

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER  
RECHTSANWÄLTE

POPPELSDORFER ALLEE 114 · 53115 BONN

**Per Einschreiben**

Bundesfinanzhof  
- I R 69/12 -  
Ismaninger Straße 109  
81675 München

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 Αρμόδια Πάσης Αιχμής, 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 · Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

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

SEBASTIAN SCHÖDEL  
Rechtsanwalt

DR. UWE SCHOLZ  
Rechtsanwalt · Steuerberater

30. September 2013

00726-10/wm/dj-kr/dj

56863 - BFH, I R 6912, 2013-09-16

Telefon: (0228) 72 543 - 11/12

Telefax: (0228) 72 543 - 10

wmeilicke@meilicke-hoffmann.de

In dem Rechtsstreit

Dr. Wienand Meilicke u.a.

./.

FA Bonn-Innenstadt

- I R 69/12 -

nehmen wir zu den Schriftsätzen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom  
20. August 2013 und des Beklagten vom 3. Juli 2013 wie folgt Stellung:

A.	Zur vom BMF beanstandeten Zulässigkeit der Klage .....	3
I.	Klagegegenstand / Zulässigkeit der Klage .....	3
1.	Abrechnungsbescheid ist Gegenstand des Verfahrens .....	3
2.	Hilfsweise: Klageänderung gem. § 67 FGO.....	6
II.	Erfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F. ....	7
B.	Zu den auf § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. gestützten Argumenten der Finanzverwaltung .....	8
I.	Zur Bedeutung der Erstreckung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen .....	9
1.	Gemeinschaftsrechtlich gebotene Einschränkung des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. für inländische Körperschaften .....	9
2.	Gemeinschaftsrechtlich gebotene Erweiterung des § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen .....	10
3.	Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anwendung des § 32 KStG a.F. auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen .....	11
4.	Gemeinschaftsrechtlich gebotene Verwendungsreihenfolge der Ausschüttungen inländischer Körperschaften .....	12
5.	Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anrechnung mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastung .....	12
6.	Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anwendung der §§ 27 Abs. 1, 28 Abs. 3, 32 KStG a.F. auf ausländische Körperschaften .....	13
7.	Zulässigkeit der retrograden Ermittlung der Körperschaftsteuervorbelastung von Auslandsdividenden.....	13
II.	Konsequenzen für die Argumentation der Finanzverwaltung .....	14
1.	Von der Finanzverwaltung vermisste formelle Angaben zu Ausschüttungen aus EK 01 .....	14
2.	Hinsichtlich EK 01 keine materielle Unrichtigkeit der ausländischen Steuerbescheinigungen.....	14
3.	Gemeinschaftsrechtlich gebotene Vorgaben für Nachweise .....	16
C.	Andere angebliche Mängel der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen .....	17
I.	Zum Kriterium „eindeutig und genau“ .....	17
II.	Keine trichterlichen Feststellungen zur Schätzung .....	19
III.	Verwerfung der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen mangels EK-Gliederung? .....	21
IV.	Verwerfung der Körperschaftsteuerbescheinigungen mangels „Ermittlung und Nachweis“ der tatsächlichen Vorbelastung? .....	24
V.	Beweislast für unrichtig bescheinigte Anrechnungsbeträge .....	25
VI.	Ausstellung durch ausländisches Kreditinstitut.....	27
VII.	Kreditinstitut als zuständige Stelle für die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen.....	27
1.	Leistung „für Rechnung“ der ausschüttenden Körperschaft.....	28
2.	Abhängigkeit von der Vorlage eines Dividendenscheins .....	29
VIII.	Verwerfung der Körperschaftsteuerbescheinigungen wegen fehlender formeller Angaben? .....	31
1.	Bezeichnung der ausschüttenden Körperschaft .....	32
2.	Anschrift und Name des Anteilseigners .....	33
3.	Zeitraum, für den die Leistungen erbracht wurden .....	34
4.	Leistungen, welche zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen .....	35
5.	Betrag der nach § 36 c Abs. 1 EStG a.F. vergüteten KSt.....	36
6.	Anrechenbare Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag .....	36
7.	Leistungen aus EK 04.....	37
8.	Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 52 KStG a.F. ....	38
D.	Zum Argument der Fristsetzung.....	38

## A. Zur vom BMF beanstandeten Zulässigkeit der Klage

Mit seinen Ausführungen zur Zulässigkeit der Klage wiederholt der BMF die Argumente, welche das beklagte Finanzamt - erstmals nach Ergehen des ersten Vorlagebeschlusses des FG Köln vom 24. Juni 2004 - erhoben hat. Mit diesen Argumenten haben die Kläger sich umfassend in dem Schriftsatz vom 23. November 2007 an das FG Köln auseinandergesetzt. Auf diesen Schriftsatz wird vollumfänglich Bezug genommen. Ergänzend ist auf Folgendes hinzuweisen:

### I. Klagegegenstand / Zulässigkeit der Klage

Das BMF vertritt in seinem Schriftsatz erneut die Ansicht, Gegenstand des Verfahrens sei ausschließlich die Anrechnungsverfügung in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.03.2002. Der Abrechnungsbescheid vom 20.2.2003 sei nicht Gegenstand des Verfahrens geworden. Daher sei die Klage unzulässig.

Das Finanzgericht Köln hat in dem Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009, auf den in dem Urteil vom 27. August 2012 hinsichtlich der Zulässigkeit der Klage ausdrücklich Bezug genommen wird, die Zulässigkeit der Klage überzeugend dargelegt.

#### 1. **Abrechnungsbescheid ist Gegenstand des Verfahrens**

Der Abrechnungsbescheid vom 20.02.2003 ist gem. § 68 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden, da er die Einspruchsentscheidung vom 25.03.2002 geändert hat. Bei der erforderlichen Auslegung der Einspruchsentscheidung **aus Sicht des verständigen Empfängers** ist die Einspruchsentscheidung als Ablehnung des Antrags auf Erlass eines Abrechnungsbescheides zu verstehen. Die Ausführungen des Beklagten in dem Schreiben vom 21.01.2003 können nicht zu einer abweichenden Auslegung führen.

Wie der BFH festgestellt hat, ist in dem Antrag auf Änderung einer Anrechnungsverfügung der Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides zu sehen (BFH v. 5. Mai 1993 VI R 91/93, BFH/NV 1994, 862). Dies wird vorliegend noch dadurch verstärkt, dass die Kläger mit Schreiben vom 19.12.2001 sogar ausdrücklich den Erlass eines (geänderten) Abrechnungsbescheides beantragt haben. Für den Beklagten konnte somit kein Zweifel bestehen, wie der Antrag der Kläger auszulegen ist.

In dieser Situation ist die Einspruchsentscheidung vom 25.03.2002 als Ablehnung des Antrags auf Erlass eines Abrechnungsbescheides zu werten. Dies folgt schon aus der Betreffzeile der Einspruchsentscheidung, in der als Steuerart/Jahr/Streitgegenstand ausdrücklich „**Abrechnung zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997**“ genannt wird. Weiter heißt es im Tenor des Bescheides: Die Erteilung von geänderten „**Abrechnungsverfügungen**“ wird abgelehnt. Unter diesen Umständen zu behaupten, der Hinweis in den Gründen des Bescheides zur Auslegung der Anträge des Klägers zeige eindeutig und unmissverständlich, dass der Beklagte nur eine Änderung der Anrechnungsverfügung ablehne, verkennt offensichtlich den objektiven Aussagegehalt des Bescheides. Auch oder sogar gerade der rechtskundige Empfänger der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 musste davon ausgehen, dass der Beklagte den Erlass eines Abrechnungsbescheides abgelehnt hat.

Für die Auslegung einer Willenserklärung kommt es ausschließlich auf den Zeitpunkt der Willenserklärung an. Wie sich aus dem späteren Verhalten des Beklagten in dem finanzgerichtlichen Verfahren zeigt, ist aber auch der Beklagte eindeutig davon ausgegangen, dass er mit dem Erlass des Abrechnungsbescheides auf Anregung des Finanzgerichts Köln die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 ändert und daher der Bescheid gem. § 68 FGO zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens wurde.

Aufgrund der eigenen Überzeugung des Beklagten, dass der Erlass des Abrechnungsbescheides eine Änderung der Einspruchsentscheidung und damit der bishe-

rigen Ablehnung des Erlasses eines Abrechnungsbescheides darstellt, hat der Beklagte in der Rechtsbehelfsbelehrung des Abrechnungsbescheides darauf hingewiesen, dass ein Einspruch gegen den Bescheid unzulässig sei, da er gem. § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens wurde.

Wenn das BMF nunmehr die Einwände des Beklagten aus dem Schriftsatz vom 6.08.2007 gegen die Zulässigkeit der Klage wiederholt, stellt es sich damit – wie auch der Beklagte im finanzgerichtlichen Verfahren - in einen eindeutig Widerspruch zum Verhalten des Beklagten während des Verfahrens.

Äußerst hilfswiese für den Fall, dass der erkennende Senat zu einer abweichenden Auslegung der Bescheide kommen sollte, weisen wir auf folgendes hin:

Es steht dem rechtsstaatlichen Grundsatz und dem Prinzip der Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes eklatant entgegen, wenn der Beklagte in dem Abrechnungsbescheid ausdrücklich darauf hinweist, dass dieser Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens wird und daher ein Einspruch ausgeschlossen ist, und anschließend argumentiert, die Klage sei unzulässig, da der Bescheid nicht Gegenstand des Verfahrens geworden sei. Wäre der Beklagte bereits im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides dieser Überzeugung gewesen, hätte er die Kläger bewusst und arglistig über die Rechtsschutzmöglichkeit getäuscht.

Da man dies dem Beklagte kaum unterstellen kann, muss, wie oben bereits dargestellt, vielmehr davon ausgegangen werden, dass er im Zeitpunkt des Erlasses der Bescheide selber davon ausgegangen ist, dass mit der Einspruchsentscheidung jedenfalls konkludent auch eine Ablehnung des Antrags auf Erlass eines Abrechnungsbescheides verbunden war und diese Entscheidung durch den Erlass des Abrechnungsbescheides geändert wird.

