

Finanzamt  
Bonn-Innenstadt



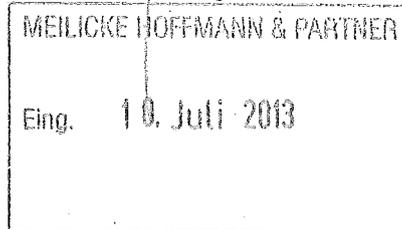
Finanzverwaltung NRW Postfach 180120 - 53031 Bonn

Auskunft erteilt  
Frau Stengert

Bundesfinanzhof  
Postfach 86 02 40  
81629 München

Durchwahl-Nr.  
0228 718-2696

Zimmer  
034



Steuernummer / Aktenzeichen  
205/5822/0046 Rb-Nr. RBBZ 3

Datum  
03.07.13

Abschrift

**In Sachen**

**Prof. Dr. Meilicke, Wienand als Beteiligter der Erbengemeinschaft Prof. Heinz Meilicke,  
53113 Bonn und andere**

**-Kläger und Revisionskläger-**

**gegen**

**das Finanzamt Bonn-Innenstadt**

**-Beklagter und Revisionsbeklagter-**

**wegen Einkommensteuer 1995 bis 1997; Abrechnungsbescheid über die Anrechnung von  
dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer und Antrag auf Änderung der  
Einkommensteuer 1995 bis 1997 wegen sich aus EK01-Ausschüttungen ergebener KSt-  
Guthaben**

**AZ: I R 69/12**

**wird beantragt, die Revision zurückzuweisen.**

Dienstgebäude  
Welschnonnenstr. 15  
53111 Bonn  
www.finanzamt.nrw.de

Telefon  
0228 718-0  
Telefax  
0800 10092675205  
Telefax Ausland  
0049 2287181200

Sprechzeiten allgemein  
Mo-Mi 08.30-12.00 Uhr  
Do 07.00-17.00 Uhr  
Freitag geschlossen

Service-u. Informationsstelle  
Mo-Mi 08.30-12.00 Uhr  
Do 07.00-17.00 Uhr

Konto:  
BBk Köln  
KtoNr. 38001500 BLZ 37000000  
IBAN DE70 3700 0000 0038 0015 00  
BIC MARKDEF1370

Öffentliche Verkehrsmittel:

Buslinien SB 60, 551, 600, 601 bis Beethovenhalle/SWB Buslinien SB 55, 529, 537, 550, 603, 606, 607, 608, 609, 640 bis Stiftsplatz Straßenbahn 62 u. 66 bis Bertha-v.-Suttner-Platz und 61 bis Wilhelmsplatz

Stellungnahme für BFH  
Nr. 605/313-V2001 (05.08) OFD Rh St 31

Seite 1

## A. Zum Sachverhalt

Prof. Dr. Heinz Meilicke war in den Streitjahren 1995 – 1997 u.a. an Körperschaften mit Sitz in Dänemark und den Niederlanden beteiligt. Aus diesen Beteiligungen bezog er Bruttodividenden in Höhe von insgesamt 39.631,32 DM. Da die Dividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastet waren, beantragte er mit Schreiben vom 30.10.2000 die Anrechnung von 3/7 der Dividendeneinnahmen auf die Einkommensteuer nach Maßgabe des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F., der nach seinem Wortlaut jedoch nur auf die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung anwendbar war. Nach Ablehnung des Antrags und erfolglosem Einspruchsverfahren legte das angerufene FG Köln die Frage, ob die Beschränkung der Anrechnungsmöglichkeit auf die Körperschaftsteuer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Körperschaften und Personenvereinigungen mit Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1a und Abs. 3 EGV vereinbar sei, dem EuGH zur Vorabentscheidung vor. Der EuGH entschied mit Urteil vom 06.03.2007, C 292/04 (MEILICKE I), dass Art. 56 und Art. 58 EGV so auszulegen seien, dass sie dem Inlandsbezug des § 36 Abs. 2 Nr. 3 KStG a.F. entgegenstünden. Somit sei grds. auch eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die deutsche Einkommensteuer möglich. Dies gelte jedoch nicht, wenn auch in reinen Inlandsfällen keine Steueranrechnung erfolgen würde.

Die durch diese Entscheidung aufgeworfenen Fragen der praktischen Umsetzbarkeit legte das FG Köln erneut dem EuGH zur Vorabentscheidung vor. Im Urteil vom 30.06.2011, C 262/09 (MEILICKE II) setzte der EuGH die folgenden Rahmenbedingungen fest:

- Die Steuergutschrift ist nach Maßgabe des Körperschaftsteuersatzes zu berechnen, der nach dem Recht des Sitzmitgliedstaates der ausschüttenden Gesellschaft auf die Dividenden angewendet wurde.
- Sie ist in ihrer Höhe auf die Einkommensteuer beschränkt, die auf die entsprechenden Dividenden entfällt.
- Für die Anrechnung kommt es auf die tatsächlich vorbelastete Körperschaftsteuer an. Eine pauschale Anrechnung oder eine bloße Schätzung kommen nicht in Betracht.
- Welcher Nachweis für eine Steuervergünstigung erforderlich ist, ist grds. Sache der Mitgliedstaaten. Wird aber ein bestimmter Nachweis verlangt, der in Auslandsfällen nicht erbringbar ist, so muss es möglich sein, auch andere Unterlagen vorzulegen, aus denen die Voraussetzungen für die Steueranrechnung klar und genau hervorgehen.
- Legt der Steuerpflichtige diese Unterlagen nicht vor, kann der Steuervorteil verwehrt werden; die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen. Der Mitgliedstaat ist nicht verpflichtet die Möglichkeit eines Amtshilfeersuchens zu nutzen.

Im Hinblick auf den bestandskräftigen Bescheid des Jahres 1997 wurde darüber hinaus entschieden, dass es für die rückwirkende Änderung des § 175 Abs. 2 S. 2 AO n. F. einer angemessenen Übergangsfrist bedurft hätte.

Die Kläger änderten ihren Klageantrag zwischenzeitlich insoweit ab, als nicht mehr die Anrechnung von 3/7, sondern von 34/66 bzw. 35/65 der ausländischen Dividendeneinnahmen beantragt wurde; diesen Anteilen liegt jeweils der regelmäßige ausländische Körperschaftsteuersatz zugrunde.

