Überprüfung hält diese Vorgehensweise aber nicht stand.

4. Unionsrechtliche Würdigung der Weigerung, die nachzuweisenden Primärtatsachen rechtzeitig vor der mündlichen Verhandlung bekannt zu geben

Die Weigerung der Vorgabe der nachzuweisenden Primärtatsachen und die sich daraus für die Kläger ergebenden und vorstehend dargelegten Konsequenzen seien nunmehr unionsrechtlich gewürdigt. Nach unserer Auffassung verstößt die Weigerung, die erforderlichen richterlichen Hinweise zu geben, sowohl gegen den Effektivitätsgrundsatz als auch gegen den Äquivalenzgrundsatz, so wie diese in Rn. 55 des EuGH-Urteils Meilicke II definiert sind (zur Anwendbarkeit des Effektivitätsgebots und des Äquivalenzgrundsatzes auch Gosch in BFH-NV online, Version 9.3.7.0., Stand 18. August 2011, Anlage 7).

a) Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz

Das Verweigern von richterlichen Hinweisen zu den Primärtatsachen, deren Vorlage die Finanzgerichte durch „eindeutig und genau nachprüfbare Belege“ nachgewiesen wissen wollen, verstößt gegen den unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz, dessen Beachtung der EuGH in Rn. 55 von Meilicke II ausdrücklich einfordert; denn sie machen die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich und erschweren sie jedenfalls übermäßig. Erst recht verstößt es gegen den Effektivitätsgrundsatz, dass das FG Köln die Kläger und ihre potentiellen Informanten durch unrichtige und widersprüchliche Angaben zu den nachzuweisenden Primärtatsachen zusätzlich verwirrt, in dem es

- die analoge Anwendbarkeit der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. mit dem aus ihnen resultierenden festen Anrechnungssatz nur für den Fall der Vorlage einer vollständigen „Schatten“-Eigenkapitalgliederung einräumt;
- mangels Vorlage einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung sich aber ausdrücklich auf den vom EuGH schon mehrfach ausdrücklich abgelehnten Standpunkt stellt, für die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuerbelastung sei erforderlich, „aufgrund der der Dividendenzahlung zugrunde liegende Ausschüttungsentscheidung der jeweiligen Gesellschaft den Zeitraum, in dem der Gewinn entstanden ist, festzustellen und aufgrund dieses Zeitraums die sich für den Gewinn ergebende Körperschaftsteuerbelastung zu ermitteln“ (S. 25 der Entscheidungsgründe des FG Köln).
- entgegen der Rechtsprechung des EuGH Meilicke II Rn. 31 und Test Claimants in the FII Group Litigation I und II (zuletzt Rn. 74 des EuGH-Urteils vom 13. November 2012, C-35/11, IStR 2012, S. 924) und in Kenntnis der diesbezüglichen Vorlage des 13. Senats des FG Köln (EFG 2012, S. 973) sich lapidar auf den Standpunkt stellt, eine indirekte Körperschaftsteuervorbelastung aus den in Dänemark bzw. den Nieder-

landen von der Körperschaftsteuer befreiten Beteiligungserträgen sei ausgeschlossen (S. 23 der Entscheidungsgründe).

Wie sollen die Kläger, mit solchen Vorgaben deutscher Finanzgerichte bewaffnet, von 19 dänischen und niederländischen börsennotierten Kapitalgesellschaften bzw. ihren Kreditinstituten Belege erhalten, welche die rechtserhebliche Körperschaftsteuervorbelastung der in den Jahren 1995 bis 1997 gezahlten Dividenden eindeutig und genau belegen? Der Mitgliedstaat Deutschland kann nicht erwarten, dass die Kläger mit einem Ersuchen auf Hilfestellung beim Nachweis der Körperschaftsteuervorbelastung dänischer und niederländischer Dividenden ernst genommen werden, wenn sie nicht in der Lage sind, die Primärtatsachen eindeutig und genau zu bezeichnen, deren Nachweis die deutschen Gerichte von ihnen verlangen.