Sofern das BMF die Ansicht vertritt, dass die Verwendung des Begriffs „Abrechnungsverfügung“ in der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 kein Indiz für

die Unsicherheit des Beklagten über den Streitgegenstand ist, da die Begriffe auch in der Rechtsprechung synonym verwendet werden, übersieht das BMF, dass bereits in dem Betreff der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 von „Abrechnung zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997“ gesprochen wird. In dieser Verknüpfung der beiden Begriffe ist bei einer am Empfängerhorizont orientierten objektiven Auslegung des Bescheides sehr wohl zweifelhaft, was Gegenstand des Bescheides ist.

## **2. Hilfsweise: Klageänderung gem. § 67 FGO**

Für den Fall, dass der erkennende Senat die Auffassung des BMF teilen sollte, ergibt sich die Zulässigkeit der Klage aus folgendem Aspekt:

Nach § 67 FGO ist eine Klageänderung zulässig, wenn beide Parteien dem zustimmen. Der Beklagte hat in dem Bescheid vom 20.02.2003 ausdrücklich festgestellt, dass der Bescheid Gegenstand des Verfahrens wird. Auch die Kläger hatten im Schriftsatz an das Finanzgericht vom 24.02.2003 ausdrücklich beantragt, den Bescheid zum Gegenstand des Verfahrens zu machen.

Unter diesen Umständen ist der Bescheid auch dann Gegenstand des Verfahrens geworden, wenn entgegen der Überzeugung des Klägers und der Vorinstanz die Vorschrift des § 68 FGO nicht einschlägig sein sollte. § 68 FGO ist nach h.M. ein besonderer Fall der gesetzlichen Klageänderung (Seer, in Tipke/Kruse AO, FGO § 68 FGO Rn. 5). Insofern ist in der ausdrücklichen Erklärung des Beklagten, es liege ein Fall des § 68 FGO vor, auch eine Zustimmung zu einer Klageerweiterung im Sinne einer Klageänderung zu sehen. In diesem Fall kommt es auch nicht auf die Durchführung eines Vorverfahrens an, da in der Zustimmung zur Klageänderung auch die Zustimmung zur Sprungklage enthalten ist.

An dieser Stelle sei der Vollständigkeit halber auch noch einmal darauf hingewiesen, dass der Beklagte erstmals ca. sieben Jahre nach der Antragstellung und nach Ab-

schluss des ersten Vorlageverfahrens an den EuGH Zweifel an der Zulässigkeit der Klage und den Änderungsanträgen geäußert hat.

**II. Erfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F.**

Sofern das BMF vorträgt, die Klage sei allein deshalb abzuweisen, da keine Anträge bezüglich der Änderung der Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 gestellt worden seien, verkennt es die Grundsätze über die zulässige und regelmäßig auch notwendige Auslegung einer Erklärung.

Wie das Finanzgericht überzeugend darlegt, bestand und besteht eine erhebliche Rechtsunsicherheit, auf welchem verfahrensrechtlichen Weg eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die deutsche Einkommensteuer erreicht werden kann. In einem derartigen Fall sind auch Anträge eines Rechtskundigen (z.B. Rechtsanwalts) der Auslegung zugänglich (BFH v. 8. Mai 2008 VI R 12/05 BStBl. II 2009, 116). Vor diesem Hintergrund dürfen auch Anträge eines Rechtskundigen nicht ausschließlich wörtlich ausgelegt werden, sondern müssen anhand des Gewollten und des objektiven Empfängerhorizonts ausgelegt werden. Die Kläger haben in dem vorliegenden Verfahren zu jeder Zeit unmissverständlich deutlich gemacht, dass ihr Begehren darauf gerichtet ist, eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf die deutsche Einkommensteuer zu erreichen.

Wie diesseits bereits mit dem Schriftsatz vom 23. November 2007 ausführlich dargelegt, setzt eine Umsetzung der Anrechnung ausländischer Steuern eine Änderung des Bescheides an den unterschiedlichsten Stellen voraus. Ein gesonderter Antrag auf Änderung des Bescheides hinsichtlich der einzelnen Positionen ist grundsätzlich nicht möglich, da nur die Festsetzung der Steuer den Tenor des Bescheides bildet und in Bestandskraft erwächst. Der Antrag des Steuerpflichtigen kann damit dem Grunde nach grundsätzlich nur auf die Änderung des festgesetzten Steuer gerichtet sein. Dieser Antrag beinhaltet grundsätzlich den Antrag, sämtliche Änderung inner-

halb des Bescheides vorzunehmen, die erforderlich sind, um das gewünschte Ziel zu erreichen. Mit dem Antrag, die ausländische Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen, hat der Steuerpflichtige somit unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, auf welches Ziel sein Antrag gerichtet ist. Die zum damaligen Zeitpunkt bestehende Rechtsunsicherheit über den konkreten formalen Weg zur Anrechnung der ausländischen Steuer kann nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden.

Der ausschließlich am Wortlaut einzelner Textpassagen ausgerichtete Auslegungsansatz des BMF kann demgegenüber nicht zutreffend sein, zumal er die Situation ausschließlich aus der heutigen ex post Betrachtung beurteilt. Eine Auslegung muss aber stets aus der Sicht des Zeitpunkts der Abgabe der Willenserklärung erfolgen. Wie auch das BMF in seinem Schreiben vom 20. August 2013 zitiert, war der erste Antrag des Klägers vom 30.10.2000 bereits eindeutig darauf gerichtet, die „Körperschaftsteuer auf die aus dem Ausland stammenden Dividenden [...] anzurechnen“. Dieser Antrag umfasst unmissverständlich neben einer möglichen Änderung eines Anrechnungs- oder Abrechnungsbescheides auch die Änderung der betreffenden Einkommensteuerfestsetzung. Insofern ist der Hinweis des BMF, erstmals in dem gerichtlichen Schriftsatz vom 24.06.2002 sei hilfsweise die Änderung der Einkommensteuerbescheide beantragt worden, unzutreffend. Vielmehr zeigt schon dieser erste Antrag, welches Ziel die Kläger seit Beginn des Verfahrens angestrebt haben.

Unter diesen Umständen ist der objektiven Auslegung der Anträge durch die Vorinstanz vollumfänglich zuzustimmen und sind die Einwände des BMF als verfehlt zurückzuweisen.

**B. Zu den auf § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. gestützten Argumenten der Finanzverwaltung**

Wie schon das Finanzgericht Köln in dem angegriffenen Urteil, so argumentieren auch das beklagte Finanzamt und das BMF an verschiedenen Stellen mit den an-

geblich steuerfreien Beteiligungserträgen der ausländischen Muttergesellschaften. Wir haben den Eindruck, dass die Beteiligten ständig aneinander vorbei reden, weil der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit immer noch nicht klar geworden ist, welchen tiefen Eingriff die Manninen-Rechtsprechung des EuGH in das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren vornimmt. Wir möchten daher zunächst die Bedeutung der Erstreckung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen darlegen. Erst danach behandeln wir die daraus resultierenden Konsequenzen für die Argumentation der Finanzverwaltung im hiesigen Verfahren.

I. **Zur Bedeutung der Erstreckung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen**

Die mit Manninen begonnene Rechtsprechung des EuGH bedeutet weit über den Einzelfall Meilicke I und II hinaus tiefe Eingriffe in eine Vielzahl von Vorschriften des alten Körperschaftsteuergesetzes. Im Einzelnen:

1. **Gemeinschaftsrechtlich gebotene Einschränkung des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. für inländische Körperschaften**

§ 30 KStG ordnet alle Vermögensmehrungen, die der inländischen Körperschaftsteuer nicht unterlegen haben, inklusive mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteile, in das üblicherweise als EK 01 bezeichnete Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. ein. Infolgedessen vermittelt EK 01 nach den Vorstellungen des deutschen Gesetzgebers und der langjährigen gemeinschaftswidrigen Praxis dem Anteilseigner der inländischen Körperschaft keine Körperschaftsteuergutschrift auf deren Ausschüttungen.

Spätestens seit dem Urteil des EuGH vom 12.12.2004, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation I, wissen wir aber, dass ausländische Körperschaftsteuer-

vorbelastung wie inländische Steuervorbelastung als Körperschaftsteuergutschrift an die Anteilseigner der inländischen Körperschaft weiterzureichen ist. Ausländische Einkünfte können darum richtigerweise nur für den seltenen Fall in das nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapital i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG eingeordnet werden, wenn sie weder mit inländischer noch mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastet sind.

Seit dem Urteil der Großen Kammer des EuGH vom 13.11.2012, Rs. C-35/11, 4. Leitsatz, Test Claimants in the FII Group Litigation II, wissen wir, dass im körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren auch die Körperschaftsteuervorbelastung von Drittstaatsdividenden den Anteilseignern der inländischen Körperschaft als Körperschaftsteuergutschrift gutzuschreiben ist. Die diesbezügliche Vorlagefrage des FG Köln vom 6. September 2011, beim EuGH anhängig unter dem Aktenzeichen C-47/12, ist durch die Entscheidung der Großen Kammer des EuGH vom 13. November 2011 bereits beantwortet. Außerdem: Die mündliche Verhandlung im Verfahren C-47/12 vor dem EuGH hat bereits am 16. Mai 2013 stattgefunden. Durch die in der **Anlage** beigefügte Anfrage vom 15. April 2013 hat der EuGH klargestellt, dass er die diesbezügliche Vorlagefrage des Finanzgerichts Köln durch das Urteil der Großen Kammer vom 13. November 2012 für geklärt ansieht. Insofern regen wir an, die demnächst anstehenden Schlussanträge des Generalanwalts und das dann folgende Urteil des EuGH in dem Verfahren C-47/12 abzuwarten.