Mit Urteil vom 27.08.2012 wies das FG Köln die Klage mit der Begründung ab, dass weder ordnungsgemäße Körperschaftsteuerbescheinigungen noch andere Unterlagen vorgelegt wurden, aus denen die tatsächliche Höhe der vorbelasteten Körperschaftsteuer klar und genau ersichtlich sei. Die vorlegten Bescheinigungen stellten keine ordnungsgemäßen Körperschaftsteuerbescheinigungen dar, da es keine Aufzeichnungen über die konkrete Belastungsquote der Dividenden gebe. Die Beträge seien lediglich rechnerisch aus den Körperschaftsteuersätzen der entsprechenden

Quellenländer abgeleitet worden. Die Bescheinigungen würden alleine auf „Annahmen“ und „Unterstellungen“ beruhen; die tatsächliche Körperschaftsteuer könne erheblich vom Körperschaftsteuersatz abweichen. Aus den vorgelegten Unterlagen lasse sich die Höhe der tatsächlich vorbelasteten Körperschaftsteuer auch nicht klar und genau ersehen. Eine Schätzung habe der EuGH aber ausdrücklich abgelehnt.

Die Frage nach der Änderung des bestandskräftigen Bescheides für 1997 ließe das FG ebenso offen wie die Frage nach der Anrechnung indirekt vorbelasteter Körperschaftsteuer.

## B. Zu den Revisionsanträgen

Hiergegen wenden sich die Kläger nunmehr mit ihrem Revisionsantrag vom 28.09.2012. Es wird beantragt, das Urteil des FG Köln aufzuheben und nach den Klageanträgen zu entscheiden, hilfsweise das Verfahren an das FG Köln zurückzuverweisen und dem FG dabei eine Reihe rechtlich klar formulierter Hinweise zu erteilen; zu den einzelnen beantragten Hinweisen verweise ich auf den Schriftsatz der Kläger vom 11.03.2013.

### I. Zum Hauptantrag

Die Kläger stützen ihre Revision in erster Linie darauf, dass es nach Europäischem Gemeinschaftsrecht geboten sei, die vorgelegten „Körperschaftsteuerbescheinigungen“ der niederländischen Bank „Fortis Mees Pierson“ und der dänischen Bank „Den Danske Bank“ steuerrechtlich anzuerkennen.

Der EuGH habe in seinem Urteil vom 30.06.2011 ein Alternativverhältnis zwischen einer dem deutschen Recht entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung und sonstigen Belegen bestimmt, anhand derer die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau prüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer vorliegen.

Verlange das FG nun – über die formalen Anforderungen des § 45 KStG hinaus – diese besondere Nachweistiefe sonstiger Belege auch für eine dem deutschen Recht entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung, so unterlaufe es damit das Alternativverhältnis des EuGH.

Die Kläger stellen sich somit auf den Standpunkt, die vorgelegten Bescheinigungen seien nach europarechtlicher Maßgabe abgewandelte Bescheinigungen nach § 45 KStG. Das FG habe dem EuGH schon nicht die richtige Frage vorgelegt, denn die Frage, welche Unterlagen vorliegen müssten, wenn es an einer Körperschaftsteuerbescheinigung fehle, stelle sich vorliegend nicht, da die geforderten Bescheinigungen vorlägen. Der Beklagte selbst habe angeraten, den amtlichen Vordruck auch in Auslandssachverhalten zu verwenden.

#### 1. Alternative des EuGH-Urteils Meilicke II – Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung

Es steht somit zunächst infrage, ob die vorgelegten Bescheinigungen der „Den Danske Bank, Copenhagen“ vom 11.08.2008 und der „Fortis Mees Pierson, Rotterdam“ vom 05.11.2007 Körperschaftsteuerbescheinigungen im Sinne des § 36 Abs. 2 Nr. 3 lit b EStG a. F. i. V. m. § 45 KStG a. F. darstellen.

In reinen Inlandssachverhalten erfolgte nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a. F. eine Anrechnung der Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft auf die Einkommensteuer in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn eine nach §§ 44, 45 oder 46 KStG ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigung vorlag. In diesem Fall kam es, wie die Kläger zutreffend vortragen, auf die tatsächliche Entrichtung der Körperschaftsteuer nicht an (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 3 EStG a. F.).

Zunächst müsste die Bescheinigung hierzu von der zuständigen Stelle ausgestellt worden sein. Grundsätzlich war für die Ausstellung der zur Körperschaftsteueranrechnung berechtigenden Körperschaftsteuerbescheinigung die ausschüttende Kapitalgesellschaft selbst zuständig, § 44 KStG a.F. Etwas anderes galt nur dann, wenn nach § 45 KStG a.F. eine Bescheinigung durch ein inländisches Kreditinstitut auszustellen war (§ 44 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F.). Dies war der Fall, wenn die Leistungen der Körperschaft beim Anteilseigner Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG darstellten, die Leistungen von der Vorlage eines Dividendenscheines abhängig waren und von einem inländischen Kreditinstitut für Rechnung der Körperschaft erbracht wurden (§ 45 Abs. 1 S. 1 KStG). Dass die Leistungen der in den Bescheinigungen ausgewiesenen Körperschaften beim Anteilseigner Dividendeneinnahmen darstellten, ist nicht ernsthaft zweifelhaft. Ob die Dividendenzahlungen aber von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig waren, ist nicht ersichtlich. Zwar tragen die Kläger vor, dies sei bei Aktien „üblich“ bzw. komme häufig vor; sie nehmen jedoch keine Stellung zu den Gegebenheiten des vorliegenden Einzelfalls. *Beweislast?*

Darüber hinaus müsste die Bescheinigung auch nach amtlich vorgeschriebenem Muster erteilt worden sein. Eine Steuerbescheinigung gilt als nach amtlich vorgeschriebenem Muster erteilt, wenn das Formular sämtliche nach § 45 Abs. 1 KStG a. F., § 45a Abs. 2 und 3 EStG a. F. erforderlichen Angaben enthält:

- Bezeichnung der Körperschaft, für die die Leistung erbracht wird
- Name und Anschrift des Anteilseigners / des Gläubigers der Kapitalerträge
- Zahlungstag
- Zeitraum, für den die Leistungen erbracht wurden (§ 45a Abs. 2 S. 2 EStG a. F.)
- Art der Kapitalerträge
- Betrag der Leistungen, die zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen
- Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 1 EStG a. F. anrechenbaren Körperschaftsteuer
- Betrag der nach § 36c Abs. 1 EStG a. F. vergüteten Körperschaftsteuer
- Betrag der Leistungen aus dem Teilbetrag des EK 01 (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a. F.)
- Betrag der Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 EStG
- Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. anrechenbaren Kapitalertragsteuer
- Betrag des anrechenbaren Solidaritätszuschlags zur Kapitalertragsteuer (§ 51a i. V. m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F.)
- Finanzamt, an das die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag abgeführt wurde, mit Angabe der entsprechenden Steuernummer
- Betrag der Leistungen aus dem Teilbetrag des EK 04 (§ 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a. F.)
- Betrag des zu vergütenden Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrags nach § 52 KStG a. F.