Man braucht sich nur einmal praktisch vorzustellen, die Kläger würden den 19 dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften bzw. deren Kreditinstituten die widersprüchlichen Rechtsauffassungen des FG Köln nicht als von einem deutschen Gericht stammend, sondern als ihr eigenes Produkt vorlegen

- mit der Bitte, ihnen die daraus sich ergebenden Informationen und Belege zu erteilen, und
- mit der Begründung, als fachkundige Vertreter der Kläger könnten sie prognostizieren, dass **eine** dieser Berechnungsmodalitäten die Billigung der deutschen Finanzgerichtsbarkeit finden wird.

Dann würden die Kläger sich notwendig mit folgenden Einwendungen der Steuerabteilungen der 19 dänischen und niederländischen Gesellschaften bzw. deren Kreditinstituten konfrontiert sehen:

(i) Informationersuchen für Nachweis eines variablen Anrechnungssatzes

Die Rechtsauffassung, wonach die anzurechnende Körperschaftsteuer sich nach dem Verhältnis

im Ausschüttungszeitraum tatsächlich entrichtete inländische Körperschaftsteuer
Gewinn im Ausschüttungszeitraum

richtet, widerspricht der gefestigten Rechtsprechung des EuGH (s.o. Abschnitt A.II.3.b). Ohne den förmlichen Hinweis eines deutschen Gerichts kann nicht erwartet werden, dass die ausschüttenden Kapitalgesellschaften sich die Mühe machen, den Klägern Belege zu liefern, welche nach der auch in Dänemark und den Niederlanden bekannten Rechtsprechung des EuGH offensichtlich neben der Sache liegen.

(ii) Informationersuchen für „Schatten“-Eigenkapitalgliederung

Man stelle sich alternativ vor, die Kläger würden – ohne Rückendeckung durch einen Hinweisbeschluss eines deutschen Gerichts – an die 19 dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften bzw. deren Kreditinstituten mit dem Anliegen herantreten, sie möchten bitte eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung analog §§ 30, 47 KStG und unter analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11 KStG a.F. erstellen. Ihre fachkundigen Prozessbevollmächtigten hätten nämlich erkannt, das Finanzgericht Köln würde diese Rechtsregeln in seinem zu erwartenden Urteil anwenden wollen, wenn nur eine „Schatten“-Eigenkapitalgliederung vorgelegt wird.

Auch in diesem Fall würden ihnen die Steuerabteilungen der 19 angesprochenen dänischen und niederländischen Gesellschaften entgegenhalten, dass nach der klaren Rechtsprechung des EuGH eine vollständige „Schatten“-Eigenkapitalgliederung nicht erforderlich ist (Verstoß gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gemäß Rn. 42 von Meilicke II). Außerdem würden die fachkundig vertretenen Kläger sich den Vorwurf gefallen lassen müssen, dass

ihr Informationsverlangen schon deshalb nicht ernst zu nehmen ist, weil es widersprüchlich ist:

- Bei analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a.F. kommt es auf den Zeitraum, in dem der ausgeschüttete Gewinn entstanden ist, nicht an, weil alle Gewinnausschüttungen so lange mit Körperschaftsteuergutschrift versehen werden, wie das seit 1. Januar 1977 im *Warmwasserbehälter* angesammelte, mit Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapital reicht.
- Wenn man dagegen die Körperschaftsteuerbelastung ermitteln will, welche sich auf den Zeitraum bezieht, in dem der ausgeschüttete Gewinn entstanden ist, kommt es auf die Körperschaftsteuervorbelastung früherer Jahre nicht an.

Würden die fachkundig vertretenen Kläger so widersprüchliche Informationsverlangen stellen, ohne durch Vorlage des richterlichen Hinweises eines deutschen Gerichts den Nachweis erbringen zu können, dass der darin enthaltene Widersinn nicht den wirren Vorstellungen der Kläger, sondern den voraussichtlichen Vorstellungen eines deutschen Gerichts entspringt, würden sie von den Steuerabteilungen der 19 dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften nicht ernst genommen werden und die Informationen nicht erhalten.