## **2. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Erweiterung des § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen**

Als Konsequenz aus den EuGH-Urteilen Manninen, Meilicke und Test Claimants in the FII Group Litigation ist auch geklärt, dass in die mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Einkommensteile i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG nicht nur inländische, sondern auch ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen einzuordnen sind. Das ist nämlich Voraussetzung dafür, dass den inländischen Anteilseignern einer inländischen Körperschaft für ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen aus

Auslandsdividenden die nach dem EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation I* angeordnete Körperschaftsteuergutschrift angerechnet wird.

### 3. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anwendung des § 32 KStG a.F. auf ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen

Ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen kommen in der Regel nicht mit dem deutschen Regelsteuersatz des § 23 Abs. 1 KStG a.F., sondern mit den unterschiedlichsten Prozentsätzen, manchmal höher und manchmal niedriger. Die inländische Empfängerin der mit Körperschaftsteuer vorbelasteten ausländischen Einkünfte hat die mit ausländischer Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalteile analog § 32 Abs. 2 KStG a.F. wie folgt umzugliedern:

- in Höhe der mit der deutschen Ausschüttungsbelastung belastete Teilbeträge,
- in Höhe der ungemildert mit deutscher Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge und
- in nicht mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge.

Nur trotz Umgliederung gemäß § 32 KStG a.F. **nicht** mit ausländischer Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge erhöhen das EK 01 i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG a.F. mit dem Ergebnis, dass bei ihrer Ausschüttung an inländische Anteilseigner eine Nachversteuerung mit inländischer Einkommensteuer ohne nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. anrechenbare Körperschaftsteuer erfolgt. Mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteile i.S.v. § 30 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG a.F. geben dem Anteilseigner der inländischen Körperschaft nach dem Gemeinschaftsrecht ein Anrecht auf Körperschaftsteuergutschrift wie inländische Körperschaftsteuervorbelastung.

#### **4. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Verwendungsreihenfolge der Ausschüttungen inländischer Körperschaften**

§ 28 Abs. 3 KStG a.F., wonach immer zuerst die am höchsten mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalteile als ausgeschüttet gelten, gilt auch für mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Eigenkapitalteile inländischer Körperschaften.

#### **5. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anrechnung mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastung**

Durch ihr Urteil vom 13. November 2012, C-35/11, 2. Leitsatz, - Test Claimants in the FII Group Litigation II - hat die Große Kammer des EuGH für Großbritannien entschieden, dass die britischen Anteilseigner einer britischen Gesellschaft eine Körperschaftsteuergutschrift auch für mittelbare Körperschaftsteuervorbelastung von Tochter-, Enkel-, oder Urenkelgesellschaften etc. einer ausländischen Tochtergesellschaft beanspruchen können. Es besteht darum kein ernstzunehmender Zweifel daran, dass auch Deutschland die nach Manninen und nach Meilicke I und II gebotene Körperschaftsteuergutschrift nicht nur für eigene Körperschaftsteuervorbelastungen der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft gewähren muss, sondern auch für Körperschaftsteuervorbelastungen, welche auf Beteiligungserträgen jener ausländischen Gesellschaften beruhen.

Leider bestätigt sich hier einmal mehr die Beobachtung von Wassermeyer, dass der deutsche Gesetzgeber nicht auf Urteile des Gerichtshofes reagiert, die nicht unmittelbar deutsches Steuerrecht betreffen (GmbHR 2004, 613, 618, zitiert im Vorlagebeschluss des FG Köln vom 24. Juni 2004, 2 K 2241/02).

**6. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Anwendung der §§ 27 Abs. 1, 28 Abs. 3, 32 KStG a.F. auf ausländische Körperschaften**

Die Manninen-Rechtsprechung beschränkt sich nicht auf die Anwendung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. auf Auslandsdividenden eines inländischen Dividendenempfängers. Das EuGH-Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation II* vom 13. November 2012 verlangt vielmehr auch die Anwendung der § 27 Abs. 1, 28 Abs. 3 und 32 KStG a.F. auf die ausschüttende ausländische Körperschaft. Das bedeutet: Die anrechenbare ausländische Körperschaft einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft wird in der Weise berechnet, dass ihre in unterschiedlicher Höhe belasteten ausländischen Einkünfte analog § 32 KStG umgliedert werden. Dadurch gelten auch bei ausländischen Körperschaften zuerst die mit Körperschaftsteuer in Höhe der ausländischen Tarifbelastung vorbelasteten Einkunftsteile als ausgeschüttet, bevor nicht mit Körperschaftsteuer vorbelastete Einkunftsteile als ausgeschüttet gelten.

Außerdem führt die Umgliederung der mit Körperschaftsteuer vorbelasteten Einkommensteile bei den ausländischen Körperschaften immer dazu, dass, so lange der Vorrat reicht, eine Körperschaftsteuergutschrift in Höhe des festen ausländischen Regelsteuersatzes vermittelt wird.

**7. Zulässigkeit der retrograden Ermittlung der Körperschaftsteuervorbelastung von Auslandsdividenden**

Last not least ist durch Gesetzesänderung klarzustellen, dass die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuervorbelastungen nicht davon abhängig ist, dass die ausländischen Körperschaften seit 1. Januar 1977 eine Gliederungsrechnung nach § 30 KStG a.F. erstellt, geschweige denn, dass deren jährliche Fortschreibung und Feststellung nach § 47 KStG a.F. verlangt werden könnte. Ein solches Verlangen würde nämlich gegen den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen, weil es über Dasjenige hinausgeht was erforderlich, um die Effek-

tivität des Gemeinschaftsrechts durchzusetzen. Hier ist die Zulässigkeit der retrograden Ermittlungsmethode für ausländische Körperschaftsteuervorbelastungen gesetzlich festzuschreiben.

## **II. Konsequenzen für die Argumentation der Finanzverwaltung**

Die Änderung der Rechtslage über das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, wie sie sich aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ergibt, hat die Konsequenz, dass die Argumentation der deutschen Finanzverwaltung (Finanzamt Bonn-Innenstadt und BMF) einem grundlegenden Irrtum unterliegt. Im Einzelnen:

### **1. Von der Finanzverwaltung vermisste formelle Angaben zu Ausschüttungen aus EK 01**

Ausweislich S. 5 der Revisionserwiderung vermisst das beklagte Finanzamt in den streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen Angaben darüber, in welchem Umfang die von Heinz Meilicke empfangenen Dividenden aus steuerfreien Einkünften der ausländischen ausschüttenden Körperschaften i.S.d. deutschen EK 01 gespeist sind. Nach Abschnitt 99 Abs. 1 Satz 9 KStRL 1996, BStBl. 1996 I S. 1, 117 ist indes nicht zu bestanden, wenn das Formular keine Textspalten für die Leistungen aus dem Teilbetrag EK 01 enthält. Fehlt eine solche Angabe, so bescheinigt der Aussteller der Bescheinigung, dass kein Teil der Ausschüttung aus EK 01 stammt. Der vom Finanzamt gerügte Formmangel existiert darum nicht.

### **2. Hinsichtlich EK 01 keine materielle Unrichtigkeit der ausländischen Steuerbescheinigungen**

Unstreitig haben die ausländischen Banken die Körperschaftsteuerbescheinigungen unter der Rechtsauffassung ausgestellt, dass in den „Warmwasserbehälter“ von entrichteter Körperschaftsteuer Vorbelastungen nicht nur der Muttergesellschaft, son-

dern auch aus Dividendenerträge aus den Beteiligungsgesellschaften einzubeziehen sind (S. 8 der Revisionserwiderung des beklagten Finanzamtes). Das BMF in Rn. 54 der Revisionserwiderung und das beklagte Finanzamt auf S. 8 der Revisionserwiderung vertreten die Rechtsauffassung, die Körperschaftsteuerbescheinigungen seien gerade darum offensichtlich unrichtig, weil Körperschaftsteuervorbelastungen aus indirekten Beteiligungserträgen bei Heinz Meilicke nicht anrechenbar seien. Das Finanzamt macht sich sogar die Mühe, zur Verdeutlichung seiner Argumentation eine Zeichnung als Anlage anzufügen, wonach die ausschüttende ausländische Gesellschaft nach der Freistellungsmethode Dividenden aus dem gleichen oder einem anderen EU-Land empfangen hat.

Durch seine Zeichnung macht das beklagte Finanzamt aber deutlich, dass es nicht etwa in tatsächlicher Hinsicht davon ausgeht, die in Dänemark bzw. den Niederlanden freigestellten Dividenden beinhalteten keine Körperschaftsteuervorbelastung. Vielmehr vertritt das beklagte Finanzamt lediglich die Rechtsauffassung, Körperschaftsteuervorbelastung aus freigestellten Dividenden seien nicht als Körperschaftsteuergutschrift an Heinz Meilicke weiterzugeben. Damit setzt das beklagte Finanzamt sich aber in eklatanten Widerspruch zu dem Urteil der Großen Kammer des EuGH vom 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation II, 2. Leitsatz, und es ignoriert auch die noch ausstehende Antwort des EuGH im Verfahren C-47/11 auf die einschlägige Vorlagefrage des FG Köln vom 6. September 2012, EFG 2012, 973.

Derselbe Irrtum befindet sich in Rn. 48 der Revisionserwiderung des BMF. Entgegen der Auffassung des BMF kann Heinz Meilicke bzw. seinen Erben **nicht** unter Berufung auf § 30 Abs. 1 und 2 Nr. 1 KStG a.F. eine Steuergutschrift auf nach der Freistellungsmethode vereinnahmte, aber mit ausländischer Körperschaftsteuer vorbelastete Dividendenerträge der dänischen bzw. niederländischen Muttergesellschaften versagt werden; denn § 30 Abs. 1 und 2 Nr. 1 KStG a.F. widerspricht gerade in diesem Punkt dem Gemeinschaftsrecht.