Die Angaben waren in einem abgegrenzten Teil der Mitteilung zusammenhängend zu bescheinigen.

Vergleicht man nun die vorliegenden Bescheinigungen mit den gesetzlichen Anforderungen, so ist festzustellen, dass es an der Mehrheit der gesetzlich erforderlichen Angaben fehlt. Dies gilt auch unter Beachtung der notwendigen Abwandlungen nach den EuGH-Entscheidungen in den Rechtssachen MANNINEN, EuGH-Urteil vom 07.09.2004, C319/02 und MEILICKE I und II.

Die Bescheinigungen enthalten zwar eine (Kurz-) Bezeichnung der ausschüttenden Körperschaften, den Zahlungstag, die Art und den Betrag der Kapitalerträge (Dividenden) und den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer; es fehlt aber schon an der Angabe von Name und Anschrift des Anteilseigners (die Bescheinigungen der „Den Danske Bank“ enthalten ausschließlich eine Depotnummer, die Bescheinigungen der „Fortis Mees Pierson“ enthalten zwar einen Namen und eine Depotnummer, es fehlt aber auch hier an der Anschrift des Anteilseigners). Auch wurde kein Zeitraum angegeben, für den die Leistungen erbracht wurden. Zudem fehlt sowohl die Angabe des Betrages der Leistungen, welche zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen, als auch der Beträge der nach § 36c Abs. 1 EStG a. F. vergüteten Körperschaftsteuer, der Leistungen aus dem Teilbetrag des EK 01 (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a. F.; zur Erforderlichkeit der entsprechenden Angaben siehe Beispiel unten), der nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. anrechenbaren Kapitalertragsteuer und des anrechenbaren Solidaritätszuschlags zur Kapitalertragsteuer (§ 51a i. V. m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG a.

F.). Auch das Finanzamt, an das die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag abgeführt wurden, mit der entsprechenden Steuernummer ist nicht angegeben. Zuletzt fehlt es auch am Betrag der Leistungen aus dem Teilbetrag des EK 04 (§ 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a. F.) und am Betrag des zu vergütenden Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrags nach § 52 KStG a.F.

In ihrer Revisionsbegründung erkennen die Kläger selbst z.B. das Fehlen der Angabe der Kapitalertragsteuer (Quellensteuer); sie berufen sich darauf, dass die entsprechenden Quellensteuerbescheinigungen bereits zuvor vorgelegen hätten. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Angabe in der vorliegenden Bescheinigung fehlt und diese (u.a. deshalb) nicht dem amtlichen Muster entspricht.

Außerdem könne nach dem Vortrag der Kläger eine Bescheinigung in Auslandssachverhalten notwendigerweise nicht die gleiche Aufgliederungstiefe haben wie inländische Bescheinigungen. Denn die Teilbeträge des verwendbaren EK ergäben sich allein aus der Anwendung deutschen Körperschaftsteuerrechts und hätten bei ausländischen Gesellschaften keinen Sinn. Außerdem seien die Angaben zur Ermittlung der Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer nicht erforderlich. Da die Dividenden in voller Höhe als mit Körperschaftsteuer vorbelastet ausgewiesen worden seien, sei eine besondere Angabe, dass kein EK 0 verwendet wurde, ohnehin entbehrlich.

Diese Angaben sind für die Berechnung der anzurechnenden Körperschaftsteuer aber zwingend erforderlich. So enthält das EK 01 die Angabe, in welchem Umfang die empfangenen Dividenden aus steuerfreien Einkünften (z.B. DBA-Schachtelprivileg oder ausländische, mit § 8 b KStG vergleichbare Freistellungsvorschrift) gespeist sind.

#### **Beispiel: siehe beiliegende Anlage 1**

Dies kann letztlich dazu führen, dass die Ausschüttung mit erheblich weniger Körperschaftsteuer belastet war, als sich aus dem ausländischen Regelsteuersatz ergeben würde. Das Gleiche gilt für die Angabe des EK 04, da auch die Ausschüttungen aus Einlagen nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastet sind.

Den Klägern ist zwar zuzugeben, dass die Darstellung des aufgeschlüsselten Eigenkapitals eine Besonderheit des deutschen Körperschaftsteuerrechts ist, die bei ausländischen Gesellschaften regelmäßig nicht durchgeführt wird. Doch auch dies ändert nichts daran, dass die entsprechenden Angaben in der Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich sind; ansonsten entspricht die Bescheinigung nicht dem amtlichen Muster. Denn gerade für diesen Fall hat der EuGH die „2. Alternative“, nämlich die Vorlage sonstiger Belege, eröffnet, aus denen die Höhe der vorbelasteten Körperschaftsteuer eindeutig und genau hervorgeht. Somit wird die ausländische Gesellschaft nicht über Gebühr benachteiligt. Entweder führt sie freiwillig eine Eigenkapitalgliederung nach Maßgabe des deutschen KStG, ggf. als „Schatten-Eigenkapitalgliederung“, anderenfalls besteht die Möglichkeit der Vorlage sonstiger Belege, aus denen sich die Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer eindeutig und genau ergibt. Diese Alternative hat der EuGH gerade deshalb aufgezeigt, um den Schwierigkeiten ausländischer Gesellschaften bei der Vorlage dem amtlichen Muster entsprechender Körperschaftsteuerbescheinigungen entgegenzuwirken. Somit ist der Aussage der Kläger, nach dem EuGH könne von einer ausländischen Kapitalgesellschaft die Anwendung des § 30 KStG nicht verlangt werden, zuzustimmen. Dies führt jedoch, anders als es die Kläger ausführen, nicht zu einer Herabsetzung der erforderlichen Angaben im amtlichen Muster der Körperschaftsteuerbescheinigung, sondern zur alternativen Möglichkeit des genauen und eindeutigen Nachweises der anrechenbaren Körperschaftsteuer.