(iii) Informationsersuchen hinsichtlich indirekter Körperschaftsteuervorbelastung von Beteiligungserträgen

Einen besonders schwerwiegenden Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz stellt es dar, wenn der Mitgliedsstaat Deutschland in der Person seiner Gerichte sich weiterhin weigert, durch richterliche Hinweise klare und eindeutige Vorgaben für die Berechnung der anzurechnenden **indirekten** Körperschaftsteuervorbelastung zu machen. Dabei verkennen wir nicht, dass das FG Köln zu **diesem** Hinweis nicht verpflichtet war, weil nach seiner – allerdings unzutreffenden – Rechtsauffassung indirekte Körperschaftsteuer aus Beteiligungserträgen materiellrechtlich nicht anzurechnen ist. Nach Korrektur der materiellrechtlich un-

richtigen Rechtsauffassung des FG Köln wird der BFH aber als Revisionsgericht dafür zu sorgen haben, dass solche Hinweise erteilt werden (s.o. Abschnitt B.II.2.b (iii)).

Dass die Steuerabteilungen ausländischer Gesellschaften nur dann zur Erteilung von Informationen und ggf. Belegen über Körperschaftsteuervorbelastungen ihrer Beteiligungserträge bereit sind, wenn sie dafür rechtliche und rechnerische Vorgaben erhalten, ist dem FG Köln bereits durch Vorlage des Schreibens der Credit Suisse (Anlage 1 zum Schriftsatz vom 4. Juni 2008) dargelegt worden. Im Übrigen liegt auf der Hand, dass sich bei der Ermittlung der Körperschaftsteuervorbelastung von Beteiligungserträgen genau dieselben Fragen stellen wie die vorstehend (i) und (ii) dargelegten. Auch insoweit ist ein Mitwirken der Steuerabteilung der 19 dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften unmöglich, wenn ihnen nicht durch eine deutsche amtliche Stelle, mangels Tätigkeit des deutschen Gesetzgebers und der deutschen Finanzverwaltung also der deutschen Gerichte, klare und eindeutige Vorgaben zu den nachzuweisenden Primärtatsachen gemacht werden. Erst recht ist die Beschaffung der erforderlichen Informationen unmöglich, wenn so widersprüchliche Vorgaben gemacht werden wie die, welche das FG Köln auf S. 22 seiner Entscheidungsgründe einerseits und auf S. 23 und 25 andererseits liefert.

Darum stellt die Weigerung des FG Köln, die nachzuweisenden Tatsachen vorzugeben, einen Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz dar.

b) Verstoß gegen den Äquivalenzgrundsatz

Das Verweigern der beantragten richterlichen Hinweise stellt aber nicht nur einen Verstoß gegen den Effektivitätsgrundsatz, sondern mehr noch gegen den Äquivalenzgrundsatz dar, dessen Einhaltung der EuGH Rn. 55 von Meilicke II einfordert. Danach dürfen die Verfahrensmodalitäten für ausländische Körperschaftsteueranrechnung nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte inländischer Art regeln. Zur Prüfung eines Verstoßes gegen den

Äquivalenzgrundsatz ist zunächst das deutsche Verfahrensrecht für inländische Körperschaftsteueranrechnung zu betrachten.

(i) Deutsches Verfahren für Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer

Die innerdeutsche Rechtslage für anzurechnende inländische Körperschaftsteuer war durch klare Vorgaben des deutschen Gesetzgebers und der deutschen Finanzverwaltung geprägt. Richterlicher Hinweise für die Berechnung der anrechenbaren inländischen Körperschaftsteuer bedurfte es schon deshalb nicht, weil die Anrechnung von einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung abhing, für welche deren Ausstellern klare rechnerische Vorgaben gemacht waren. Das Körperschaftsteuergesetz stellte ein in sich geschlossenes System dar, welches grundsätzlich ohne richterliche Hinweise angewendet werden konnte. Das System war vom deutschen Gesetzgeber bewusst als für ein Massenverfahren tauglich ausgestaltet.

(ii) Deutsches Verfahren für Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer

Von einer Äquivalenz der deutschen Verfahrensregeln für inländische und ausländische Körperschaftsteueranrechnung kann keine Rede sein, wenn sowohl der deutsche Gesetzgeber als auch die deutsche Finanzverwaltung als auch die deutschen Gerichte sich weigern, für die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer die Rechenschritte so vorzugeben, wie sie für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer vorgegeben waren und wie sie für eine den Steuerabteilungen der ausländischen Kapitalgesellschaften zumutbare Mitwirkung erforderlich sind.