### 3. Gemeinschaftsrechtlich gebotene Vorgaben für Nachweise

Letztlich will die deutsche Finanzverwaltung sich ihrer Verpflichtung zur Anwendung der Rechtsprechung Manninen, Meilicke I und II und Test Claimants in the FII Group Litigation I und II dadurch entziehen, dass sie keine Angaben zu den Haupttatsachen macht, welche nachgewiesen werden müssen, sondern stattdessen den Steuerpflichtigen anheim gibt, seit 1977 sämtliche Steuerbescheide, Zahlungsbelege, Bilanzen etc. sämtlicher weltweiter Tochtergesellschaften der Gesellschaften, von denen Heinz Meilicke Dividenden bezogen hat, vorzulegen, um sich erst danach zu entscheiden, nach welcher Berechnungsmethode die Heinz Meilicke zustehende Körperschaftsteuergutschrift berechnet wird. Dabei übersieht die deutsche Finanzverwaltung, dass Deutschland nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH verpflichtet ist, gemeinschaftswidrige Gesetze nicht nur unangewendet zu lassen, sondern sie auch durch Gesetzesänderung gemeinschaftskonform zu korrigieren. So formuliert der EuGH im Urt. v. 26.10.1995, C-151/94, Kommission ./ Luxemburg, Slg. 1995 I – 3699, Rn 18:

„Nach ständiger Rechtsprechung kann die Unvereinbarkeit nationaler Rechtsvorschriften mit Bestimmungen des Vertrages, selbst wenn diese unmittelbar anwendbar sind, nämlich abschließend nur durch zwingende innerstaatliche Bestimmungen behoben werden, die dieselbe rechtliche Wirkung besitzen wie die zu ändernden Bestimmungen. Eine bloße Verwaltungspraxis, die die Verwaltung naturgemäß beliebig ändern kann und die nur unzureichend bekannt ist, kann nicht als eine rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtung aus dem Vertrag angesehen werden, da die betroffenen Rechtssubjekte bezüglich des Umfangs der ihnen vom Vertrag garantierten Rechte in einem Zustand der Ungewissheit gelassen werden (siehe u.a. Urteile vom 24. März 1994 in der Rechtssache C-80/92, Kommission/Belgien, Slg. 1994, I-1019, Randnr. 20, und vom 11. Juni 1991, I-2903, Randnr. 13).

Durch seine Weigerung, das KStG a.F. an das Gemeinschaftsrecht anzupassen, lässt Deutschland die von der Manninen-Rechtsprechung des EuGH betroffenen Steuerpflichtigen ebenso wie die Gesellschaften, auf deren Mitwirkung die Kläger zur

Beschaffung der einschlägigen Nachweise ausgewiesen sind, bezüglich des Umfangs der ihnen vom EU-Vertrag garantierten Rechte bewusst im Zustand der Ungewissheit. Dieser Zustand der Ungewissheit macht es den Steuerpflichtigen faktisch unmöglich, von den ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaft die eindeutigen und klaren Nachweise zu erlangen, welche der EuGH sich in Meilicke II vorstellt.

C. Andere angebliche Mängel der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen

Die Finanzverwaltung räumt ein, dass der EuGH in seinem Urteil Meilicke II 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 auch ohne Körperschaftsteuerbescheinigung vorliegen.

Die Finanzverwaltung unternimmt aber den Versuch, die erste Alternative des EuGH-Urteils Meilicke II – Nachweis durch Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung – so eng auszulegen, dass ihr keine praktische Bedeutung mehr zukommt.

I. Zum Kriterium „eindeutig und genau“

Während das beklagte Finanzamt in der Revisionserwiderung einräumt, dass das Kriterium „eindeutig und genau“ nur auf die zweite Alternative zutrifft, wenn nämlich **keine** dem deutschen Recht entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigungen

vorgelegt werden, versucht der BMF auf S. 12 seiner Stellungnahme, das Erfordernis, dass die deutsche Finanzverwaltung die Richtigkeit „eindeutig und genau überprüfen“ können muss, auch in die erste Alternative (Beweisführung durch Vorlage von Körperschaftsteuerbescheinigungen) hineinzupinterpretieren. Es meint Rn. 38, der EuGH habe entschieden, es reiche nicht aus, wenn ein äußerlich und formal der klassischen deutschen Körperschaftsteuerbescheinigung entsprechendes Papier vorgelegt werde. Die Finanzverwaltung müsse vielmehr zusätzlich „eindeutig und genau“ die Richtigkeit der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung nachprüfen können. Die Worte „klar und genau“ bzw. „eindeutig und genau“ fänden sich nicht weniger als acht Mal in den Entscheidungsgründen des EuGH-Urteils. Das zeige, dass ein äußerlich und formal einer deutschen Körperschaftsteuerbescheinigung entsprechendes Papier nicht ausreiche, sondern zusätzlich dessen Richtigkeit müsse überprüft werden können.

Da das Finanzgericht Köln im zweiten Vorlagebeschluss vom 14. Mai 2009 die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen aber schon von sich aus verworfen und keine einschlägige Vorlagefrage gestellt hat, konnte der EuGH nur die ausdrücklich gestellte Frage entscheiden, wie nämlich zu verfahren ist, wenn **keine** Körperschaftsteuerbescheinigung vorliegt. Durch seine Formulierung zum Äquivalenzgrundsatz hat der EuGH klargestellt, dass ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen immer dann anerkannt werden müssen, wenn sie über inländische Körperschaftsteuer anerkannt worden wären. Wenn für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer die Vorlage eines „Papiers“ ausreichte, so reicht die Vorlage eines „Papiers“ auch für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer aus. Eine größere Prüfungsdichte für ausländische als für inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen ist nicht zulässig, weil dies dem vom EuGH definierten Äquivalenzprinzip widerspräche.

Sollte der BFH von dieser Rechtsauffassung des EuGH abrücken wollen, so wäre zumindest eine erneute Vorlage an den EuGH erforderlich. Unseres Erachtens ist

dies allerdings nicht notwendig, weil die Aussage des EuGH zum Äquivalenzprinzip bereits hinreichend deutlich ist.

## II. Keine tatrichterlichen Feststellungen zur Schätzung

Rn. 64 ff. seiner Stellungnahme meint das BMF, das Finanzgericht Köln habe festgestellt, dass die Aussteller der streitgegenständlichen ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen die Körperschaftsteuervorbelastung nicht festgestellt, sondern unzulässigerweise geschätzt haben. An diese tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz zur Schätzung sei der BFH als Revisionsgericht gebunden.

Ausweislich der Aktenlage hat das Finanzgericht Köln aber keinerlei tatsächliche Feststellung darüber getroffen, wie die ausländischen Banken die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen erstellt haben. Die Aussage des Finanzgerichts Köln zur angeblichen Schätzung durch die Aussteller der Körperschaftsteuerbescheinigung ist keine tatsächliche Feststellung, sondern eine Würdigung des Klägervortrages, wonach die Aussteller bestimmte Rechtssätze „unterstellt“, nämlich angewendet haben. Rechtssätze kann man indes nicht schätzen, sondern nur anwenden. Rechtssätze sind entweder richtig oder sie sind falsch. Im hier vorliegenden Fall haben die ausstellenden Banken richtige Rechtssätze angewendet. Wegen ihrer Kenntnis des deutschen Anrechnungsverfahrens, in welchem Körperschaftsteuergutschriften über mehrere Beteiligungsebenen weitergegeben wurden, sind sie zutreffend davon ausgegangen, dass indirekte Körperschaftsteuervorbelastungen von ausländischen Dividenden als Anrechnungsvolumen weitergereicht werden. Insoweit sind die ausstellenden Banken durch das EuGH-Urteil vom 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation II, bestätigt worden.

Bemerkenswert ist in dem Zusammenhang, dass ausweislich S. 6 der Revisionserwiderung des Finanzamt Bonn-Innenstadt die Finanzverwaltung selbst nicht weiß, wie inländische Kreditinstitute inländische Körperschaftsteuergutschriften für ihre

Bescheinigungen ermitteln. Warum sollen die Kläger mehr wissen als die Finanzverwaltung?

Richtigerweise ist es bei ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen so, wie das Finanzamt Bonn-Innenstadt es auf S. 7, 1. Absatz seiner Revisionserwidernng für inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen beschreibt: Eine unrichtige Angabe hätte eine Haftung zur Folge. In welchem Umfang sich die Banken die Angaben der Kapitalgesellschaften durch eine komplette Eigenkapitalgliederung nachweisen lassen oder ob sie sich auf eine Schätzung verließen, liegt allein in ihrem Risiko- und Verantwortungsbereich. Diese Rechtsauffassung des beklagten Finanzamtes machen wir uns auch für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen ausdrücklich zu Eigen. Wenn die deutsche Finanzverwaltung bei inländischen Körperschaftsteuergutschriften akzeptiert, dass die inländischen Banken sich ohne komplette Eigenkapitalgliederung auf eine „Schätzung“ verließen, weil dies allein in ihrem Risiko- und Verantwortungsbereich liegt, so muss nach dem Äquivalenzprinzip dasselbe für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen gelten.

Aus der Aussage des beklagten Finanzamtes auf Seite 7 seiner Revisionserwidernng folgt, dass die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht einmal dann verworfen werden könnten, wenn dem Beklagten der Nachweis gelänge, dass die ausländischen Banken die Höhe der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung nur geschätzt haben. Allenfalls der Nachweis der Unrichtigkeit würde zur Verwerfung der Körperschaftsteuerbescheinigungen berechtigen. Richtigerweise führt der Nachweis der Unrichtigkeit einer Körperschaftsteuerbescheinigung aber nicht zu ihrer Verwerfung im Rechtsstreit über die Anrechnung der Körperschaftsteuer, sondern lediglich zur Verpflichtung des Ausstellers, sie zurückzufordern oder sie durch Erklärung gegenüber dem Finanzamt zu widerrufen (§§ 44 Abs. 4, 45 Abs. 4 KStG a.F.). Dagegen kann das Finanzamt im Verfahren über den Abrechnungsbescheid nicht die Unrichtigkeit einer nicht widerrufenen Körperschaftsteuerbescheinigung geltend machen (siehe dazu auch nachstehend Abschnitt C. V.).