Somit stellt die Finanzverwaltung auch nicht höhere Anforderungen an eine ausländische Körperschaftsteuerbescheinigung als an eine entsprechende inländische Bescheinigung. Denn da die vorliegenden Dokumente keine Körperschaftsteuerbescheinigungen nach amtlichem Muster darstellen, ist die Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit und Vollständigkeit der Bescheinigungen unmittelbarer Ausfluss der „2. Alternative“ des EuGH, wonach die anrechenbare Körperschaftsteuer

eindeutig und genau nachgewiesen sein muss. Dies verlangt zum einen schon der Wortsinn, zum anderen aber auch die Intention des EuGH. Denn der EuGH zeigt der ausländischen Gesellschaft eine „2. Alternative“ auf, um den strengen Erfordernissen der amtlichen Musterbescheinigung zu entgehen, ohne aber die Aufteilung der Steuerlast und die Besteuerungsbefugnis der Mitgliedsstaaten aus dem Blick zu verlieren. Der in Art. 56 Abs. 1 EGV niedergelegte freie Kapitalverkehr könne nicht ohne weiteres zur Folge haben, die Mitgliedsstaaten zu verpflichten, Beträge zu erstatten, die ihren Ursprung im Steuersystem eines anderen Mitgliedsstaates haben. Somit kann die Finanzverwaltung zumindest einen eindeutigen und genauen Nachweis anrechenbarer Körperschaftsteuer verlangen, wenn schon der eigentlichen Voraussetzung, der Vorlage von dem amtlichen Muster entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigungen, aus im ausländischen Körperschaftsteuerrecht liegenden Gründen nicht nachgekommen werden kann. Daher ist den Klägern nicht zuzustimmen, wenn sie vortragen, die Finanzverwaltung und das FG verlangten über die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung hinaus auch noch die Darlegung deren materieller Richtigkeit. Stattdessen fordern Finanzverwaltung und FG in Ermangelung einer dem amtlichen Muster entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung nach Maßgabe des EuGH die inhaltliche Richtigkeit der alternativ vorgelegten Bescheinigungen. 2

Die Finanzverwaltung verlangt auch keine zusätzlichen Belege neben der Körperschaftsteuerbescheinigung; ein Verstoß gegen das Äquivalenzgebot ist somit nicht ersichtlich. Ganz im Gegenteil steht der ausländischen Gesellschaft mit der „2. Alternative“ des EuGH eine Nachweismöglichkeit offen, die im reinen Inlandsfall nicht bestand. Hier war es nicht möglich, die anrechenbare Körperschaftsteuer anderweitig als durch Vorlage einer dem amtlichen Muster entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung nachzuweisen.

Zwar führte nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 3 EStG a. F. schon die Erfüllung der formalen Anforderungen <sup>eben</sup> unabhängig von der Entrichtungssituation zur Anrechnung der Körperschaftsteuer. Dies wäre aber auch im entsprechenden grenzüberschreitenden Fall anzunehmen. Vorliegend fehlt es aber gerade an der Erfüllung der formalen Voraussetzungen des amtlichen Musters der Körperschaftsteuerbescheinigung, so dass sich die Kläger auf die „2. Alternative“ des EuGH verweisen lassen müssen. Auch im reinen Inlandsfall wurde die Körperschaftsteueranrechnung im Übrigen abgelehnt, wenn die vorgelegte Bescheinigung nicht den Vorgaben des § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 lit. b EStG a. F. i. V. m. § 45 KStG a. F. entsprach.

Entgegen dem Vorbringen der Kläger hat das FG die Vorlage ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen auch nicht generell abgelehnt, da ihnen geringere Beweiskraft zukomme. Stattdessen hat es die vorgelegten Bescheinigungen im Einzelfall abgelehnt, da diese auf „Unterstellungen“ und „Vermutungen“ beruhten. Hierin sah das FG keinen genauen und eindeutigen Nachweis der vorbelasteten Körperschaftsteuer, da die Kläger selbst vorgetragen haben, die Banken hätten die anrechenbare Körperschaftsteuer nach den entsprechenden Vorschriften rein rechnerisch ermittelt. Die tatsächlich vorbelastete Körperschaftsteuer komme hierin nicht zum Ausdruck. Dies stehe auch nicht im Widerspruch zur inländischen Verfahrensweise; denn auch im Inlandsfall sei die Anrechnung der Körperschaftsteuer unterblieben, wenn die Fehlerhaftigkeit der Bescheinigung sich geradezu aufdrängte, wie es etwa der Fall ist, wenn der Steuerpflichtige vorträgt, die enthaltenen Beträge seien „geschätzt“. 2

Somit kann auch der Einwand der Kläger dahinstehen, dass ausländische Banken zwar nicht der deutschen Betriebsprüfung unterliegen, sie aber im Wege der Amtshilfe überprüfbar seien und den durch sie ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen die gleiche Beweiskraft wie inländischen Bescheinigungen zugesprochen werden müsse. Das FG hat die Bescheinigung aber nicht deshalb abgelehnt, weil sie von einem ausländischen Kreditinstitut stammte, sondern weil es sich bei den Bescheinigungen nicht um Körperschaftsteuerbescheinigungen nach amtlichem Muster handelte und die Voraussetzungen der „2. Alternative“ des EuGH ebenfalls nicht erfüllt waren. Somit kann auch der Hinweis der Kläger dahinstehen, der EuGH habe den Mitgliedstaat nur für den Fall, dass keine Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt werde, von der Verpflichtung entbunden, die Höhe der Steuer im Wege der Amtshilfe zu ermitteln; gerade an einer solchen Bescheinigung fehlt es vorliegend.