Dem kann nicht das Argument entgegengehalten werden, die deutschen Gerichte seien nicht dazu da, ein unionsrechtswidriges Unterlassen des deutschen Gesetzgebers zu korrigieren. Die Pflichten aus dem Unionsrecht treffen den Mitgliedstaat Deutschland, der grundsätzlich frei darin ist, durch welche Organe er seine unionsrechtlichen Pflichten erfüllt. Wenn der deutsche Gesetzgeber

nicht die unionsrechtlich gebotenen Vorgaben zur Einhaltung des Äquivalenzgrundsatzes macht, so müssen die deutschen Gerichte diese Lücke füllen. Das ist letztlich nicht anders als bei jedem anderen Verstoß des deutschen Gesetzgebers gegen das Unionsrecht.

Darum stellt es einen Verstoß gegen das unionsrechtliche Äquivalenzprinzip dar, wenn das FG Köln und ggf. der BFH sich weigern würden, die richterlichen Hinweise zur Berechnung der nachzuweisenden anrechenbaren **ausländischen** Körperschaftsteuer so detailliert zu geben, wie deutsche Kapitalgesellschaften sie für die Berechnung ihrer **inländischen** Körperschaftsteuergutschrift erhalten haben. Erst wenn dem Äquivalenzgrundsatz entsprechende Vorgaben gemacht sind, können die Kläger – für den Fall, dass die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht als ausreichender Nachweis anerkannt werden – daran gehen, die Belege zur genauen und eindeutigen Überprüfung der Einhaltung der vorgegebenen Rechenschritte zu beschaffen.

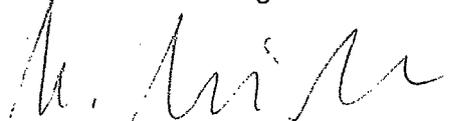
Sollte der BFH Zweifel daran haben, ob der unionsrechtliche Äquivalenzgrundsatz dahingehend auszulegen ist, dass den Klägern für die Berechnung der nachzuweisenden anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer so detaillierte Vorgaben zu machen sind, wie sie für die Berechnung der anrechenbaren inländischen Körperschaftsteuervorbelastung existierten, so ist dem EuGH diese Frage nach Art. 267 AEUV vorzulegen.

5. Zur Fristsetzung gem. Rn. 59 Satz 2 von Meilicke II

Nach Rn. 59 Satz 2 des EuGH-Urteils Meilicke II ist es Sache des vorlegenden Gerichts zu bestimmen, welche Frist für die Vorlage der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen oder mangels Vorlage der an ihre Stelle tretenden Belege angemessen ist. Gosch hat in BFH/NV online (Anlage 7) die Auffassung vertreten, eine pauschale Fristenausdehnung auf den 31. Dezember

2011 sei sachangemessen. Wir teilen diese Auffassung nicht. Der EuGH kann in Rn. 59 Satz 2 seines Urteils Meilicke II schwerlich das vorliegende Gericht, also das FG Köln, ermächtigt haben wollen, eine pauschale Frist für alle deutschen Steuerpflichtigen zu setzen. Dafür fehlt sowohl dem FG Köln als auch dem EuGH die Kompetenz. Der EuGH kann nur so verstanden werden, dass das FG Köln zur Setzung einer Frist berechtigt ist, innerhalb derer die Vorlage einer ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der ersten Alternative oder der sie ersetzenden Belege im Sinne der zweiten Alternative der Rn. 59 Satz 1 von Meilicke II noch als rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO mit der Wirkung des Neubeginns der Festsetzungsfrist nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO anzusehen ist. Der Lauf einer solchen Frist kann aber nicht beginnen, bevor die dafür zuständigen deutschen Finanzgerichte eindeutige und klare Vorgaben für die den inländischen Rechtsvorschriften genügenden ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen bzw. für die durch Belege nachzuweisenden Primärtatsachen gemacht haben.

Vier beglaubigte Abschriften anbei. Die Anlagen 1 bis 4 werden nur für das Gericht beigelegt, da das Finanzamt Bonn-Innenstadt und das Bundesfinanzministerium die Unterlagen aufgrund ihrer Beteiligung am EuGH-Verfahren C-262/09 bereits vorliegen haben.



Dr. W. Meilicke
- Rechtsanwalt -