### III. Verwerfung der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen mangels EK-Gliederung?

Das BMF argumentiert in Rn. 50 seiner Stellungnahme, der klassischen (gemeint ist: inländischen) Körperschaftsteuerbescheinigung sei „inhaltlich immanent“, dass sie auf einer von der inländischen Kapitalgesellschaft seit dem 1. Januar 1977 fortgeschriebenen und nach § 47 KStG a.F. gesondert festgestellten Eigenkapitalgliederung beruht. Die erste vom EuGH angebotene Nachweisalternative durch Körperschaftsteuerbescheinigungen setze das Vorhandensein einer seit dem 1. Januar 1977 fortgeschriebenen und nach § 47 KStG a.F. gesondert festgestellten Eigenkapitalgliederung voraus. Das BMF will das gemeinschaftsrechtliche Äquivalenzprinzip auf ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen also nur anwenden, wenn die ausländischen Körperschaften weltweit eine seit dem 1. Januar 1977 fortgeschriebene und nach § 47 KStG a.F. gesondert festgestellte Eigenkapitalgliederung vorgenommen haben.

Ausweislich Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II i.V.m. Rn. 78 der Stellungnahme der Kommission vom 27. November 2009 war dem EuGH aber bewusst, dass ausländische Kapitalgesellschaften unmöglich die in § 30 KStG a.F. vorgeschriebene Eigenkapitalgliederung vorgenommen haben können, geschweige denn, dass sie diese nach § 47 KStG a.F. hätten feststellen lassen. Das ausländische Steuerverfahrensrecht kennt nämlich keinen § 47 KStG a.F., und das ausländische materielle Steuerrecht kennt auch keine Eigenkapitalgliederung nach den in § 30 des deutschen Körperschaftsteuergesetzes vorgeschriebenen Untergliederungen. § 47 KStG a.F. sieht auch keine Zuständigkeit für die Feststellung der Gliederungsrechnung von im Ausland ansässigen Körperschaften vor. Wenn der Aussage des EuGH zur Anwendung des Äquivalenzprinzips auf ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen irgendeine praktische Bedeutung zukommen soll, so kann er nur gemeint haben, dass ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen, die den formellen Anforderungen des deutschen Rechts genügen, einen ausreichenden Nachweis auch dann darstellen, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft bzw. das ausländi-

sche Kreditinstitut sich in anderer Weise als durch eine nach § 30 KStG a.F. seit dem 1. Januar 1977 fortgeschriebene und nach § 47 KStG a.F. gesondert festgestellte Eigenkapitalgliederung von der Existenz der Körperschaftsteuervorbelastung der Auslandsdividenden überzeugt.

Der von der deutschen Finanzverwaltung verlangte Nachweis, dass nicht nur für das Ausschüttungsjahr ausreichende Körperschaftsteuervorbelastung vorhanden ist, sondern in welcher Höhe auch noch für Folgejahre Anrechnungsvolumen besteht, geht über das Erforderliche hinaus und verstößt gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit (Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II). Das Finanzamt räumt auf S. 8 seiner Revisionserwiderung ein, dass eine Rückrechnung der Körperschaftsteuervorbelastung der vergangenen Jahre bis zu der Summe, die zur Ausstattung der Gewinnausschüttung in beantragter Höhe erforderlich ist, rechnerisch zum Nachweis geeignet ist. Warum das Finanzamt der retrograden Form der Ermittlung der Körperschaftsteuervorbelastung trotzdem „kritisch gegenübersteht“ (so Seite 8 seiner Revisionserwiderung), ist nicht nachvollziehbar.

Darüberhinaus räumt das beklagte Finanzamt auf S. 7 der Revisionserwiderung selbst ein, dass im reinen Inlandsfall keinerlei Gewähr dafür bestand, dass die angerechnete Körperschaftsteuer auch tatsächlich entrichtet wurde. Es bedurfte keiner Festsetzung, geschweige denn einer Entrichtung der Körperschaftsteuer durch die inländische Kapitalgesellschaft. Die inländischen Banken brauchten sich von inländischen Kapitalgesellschaften auch keine komplette Eigenkapitalgliederung nachweisen zu lassen. Das Finanzamt räumt ausdrücklich ein, nicht zu wissen, ob inländische Banken sich auf eine Schätzung verließen; denn das habe allein in ihrem Risiko- und Verantwortungsbereich gelegen, weil eine unrichtige Angabe eine Haftung zur Folge hätte. Erst recht haben die Steuerpflichtigen bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen keine Untersuchungen darüber anzustellen brauchen, ob die ausschüttende Kapitalgesellschaft ihrer Pflicht zur Erstellung einer Eigenkapitalgliederung nach §§ 30, 47 KStG a.F. nachgekommen war. Sie brauchten sich nicht einmal darum zu kümmern, wie die inländische Bank sich von der Richtigkeit

der Körperschaftsteuerbescheinigung informiert hatte. Wie schon in unserer Revisionsbegründung dargelegt, war es sogar ganz regelmäßig so, dass die Eigenkapitalgliederung auf das Ende des abgelaufenen Geschäftsjahres frühestens neun Monate nach dessen Ablauf erstellt wurde, während die inländischen Kreditinstitute Körperschaftsteuerbescheinigungen über inländische Ausschüttungen bereits vor Fälligkeit der Dividende, also zwei Werktage nach Abhaltung der Hauptversammlung, gewöhnlich fünf Monate nach Ablauf des Geschäftsjahres, bescheinigten. Zu diesem Zeitpunkt muss den ausschüttenden inländischen Kapitalgesellschaften ebenso wie ihren inländischen Kreditinstituten ausgereicht haben, sich durch Schätzung über das Vorhandensein einer ausreichenden Körperschaftsteuervorbelastung vergewissern zu haben. Inländische Steuerpflichtige konnten sich auf von inländischen Kreditinstituten ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigungen unstreitig verlassen.

Das gemeinschaftsrechtliche Äquivalenzprinzip gebietet, den Steuerpflichtigen für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen denselben Vertrauensschutz einzuräumen wie für inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen. Da inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen als Nachweis der anrechenbaren Körperschaftsteuer auch ohne Vorliegen einer Eigenkapitalgliederung i.S.v. § 30 KStG a.F. für die Anrechnung der darin bescheinigten Körperschaftsteuer ausreichen, so muss auch die ausländische Körperschaftsteuerbescheinigung dafür ausreichen. Den inländischen Steuerpflichtigen können für die Beweiskraft ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht weitergehende Nachweise abgefordert werden, als sie für inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen abverlangt wurden. Genügt für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer die Vorlage eines „Papiers“, so genügt ein „Papier“ auch für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer.

Im Hinblick auf das vom EuGH für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen ausdrücklich herangezogene Äquivalenzprinzip halten wir die Rechtslage im hier vertretenen Sinne für eindeutig. Sollte der Senat aber Zweifel haben, so wäre die Rechtssache erneut dem EuGH vorzulegen (EuGH-Urteil v. 6. Oktober 1982, Rs.

283/81, C.I.L.F.I.T). Ohne Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht kann die Revision jedenfalls nicht mit dem Argument zurückgewiesen werden, die Kläger hätten zusätzlich zu den formell ordnungsgemäßen ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen deshalb weitere Nachweise erbringen müssen, weil ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen keine Beweiskraft zukomme, weil ausländische Kapitalgesellschaften keine Eigenkapitalgliederung i.S.v. § 30 KStG a.F. fertigen und / oder nach § 47 KStG a.F. gesondert feststellen lassen.

#### IV. Verwerfung der Körperschaftsteuerbescheinigungen mangels „Ermittlung und Nachweis“ der tatsächlichen Vorbelastung?

In Nr. 46 seiner Stellungnahme meint das BFM, die ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen seien zu verwerfen, weil sie „die Ermittlung und den Nachweis der tatsächlichen Vorbelastung nicht erkennen lassen“. Indes lässt auch eine inländische Körperschaftsteuerbescheinigung die Ermittlung und den Nachweis der Körperschaftsteuervorbelastung nicht erkennen. Wir verweisen auf das Muster einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung, ausgestellt von der Dresdner Bank Bonn, Anlage 3 zu unserem Schriftsatz vom 27. August 2012 an das Finanzgericht Köln.

Würde man von einer Körperschaftsteuerbescheinigung verlangen, dass sie die durchgeführten Ermittlungen und den Nachweis der tatsächlichen Vorbelastung erkennen lässt, so müsste ihr eine Eigenkapitalgliederung i.S.v. § 30 KStG a.F. als Anlage beigefügt werden. Bei ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen käme die Beifügung der retrograd durchgeführten Ermittlung in Betracht. Bei ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen liefe das darauf hinaus, dass der Körperschaftsteuerbescheinigung selbst keinerlei Beweiskraft beigemessen wird, sondern dass der Steuerpflichtige auf die zweite vom EuGH angebotene Alternative verwiesen wird, welche nach der ausdrücklichen Aussage des EuGH aber nur gilt, wenn **keine** Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wurde.

Inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen haben indes keine Aussagen darüber getroffen, wie die bescheinigte Körperschaftsteuervorbelastung ermittelt wurde. Im Gegenteil weist das beklagte Finanzamt auf S. 7 seiner Revisionserwiderung dankenswerterweise darauf hin, dass nicht einmal der Finanzverwaltung bekannt ist, ob den inländischen Banken zur Ausfertigung der nach § 45 KStG a.F. ausgestellten Bescheinigungen ein bloßer Hinweis der ausschüttenden Körperschaft genügte, dass genügend vorbelastetes Eigenkapital vorhanden sei. Bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen hält das beklagte Finanzamt es für irrelevant, in welchem Umfang sich die inländischen Banken die Angaben der Kapitalgesellschaften durch eine komplette Eigenkapitalgliederung nachweisen ließen oder ob sie sich auf eine Schätzung verließen, weil dies allein in ihrem Risiko- und Verantwortungsbereich gelegen habe. Dann gebietet aber das gemeinschaftsrechtliche Äquivalenzprinzip, den Klägern dieselben Beweiserleichterungen für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen zu gewähren. Nach dem Äquivalenzprinzip brauchen die Kläger auch bei ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen sich nicht zu erkundigen, welche Maßnahmen die ausländischen Kreditinstitute getroffen haben, um eine Haftung gemäß § 45 Abs. 4 i.V.m. § 44 Abs. 5 KStG a.F. für eine unrichtige Angabe zu vermeiden.