50 2

eben

Die Tatsache, dass die materielle Richtigkeit der Körperschaftsteuerbescheinigungen auch im Inlandsfall nicht lückenlos überprüft, sondern für die Anrechnung der Körperschaftsteuer unterstellt wird, führt ebenfalls nicht zu einer anderen Wertung. Zwar ist nicht bekannt, ob den inländischen Banken zur Ausfertigung der nach § 45 KStG a. F. ausgestellten Bescheinigungen ein bloßer Hinweis genügte, dass genügend vorbelastetes Eigenkapital vorhanden sei, wie es die Kläger vortragen. In welchem Umfang sich die inländischen Banken die Angaben der Kapitalgesellschaften (§ 44 Abs. 5 S. 2 KStG a. F.) durch eine komplette Eigenkapitalgliederung nachweisen ließen oder ob sie sich auf eine „Schätzung“ verließen, lag jedoch ohnehin alleine in ihrem Risiko- und Verantwortungsbereich (§ 45 Abs. 4 i. V. m. § 44 Abs. 5 KStG a. F.). Eine unrichtige Angabe hätte eine Haftung zur Folge. Die vorgelegten Bescheinigungen stellen aber wie bereits dargelegt gerade keine Körperschaftsteuerbescheinigungen nach amtlichem Muster dar, bei denen der Aussteller für die Richtigkeit der Bescheinigungen im Wege der § 45 Abs. 4 i. V. m. § 44 Abs. 5 KStG a. F. haftet. Eine Anrechnung der Körperschaftsteuer nach Maßgabe der subjektiven Einschätzung des Ausstellers sieht der EuGH in seiner „2. Alternative“ nicht vor. Stattdessen kommt es auf die objektive Richtigkeit der eindeutigen und genauen Steuerhöhe an. Eine Schätzung hat der EuGH gerade nicht zugelassen.

guz

Es ist Fakt, dass im reinen Inlandsfall somit keine Gewähr bestand, dass die angerechnete Körperschaftsteuer auch tatsächlich entrichtet wurde; es bedürfte weder einer Festsetzung, geschweige denn einer Entrichtung der Körperschaftsteuer durch die Kapitalgesellschaft. Dies entspricht aber ohnehin der eindeutigen gesetzlichen Regelung in § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 3 EStG a. F. Auch die Tatsache, dass eine Ausnahme nach § 36a EStG a. F. nur für beherrschende Gesellschafter galt, führt nicht zu einer anderen Wertung. Denn der von den Klägern als „rein gedanklicher“ bezeichnete Zusammenhang zwischen der tatsächlichen Körperschaftsteuer und der anrechenbaren Körperschaftsteuer basierte auf der Vereinfachungswirkung der amtlichen Körperschaftsteuerbescheinigung. Ohne eine solche war im Inlandsfall keine Steueranrechnung möglich. Im Auslandsfall muss nach der „2. Alternative“ des EuGH auch ein anderweitiger Nachweis möglich sein. Dass dies im Auslandsfall möglich ist, ist bereits eine Besserstellung gegenüber dem ansonsten gleich gelagerten Inlandsfall; die gleiche Vereinfachungswirkung für sonstige Belege fordert der EuGH aber gerade nicht. Stattdessen verlangt er insoweit den eindeutigen und genauen Nachweis der tatsächlich vorbelasteten Steuer.

γ

Im Ergebnis entspricht dies auch dem Vortag der Kläger; denn nach ihren Ausführungen sollen ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen stets mehr bestätigen als inländische, da sich der Aussteller von der in Rn. 54 des MANNINEN-Urteils geforderten tatsächlichen Entrichtung der als anrechenbar bescheinigten Körperschaftsteuer vergewissert haben muss (sh. dazu A. III. 3. g. der Revisionsbegründung, S. 60). Somit muss es den Klägern erst Recht einleuchten, dass der Zusammenhang zwischen entrichteter und anrechenbarer Körperschaftsteuer im vorliegenden Fall, in dem es darüber hinaus an einer dem amtlichen Muster entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung fehlt, über einen „bloßen gedanklichen Zusammenhang“ hinausgehen muss.

50

Zwischenergebnis: Es ist somit festzuhalten, dass die vorliegenden Bescheinigungen keine dem amtlichen Muster entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigungen iSd. § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 lit. b EStG a. F. darstellen und von diesen nicht die einer solchen, gleich ob von einem inländischen oder ausländischen Institut ausgestellten, Bescheinigung anhaftenden Rechtsfolgen ausgehen können.

2. Alternative des EuGH-Urteils Meilicke II – Vorlage von Nachweisen, aus denen sich die Höhe der anrechenbaren Steuer klar und eindeutig ergibt

Die Kläger gehen aber weiterhin davon aus, dass die in den Bescheinigungen vorhandenen Angaben für eine Körperschaftsteueranrechnung ausreichen. Es ist also im Anschluss zu überprüfen, ob ggf. die vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen einer sonstigen Bescheinigung („2. Alternative“) erfüllt sind, anhand derer die Höhe der anrechenbaren Steuer klar und eindeutig ermittelt werden kann.

Die Kläger tragen vor, dass es für die Ermittlung der anrechenbaren Körperschaftsteuer ausreichen müsse, dass hinreichend ausländische Körperschaftsteuervorbelastung bestehe. Denn eine analoge Anwendung der §§ 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a. F. ebenso wie die vorrangige Verwendung tarifbelasteter Eigenkapitalanteile analog § 28 Abs. 3 KStG a. F. und die Umgliederung nach § 32 KStG a. F. erfordere keine „Schatten-Eigenkapitalgliederung“ ab 1977. Ein solches Nachweiserfordernis stelle vielmehr eine Diskriminierung dar, da es über das Erforderliche hinausgehe. Die inländische Eigenkapitalgliederung habe ursprünglich den Zweck gehabt, die verbleibende Körperschaftsteuergutschrift aufzuzeigen und die Höhe der Nachbelastung zu ermitteln (§§ 27, 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG a. F.). Im vorliegenden Fall komme es aber auf die Auswirkungen in späteren Jahren gar nicht an. Stattdessen reiche eine Rückrechnung der Körperschaftsteuervorbelastung der vergangenen Jahre bis zu der Summe, die zur Ausstattung der Gewinnausschüttung in beantragter Höhe ausreiche. Denn die Frage müsse nicht heißen, wie hoch die tatsächlich auf die entsprechenden Dividenden entfallende, anrechenbare Körperschaftsteuer sei, sondern ob die von den ausschüttenden Gesellschaften insgesamt entrichteten Körperschaftsteuern ausreichen, um eine Steuergutschrift in der beantragten Höhe zu erteilen. Denn schließlich sei es in Deutschland möglich gewesen, das vollständig mit Körperschaftsteuer vorbelastete Einkommen vorrangig auszuschütten.

Unabhängig davon, dass der Beklagte dieser Form der Ermittlung kritisch gegenübersteht, da es zwar auf die jeweiligen Folgejahre der Dividendenausschüttung nicht ankommt, die vorangegangenen Jahre aber durchaus relevant sein können, ist ein solcher Nachweis über das Bestehen hinreichender Körperschaftsteuervorbelastung aber auch gar nicht erbracht worden.

Die anrechenbare ausländische Steuer in den Bescheinigungen wurde ausweislich der Revisionsbegründung von den ausländischen Banken unter analoger Anwendung der §§ 28 Abs. 3, 32, 54 Abs. 11, 11a und 11b KStG a. F. ermittelt. Dabei wurde sowohl auf die ausschüttende Muttergesellschaft, als auch auf ihre Dividendenerträge aus ihren Beteiligungsgesellschaften abgestellt. Nach welchen Grundsätzen die Banken aber genau ermittelt haben, dass hinreichend anrechenbare Körperschaftsteuer bei den ausschüttenden Gesellschaften vorhanden sei, ist den Klägern nicht bekannt. Sie haben insoweit keine Erkundigungen eingeholt und halten dies ausweislich der Revisionsbegründung ausdrücklich „auch nicht für ihre Aufgabe“, da auch im Inlandsfall die Richtigkeit einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht durch den Empfänger geprüft werden müsse.

Dass vorliegend keine Körperschaftsteuerbescheinigungen nach amtlichem Muster vorliegen, wurde bereits ausführlich dargestellt. Für die „2. Alternative“ sieht der EuGH die Beweislast für das Vorhandensein anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer aber eindeutig beim Steuerpflichtigen. Die Kläger müssten demnach Belege vorlegen, aus denen sich genau und eindeutig ergäbe, welcher tatsächlichen Körperschaftsteuervorbelastung die jeweils ausgeschütteten Dividenden ausgesetzt waren.

Die Kläger tragen vor, die Banken hätten die anrechenbare Körperschaftsteuer rechnerisch aus dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz des jeweiligen Landes und der analogen Anwendung der deutschen Rechtsnormen ermittelt. Letztlich ist aber nicht die tatsächliche vorbelastete Steuer abgebildet, die den jeweiligen Dividenden zugrunde liegt. Im Ergebnis handelt es sich damit allein um eine „rechnerische Annäherung“ und damit doch um nichts anderes als eine „konkretisierte Schätzung“.

Darüber hinaus gehen die Kläger entgegen der anderslautenden Rechtsauffassungen des Beklagten und auch des FG im bisherigen Verfahren weiterhin davon aus, dass sowohl die direkt von der ausschüttenden Muttergesellschaft geleistete Körperschaftsteuer, als auch die indirekt durch die Tochtergesellschaften geleistete Körperschaftsteuer zur Anrechnung zur Verfügung stehe. In Deutschland sei bei einer Kette von Inlandsbeteiligungen die jeweilige Körperschaftsteuergutschrift weitergereicht worden. Eine solche „Konzernsteueranrechnung“ war dem Anrechnungsverfahren nach Auffassung sowohl des Finanzamtes, als auch des FG Köln jedoch unbekannt. Da die betroffenen Muttergesellschaften vorliegend hauptsächlich reine Holding-Gesellschaften waren und Beteiligungserträge von anderen Kapitalgesellschaften häufig steuerfrei vereinnahmt werden können, besteht der begründete Verdacht, dass der Großteil des unterstellten

Körperschaftsteueranrechnungsvolumens indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen sind. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist ein Mitgliedsstaat aber dann nicht zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer verpflichtet, wenn auch im reinen Inlandsfall keine Anrechnung hätte stattfinden können. Eine Steuergutschrift für mittelbare Vorbelastungen kommt daher entsprechend den Vorgaben des EuGH nicht in Betracht (vgl. Rn. 31 des EuGH-Urteils MEILICKE II). Somit steht das indirekte Körperschaftsteueranrechnungsvolumen nicht zur Anrechnung bei den Klägern zur Verfügung.

*Text Klägern*

Nach alledem ist der Revisionsantrag der Kläger abzuweisen. Es liegt weder eine dem amtlichen Muster entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung vor, noch reichen die Bescheinigungen aus, um die tatsächliche Körperschaftsteuervorbelastung und damit die tatsächliche anrechenbare Körperschaftsteuer nach den Vorgaben des EuGH-Urteils MEILICKE II eindeutig und genau zu belegen. Vielmehr bestehen erhebliche Zweifel an der Richtigkeit der ausgewiesenen Beträge.

## II. Zum Hilfsantrag

Hilfsweise stützen die Kläger ihre Revision auf die Rechtsverletzung durch das Unterlassen eines klaren und rechnerisch nachvollziehbaren Hinweises, welche Unterlagen zur Erfüllung der durch den EuGH auferlegten Nachweispflicht hätten beigebracht werden müssen.

Finanzverwaltung und FG hätten sich im Verfahren geweigert, die Rechenschritte zu bezeichnen, welche nachgewiesen werden müssen, um dem Rechtsanspruch auf Anrechnung ausländischer Steuer zum Erfolg zu verhelfen. Sollte der BFH nun feststellen, dass die Mängel der Körperschaftsteuerbescheinigungen behebbbar seien, so sei der Fall an das FG zurückzuverweisen und den Klägern eine angemessene Frist zu setzen, um neue Bescheinigungen vorzulegen. Denn auch die fachlichen Vertreter seien angesichts der unklaren Rechtslage nicht im Stande gewesen, die Anforderungen an entsprechende Bescheinigungen zu erkennen.

Die Kläger tragen vor, im Gegensatz zu den Voraussetzungen für innerstaatliche Körperschaftsteuerbescheinigungen gebe es keine klaren Orientierungspunkte, welche Angaben ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen enthalten müssten. Diesem Vorbringen ist entgegenzusetzen, dass die Finanzverwaltung, wie die Kläger auch selbst zum Hauptantrag vortragen, die Nutzung des amtlichen Musters der Körperschaftsteuerbescheinigung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 S. 4 lit. b EStG a. F. i. V. m. § 45 KStG a. F. angeraten hat. Insoweit hat sie auf eine Möglichkeit verwiesen, wie die Kläger die Voraussetzungen der Körperschaftsteueranrechnung erfüllen können.

Denn wie dargelegt, muss die ausländische Körperschaftsteuerbescheinigung dieselben im Gesetz niedergelegten Angaben enthalten, die auch im amtlichen Muster abgefragt werden. Dass dieses Muster für ausländische Gesellschaften schwer auszufüllen ist, ändert hieran nichts. Denn gerade aus diesem Grunde hat der EuGH seine „2. Alternative“ zur Anerkennung der Körperschaftsteuervorbelastung bei ausländischen Gesellschaften statuiert.