Die Richtigkeit der hier vertretenen Rechtsauffassung ergibt sich u.E. eindeutig schon aus den Aussagen des EuGH zum Äquivalenzprinzip im Urteil Meilicke II. Sollte der Senat daran noch Zweifel hegen, so wäre die Rechtssache erneut dem EuGH vorzulegen.

#### V. Beweislast für unrichtig bescheinigte Anrechnungsbeträge

Unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 19. Juli 1994, BStBl. II 1995 S. 362, meint das BMF in Rn. 54 seiner Stellungnahme, die Revisionsbeklagte sei an den Inhalt der Steuerbescheinigungen i.S.d. ersten Alternative des BGH-Urteils Meilicke II nicht gebunden, sofern hier unrichtige Anrechnungsbeträge bescheinigt wurden.

Dem zitierten Urteil des BFH vermögen wir jedoch auch nach mehrmaliger Lektüre eine derartige Aussage nicht zu entnehmen. Richtigerweise sprechen zwei Überlegungen gegen die Rechtsauffassung des BMF:

- a) Die Finanzverwaltung lässt jeden Tatsachenvortrag dazu vermissen, dass die ausländischen Banken unrichtige Bescheinigungen ausgestellt haben. Von einer unrichtigen Bescheinigung könnte allenfalls die Rede sein, wenn nur eigene Körperschaftsteuer der ausländischen Muttergesellschaft zur Anrechnung berechtigten würde, nicht aber Körperschaftsteuervorbelastungen von Beteiligungserträgen. Wie oben in Abschnitt B dargelegt, ist die Richtigkeit der hier und von den ausländischen Banken vertretenen Rechtsauffassung zur Anrechenbarkeit mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastungen aus Beteiligungserträgen aber durch das EuGH-Urteil vom 13. November 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation II*, inzwischen im Sinne der Kläger geklärt.

Andere Tatsachen, aus denen sich die Unrichtigkeit der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen ergeben könnte, sind von dem beklagten Finanzamt nicht vorgetragen und vom Finanzgericht Köln nicht festgestellt. Unter Berufung auf die angebliche Unrichtigkeit der bescheinigten Angaben kommt eine Verwerfung der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen darum schon mangels einschlägigem Tatsachenvortrag des Beklagten nicht in Betracht.

- b) Außerdem verkennt das BMF, dass das KStG a.F. als Sanktion für unrichtig bescheinigte anrechenbare Körperschaft in §§ 44 Abs. 4, 45 Abs. 4 KStG a.F. nicht die Verwerfung der Körperschaftsteuerbescheinigung durch das Finanzamt, sondern den Rückruf bzw. Widerruf der Körperschaftsteuerbescheinigung durch deren Aussteller anordnet. Würde das Finanzamt im Verfahren über den Abrechnungsbescheid mit dem Einwand durchdringen können, die Körperschaftsteuer sei unrichtig bescheinigt, so müsste

das Finanzgericht im Rechtsstreit über die Anrechnung immer die Steuerakten der ausschüttenden Körperschaft beiziehen. Dieser Vorstellung hat der BFH aber bereits in seinem Urteil vom 6. Oktober 1993, I R 101/92, BStBl. 1994 II 191, 193 r. Sp. eine Absage erteilt. Das gemeinschaftsrechtliche Äquivalenzprinzip gebietet, das Urteil des BFH vom 6.10.1993 nicht nur auf inländische, sondern auch auf ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen anzuwenden.

#### **VI. Ausstellung durch ausländisches Kreditinstitut**

Wir hatten bereits mehrfach die Frage aufgeworfen, ob die deutsche Finanzverwaltung die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen vielleicht deshalb verwerfen will, weil sie nicht von einem inländischen, sondern von ausländischen Kreditinstituten ausgestellt worden sind. § 45 KStG a.F. schreibt bekanntlich die Ausstellung durch ein inländisches Kreditinstitut vor. Wir verstehen die Ausführungen auf S. 6 der Revisionserwiderung des beklagten Finanzamtes indes so, dass die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht deshalb verworfen werden, weil sie von ausländischen Kreditinstituten ausgestellt sind. Im Hinblick auf die Dienstleistungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit halten wir die Rechtslage auch für hinreichend klar, dass es insoweit einer Vorlage an den EuGH nicht bedarf. Sollte der Senat die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen dagegen mit der Begründung verwerfen wollen, dass sie durch ausländische Kreditinstitute ausgestellt worden sind, so wäre dies ohne Vorlage an den EuGH nicht zulässig.

#### **VII. Kreditinstitut als zuständige Stelle für die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen**

Ausweislich S. 4 Abs. 1 der Revisionsbegründung verlangt das beklagte Finanzamt von den Klägern den Nachweis, dass die ausländischen Kreditinstitute zur Ausstellung der Körperschaftsteuerbescheinigungen zuständig waren. Nach dem Wortlaut des § 45 Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. ist ein Kreditinstitut zur Ausstellung der Körper-

schaftsteuerbescheinigung nur zuständig, wenn die Leistung der ausschüttenden Körperschaft „von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig ist und für Rechnung der ausschüttenden Körperschaft durch ein Kreditinstitut erbracht wird“.

#### **1. Leistung „für Rechnung“ der ausschüttenden Körperschaft**

Zunächst stellt sich die Frage, was das Gesetz mit einer Erbringung der Leistung „für Rechnung der ausschüttenden Körperschaft“ meint. Bei inländischen und ausländischen Kreditinstituten lagern die Aktien, auf welche die Dividende gezahlt wird, im Depot der Bank. Unabhängig davon, ob es sich um Inhaber- oder Namensaktien handelt, zieht die Bank die Dividende für Rechnung ihres Bankkunden ein. Nach Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, Erg. Lfg. August 2000, § 45 KStG Rn. 12 dient die Gesetzesformulierung nur der Abgrenzung zu eigenen Ausschüttungen der Kreditinstitute. Mit der Formulierung kann nicht gemeint sein, dass das Kreditinstitut nicht für Rechnung ihres Depotkunden handeln darf. Letzteres tut sie nämlich immer, wenn sie Dividenden aus von ihr für ihre Kunden verwalteten Aktien einzieht.

Bei inländischen Wertpapierdepots reichte diese Verfahrensweise für die Ausstellung einer inländischen Körperschaftsteuerbescheinigung aus, ohne dass der Steuerpflichtige irgendwelche schuldrechtlichen Vereinbarungen zwischen dem inländischen Kreditinstitut und der ausschüttenden inländischen Körperschaft nachzuweisen brauchte. Wir verweisen insoweit erneut auf die Körperschaftsteuerbescheinigung der Dresdner Bank, Anlage 3 zu unserem Schriftsatz vom 27. August 2012 an das Finanzgericht Köln. Nach dem Äquivalenzprinzip kann von der Klägerin auch für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht verlangt werden, dass sie zusätzlich noch Nachweise über schuldrechtliche Abreden zwischen der ausschüttenden ausländischen Körperschaft und der ausländischen Depotbank beibringen, welche bei Vorlage inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht beigebracht zu werden brauchten.

## 2. Abhängigkeit von der Vorlage eines Dividendenscheins

Auch die Frage, ob die Dividendenzahlung von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig war, brauchten inländische Steuerpflichtige bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht nachzuweisen. Nach dem Äquivalenzprinzip kann ein derartiger Nachweis darum auch nicht für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen verlangt werden.

Außerdem übersieht der Beklagte, dass der deutsche Gesetzgeber im Gesetz für kleine Aktiengesellschaften und zur Deregulierung des Aktienrechts vom 2.8.1994, BGBl. 1994 I S. 1961 den § 10 Abs. 5 AktG angefügt hat, wonach das Recht auf Einzelverbriefung in der Satzung ausgeschlossen werden kann. Von diesem Recht haben gerade börsennotierte Aktiengesellschaften weitgehend Gebrauch gemacht, indem sie Globalurkunden einführte, so dass es seitdem keine einzelnen Dividendenscheine mehr gibt. Seit dem KonTraG vom 27.4.1998, BGBl. 1998 I wurde durch erneute Änderung des § 10 Abs. 5 AktG das Recht auf Verbriefung generell durch Satzung abdingbar gemacht, so dass es seitdem insbesondere bei börsennotierten Aktiengesellschaften nicht einmal mehr Globalurkunden über Dividendenscheine gibt (siehe Drinhausen in: Heidel, Aktienrecht, 3. Aufl. § 58 Rn. 45 m.w. Nachw.).

§ 45 Abs. 1 Satz 1 KStG ist zwar anlässlich der Abschaffung von Dividendenscheinen bei den meisten börsennotierten deutschen Aktiengesellschaften nicht geändert worden. Die von der Finanzverwaltung nicht beanstandete Praxis inländischer Kreditinstitute ging aber davon aus, Körperschaftsteuerbescheinigungen nach § 45 KStG a.F. auch für solche Aktiengesellschaften auszustellen, welche gemäß § 10 Abs. 5 AktG in ihrer Satzung die Verbriefung von Dividendenscheinen ausgeschlossen hatten. Die inländischen Kreditinstitute gingen dabei offenbar als selbstverständlich davon aus, dass die elektronische Erfassung der Aktionäre und ihrer Dividendenberechtigung einem Dividendenschein gleich steht. Der Steuergesetzgeber hat die Änderung des § 10 Abs. 5 AktG anscheinend gar nicht bemerkt, sonst hätte eine Anpassung des § 45 Abs. 1 Satz 1 KStG a.F. an die durch § 10 Abs. 5 AktG geän-

dernten Usancen bei börsennotierten Aktiengesellschaften nahegelegen. Auch in der Literatur zu § 45 KStG a.F. wird, soweit ersichtlich, der Wegfall von Dividendenscheinen durch § 10 Abs. 5 AktG in der seit 1994 geltenden Fassung nicht problematisiert.