Die Kläger rügen weiterhin, dass das FG Köln auch den ausdrücklich erbetenen Hinweis nicht gegeben habe, welche Tatsachen nachgewiesen werden müssten, um eindeutig und genau überprüfen zu können, welche Körperschaftsteueranrechnungsansprüche bestehen. Das FG habe insoweit seine Hinweispflicht aus § 76 FGO verletzt.

Wie die Kläger jedoch selbst vortragen, ist das FG nicht verpflichtet, entscheidungserhebliche (rechtliche oder tatsächliche) Vorfragen mit den Klägern im Voraus zu erörtern. Selbst bei umstrittener Rechtslage müsse ein fachlich vertretener Beteiligter alle vertretbaren Gesichtspunkte von sich aus in Betracht ziehen.

Hiervon soll laut den Klägern aber eine Ausnahme zu machen sein, da das FG Köln „höchst widersprüchliche Rechtsauffassungen“ vertreten habe, „wenn es überhaupt eine Rechtsauffassung hatte“ (B. II. 2. der Revisionsbegründung, S. 72). Denn entgegen der Entscheidung des EuGH wolle

es nicht die festen Sätze von 34/66 bzw. 35/65 der Bruttodividenden auf die Einkommensteuer der Kläger anrechnen. Stattdessen stelle es auf die tatsächliche Vorbelastung der Dividenden ab.

Aus Beklagtensicht ist nicht nachvollziehbar, warum diese Rechtsauffassung „widersprüchlich“ sein soll. Denn für die Anrechnung der Körperschaftsteuer ist gerade erforderlich, dass überhaupt hinreichend tatsächlich vorbelastete Körperschaftsteuer vorlag. Soweit sich dies nicht aus Vereinfachungsgründen aus einer dem amtlichen Muster entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung ergibt, müssen die Vorbelastungen im Einzelfall dargelegt werden. Dies folgt nicht nur aus dem Telos des § 36 KStG a.F., sondern insbesondere auch aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache MEILICKE II. Denn hiernach kommt es für die Anrechnung auf die tatsächlich vorbelastete Körperschaftsteuer an. Eine pauschale Anrechnung kommt, ebenso wie eine Schätzung, nicht in Betracht.

Die Kläger sehen diese Rechtsauffassung hingegen als „so unrichtig“ an, dass sie ohne vorherigen Hinweis nicht mit ihr rechnen konnten; es liege eine „Überraschungsentscheidung“ vor.

Zudem sei auch die Frage nach der Möglichkeit der Anrechnung indirekt vorbelasteter Körperschaftsteuer derart unklar, dass es eines richterlichen Hinweises trotz des Vorhandenseins fachkundiger Vertreter bedurft hätte. Sie hätten erst durch die Entscheidungsgründe des FG-Urteils von der Auffassung des FG erfahren.

Angesichts der klaren nationalen Rechtslage ist nicht nachvollziehbar, weshalb die Kläger insoweit vom FG erwartet haben, dass eine erneute Vorlage an den EuGH vorgenommen wird. Der EuGH hat eindeutig entschieden, dass es insoweit auf die nationale Rechtslage ankommt. War die Anrechnung indirekter Steuern im nationalen Fall möglich, so muss dies auch im internationalen Fall gelten. War es national nicht möglich, so gilt dies ebenfalls für internationale Fälle. Der EuGH kann und darf die nationale Rechtslage jedoch nicht beurteilen. Ob eine indirekte Anrechnung erfolgen kann, ist somit alleine eine Frage des nationalen Rechts. Die Finanzverwaltung hat jedoch stets im gesamten Verfahren dergestalt Stellung genommen, dass eine indirekte Anrechnung der Körperschaftsteuer von Tochtergesellschaften der ausschüttenden Muttergesellschaft dem nationalen Recht fremd war; dass das FG sich dieser Auffassung angeschlossen hat, konnte für die Kläger zumindest nicht „völlig überraschend“ sein.

Auch die Unterstellung, das FG hätte darauf hinweisen müssen, dass es neben der vorliegenden ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung und entgegen der EuGH-Rechtsprechung weitere Belege verlange, aus denen die tatsächlich vorbelastete Körperschaftsteuer klar und eindeutig ersichtlich sei, ist nicht nachvollziehbar. Das FG hat die vorgelegten Bescheinigungen aufgrund der Vielzahl der fehlenden Angaben als Körperschaftsteuerbescheinigungen nach amtlichem Muster abgelehnt. Anstelle dieser greift das FG nun auf die „2. Alternative“ des EuGH zurück und verlangt in Ermangelung nach amtlichem Muster erstellter Körperschaftsteuerbescheinigungen die Vorlage von Nachweisen, aus welchen sich die Höhe der vorbelasteten Körperschaftsteuer klar und eindeutig ergibt. Dieses Vorgehen entspricht dem des EuGH und war insoweit weder überraschend noch rechtsfehlerhaft. Zudem hat das FG die Anerkennung ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht generell abgelehnt, sondern, wie bereits dargestellt, im vorliegenden Einzelfall gerügt, dass die Bescheinigen keine Körperschaftsteuerbescheinigungen nach amtlichem Muster darstellen.

Auch die vorgebrachte Tatsache, dass durch die fehlenden Hinweise des FG mehrere Berechnungen erforderlich gewesen wären und die Kläger selbst nicht im Besitz der hierfür erforderlichen Unterlagen waren, kann nicht zu einer Hinweispflicht des FG führen. Insoweit reicht ein Verweis auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache MEILICKE II aus: Denn hiernach hat der Steuerpflichtige entsprechende Belege beizubringen; er allein trägt die Beweislast für Steuervergünstigungen. Tut er dies nicht, kann der Steuervorteil versagt werden. Dabei kann der Mitgliedsstaat auch nicht auf seine Möglichkeiten zur Durchführung eines Amtshilfeersuchens verwiesen werden. Dass die Kläger hierdurch von der Mitwirkung diverser dänischer und niederländischer Steuerabteilungen abhängig sind, geht nach der Rechtsprechung des EuGH zu ihren Lasten.

Die Kläger tragen vor, dass vom Grundsatz, dass das Gericht seine Rechtsauffassung insbesondere bei fachkundig beratenen Parteien nicht vor Verkündung des Urteils mit den Parteien erörtern müsse, zumindest deshalb eine Ausnahme zu machen sei, weil insoweit gegen den europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz (effet utile) und das Äquivalenzgebot verstoßen würde.