Der Vollständigkeit halber: wir halten es für möglich, dass ausländische Usancen für börsennotierte Aktiengesellschaften existieren, bei denen die Dividende elektronisch ohne physische Vorlage eines Dividendenscheins an das Kreditinstitut gezahlt wurde, welches im eigenen Namen, aber für Rechnung von Heinz Meilicke als Aktionär registriert war. Wir vertreten die Rechtsauffassung, dass unterschiedliche Usancen über Dividendenscheine kein hinreichender Rechtfertigungsgrund dafür sind, um ausländischen Kreditinstituten das Recht auf Ausstellung von ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen abzusprechen. Eine auf solche Usancen gestützte Differenzierung würde eine versteckte Diskriminierung nach der Staatsangehörigkeit der ausschüttenden Kapitalgesellschaft darstellen, welche nach dem Gemeinschaftsrecht ebenfalls verboten ist. Unter einer „verdeckten“ (oder mittelbaren oder verschleierten) Diskriminierung versteht der EuGH eine Differenzierung, die nach einem anderen Kriterium als der Staatsangehörigkeit erfolgt, die aber typischerweise und regelmäßig zur Schlechterstellung aufgrund der Staatsangehörigkeit führt (Nachweise bei von Bogdanely, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 18 AEUV Rn. 10, Erg. Lfg. 42 September 2010). Die Existenz von Dividendenscheinen richtet sich bei nach § 10 AktG und bei nach ausländischem Recht errichteten Aktiengesellschaften nach deren Gründungsrecht. Sie richtet sich somit nach der Staatsangehörigkeit der ausschüttenden Kapitalgesellschaft. Denn als Staatsangehörigkeit einer juristischen Person versteht der EuGH deren Gründungsrecht i.S.v. Art. 54 AEUV (Nachweise bei von Bogdany, aaO., Rn. 29). Eine Differenzierung nach dem Vorhandensein von Dividendenscheinen, welche möglicherweise eine Eigenart des deutschen Aktienrechts ist, würde typischerweise und regelmäßig zur Schlechterstellung ausländischer ausschüttender Körperschaften führen und darum als versteckte Diskriminierung i.S.v. Art. 18 AEUV gemeinschaftswidrig sein.

Schließlich hat das Finanzgericht zur Frage der Vorlage von Dividendenscheinen keine tatsächlichen Feststellungen getroffen. Sollte es nach dem Äquivalenzgrundsatz zulässig sein, bei ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen neben deren Vorlage auch noch den Nachweis zu verlangen, dass die ausländischen ausschüttenden Körperschaften Dividendenscheine ausgestellt hatten, von deren Vorlage die Zahlung der Dividende abhängig war, obwohl bei Vorlage inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen ein solcher Nachweis nicht verlangt wurde, so wäre der Rechtsstreit zum Zwecke weiterer tatsächlicher Feststellungen an das Finanzgericht zurückzuverweisen. U.E. kommt eine Rückverweisung des Rechtsstreits an das Finanzgericht aber erst in Betracht, nachdem durch eine nach Art. 267 AEUV gebotene Vorlage geklärt wurde, ob das Verlangen der Vorlage von Dividendenscheinen als Voraussetzung für die Anerkennung ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung darstellt.

#### **VIII. Verwerfung der Körperschaftsteuerbescheinigungen wegen fehlender formeller Angaben?**

Ausweislich S. 4 seiner Revisionserwiderung vermisst das beklagte Finanzamt eine Fülle von formellen Angaben, welche es für das Vorliegen einer „Körperschaftsteuerbescheinigung nach amtlichen Muster“ für erforderlich hält. Das beklagte Finanzamt will die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen schon aus diesen formellen Gründen verwerfen, ohne dass es auf die bisher diskutierten materiellen Rechtsfragen überhaupt ankommen soll.

Dem ist jedoch vorweg entgegenzuhalten, dass Körperschaftsteuerbescheinigungen inländischer Kreditinstitute über anrechenbare inländische Körperschaftsteuer mitnichten all die Angaben enthielten, welche S. 4 der Revisionserwiderung des Finanzamtes vermisst. Wir verweisen erneut auf die Körperschaftsteuerbescheinigung der Dresdner Bank in Anlage 3 zu unserem Schriftsatz vom 27. August 2012. Au-

Berdem verweisen wir auf Abschnitt 99 der KStRL 1996, BStBl. 1996 I S. 1, 115 über die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen durch ein inländisches Kreditinstitut.

Immerhin räumt das Finanzamt ein, dass Zahlungstag, Art und Betrag der Dividenden und der Betrag der Kapitalerträge und der Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer angegeben sind.

Zu den vom Finanzamt vermissten Angaben ist Folgendes zu bemerken:

#### **1. Bezeichnung der ausschüttenden Körperschaft**

Die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen enthalten, wie auch das Finanzamt einräumt, eine Kurzbezeichnung der ausschüttenden Körperschaft. Vollständige Namen wurden aber auch bei inländischen Kapitalgesellschaften nicht benötigt, wie sich aus der vorzitierten Körperschaftsteuerbescheinigung der Dresdner Bank ergibt. Nach Abschnitt 99 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 KStRL reicht eine übliche Kurzbezeichnung aus.

Bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen wurde die Identität der ausschüttenden Körperschaft durch Angabe der Wertpapierkennnummer präzisiert. Bei an ausländischen Börsen notierten ausländischen Aktien gibt es aber keine Wertpapiernummern. Bei analoger Anwendung der §§ 44, 45 KStG a.F. obliegt es dem Mitgliedstaat Deutschland, ein Muster für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen zu veröffentlichen, welches auf ausländische Verhältnisse passt.

Außerdem besteht über die Identität der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft auch gar kein Streit, zumal dem Finanzamt bereits die Belege über die dänischen bzw. niederländischen Quellensteuern vorliegen.

Hätte das Finanzgericht die Klage daran scheitern lassen wollen, dass die Namen der ausschüttenden ausländischen Gesellschaften nicht hinreichend vollständig angegeben sind, so hätte es dazu einen Hinweis erteilen können und erteilen müssen. Das brauchte es aber nicht zu tun, weil es nach der mit dieser Revision angegriffenen Rechtsauffassung des Finanzgerichts auf die formelle Richtigkeit der Körperschaftsteuerbescheinigungen gar nicht ankam.

Außerdem gebietet das Äquivalenzprinzip, dass an die Vollständigkeit der Bezeichnung der ausländischen ausschüttenden Körperschaft keine höheren Anforderungen gestellt werden als an die Kurzbezeichnung einer inländischen ausschüttenden Körperschaft. Das Stellen höherer Anforderungen würde gegebenenfalls wieder zu einer Vorlagepflicht an den EuGH führen.

Erst recht kann nicht die Angabe einer nur in Deutschland existierenden Wertpapier-Kennnummer verlangt werden, weil dies die Anwendung der ersten vom EuGH vorgegebenen Nachweisalternative für ausländische Aktien vollständig vereiteln würde.

## **2. Anschrift und Name des Anteilseigners**

### **a) Name des Anteilseigners**

Bei den Bescheinigungen der Den Danske Bank vermisst das Finanzamt den Namen des Anteilseigners. Dabei übersieht es, dass Anteilseigner die Unternehmensberatung GmbH war, welche die dänischen Aktien treuhänderisch für Heinz Meilicke hielt. In Rn. 34 seines Schriftsatzes vom 23. April 2008 hat das Finanzamt anerkannt, dass die betreffenden Dividenden dem Kläger Heinz Meilicke als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sind. In Treuhandfällen wird die Körperschaftsteuergutschrift anerkannt, wenn die Körperschaftsteuerbescheinigung dem Treuhänder ausgestellt wird (BMF-Schreiben vom 29. Juni 1981, BStBl. 1981 I S. 504, sub. III), vgl. insoweit auch S. 19 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007.

Der Vorwurf, der **Name** des Anteilseigners sei in den Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht angegeben, trifft also nicht zu. Hätte das Finanzgericht insoweit Zweifel gehabt, hätte es einen Hinweis erteilen müssen.

#### **b) Anschrift des Anteilseigners**

Richtig ist, dass die Anschrift des Anteilseigners in den Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht angegeben ist. Die ausländischen Banken haben sich vielmehr darauf beschränkt, die Identität der Anteilseigner, für die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer bescheinigt wird, durch Angabe der bei ihnen geführten Depotnummer sicher zu stellen. Sofern das Finanzgericht die Körperschaftsteuerbescheinigungen hätte verwerfen wollen, weil die Anschrift der Anteilseigner nicht angegeben war, hätte hierzu ein Hinweis genügt, wie er im Schriftsatz vom 27. August 2012 ausdrücklich erbeten wurde. Aufgrund seiner – unrichtigen – Rechtsauffassung kam es für das Finanzgericht auf diesen Hinweis nicht an. Sollte der BFH die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen wegen fehlender Anschrift der Anteilseigner verwerfen wollen, so wäre das Verfahren aber an das Finanzgericht zurückzuverweisen, damit es einen entsprechenden Hinweis erteilen und den Klägern Gelegenheit geben kann, diesen leicht reparablen Mangel zu korrigieren.

#### **3. Zeitraum, für den die Leistungen erbracht wurden**

Unter Berufung auf § 45 a Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. meint das Finanzamt, es fehle in den Körperschaftsteuerbescheinigungen der Zeitraum, für den die Leistungen erbracht wurden. Die von inländischen Banken für anrechenbare inländische Körperschaftsteuer ausgestellten Bescheinigungen enthielten aber keine Angabe über den Zeitraum, für den die Leistungen erbracht wurden (s. das schon mehrfach zitierte Muster der Dresdner Bank, Anlage 3 zum Schriftsatz vom 27. August 2012). Außerdem gilt § 45a EStG gar nicht für die Bescheinigung von Körperschaftsteuer, sondern für die Bescheinigung von deutscher Kapitalertragsteuer. Auslandsdividenden unterliegen der deutschen Kapitalertragsteuer nicht, sodass bei der Bescheinigung

von ausländischer Körperschaftsteuer zu ausländischen Dividenden die Beachtung des dafür unanwendbaren § 45a EStG a.F. nicht ernstlich verlangt werden kann.

#### **4. Leistungen, welche zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen**

Das Finanzamt vermisst außerdem die Angabe des Betrages der Leistungen, welche zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen (§ 44 Abs. 1 Nr. 2 KStG a.F.). Wir vermögen nicht nachzuvollziehen, wie das mit dem Eingeständnis S. 4 der Revisionserwiderung vereinbar ist, der Betrag der Kapitalerträge sei angegeben.

Außerdem ist dieser Betrag in der Rubrik „Bruttodividende“ angegeben. Für jeden Leser der Körperschaftsteuerbescheinigungen ist klar, dass mit „Bruttodividende“ der Betrag der Leistungen gemeint ist, welche zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen. Es gibt keine rechtliche Verpflichtung, in der Körperschaftsteuerbescheinigung die Zauberworte „Leistungen, welche zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigen“ zu verwenden. Auch die mehrfach erwähnte Körperschaftsteuerbescheinigung der Dresdner Bank benutzt diesen Wortlaut nicht, sondern kürzt ab mit

„Leist. m. anr. KSt“.

Sollte der Senat indes die Möglichkeit in Erwägung ziehen, die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen deswegen zu verwerfen, weil sie das Wörtchen „Bruttodividende“ verwenden anstatt „Leist. m. anr. KSt“, so handelt es sich um einen auf Hinweis reparablen Mangel. Die Rechtssache wäre dann an das Finanzgericht zurückzuverweisen mit der Auflage, den Klägern einen entsprechenden Hinweis zu erteilen, um ihnen Gelegenheit zu geben, diesem Mangel durch Vorlage geänderter Bescheinigungen abzuhelpfen.

## **5. Betrag der nach § 36 c Abs. 1 EStG a.F. vergüteten KSt**

Auf ausländische Kapitalgesellschaften ist § 36 c Abs. 1 EStG a.F. nicht anwendbar. Es hätte also allenfalls ein Null-Betrag bescheinigt werden können. Bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen wurde ausweislich des schon mehrfach erörterten Musters der Dresdner Bank nicht verlangt, dass eine Null-Bescheinigung für nach § 36 c Abs. 1 EStG a.F. nicht vergütete Körperschaftsteuer ausgestellt wurde. Nach Abschnitt 99 Abs. 3 Satz 9 KStRL 1996 ist bei inländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht zu beanstanden, wenn das Formular keine Textspalten für vergütete Körperschaftsteuer enthält. Dann verbietet es das gemeinschaftsrechtliche Äquivalenzprinzip, Derartiges von ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen zu verlangen.

Im Übrigen wäre auch dies ein auf Hinweis des Finanzgerichts Köln behebbarer Mangel.

## **6. Anrechenbare Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag**

Das Finanzamt vermisst weiter die Angabe der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags. Ausländische Dividenden unterlagen in den Streitjahren im Abzugswege aber weder dem deutschen Solidaritätszuschlag noch der deutschen Kapitalertragsteuer. Es gibt auch kein amtliches Muster für ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen, welche vorschreiben, dass die ausländische Quellensteuer in der Körperschaftsteuerbescheinigung angegeben werden muss. Das scheint schon deshalb überflüssig, weil dem Finanzamt unstreitig die Bescheinigungen über dänische und niederländische einbehaltene Quellensteuer mit der Einkommensteuererklärung vorgelegt worden sind. Auch gibt es kein amtliches Muster, welches die Angabe des niederländischen bzw. dänischen Finanzamtes verlangt, an welches die dänische oder niederländische Quellensteuer abgeführt worden ist.

BFH in diesem Punkt anderer Auffassung sein, so ist eine Vorlage an den EuGH erforderlich.

Außerdem würde es sich um einen auf Hinweis des Tatsachengerichts behebbaren Mangel handeln, sodass der Rechtsstreit an das Finanzgericht zurückzuverweisen wäre, um ihm Gelegenheit zu geben, die gebotenen Hinweise zu erteilen.

#### **8. Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 52 KStG a.F.**

Bei ausländischen Kapitalgesellschaften kommt ein Körperschaftsteuererhöhungsbetrag nach § 52 KStG a.F. nicht in Betracht. Die Auffassung des Finanzamtes, ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen müßten derartige Angaben enthalten, erscheint uns abwegig.

Nicht einmal inländische Körperschaftsteuerbescheinigungen enthalten derartige Angaben, wenn tatsächlich keine bescheinigende Körperschaftsteuererhöhung stattgefunden hat (s. erneut Körperschaftsteuerbescheinigung der Dresdner Bank, Anlage 3 zum Schriftsatz vom 27. August 2012). Nach Abschnitt 99 Abs. 3 Satz 9 KStRL 1996 ist nicht zu beanstanden, wenn das Formular keine Textspalten für den zu vergütenden Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrag enthält.

#### **D. Zum Argument der Fristsetzung**

Auf S. 11 ff. seiner Revisionserwiderung bemüht das beklagte Finanzamt sich erneut, den Klägern den Rechtsweg durch das Argument einer bereits abgelaufenen Frist abzuschneiden. Indes ist bisher keine Frist gesetzt. Nur eine gesetzte Frist kann ablaufen.

Ausweislich seines letzten Absatzes geht es dem beklagten Finanzamt allerdings anscheinend vor allem um die Schaffung eines Argumentes, die Vorlage weiterer

Dabei wird aber übersehen, dass die Vereinbarkeit der deutschen Rechtslage mit dem Gemeinschaftsrecht nicht dadurch hergestellt wird, dass im Einzelfall die deutschen gemeinschaftswidrigen Gesetze unangewendet bleiben. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist jeder Mitgliedstaat vielmehr gehalten, seine gemeinschaftswidrigen Gesetze zu ändern und an die geltende Rechtslage anzupassen (siehe das in Abschnitt C.II.3. schon zitierte EuGH-Urteil vom 16.10.1995, C-151/94, Rn. 18).

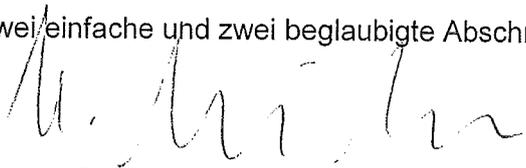
Die Voraussetzungen dieser Rechtsprechung liegen hier in überdeutlichem Maße vor. Die unveränderte Fortgeltung einer nationalen Regelung, die als solche mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ist, lässt selbst dann, wenn der fragliche Mitgliedstaat im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht handelt, Unklarheiten tatsächlicher Art bestehen, weil die betroffenen Normadressaten bezüglich der ihnen eröffneten Möglichkeiten, sich auf das Gemeinschaftsrecht zu berufen, in einem Zustand der Ungewissheit gelassen werden (so EuGH, Urte. v. 11.6.1991, C-307/89, Kommission ./i. Frankreich, Slg, 1991, I-2903, Rn. 13).

Im Fall der Anerkennung ausländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen handelt der Mitgliedstaat Deutschland, vertreten durch das FG Köln und die deutsche Finanzverwaltung, nicht „im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht“ i.S. der oben stehenden Definition des EuGH; denn wie vorstehend Abschnitt B dargelegt, verlangen sie von den Klägern und den Ausstellern der streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheinigungen, die Rechtsprechung des EuGH im Urteil vom 13.11.2012 - C-35/11 - zur Anrechenbarkeit indirekter Körperschaftsteuerbescheinigungen zu ignorieren. Wenn ein Mitgliedstaat sich erklärtermaßen weigert, das gemeinschaftswidrige nationale Recht unangewendet zu lassen, so besteht erst recht die Verpflichtung, dass er die gemeinschaftswidrigen Gesetze durch formelles Gesetz ändert. Nur formelle Gesetze haben „dieselbe rechtliche Wirkung wie die zu ändernden Bestimmungen“, wie der EuGH es in Rn. 18 seines vorzitierten Urteils vom 26.10.1995, C.151/94 fordert.

Darum ist Deutschland verpflichtet, das Körperschaftsteuergesetz zum körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren nachträglich so zu ändern, dass es gemeinschaftskonform ist. Dazu bedarf es der Änderungen, welche in Abschnitt B. dargestellt sind. Erst wenn das deutsche Gesetz an das Gemeinschaftsrecht angepasst ist, kann den Klägern, den zahlreichen ausschüttenden ausländischen Kapitalgesellschaften und den Kreditinstituten abverlangt werden, eindeutige und klare Nachweise zu erbringen, welche den deutschen Anforderungen nach der zweiten im EuGH-Urteil Meilicke II angebotenen Alternative genügen.

Vorher kann auch keine Frist zur Erbringung solcher Nachweise beginnen, geschweige denn ablaufen. Insoweit verweisen wir auf EuGH, Urt. v. 25. Juli 1991, Rs. C-208/90, - Emmott -, wonach ein Mitgliedstaat, der das Gemeinschaftsrecht nicht umsetzt, gehindert ist, sich gegenüber einer Klage, die ein Einzelner zum Schutz seiner Rechte erhoben hat, auf nationale Vorschriften über Klagefristen zu berufen. Was für die fehlende Umsetzung von Sekundärrecht gilt, muss erst recht für die gemeinschaftswidrig unterlassene Umsetzung von Primärrecht Anwendung finden.

Zwei einfache und zwei beglaubigte Abschriften anbei.



Dr. W. Meilicke  
Rechtsanwalt