Durch die fehlenden Hinweise sei die Ausübung der durch Unionsrecht verliehenen Rechte praktisch unmöglich gemacht oder jedenfalls übermäßig erschwert worden. Denn ohne entsprechende Hinweise sei es praktisch unmöglich, von 19 dänischen und niederländischen börsennotierten Aktiengesellschaften für die Jahre 1995 bis 1997 Belege zu erhalten, aus denen die Körperschaftsteuerbelastung der Dividenden eindeutig und genau hervorgeht. Diese Problematik sieht der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache MEILICKE II: Dennoch entscheidet er, dass die Beweislast den Steuerpflichtigen trifft. Ist er nicht in der Lage, die entsprechenden Belege beizubringen, kann der Steuervorteil versagt werden.

Zuletzt dürften die Verfahrensmodalitäten für ausländische Gesellschaften nach dem Äquivalenzgebot nicht ungünstiger sein als für inländische. Deshalb müssten die Richter ebenso detaillierte Hinweise zum Nachweisverfahren geben, wie es das KStG für inländische Gesellschaften tue.

Insoweit ist erneut auf die „1. Alternative“ des EuGH zu verweisen. Die Kläger sind nicht gehindert, eine dem amtlichen Muster entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung vorzulegen. Für diese gelten die Voraussetzungen des § 45 KStG a. F., die sich eindeutig aus dem Gesetz ergeben. Will der Steuerpflichtige hingegen von der „2. Alternative“ des EuGH Gebrauch machen, so liegt es gerade in der Natur einer Einzelfallüberprüfung, dass das Gericht aus den vorgelegten Belegen entscheidet, ob diese ausreichen oder nicht und nicht so lange verschiedene Belege anfordert, bis es zu einer hinreichenden Überzeugung gekommen ist. Somit ist, auch angesichts der Tatsache, dass der EuGH die Vereinfachungswirkung der Körperschaftsteuerbescheinigung nicht auf die sonstigen Belege „reflektiert“, sondern die Möglichkeit der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung neben die Einzelfallprüfung stellt, ein Verstoß gegen das Äquivalenzgebot nicht ersichtlich.

Nach alledem ist auch der Hilfsantrag der Kläger abzulehnen. Mangels richterlicher Hinweispflicht ist keine Rückverweisung der Sache an das FG vorzunehmen.

### III. Zur Fristsetzung

Im Kern hat der EuGH in der Rechtssache Meilicke II die Neuregelung des § 175 Abs. 2 S. 2 AO bestätigt. Allein die rückwirkende Anwendung der Norm durch das EURLUMsG v. 09.12.2004 zum 29.10.2004 sei nicht haltbar. Insoweit bedürfe es einer angemessenen Übergangsfrist, um es betroffenen Anteilseignern zu ermöglichen, ihre Ansprüche auf eine Steuergutschrift geltend zu machen.

Der EuGH macht es zur Sache des vorlegenden Gerichts, eine Frist zur Vorlage von Bescheinigungen zu bestimmen. Das FG hat sich hierzu mangels Verfahrenserheblichkeit nicht mehr geäußert.

Eine angemessene Frist ist vor dem Hintergrund der Durchbrechung der Bestandskraft von Bescheiden restriktiv zu bestimmen. Denn die Bestandskraft dient als Instrument der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens letztlich beiden Parteien des Besteuerungsverfahrens. Dass dem Steuerpflichtigen die Geltendmachung seiner Rechte durch die Annahme einer verhältnismäßig kurzen Frist nicht von vornherein verwehrt wird, zeigt bereits der vorliegende Fall. Die Kläger haben die Streitjahre 1995 und 1996 durch entsprechende Anrechnungsanträge „offenhalten“ können (§ 171 Abs. 3 AO). Allein für das Jahr 1997 wurde ein entsprechender Antrag ausweislich der bisherigen Klägervorträge bewusst nicht gestellt, da man „kein Bedürfnis“ gesehen habe „schon innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist einen entsprechenden Antrag zu stellen“. Diese bewusste Entscheidung des Klägers kann nun nicht zu einer Ausdehnung der Frist und damit zu einer Beeinträchtigung der Bestandskraft führen.

Die angemessene Frist beginnt u. E. mit dem endgültigen Gesetzesbeschluss des Bundestages am 28.10.2004 (3. Lesung); denn ab diesem Zeitpunkt besteht nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kein Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen mehr. Spätestens jedoch mit Erlass der Regelung, also der Verkündung der Regelung im Gesetzblatt am 15.12.2004, ist der Fristbeginn anzunehmen. Diese Auffassung entspricht dem Schlussantrag der Generalanwältin Trstenjak vom 13.01.2011. 2

Welche Frist als angemessen anzusehen ist, ist aus der EuGH-Rechtsprechung abzuleiten. Der EuGH sah in der Rechtssache RECHEIO-CASH & CARRY SA eine Ausschlussfrist von 90 Tagen als mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar an (EuGH v. 17.06.2004, C-30/02; Slg 2004, I-6051-6078). In der Rechtssache GRUNDIG ITALIANA SPA hielt der EuGH eine Frist von 6 Monaten für angemessen; vgl. hierzu EuGH v. 24.09.2002, C-255/00; Slg 2002, I-8003-8030. Nach Auffassung der Generalanwältin Trstenjak im Schlussantrag vom 13.01.2011 ist eine Frist von 12 Monaten als angemessen anzusehen.

Entgegen anderer Äußerungen in der Literatur (vgl. Gosch, BFH-PR 2011, S. 338) ist für die Bestimmung des Beginns der sechsmonatigen Übergangsfrist nicht auf den Erlass des Urteils in der Rechtssache C-262/09 am 30.06.2011 abzustellen, so dass diese auf den 31.12.2011 enden würde. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Feststellung des Unionsrechtsverstosses durch den Gerichtshof für den Beginn von Ausschlussfristen grds. unerheblich (vgl. zuletzt EuGH v. 08.09.2011, C-89/10, 96/10, Rn. 47). Dementsprechend kommt es auch im Streitfall – wie dargestellt auf den Erlass der betreffenden Regelung an.

Da die Kläger weiterhin keine hinreichenden Belege vorgelegt haben, wäre zudem das vorstehend in der Literatur genannte „spätestmögliche“ Fristende nunmehr verstrichen, so dass eine Vorlage weiterer Belege nicht mehr in Betracht kommt.

Die Unterzeichnerin besitzt die gem. § 62 Absatz 4 FGO geforderte Befähigung zum Richteramt.

Auf eine mündliche Verhandlung wird nicht verzichtet.

Im Auftrag

  
vom Berg

Beispiel:

