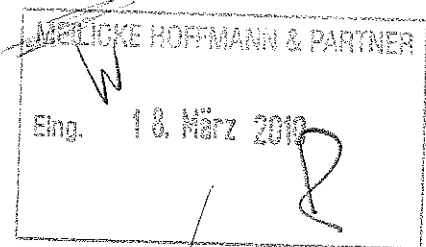




EUROPÄISCHE KOMMISSION



Brüssel, den 27. November 2009
JURM (2009) 3123

**AN DEN HERRN PRÄSIDENTEN
UND DIE DAMEN UND HERREN MITGLIEDER
DES GERICHTSHOFES DER EUROPÄISCHEN GEMEINSCHAFTEN**

SCHRIFTSATZ

gemäß Artikel 23 Absatz 2 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes

in der Rechtssache **C-262/09**

eingereicht von der **Kommission der Europäischen Gemeinschaften**,

Bevollmächtigte: Richard Lyal und Walter Mölls, beide Rechtsberater,
Zustellungsanschrift: Antonio Aresu, ebenfalls Rechtsberater, Gebäude BECH, rue A.
Weicker, 2721 Luxemburg,

wegen Vorabentscheidung

gemäß Artikel 234 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft,
beantragt vom Finanzgericht Köln (Deutschland), in der Rechtssache

Wienand Meilicke u.a.

gegen

Finanzamt Bonn-Innenstadt

über die Auslegung der Artikel 56 und 58 EG und bestimmter Verfahrensgrundsätze des
Gemeinschaftsrechts.

Inhaltsverzeichnis

1.	DIE INNERSTAATLICHEN VORSCHRIFTEN.....	3
1.1.	Das nationale Anrechnungsverfahren und die Körperschaftsteuerbescheinigung.....	3
1.2.	Die Vorschriften der Abgabenordnung zur Ermittlung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte und zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen	7
1.3.	Die Vorschriften der Abgabenordnung zur Bestandskraft von Steuerbescheiden und zu deren Änderung bei rückwirkenden Ereignissen	8
2.	GEMEINSCHAFTSRECHT	10
3.	SACHVERHALT UND AUSGANGSVORFAHREN	11
4.	DIE ERWÄGUNGEN DES FINANZGERICHTS KÖLN UND DIE VORLAGEFRAGE.....	12
4.1.	Die Erwägungen des Finanzgerichts Köln	12
4.1.1.	Grundsätzliches zum Umfang der anzurechnenden Summen (erste Frage).....	12
4.1.2.	Zum Erfordernis der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach den §§ 44 und 45 KStG (zweite Frage).....	15
4.1.3.	Zu der Möglichkeit, die Vorbelastung zu schätzen, und zu der Frage, ob auch mittelbare Belastungen zu berücksichtigen sind (dritte Frage)	16
4.1.4.	Zu den Problemen im Zusammenhang mit der rückwirkenden Kraft von Körperschaftsteuerbescheinigungen auf Grund von § 175 AO (vierte Frage).....	18
4.2.	Die Vorlagefragen	20
5.	RECHTLICHE WÜRDIGUNG	21
5.1.	Zur ersten Vorlagefrage.....	21
5.1.1.	Vorbemerkungen und Umformulierung der Vorlagefrage	21
5.1.2.	Beantwortung der umformulierten Vorlagefrage	22
5.2.	Zur zweiten Vorlagefrage	29
5.3.	Zur dritten Vorlagefrage.....	32
5.4.	Zur vierten Vorlagefrage	34
5.4.1.	Zu Teil b) der vierten Frage.....	35
5.4.2.	Zu Teil a) der vierten Frage	36
6.	ENTSCHEIDUNGSVORSCHLAG.....	38

1. Diese Rechtssache betrifft innerstaatliche Regelungen mit dem Ziel, auf Seiten von Anteilseignern die so genannte wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Dividenden zu vermeiden. In Deutschland wurde dies in den Streitjahren dadurch gewährleistet, dass ein Betrag in Höhe der auf die Gesellschaft angewandten Ausschüttungsbelastung, nämlich 30% der Bruttodividende, auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet wurde. Das Urteil *Meilicke I* vom 6. März 2007¹ hat den Grundsatz bekräftigt, dass ein Mitgliedstaat, der eine Anrechnung von Körperschaftsteuer im Falle einer Ausschüttung durch inländische Gesellschaften vorsieht, dies auch im Falle einer Ausschüttung durch Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten tun muss. Die Parteien des Verfahrens, welches zu jenem Urteil geführt hat, streiten nunmehr um dessen korrekte Umsetzung. In diesem Zusammenhang möchte das Finanzgericht Köln wissen, in Höhe welchen Anteils an der ausländischen Bruttodividende die Anrechnung beansprucht werden kann; ob der betroffene Mitgliedstaat verlangen kann, dass die behauptete Vorbelastung mit Hilfe einer Körperschaftsteuerbescheinigung belegt wird, die den innerstaatlichen Vorschriften entspricht; und ob der Anrechnungsbetrag geschätzt werden muss, wenn keine solche Bescheinigung vorgelegt wird und die Vorbelastung nicht feststellbar ist. Ferner fragt das Finanzgericht nach der Rechtmäßigkeit von Vorschriften, die im Falle von bestandskräftigen Einkommensteuerbescheiden die rückwirkende Anrechnung der Körperschaftsteuervorbelastung unmöglich machen.

1. DIE INNERSTAATLICHEN VORSCHRIFTEN

1.1. Das nationale Anrechnungsverfahren und die Körperschaftsteuerbescheinigung

2. Die Grundzüge des so genannten "Körperschaftsteuervollanrechnungsverfahrens" (im Folgenden auch kurz "nationales Anrechnungsverfahren"), welches in den Streitjahren 1995 bis 1997 in Deutschland anwendbar war, werden in Randnrn. 6 bis 8 des Urteils in der Rechtssache *Meilicke I* dargelegt. Hierauf darf zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen werden.
3. Manche Fragen des Finanzgerichts hängen allerdings mit damals noch nicht relevanten Details der Regelung zusammen.

¹ Urteil vom 6. März 2007, *Meilicke u.a.*, C-292/04, Slg. 2007, I-1835.

4. Die meisten dieser Details sind dem Gerichtshof aber aus der Rechtssache *Burda*² bekannt. Die einschlägigen Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (im Folgenden KStG) sind in den Randnrn. 9 bis 17 jenes Urteils auszugsweise zitiert, einige von ihnen auch im Vorlagebeschluss. Diese Zitate betreffen zwar das so genannte "KStG 1996", welches erstmals für das Steuerjahr 1996 galt, und damit nur für die letzten beiden Streitjahre des vorliegenden Falles (1996, 1997). Jedoch hatten die zitierten Vorschriften des Gesetzes denselben Wortlaut schon im ersten Streitjahr (1995), nämlich auf Grund des KStG 1991³ in der Fassung des Gesetzes vom 13. September 1993.⁴
5. Außerdem ist es erforderlich, die – dem Gerichtshof im Prinzip bekannten⁵ – Bestimmungen des § 36 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) noch etwas ausführlicher zu zitieren, einschließlich der Elemente betreffend die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung. Die für den vorliegenden Fall relevanten Passagen der Vorschrift lauten wie folgt:

(2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

...

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

...;

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

² Urteil vom 26. Juni 2008, *Burda*, C-284/06, Slg. 2008, I-4571.

³ Körperschaftsteuergesetz vom 11. März 1991, Bundesgesetzblatt 1991, Teil I, Seite 638.

⁴ Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz), Bundesgesetzblatt 1993, Teil I, Seite 1569.

⁵ Siehe Urteil *Meilicke I*, Randnr. 8; Urteil *Burda*, Randnr. 22; siehe auch Seiten 41 und 48 des Vorlagebeschlusses.

6. Die §§ 27 ff. KStG in Verbindung mit § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG sollen erreichen, dass die Ausschüttung von nicht belastetem Eigenkapital eine Anrechnung der Vorbelastung auf Seiten des Anteilseigners ausschließt und dass jede eventuell gewährte Anrechnung der Vorbelastung der ausgeschütteten Dividende entspricht.
7. Zu diesem Zweck legt § 28 Absatz 3 KStG⁶ die Reihenfolge fest, in der die in § 30 KStG⁷ aufgeführten Kategorien an Eigenkapital als verwendet gelten; diese Reihenfolge ist eine absteigende, d.h. es wird mit dem Eigenkapital begonnen, welches mit einem Satz von 45% und damit am höchsten belastet ist (EK 45), am Ende steht die Verwendung unbelasteten Eigenkapitals (EK 0).
8. Die Entsprechung zwischen dem festen Anrechnungsbetrag in Höhe von 3/7 der Bruttodividende einerseits und deren Vorbelastung soll durch Anpassung der letzteren gewährleistet werden. Zu diesem Zweck wird nach § 27 Absatz 1 KStG die so genannte „Ausschüttungsbelastung“ hergestellt, nämlich durch Erhöhung oder durch Minderung der bereits erhobenen Körperschaftsteuer, so dass genau ein Wert von 30% der Bruttodividende erreicht wird.⁸ Zu demselben Zweck erlaubt § 28 Absatz 4 KStG⁹ nachträgliche Korrekturen für den Fall, dass man im Zeitpunkt der Ausschüttung von bestimmten Summen vorbelasteten Eigenkapitals ausgegangen ist, diese Hypothese sich jedoch nachträglich als unzutreffend herausstellt.¹⁰ Für manche Teilbeträge ordnet § 40 KStG¹¹ ausnahmsweise an, dass keine Ausschüttungsbelastung hergestellt wird.

⁶ Siehe den Wortlaut des § 28 Absatz 3 KStG, Randnr. 11 des Urteils *Burda*.

⁷ Siehe den Wortlaut des § 30 KStG, Seiten 41/42 des Vorlagebeschlusses; siehe auch das Urteil *Burda*, Randnr. 13.

⁸ Siehe den Wortlaut des § 27 Absatz 1 KStG, Randnr. 10 des Urteils *Burda*.

⁹ Siehe den Wortlaut des § 28 Absatz 4 KStG, Randnr. 11 des Urteils *Burda*.

¹⁰ So etwa dann, wenn Verluste späterer Jahre „zurückgetragen“ werden und Körperschaftsteuer folglich erstattet wird.

¹¹ Siehe den Wortlaut des § 40 Nrn. 1 und 2 KStG, Randnr. 16 des Urteils *Burda*.

9. An Hand der Körperschaftsteuerbescheinigung nach § 44 KStG¹², welche die unbeschränkt steuerpflichtige ausschüttende Körperschaft zu erstellen hat, kann die Finanzverwaltung feststellen, inwieweit die Anrechnung – in Höhe des festen Wertes von 3/7 der Dividende gemäß § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG – tatsächlich gerechtfertigt ist. In dieser Bescheinigung bezeichnet die Körperschaft nämlich unter anderem „den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren Körperschaftsteuer“.¹³ Außerdem gibt sie die Beträge an, bei denen nach § 40 Nr. 1 und 2 KStG die Ausschüttungsbelastung nicht hergestellt wird.¹⁴
10. Die Bescheinigung ist "nach amtlich vorgeschriebenem Muster" zu erstellen (§ 44 Absatz 1 Satz 1 KStG). Ist die Ausschüttung von der Vorlage eines Dividendenscheins abhängig und wird sie durch ein inländisches Kreditinstitut erbracht, so hat das Institut diese Bescheinigung zu erteilen (§ 45 Absatz 1 KStG)¹⁵.
11. Der deutsche Gesetzgeber geht davon aus, dass die Übereinstimmung zwischen dem Anspruch auf Anrechnung und der Vorbelastung angesichts der vorstehenden Regelungen im Prinzip gewährleistet ist. Nach seiner Ansicht ist es daher nicht erforderlich, *im Stadium der Festsetzung der Einkommensteuer auf Seiten des Anteilseigners* mehr zu tun, als die Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ 44 f. KStG auszuwerten. Daher heißt es in § 36 Absatz 2 Nr. 3 KStG: „Die Anrechnung erfolgt unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer.“¹⁶

¹² Siehe den Wortlaut des § 44 Absatz 1 Satz 1 KStG, Randnr. 17 des Urteils *Burda*; siehe auch Seiten 48,48 des Vorlagebeschlusses.

¹³ Siehe § 44 Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 KStG.

¹⁴ Siehe § 44 Absatz 1 Satz 1 Nr. 4 KStG in Verbindung mit § 40 Nrn. 1 und 2 sowie § 30 Absatz 2 Nrn. 1 und 4 KStG.

¹⁵ Siehe den Wortlaut des § 45 Absatz 1 KStG, Seite 49 des Vorlagebeschlusses.

¹⁶ Zu der genannten Funktion der Klausel, siehe Bundestags-Drucksache 7/1470 vom 9. Januar 1974, Seite 378.

1.2. Die Vorschriften der Abgabenordnung zur Ermittlung steuerrechtlich relevanter Sachverhalte und zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

12. Die Abgabenordnung¹⁷ (im Folgenden: AO) enthält unter Anderem allgemeine Vorschriften über Besteuerungsgrundsätze und Beweismittel. In diesem Zusammenhang bestimmt § 88 AO, betreffend den „Untersuchungsgrundsatz“, in seinen Absätzen 1 und 2 Folgendes:

(1) Die Finanzbehörde ermittelt den Sachverhalt von Amts wegen. Sie bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen; an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten ist sie nicht gebunden. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

(2) Die Finanzbehörde hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen.

13. Die „Mitwirkungspflichten der Beteiligten“ sind in § 90 AO geregelt, dessen Absätze 1 und 2 folgende Bestimmungen enthalten:

(1) Die Beteiligten sind zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts verpflichtet. Sie kommen der Mitwirkungspflicht insbesondere dadurch nach, dass sie die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen und die ihnen bekannten Beweismittel angeben. Der Umfang dieser Pflichten richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

(2) Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, so haben die Beteiligten diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. ... Ein Beteiligter kann sich nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

14. § 92 AO ist mit dem Titel „Beweismittel“ überschrieben und lautet wie folgt:

Die Finanzbehörde bedient sich der Beweismittel, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ermittlung des Sachverhalts für erforderlich hält. Sie kann insbesondere

1. Auskünfte jeder Art von den Beteiligten und anderen Personen einholen,

2. Sachverständige zuziehen,

¹⁷ Gesetz vom 16. März 1976 (Bundesgesetzblatt 1976, Teil I, Seite 613, berichtigt Bundesgesetzblatt 1977, Teil I, Seite 269), in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (Bundesgesetzblatt 2002, Teil I, Seite 3866; berichtigt Bundesgesetzblatt 2003, Teil I, Seite 61), mit späteren Änderungen.

3. Urkunden und Akten beiziehen,

4. den Augenschein einnehmen.

15. In den allgemeinen Vorschriften der AO über die Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen findet sich § 162 über deren "Schätzung". Seine Absätze 1 und 2 enthalten folgende Bestimmungen:

(1) Soweit die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 verletzt. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 zugrunde gelegt werden oder wenn tatsächliche Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben zu steuerpflichtigen Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen bestehen und der Steuerpflichtige die Zustimmung nach § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 nicht erteilt. ...

1.3. Die Vorschriften der Abgabenordnung zur Bestandskraft von Steuerbescheiden und zu deren Änderung bei rückwirkenden Ereignissen

16. Die AO enthält verschiedene Bestimmungen zur Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden. Sie sollen Eingriffe in die Bestandskraft solcher Bescheide eingrenzen und stellen daher im Allgemeinen strenge Voraussetzungen auf. Wenn der Bescheid nicht vorläufig oder unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergangen ist, ist eine Aufhebung oder Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen im Prinzip nur möglich, wenn dieser seinen entsprechenden Wunsch vor Ablauf der Einspruchsfrist geäußert hat, oder wenn nachträglich neue Tatsache oder Beweismittel bekannt werden (§§ 164, 172 und 173 AO).

17. Eine Sonderregel hierzu enthält § 175 AO:

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

1. ...

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

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

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

18. Die Bedeutung der in § 175 Absatz 1 Satz 2 genannten "Festsetzungsfrist" ergibt sich aus § 169 AO. Danach ist eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Ein "rückwirkendes Ereignis" im Sinne von § 175 AO verschiebt also den Beginn dieser Frist.

19. Der soeben zitierte zweite Satz des § 175 Absatz 2 wurde angefügt durch Gesetz vom 9. Dezember 2004.¹⁸

20. Dasselbe Gesetz grenzte auch den zeitlichen und sachlichen Anwendungsbereich dieses Satzes ein. Hierzu wurde in Artikel 97 § 9 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung¹⁹ im Folgenden (EAO) ein neuer Absatz 3 eingefügt, der folgenden Wortlaut hat:

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

21. Nach der Begründung des Gesetzesentwurfes²⁰ soll § 175 Absatz 2 Satz 2 AO dafür sorgen, dass die Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung in allen Fällen dieselben Wirkungen habe. Dies sei angesichts der bestehenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes²¹ nicht gewährleistet. Nach dieser Rechtsprechung stellt diese Erteilung bzw. Vorlage ein "rückwirkendes Ereignis" im

¹⁸ Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz), Bundesgesetzblatt 2004, Teil I, Seite 3310.

¹⁹ Gesetz vom 14. Dezember 1976 (Bundesgesetzblatt 1976, Teil I, Seite 3341; berichtigt in Bundesgesetzblatt 1977, Teil I, Seite 667), mit späteren Änderungen.

²⁰ Siehe Bundestags-Drucksache 15/4050 vom 27.10.2004, Seite 61.

²¹ Siehe u.a. Urteil des Bundesfinanzhofes vom 6. März 2003, XI R 13/02, Bundessteuerblatt 2003, Teil II, Seite 554.

Sinne des § 175 AO dar, wenn die Vorlage des Dokuments zu den Voraussetzungen der einschlägigen Steuerregel gehört; in diesem Fall kann sie zeitlich unbeschränkt berücksichtigt werden. In allen anderen Fällen gilt sie lediglich als Beweismittel, so dass das Dokument bei nachträglicher Vorlage nur unter den normalen, strengen Voraussetzungen berücksichtigt werden könne. Letztere Voraussetzungen sollten nun aber allgemein anwendbar sein, unabhängig von den rechtstechnischen Unterschieden zwischen den beiden Kategorien von Bescheinigungen oder Bestätigungen. Diese normalen Voraussetzungen entsprächen einer *"sachgerechte[n] Balance zwischen den rechtsstaatlichen Prinzipien von Rechtssicherheit und Rechtsfrieden einerseits und dem Prinzip der Einzelfallgerechtigkeit andererseits"*.²²

22. Zu dem vorgeschlagenen neuen Absatz 3 des Artikel 97 § 9 EGAO enthält derselbe Gesetzesentwurf folgende Erklärung:

*"Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung der Änderung des § 175 Abs. 2 AO in Artikel 8 dieses Gesetzes. Satz 2 stellt sicher, dass insbesondere bei der nachträglichen Feststellung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Rahmen einer Außenprüfung bei einer Kapitalgesellschaft beim Anteilseigner keine unbilligen Ergebnisse eintreten."*²³

2. GEMEINSCHAFTSRECHT

23. Artikel 56 Absatz 1 EG (Artikel 73b Absatz 1 EG-Vertrag) lautet:

Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten."

24. Nach Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe a EG (Artikel 73d Absatz 1 Buchstabe a EG-Vertrag) berührt Artikel 56

... nicht das Recht der Mitgliedstaaten, ... die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln.

25. Artikel 58 Absatz 3 EG (Artikel 73d Absatz 3 EG-Vertrag) lautet:

²² Siehe Fußnote 20.

²³ Siehe Fußnote 20.

Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen.

3. SACHVERHALT UND AUSGANGSVERFAHREN

26. Wie in der Rechtssache *Meilicke I* geht es um die Anrechnung der auf ausländischen Dividenden ruhenden Vorbelastung zu Gunsten von Dr. Heinz Meilicke, dessen Erben die entsprechenden Ansprüche geltend machen. Diese Erben hatten beim Finanzamt eine Steuergutschrift in Höhe von 3/7 der Dividenden beantragt, welche von Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden und Dänemark ausgeschüttet worden waren. Gegen die Zurückweisung des Antrags wandten sich die Kläger an das Finanzgericht Köln, welches das Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache *Meilicke I* vorgelegt hat.²⁴

27. Noch während diese Rechtssache anhängig war erweiterten die Kläger ihren Antrag beim Finanzgericht auf Anrechnungsbeträge für Dividenden weiterer Gesellschaften, mit Sitz in anderen Ländern. Nach dem Vorlagebeschluss geht es um "[Anrechnungsbeträge für] Dividenden aus Norwegen, Kanada, Neuseeland, Schweiz, USA Federal Income Tax, USA State Income Tax, EK 01 Ausschüttung der FAG Kugelfischer AG und EK 01 Dividenden der Continental AG"²⁵

28. Am 6. März 2007 erging das Urteil *Meilicke I*, in dem der Gerichtshof wie folgt für Recht erkannt hat:

Die Art. 56 EG und 58 EG sind dahin auszulegen, dass sie einer Steuerregelung entgegenstehen, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner dann in den Genuss einer Steuergutschrift kommt, die nach Maßgabe des für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes berechnet wird, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben Mitgliedstaat hat, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.

²⁴ Siehe das Urteil *Meilicke I*, Randnr. 9 bis 13.

²⁵ Seite 6 des Vorlagebeschlusses.

29. Im Anschluss an dieses Urteil haben die Kläger ihre Anträge erneut erweitert, nämlich um "[Körperschaftsteuern auf] Dividenden aus Frankreich, Großbritannien, Australien und Südafrika".²⁶
30. Sämtliche Anträge erstrecken sich auf die Erstattung der angerechneten Beträge sowie auf die Zahlung von Zinsen.

4. DIE ERWÄGUNGEN DES FINANZGERICHTS KÖLN UND DIE VORLAGEFRAGE

4.1. Die Erwägungen des Finanzgerichts Köln

31. Die Vorlagefragen betreffen wie gesagt die praktische Umsetzung des im Urteil *Meilicke I* bekräftigten Prinzips. Zu jeder der aufgeworfenen Themen stellt das Gericht ausführliche Überlegungen an, die wie folgt zusammengefasst werden können.

4.1.1. Grundsätzliches zum Umfang der anzurechnenden Summen (erste Frage)

32. Hierzu wirft das Finanzgericht nacheinander zwei unterschiedliche Aspekte auf: einerseits die von ihm wahrgenommenen Schwierigkeiten der Ermittlung der ausländischen Vorbelastung, andererseits die Tatsache, dass diese Vorbelastung auf Grund der Steuersätze anderer Mitgliedstaaten höher sein kann als jene, die sich bei Ausschüttung durch eine inländische Gesellschaft ergäbe.

Schwierigkeiten der Ermittlung der ausländischen Vorbelastung

33. Das Finanzgericht führt aus, nach dem Effektivitätsgrundsatz dürfe die Ausübung der Rechte aus dem Gemeinschaftsrecht nicht praktisch unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert werden; nach dem Prinzip der praktischen Wirksamkeit (*effet utile*) müssten die Mitgliedstaaten dem Gemeinschaftsrecht die größtmögliche Wirksamkeit verschaffen. Angesichts dieser Grundsätze sei zweifelhaft, wie die anzurechnenden Summen zu berechnen seien.
34. Übertrage man § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG auf Ausschüttungen aus anderen Mitgliedstaaten, so müsste die ausländische Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der

²⁶ Seiten 6 und 7 des Vorlagebeschlusses.

Dividenden angerechnet werden, wenn nur feststeht, dass es bei diesen Dividenden nicht an einer Vorbelastung fehlt.

35. Dies scheine jedoch nicht den Ausführungen des Gerichtshofes in den Rechtssachen *Meilicke I* und *Manninen*²⁷ zu entsprechen. Nach diesen Urteilen sei anscheinend die effektiv im Ausland gezahlte Steuer anzurechnen „und nicht eine anhand der ausländischen Bemessungsgrundlage sowie des dort geltenden Steuersatzes typisierend ermittelte Körperschaftsteuer“. Diese Auslegung entspreche auch dem Aufbau des nationalen Anrechnungssystems.
36. Es sei jedoch zu bedenken, dass es faktisch unmöglich oder zumindest unzumutbar sein dürfte, die tatsächliche Vorbelastung einer ausländischen Dividende festzustellen. Eine Kapitalgesellschaft, vor allem wenn sie einem Konzern angehöre, wie dies hier teilweise der Fall sei, weise neben regulär versteuerten auch ermäßigt besteuerte oder steuerbefreite Gewinne auf. Andere Rechtsordnungen sähen aber anscheinend keine Pflicht der Kapitalgesellschaften vor, eine Eigenkapitalgliederung nach den Kriterien des § 30 KStG zu erstellen. Insbesondere gelte dies für Gesellschaften niederländischen und dänischen Rechts, da in diesen Ländern ein klassisches System der Doppelbelastung gegolten habe. Dann aber bedürfte es, um die tatsächliche Vorbelastung der Gewinnausschüttungen festzustellen, im Zweifel einer "Schatten-Eigenkapitalgliederung". Diese könnte nur mit unzumutbarem Aufwand erstellt werden und auch nur dann, wenn die betroffenen Gesellschaften entsprechende Geschäftsunterlagen herausgeben würden. Diese Unterlagen hätten sie im Falle weit zurückliegender Streitjahre möglicherweise bereits vernichtet. Jedenfalls sei nicht davon auszugehen, dass sie sie zur Verfügung stellen würden. Deutsche Anleger wie im vorliegenden Fall hätten ihnen gegenüber auch keinen entsprechenden Herausgabeanspruch.
37. Bei Bewertung dieser Umstände sei auch zu berücksichtigen, dass im Falle inländischer Dividenden die Anrechnung unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer erfolge.

²⁷ Urteil vom 7. September 2004, *Manninen*, C-319/02, Slg. 2004, I-7477.

38. Für die in der Literatur ins Auge gefassten Methoden einer pauschalen Anrechnung, nämlich entsprechend dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz des Sitzlandes der betroffenen Gesellschaft oder in Höhe eines Anteils von 3/7 der ausgeschütteten Dividende gebe es keine gesetzliche Grundlage, zumal wenn der Gerichtshof § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG als einzige Grundlage der Berechnung für rechtswidrig erkläre. Zudem sei zweifelhaft, ob sich aus der Kapitalverkehrsfreiheit und dem Effektivitätsgrundsatz unmittelbar ergebe, welcher der pauschalen Methoden der Vorzug zu geben sei. Möglicherweise berühre die Festlegung einer solchen Methode auch den Entscheidungsspielraum des nationalen Gesetzgebers, der hier jedoch untätig geblieben sei und es auch wohl bleiben werde.

Zu dem Umstand, dass die Vorbelastung von Dividenden ausländischer Gesellschaften höher sein kann als jene, die sich bei Ausschüttung durch eine inländische Gesellschaft ergäbe

39. In den Niederlanden habe der Körperschaftsteuersatz in den Streitjahren zwischen 35 und 40 % gelegen, in Dänemark bei 34 %, so dass die Vorbelastung der Dividenden über 30 % gelegen haben dürfte. Begrenze man nun die Anrechnung auf den letztgenannten Wert (d.h. auf 3/7 der ausgeschütteten Dividende), so bliebe eine "Rest-Körperschaftsteuerbelastung" bestehen, anders als bei Dividenden inländischer Gesellschaften. Es sei zweifelhaft, ob dies mit der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar sei.
40. Gegen eine derartige Begrenzung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer könne auch die Kohärenz des Steuersystems sprechen. Diese Kohärenz sei gewährleistet, wenn der Zusammenhang zwischen der dem Aktionär gewährten Steuervergünstigung und der geschuldeten Körperschaftsteuer aufrechterhalten werde.²⁸ Da Vor- und Nachteil bei verschiedenen Steuerpflichtigen einträten, könne man argumentieren, es sei nicht erforderlich, das deutsche Körperschaftsteuersubstrat zu sichern²⁹. Von diesem Standpunkt aus seien etwaige Erstattungen an den Anteilseigner als systembedingt hinzunehmen.

²⁸ Das Finanzgericht verweist hier auf das Urteil *Meilicke I*, Randnr. 29

²⁹ Das Finanzgericht verweist hier auf das Urteil vom 6. Juni 2000, *Verkooijen*, C-35/98, Slg. 2000, I-4071, Randnrn. 56 ff.

41. Allerdings sei zu beachten, dass selbst im Falle einer solchen Beschränkung auf 3/7 der ausgeschütteten Dividende immer noch ein Anrechnungsbetrag gewährt werde, der mit dem bei inländischen Dividenden angerechneten Betrag übereinstimme. Für den Schluss, dass eine solche Beschränkung akzeptabel sei, könnte die Überlegung sprechen, dass die Grundfreiheiten eine Schlechterbehandlung grenzüberschreitender Sachverhalte gegenüber rein inländischen Sachverhalten verbieten, eine Besserstellung der ersteren jedoch nicht geböten. Es führe möglicherweise zu weit, die Anrechnung einer höheren ausländischen Steuer zu fordern mit der Begründung, Investoren seien nicht geneigt, in Ländern mit vergleichsweise höherem Steuersatz zu investieren. Wenn steuerliche Belastungen, die aus der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten resultierten, hinzunehmen seien³⁰, so gelte dies womöglich auch für steuerliche Mehrbelastungen, die allein aufgrund eines höheren ausländischen Steuersatzes in einem anderen Mitgliedstaat entstehen.

4.1.2. Zum Erfordernis der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach den §§ 44 und 45 KStG (zweite Frage)

42. Das Finanzgericht zweifelt, ob dieses Erfordernis mit der Kapitalverkehrsfreiheit, dem Effektivitätsgrundsatz und dem Grundsatz der praktischen Wirksamkeit vereinbar ist.
43. Von besonderer Bedeutung sei dabei, dass die Körperschaftsteuerbescheinigung u.a. den Betrag der anrechenbaren Körperschaftsteuer sowie die Zusammensetzung der Leistung nach den unterschiedlichen Teilen des verwendbaren Eigenkapitals enthalten muss. Die "Steuerbescheinigungen" zweier Banken in Dänemark bzw. den Niederlanden würden diesen Anforderungen nicht gerecht, da sie keine Angaben zu der Höhe der Leistung enthalten, für die jeweils der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 bzw. Nr. 4 KStG als verwendet gilt.
44. In der Regel dürfte es nun aber tatsächlich unmöglich sein, von der ausländischen Körperschaft eine Bescheinigung zu bekommen, die diesen Kriterien entspricht. Den Klägern sei dies trotz entsprechender Bemühungen in keinem Fall gelungen. Tatsächlich bestehe kein zivilrechtlicher Anspruch auf Erteilung irgendeiner

³⁰ Das Finanzgericht verweist auf das Urteil vom 12. Mai 1998, *Gilly*, C-336/96, Slg. 1998, I-2793 Randnrn. 30 ff..

Bescheinigung. Jedenfalls seien Auskünfte über die einzelnen bei der Ausschüttung als verwendet geltenden Teilbeträge von ausländischen Gesellschaften nicht zu erhalten, da diese keine Gliederungsrechnung nach den Kriterien des § 30 KStG führten.

45. Würde man auf der Vorlage einer Bescheinigung gemäß diesen Kriterien bestehen, wie dies die Finanzverwaltung tue, so würde die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer faktisch verweigert und damit die Ausübung eines vom Gemeinschaftsrecht eingeräumten Rechts praktisch unmöglich gemacht, im Widerspruch zu Artikel 56 EG und den genannten Grundsätzen. Der Standpunkt der Finanzverwaltung stütze sich allein auf formale Gesichtspunkte, sei aber in der Sache nicht gerechtfertigt.
46. Viele Stimmen der deutschen Fachliteratur teilten die Zweifel des Gerichts und schlugen alternative Wege zum Beleg der Vorbelastung vor.³¹ Der in der Literatur ebenfalls vertretenen abweichenden Ansicht sei entgegen zu halten, dass die Vorlage einer Bescheinigung nach den Kriterien des KStG aus den genannten Gründen keine "von allen erfüllbare" Voraussetzung darstelle.

4.1.3. Zu der Möglichkeit, die Vorbelastung zu schätzen, und zu der Frage, ob auch mittelbare Belastungen zu berücksichtigen sind (dritte Frage)

47. Gehe man davon aus, dass § 36 EStG mit Gemeinschaftsrecht unvereinbar sei, weil die betroffenen Dividendenempfänger den Nachweis der Vorbelastung auf Dividenden aus dem Ausland nicht erbringen und auch keine §§ 44 f. KStG entsprechende Körperschaftsteuerbescheinigung vorlegen könnten, so entfalle diese Vorschrift insgesamt als Rechtsgrundlage der Anrechnung (es entfielen nicht nur einzelne Voraussetzungen dieser Vorschrift).

³¹ Vorlage entsprechender Steuerbescheide und Zahlungsnachweise; Rückrechnung auf Grund des Dividendenbetrages und des Körperschaftsteuersatzes des jeweiligen Landes. Falls der Steuerpflichtige die Beweismittel nicht beschaffen könne, werde zum Teil auch von einer Pflicht der Finanzbehörde ausgegangen, von den Möglichkeiten der Amtshilfe Gebrauch zu machen.

48. Allerdings könnten Schwierigkeiten bei der Feststellung der tatsächlich entrichteten Steuer Hemmnisse des freien Kapitalverkehrs nicht rechtfertigen.³²
49. Daher frage sich, wie das Postulat der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer umzusetzen sei. Es gebe verschiedene Möglichkeiten, die Höhe der anzurechnenden Körperschaftsteuer und die Anforderungen an eine Körperschaftsteuerbescheinigung zu bestimmen, Gesichtspunkte, die in den Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers fallen könnten. Dieser sei hier aber untätig geblieben und werde es wohl auch bleiben, da das nationale Anrechnungsverfahren inzwischen durch eine andere Regelung ersetzt worden sei.
50. Unter diesen Umständen könnte die zutreffende Vorgehensweise womöglich aus dem Gemeinschaftsrecht selbst hergeleitet werden. Das Finanzgericht denkt dabei an eine einzelfallbezogene Schätzung der Höhe der Körperschaftsteuerbelastung, die dem Erfordernis der Anrechnung der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer möglicherweise am besten gerecht werden könnte. Es verkennt nicht, dass eine derartige Schätzung grob ausfallen müsste, da die ausländische Körperschaftsteuer nicht genau feststellbar sei.
51. In diesem Zusammenhang stelle sich auch die Frage, ob das Gemeinschaftsrecht die Berücksichtigung mittelbarer Körperschaftsteuervorbelastungen gebiete. Diese Frage sei entscheidungserheblich, da der Rechtsvorgänger der Kläger Dividenden u.a. von Kapitalgesellschaften bezogen habe, die einem Konzern angehören. Diese Gesellschaften bezögen von ihren Tochtergesellschaften vorbelastete Gewinnausschüttungen, die sie dann ggf. ihrerseits ausschütteten. In Ermangelung einer Gliederungsrechnung nach § 30 KStG dürfte es faktisch unmöglich sein, solche Vorbelastungen in ihrer tatsächlichen Höhe festzustellen. Auch hinsichtlich dieser Vorbelastungen sei also zu fragen, ob sie im Wege einer Schätzung zu berücksichtigen seien.

³² Das Finanzgericht verweist hierzu auf das Urteil vom 7. September 2004, *Manninen*, C-319/02, Slg. 2004, I-7477, Randnr. 54.

4.1.4. *Zu den Problemen im Zusammenhang mit der rückwirkenden Kraft von Körperschaftsteuerbescheinigungen auf Grund von § 175 AO (vierte Frage)*

52. Für das Streitjahr 1997 stelle sich die Frage, inwieweit eine rückwirkende Berichtigung des Steuerbescheides auf Grund von § 175 AO möglich sei. Diese Frage sei relevant, weil das Körperschaftsteuerguthaben im Falle inländischer Dividenden zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehöre und damit zu versteuern sei (§ 20 Absatz 1 Nr. 3 EStG), was aus Gründen der Gleichbehandlung auch für ausländische Dividenden zu gelten habe. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheides auf Grund anderer Bestimmungen als § 175 AO komme nicht in Betracht.³³
53. In der Sache stellten sich unterschiedliche Probleme je nach der Antwort auf die zweite Vorlagefrage, d.h. je nachdem, ob der Gerichtshof im Falle ausländischer Dividenden das Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ 44 f. KStG als mit Gemeinschaftsrecht vereinbar ansieht oder nicht.

Probleme für den Fall, dass der Gerichtshof das Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung als mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ansieht

54. Für diesen Fall bestünden zwar keine Bedenken gegen § 175 AO an sich, genauer gegen dessen neuen Absatz 2 Satz 2, wonach die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung nicht als rückwirkendes Ereignis gelte. Dagegen müsse Artikel 97 § 9 Absatz 3 EGAO untersucht werden, wonach diese Regelung ab dem 28. Oktober 2004 ohne Übergangsfrist gelte. Auf Grund dieser Bestimmung erscheine die Geltendmachung des hier in Rede stehenden Erstattungsanspruchs praktisch unmöglich.
55. Zwar sei nach der Rechtsprechung eine rückwirkende Verkürzung von Ausschlussfristen grundsätzlich nicht unzulässig, jedoch müsse sie mit einer Übergangsregelung verbunden sein. Diese müsse eine Frist einräumen, welche ausreiche, um nach Erlass der Regelung ohne Überstürzung die Erstattungsansprüche

³³ Anders als in den Jahren vor 1996 könne die Anrechnung nicht mehr getrennt von der Versteuerung des Anrechnungsguthabens erfolgen, so dass sie in jedem Fall einen Eingriff in den Steuerbescheid voraussetze. Hierfür aber böten §§ 172 und 173 AO keine Grundlage: Es liege keine neue Tatsache im Sinne des § 173 AO vor; § 172 AO als eine Norm, die der Verwaltung ein Ermessen einräume, trete zurück hinter § 175 AO, der einen unbedingten Anspruch verleihe.

geltend zu machen, die er unter der alten Regelung hätte geltend machen können³⁴, wobei eine sechsmonatige Frist bereits angemessen sein könne.³⁵ Nach Ansicht des Finanzgerichts müssen diese Erwägungen gleichermaßen für die Aufhebung einer Anlaufhemmung - wie im Streitfall - gelten, da auch hier der Steuerpflichtige der Möglichkeit zur Geltendmachung eines Erstattungsanspruchs beraubt werde. Artikel 97 § 9 Absatz 3 EGAO enthalte nun aber keine Übergangsregelung und entspreche den genannten Grundsätzen daher nicht.

56. Die vorgenannten Grundsätze gälten wohl selbst dann, wenn eine Fristverkürzung nicht nur Ansprüche aus Gemeinschaftsrecht betrifft, sondern auch solche aus innerstaatlichem Recht.
57. Sei eine Übergangsfrist erforderlich, so sei es angebracht, diese auf über sechs Monate zu bemessen. Denn das eventuelle Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung habe Zweifeln unterlegen, und die Erlangung einer solchen Bescheinigung sei mit erheblichen, ja unüberwindbaren praktischen Problemen verbunden. Auch sei fraglich, ob die Übergangsfrist überhaupt zu laufen beginnen könne, bevor die genannten Zweifel nicht geklärt seien.

Probleme für den Fall, dass der Gerichtshof das Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung als mit dem Gemeinschaftsrecht unvereinbar ansieht

58. In diesem Fall müsse die Rechtmäßigkeit von 175 Absatz 1 Nr. 2 AO an sich überprüft werden, genauer der Umstand, dass bei ausländischen Dividenden mangels einer solchen Bescheinigung eine rückwirkende Berichtigung nicht möglich sei, anders als bei inländischen Dividenden. Dies stelle womöglich einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit und die Grundsätze der Effektivität und der praktischen Wirksamkeit dar.

³⁴ Das Finanzgericht verweist hier auf folgende Urteile: vom 9. Februar 1999, *Dilexport*, C-343/96, Slg. 1999, I-579, Randnr. 40; vom 24. September 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Slg. 2002, I-8003, Randnrn. 35 ff.; vom 11. Juli 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Slg. 2002, I-6325, Randnrn. 36 ff.

³⁵ Das Finanzgericht verweist hier auf das Urteil *Grundig Italiana*, a.a.O..

4.2. Die Vorlagefragen

59. Angesichts dieser Erwägungen hat das Finanzgericht folgende Vorlagefragen formuliert:

1. Stehen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 EG, der Effektivitätsgrundsatz und das Prinzip des Effet utile einer Regelung - wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) - entgegen, wonach die Körperschaftsteuer in Höhe von 3/7 der Bruttodividenden auf die Einkommensteuer angerechnet wird, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung) als verwendet gilt, obwohl die auf der von einer im EG-Ausland ansässigen Körperschaft bezogenen Dividende lastende tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer faktisch nicht feststellbar ist und höher sein könnte?

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

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

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

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

5. RECHTLICHE WÜRDIGUNG

5.1. Zur ersten Vorlagefrage

5.1.1. Vorbemerkungen und Umformulierung der Vorlagefrage

60. Wie aus den Erwägungen zur ersten Vorlagefrage hervorgeht, möchte das Finanzgericht wissen, welche Lehren angesichts von § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG aus dem Urteil Meilicke I zu ziehen sind.
61. In erster Linie möchte es klären lassen, wie es sich auf die Höhe des anzurechnenden Betrages auswirkt, dass einerseits § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG eine Anrechnung in Höhe von 3/7 der Bardividende vorschreibt, dass aber andererseits die ausländischen Körperschaftsteuersätze von diesem Wert (also 30% der Bruttodividende) abweichen und dass im Einzelfall die tatsächliche Belastung der ausländischen Dividende ebenfalls hiervon abweichen könne. Hier interessiert das Gericht insbesondere der Fall, dass die Vorbelastung vergleichsweise höher ist. (siehe erste Frage, am Ende).
62. Das vorlegende Gericht möchte auch wissen, welchen Einfluss es auf die Bestimmung der Höhe der anzurechnenden Steuer hat, wenn die Bestimmung der effektiven Vorbelastung der Dividende "faktisch nicht feststellbar ist"³⁶ oder, nach einer anderen Formulierung des Gerichts, wenn ihre Feststellung "unmöglich oder zumindest unzumutbar" ist.
63. Hieraus folgt, dass das im Wortlaut der ersten Frage aufgeworfene Problem der Vereinbarkeit von § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG mit Gemeinschaftsrecht nicht im Vordergrund steht. Ein solches Problem stellt sich nur in dem Fall, in dem die Vorbelastung höher ist als der in dieser Vorschrift ins Auge gefasste Betrag (30% der

³⁶ Siehe den Wortlaut der ersten Frage.

Bruttodividende), so dass zu erwägen ist, ob das Gemeinschaftsrecht eine Überschreitung dieser Grenze gebietet.

64. Angesichts des Vorstehenden schlägt die Kommission vor, die erste Vorlagefrage wie folgt umzuformulieren:

Richtet sich die Höhe des Betrages an ausländischer Körperschaftsteuer, der nach den Grundsätzen des Urteils in der Rechtssache C-292/04 anzurechnen ist, grundsätzlich nach der effektiven Vorbelastung der Ausschüttung, oder ist ein anderer Betrag maßgeblich, insbesondere der in § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG genannte Bruchteil von 3/7 der Ausschüttung? Wie verhält es sich, wenn die Vorbelastung höher ist als dieser Bruchteil?

Sofern es im Prinzip auf die effektive Vorbelastung ankommt, ist dann, wenn es faktisch unmöglich oder unzumutbar ist, diese festzustellen, auf andere Kriterien abzustellen, etwa den allgemeinen Körperschaftsteuersatz des Sitzlandes der betroffenen Gesellschaft oder auf den in § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG genannten Bruchteil von 3/7 der Ausschüttung?

5.1.2. Beantwortung der umformulierten Vorlagefrage

5.1.2.1. Zu dem grundsätzlichen Problem, in welcher Höhe die ausländische Körperschaftsteuer anzurechnen ist.

65. Vorab ist daran zu erinnern, dass das seinerzeit geltende deutsche Steuersystem, ähnlich dem im Urteil *Manninen* beschriebenen finnischen System³⁷, Vorbelastung und Anrechnungsbetrag dadurch in Einklang brachte, dass Erstere soweit erforderlich angepasst wurde.³⁸
66. Die vom Finanzgericht erwähnte Regelung des § 36 Absatz 2 Nr. 3 Satz 3 EStG, wonach "[d]ie Anrechnung unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer [erfolgt]", darf in diesem Zusammenhang nicht missverstanden werden. Sie bedeutet nicht, dass der deutsche Gesetzgeber letzten Endes auf Steuern in Höhe des Anrechnungsbetrages verzichten müsste, weil in manchen Fällen auf Seiten der Gesellschaft keine entsprechende Körperschaftsteuer erhoben wird. Sie besagt lediglich, dass die Entrichtung der Körperschaftsteuer *nicht im Rahmen der steuerlichen Behandlung des Anteilseigners überprüft* wird. Hierauf wird jedoch nur

³⁷ Siehe Urteil *Manninen*, Randnr 53.

³⁸ Oben Randnrn. 6 ff..

deshalb verzichtet, weil das deutsche System die Ansprüche auf die Körperschaftsteuer im Rahmen der steuerlichen Behandlung der Gesellschaft durchsetzt.³⁹

67. In einem derartigen System ist es folgerichtig, bei der Bestimmung des Anrechnungsbetrages auf die "tatsächlich entrichtete" Steuer abzustellen, ein Begriff, der tatsächlich in den Urteilen *Manninen* und *Meilicke I* verwendet wird.⁴⁰
68. Dies bedeutet zunächst, dass der in § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG genannte Bruchteil von 3/7 nicht automatisch auf Dividenden aus dem Ausland übertragen werden muss. Denn die Belastung dieser Dividenden kann *geringer* sein als der genannte Bruchteil. Wendete man diesen gleichwohl an, so überschritte man das in den genannten Rechtssachen hervorgehobene Ziel, die wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu verhindern⁴¹, und zwar um die Differenz zwischen den beiden Beträgen. Dies wird vom Gemeinschaftsrecht nicht gefordert.
69. Ist die Vorbelastung dagegen *größer* als dieser Bruchteil, so braucht ein Mitgliedstaat den überschießenden Betrag nicht anzurechnen bzw. zu erstatten. Zwar kann es dann in Höhe dieses überschießenden Betrages zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kommen. Dies wäre jedoch nur den Unterschieden zwischen den Steuerregeln der beiden beteiligten Staaten geschuldet. Mangels einer gemeinschaftlichen Harmonisierung sind die Folgen solcher Unterschiede aber von den betroffenen Steuerpflichtigen hinzunehmen.⁴² Der EG-Vertrag verpflichtet die Mitgliedstaaten nicht, ihre nationalen Vorschriften auf diejenigen anderer

³⁹ Oben Fußnote 16.

⁴⁰ Urteil *Manninen*, Randnr. 54; des Urteils *Meilicke I*, Randnr. 15. In diesem Sinne auch das Urteil vom 12. Dezember 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Slg. 2006, I-11573, Nr. 1 des Tenors sowie Randnrn. 53, 70 und 73 der Gründe; Beschluss vom 23. April 2008, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C-201/05, Slg. 2008, I-2875, Nr. 1 des Tenors sowie Randnrn. 41 bis 43 und 63 der Gründe.

⁴¹ Urteil *Manninen*, Randnr. 20; Urteil *Meilicke I*, Randnr. 21.

⁴² Urteil vom 12. Dezember 2002, *de Groot*, C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Randnr. 86; siehe auch Urteile vom 12. Juli 2005, *Schempp*, C-403/03, Randnr. 45; vom 26. April 2007, *Alevizos*, C-392/05, Slg. 2007, I-3505, Randnr. 76

Mitgliedstaaten abzustimmen.⁴³ Dasselbe gilt erst Recht im Verhältnis zu Drittländern.

70. Die vom Vorlagegericht angesprochene Notwendigkeit, die "Kohärenz" des nationalen Steuersystems zu wahren, ändert hieran nichts. Eben so wenig wie sie es dem betroffenen Mitgliedstaat erlaubt, Dividenden von Gesellschaften anderer Mitgliedstaaten zu benachteiligen⁴⁴, erlaubt sie es dem Steuerpflichtigen, einen höheren Anrechnungsbetrag als im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften zu beanspruchen.

71. Im Sinne der vorstehenden Erwägungen hat der Gerichtshof geurteilt, als er in der Rechtssache *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁴⁵ mit einem ganz ähnlichen Problem befasst war. Es ging darum, ob ein Mitgliedstaat, welcher bei Dividenden inländischer Gesellschaften die wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch Freistellung vermeidet, bei Dividenden ausländischer Gesellschaften auf ein System der Anrechnung überwechseln darf. Der Gerichtshof hat diese Frage bejaht, da die Befreiung eine genau bemessene Vorbelastung voraussetzt, die womöglich im Falle einer Dividende einer ausländischen Gesellschaft nicht erreicht wird. Er hat wie folgt für Recht erkannt:

*Die Artikel 43 EG und 56 EG stehen Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegen, die Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer anderen gebietsansässigen Gesellschaft erhält, von der Körperschaftsteuer befreien, während sie Dividenden, die eine gebietsansässige Gesellschaft von einer gebietsfremden Gesellschaft erhält, an der die gebietsansässige Gesellschaft mindestens 10 % der Stimmrechte hält, dieser Steuer unterwerfen – wobei jedoch im letzteren Fall eine Steuergutschrift für die tatsächlich von der ausschüttenden Gesellschaft in ihrem Sitzstaat gezahlte Steuer erteilt wird –, sofern der Steuersatz für Dividenden aus ausländischen Quellen nicht höher ist als derjenige für Dividenden aus inländischen Quellen und die Steuergutschrift mindestens genauso hoch ist wie der im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Betrag, bis zur Höhe der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft festzusetzenden Steuer.*⁴⁶

⁴³ Urteile vom 6. Dezember 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnr. 51; vom 28. Februar 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Slg. 2008, I-1129, Randnr. 43; vom 23. Oktober 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, C-157/07, Slg. 2008, I-8061, Randnr. 50.

⁴⁴ Urteil *Manninen*, Randnrn. 42 bis 49; Urteil *Meilicke I*, Randnrn. 25 bis 29.

⁴⁵ Oben Fußnote 40.

⁴⁶ Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Nr. 1 des Tenors, Hervorhebung hinzugefügt.

72. Die Randnrn. 50 bis 52 des Urteils enthalten hierzu folgende Erläuterungen:

50. *[Der betreffende] ... Mitgliedstaat [muss] eine mehrfache Belastung der Dividenden aus ausländischen Quellen vermeiden, indem er die von der gebietsfremden ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer auf die von der gebietsansässigen Empfängergesellschaft zu entrichtende Steuer bis zur Höhe der letztgenannten Steuer anrechnet.*

51. *Werden die den Dividenden aus ausländischen Quellen zugrunde liegenden Gewinne im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft niedriger besteuert als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, muss der letztgenannte Staat somit eine Steuergutschrift in voller Höhe der von der ausschüttenden Gesellschaft in deren Sitzstaat gezahlten Steuer erteilen.*

52. *Werden diese Gewinne im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft hingegen höher besteuert als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, so muss der letztgenannte Staat eine Steuergutschrift nur bis zur Höhe der von der Empfängergesellschaft zu entrichtenden Körperschaftsteuer erteilen. Er muss die Differenz, d. h. den im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Betrag, der die im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft zu entrichtende Steuer übersteigt, nicht erstatten.*

73. Diese Grundsätze hat der Gerichtshof kürzlich in der Rechtssache *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*⁴⁷ bestätigt. Sie gelten entsprechend für Fälle der vorliegenden Art, und in diesem Sinne ist daher der erste Teil der umformulierten Frage zu beantworten.

5.1.2.2. Gelten andere Kriterien für die Bestimmung des Anrechnungsbetrages, wenn es faktisch unmöglich oder unzumutbar ist, die tatsächliche Vorbelastung festzustellen?

74. Nach Ansicht der Kommission ist diese Frage logischerweise zu verneinen. Die Existenz solcher (eventuell unüberwindbarer) Schwierigkeiten mag eine Reihe von verfahrensrechtlichen Zweifeln aufwerfen, was jedoch mit den sachlichen Kriterien zur Bemessung des Anrechnungsbetrages nichts zu tun hat.

75. Bevor wir dies im Einzelnen erläutern bedarf es jedoch einiger Klarstellungen zu der Ursache und Natur der möglichen "Schwierigkeiten". Sie sind deshalb erforderlich, weil es sein könnte, dass das vorlegende Gericht von überzogenen Anforderungen an die "Feststellung" der Vorbelastung ausgeht.

⁴⁷ Oben Fußnote 40, Nr. 1 des Tenors, Randnrn. 35 bis 39 und 43 der Gründe.

76. Insoweit ist zu bemerken, dass das einzige Interesse des deutschen Fiskus dahin geht, die tatsächliche Vorbelastung zu kennen. Dies hat unterschiedliche Konsequenzen je nach dem nationalen Steuersystem, welchem die ausschüttende Gesellschaft unterliegt. Ist dieses System sehr einfach gestaltet, mit nur einem Steuersatz, so ist die Vorbelastung ohne weiteres durch Anwendung dieses Steuersatzes auf die streitige Dividende zu errechnen.
77. Ein nennenswertes Maß an Schwierigkeiten ist nur dann wirklich zu erwarten, wenn das System komplizierter ist und eine Mehrzahl von Sätzen und/oder teilweise Befreiungen von der Körperschaftsteuer aufweist. In diesem Falle wird der Steuerpflichtige die steuerpflichtigen Einnahmen und die Gesamtbelastung dieser Einnahmen während des Steuerjahres darlegen müssen, aus dessen Gewinnen die Ausschüttung erfolgte.
78. Welche Informationen im Einzelfall auch immer nötig sind, die Kommission sieht jedenfalls nicht das Interesse an einer "Schatten-Eigenkapitalgliederung".⁴⁸ Die Eigenkapitalgliederung nach den §§ 27 ff. KStG soll sicherzustellen, dass bei Ausschüttungen, die Anlass zu einer Anrechnung geben, die Vorbelastung stets 30 % beträgt; daneben auch, dass diese Ausschüttungen möglichst aus dem Kapital erfolgen, welches schon im Zeitpunkt der jeweiligen Ausschüttung die höchste Steuerlast trägt. Der eigentliche Grund für den Anspruch auf Anrechnung in Höhe von 3/7 der Dividende stellen jedoch nicht diese Modalitäten an sich dar, sondern die entsprechende, effektive Vorbelastung der ausgeschütteten Gelder. Also kann es auch in einem grenzüberschreitenden Fall nur auf diese Vorbelastung ankommen, nicht auf eine wie auch immer geartete Gliederung des Eigenkapitals.
79. Dies vorausgeschickt haben eventuell verbleibende Schwierigkeiten, die effektive Vorbelastung festzustellen, keinen Einfluss darauf, dass diese den zutreffenden materiellen Bezugswert darstellt. Sie können nur die Frage nach eventuellen *verfahrensrechtlichen* Konsequenzen aufwerfen. Hier geht es insbesondere um die *Verteilung der Lasten und Risiken zwischen dem Fiskus und dem Steuerpflichtigen*.

⁴⁸ Siehe Seite 44 des Vorlagebeschlusses und oben Randnr.36..

80. Zu dieser Problematik gehört zunächst der vom vorlegenden Gericht erwähnte Umstand, dass die einschlägigen Geschäftsunterlagen von den betroffenen Gesellschaften nicht zu erlangen oder gar bereits vernichtet sind. Hierzu gehört sodann auch das in der dritten Vorlagefrage angesprochene Problem der "Schätzung". Alle diese Aspekte haben nichts mit den sachlichen Kriterien zur Bemessung des Anrechnungsbetrages zu tun, welche sich aus dem Grundsatz der Gleichbehandlung ergeben.
81. Der Vollständigkeit halber sei aber eine Bemerkung erlaubt zu den Schwierigkeiten, die zur Errechnung des Anrechnungsbetrages nötigen Daten von der ausschüttenden Gesellschaft zu erlangen, etwa weil diese zur Herausgabe nicht bereit sind, oder die einschlägigen Unterlagen nicht mehr vorhanden sind. Nach der Rechtsprechung fallen derartige Schwierigkeiten normalerweise in die Risikosphäre des Steuerpflichtigen.⁴⁹ Der Fiskus darf jedoch dann, wenn er der Informationsquelle näher steht als der Steuerpflichtige (wozu hier freilich keine konkreten Anhaltspunkte bestehen), die ihm zu Gebote stehenden Möglichkeiten der Ermittlung nicht einfach ungenutzt lassen.⁵⁰ Allgemeiner muss er sein Verfahrensrecht ohne Diskriminierung gleichmäßig auf innerstaatliche und grenzüberschreitende Sachverhalte anwenden. Auf diesen Aspekt werden wir bei Behandlung der dritten und vierten Vorlagefrage zurückkommen.
82. Der Schluss, dass die materiellen Kriterien der Gleichbehandlung von Umständen der genannten Art nicht beeinflusst werden, wird auch nicht durch die vom Finanzgericht erwähnten allgemeinen Grundsätze beeinträchtigt. Zu den von ihm genannten Grundsätzen der "praktischen Wirksamkeit" (*effet utile*) und der "Effektivität" gelten folgende Erwägungen.

⁴⁹ Siehe das Urteil vom 27. Januar 2009, *Persche*, C-318/07, noch nicht in Slg., insbesondere Randnrn. 54, 59, 60 . Januar und 69. Siehe des Weiteren Urteile vom 28. Januar 1992, *Bachmann*, C-204/90, Slg. 1992, I-249, Randnr. 20; vom 30. Januar 2007, *Kommission/Dänemark*, C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 54; vom 11. Oktober 2007, *ELISA*, C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnrn. 94 und 95; vom 18. Dezember 2007, *A*, C-101/05, Slg. 2007, I-11531, Randnr. 58.

⁵⁰ Siehe die Schlussanträge des Generalanwalts Mengozzi vom 14. Oktober 2008 in der Rechtssache *Persche* (oben Fußnote 49), Nrn. 110, 111. Zur Verteilung der Aufklärungslast an Hand der Nähe der betroffenen Person oder Behörde zur Auskunftsquelle, siehe auch das Urteil vom 12. September 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, Randnr. 70, sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer vom 16. Oktober 2003, *Kommission/Frankreich*, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Nr. 20

83. Die "praktische Wirksamkeit" des Gemeinschaftsrechts wird namentlich durch eine Auslegung gewährleistet, die die Zielsetzung der jeweiligen Vorschrift in den Vordergrund rückt.⁵¹ Bei verschiedenen möglichen Auslegungen ist derjenigen der Vorzug zu geben, die die praktische Wirksamkeit der Vorschrift zu wahren geeignet ist.⁵²
84. Indes könnte auf der Ebene des materiellen Rechts eine Referenz, die von der tatsächlichen Vorbelastung abweicht, die praktische Wirksamkeit von Artikel 56 nicht wirklich gewährleisten. Denn diese Bestimmung soll gerade bewirken, dass inländische und grenzüberschreitende Sachverhalte in der Sache gleichbehandelt werden. Eine Anrechnung auf Grund einer pauschalen Formel, welcher auch immer, bliebe nun aber entweder hinter diesem Ziel zurück, oder ginge darüber hinaus.
85. Ähnliche Erwägungen gelten hinsichtlich des Grundsatzes der "Effektivität". Nach der Rechtsprechung, auf die sich das Finanzgericht selbst bezieht, betrifft dieser, ebenso wie der Grundsatz der Äquivalenz, die *Verfahrensmodalitäten für die Durchsetzung* von Ansprüchen, die sich aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben.⁵³ Nach dem Effektivitätsgrundsatz müssen diese Modalitäten so ausgestaltet sein, dass die *Ausübung* derartiger Ansprüche nicht praktisch unmöglich gemacht, oder übermäßig erschwert wird.⁵⁴ Am *Inhalt* der Ansprüche ändert der Grundsatz der Effektivität nichts.⁵⁵

⁵¹ Unter den zahlreichen Urteilen, siehe aus jüngerer Zeit zum Beispiel jenes vom 27. Oktober 2009, *Land Oberösterreich*, C-115/08, noch nicht in Slg. Randnr. 90.

⁵² Siehe zum Beispiel Urteile vom 22. September 1988, *Saarland u. a.*, 187/87, Slg. 1988, 5013, Randnr. 19; vom 24. Februar 2000, *Kommission/Frankreich*, C-434/97, Slg. 2000, I-1129, Randnr. 21; vom 9. März 2000, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, C-437/97, Slg. 2000, I-1157, Randnr. 41.

⁵³ Siehe z.B. Urteil vom 2. Oktober 2003, *Weber's Wine World*, C-147/01, Slg. 2003, I-11365, Randnr. 103.

⁵⁴ Loc. cit. (vorige Fußnote).

⁵⁵ Siehe die Unterscheidung in Randnrn. 86 und 87 des Urteils vom 8. März 2001, *Metallgesellschaft u. a.* (verbundene Rechtssachen C-397/98 und C-410/98, Slg. 2001 Seite I-1727). Der Gerichtshof stellte fest, dass der dort geltend gemachte Zinsanspruch unmittelbar aus Artikel 52 EG-Vertrag floss, weil der Verstoß in der vorzeitigen Fälligkeit von Steuerforderungen bestand. In diesem Zusammenhang hob der Gerichtshof hervor, dass dieser Anspruch selbst Streitgegenstand des Ausgangsverfahrens war und dass es nicht um die Zuerkennung von Zinsen als Nebenfolge eines anderen Anspruchs ging. Mit anderen Worten, es ging nicht um Verfahrensmodalitäten, bei denen den Mitgliedstaaten grundsätzlich ein Ermessen zusteht und sich die Frage stellen kann, ob der Grundsatz der Effektivität (oder jener der Äquivalenz) als Grenze dieses Ermessens beachtet ist.

86. In diesem Sinne hat der Gerichtshof im Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* entschieden, wo es wie gesagt um die Ersetzung eines Mechanismus der Befreiung durch eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer ging.⁵⁶ In Randnr. 53 dieses Urteils heißt es dazu:

Auch wenn ein Anrechnungssystem, verglichen mit einem Befreiungssystem, den Steuerpflichtigen zusätzlichen Verwaltungsaufwand abverlangt, da die tatsächlich im Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlte Steuer nachgewiesen werden muss, kann dies nicht schon als gegen die Niederlassungsfreiheit verstoßende Ungleichbehandlung angesehen werden, da der den gebietsansässigen Gesellschaften, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhalten, abverlangte besondere Verwaltungsaufwand mit der Funktionsweise eines Steuergutschrift-Systems zusammenhängt.

87. In demselben Sinne ist unseres Erachtens auch hier zu entscheiden.

88. Insgesamt schlägt die Kommission vor, die erste Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Der Betrag an ausländischer Körperschaftsteuer, der nach den Grundsätzen des Urteils in der Rechtssache C-292/04 anzurechnen ist, richtet sich nach der effektiven Vorbelastung der Ausschüttung. Er braucht jedoch nicht höher zu sein als der Bruchteil der Ausschüttung, der im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften angerechnet wird.

Sollte es in einem bestimmten Fall unmöglich oder unzumutbar sein, die effektive Vorbelastung festzustellen, so würde dies daran, dass diese Vorbelastung den einschlägigen Bezugswert darstellt, nichts ändern. Namentlich würde es nicht dazu führen, dass auf alternative Bezugswerte wie etwa den in § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG genannten Betrag von 3/7 der Ausschüttung zurückzugreifen wäre.

5.2. Zur zweiten Vorlagefrage

89. Bei Beantwortung der zweiten Vorlagefrage, ob vom Steuerpflichtigen eine "Körperschaftsteuerbescheinigung" verlangt werden kann, muss zwischen den nötigen Beweisen an sich und den detaillierten Bestimmungen der §§ 44 f. KStG unterschieden werden.

90. Hierzu gilt, dass das Gemeinschaftsrecht die Mitgliedstaaten normalerweise nicht verpflichtet, Steuervorteile ohne die nötigen Belege einzuräumen. Begehrt der Steuerpflichtige einen solchen Vorteil, so

⁵⁶ Siehe oben Randnr. 71.

... kann die Steuerbehörde alle Belege verlangen, die ihr für die Beurteilung der der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für die Gewährung [dieses Vorteils] erfüllt sind und [er] dementsprechend gewährt werden kann.⁵⁷

91. Diese Erwägungen gelten auch im vorliegenden Fall, vorbehaltlich nur der Konsequenzen, die sich aus der Antwort auf die dritte Vorlagefrage ergeben.
92. Sie bedeuten jedoch nicht, dass ein Mitgliedstaat in einer Situation wie der des Streitfalles die bei der Beweisführung einzuhaltenden Formen und anzuwendenden Mittel beliebig bestimmen könnte. Vielmehr muss er sich auf das beschränken, was angesichts des Zwecks einschlägigen nationalen Vorschrift tatsächlich notwendig ist und daher einem berechtigten Informationsinteresse entspricht.⁵⁸
93. Insoweit ist dem Finanzgericht darin beizupflichten, dass der Inhaber von Anteilen an ausländischen Gesellschaften meist nicht in der Lage sein wird, eine Bescheinigung vorzulegen, die genau den Bestimmungen der §§ 44 f. KStG entspricht. Dies allein kann jedoch nicht rechtfertigen, dass das Begehren auf Anrechnung von Körperschaftsteuer zurückgewiesen wird. Insbesondere lässt sich ein solcher Schluss nicht aus der Tatsache herleiten, dass im Falle von inländischen Gesellschaften eine solche Bescheinigung systematisch vorgelegt wird. Dies erklärt sich nur daraus, dass inländische Gesellschaften den technischen Vorschriften des KStG unterlegen haben, ausländische Gesellschaften dagegen nicht. Auch im letzteren Falle ist jedoch nicht ausgeschlossen, dass der Finanzverwaltung alle einschlägigen Informationen und Belege vorgelegt werden.
94. Nach Ansicht der Kommission sind im Verhältnis zu der Forderung, der Steuerpflichtige möge seine Rechte genau in der Form einer Bescheinigung nach §§ 44 f. KStG nachweisen, zwei Einschränkungen zu machen.
95. Erstens kann der betroffene Mitgliedstaat nicht verlangen, dass sämtliche relevanten Informationen aus einem einheitlichen, von der Körperschaft ausgestellten und genau dem Muster des § 44 KStG folgenden Dokument hervorgehen. Es muss genügen,

⁵⁷ Siehe das Urteil in der Rechtssache *Persche* (oben Fußnote 49), mit weiteren Nachweisen.

⁵⁸ Siehe z.B. das Urteil vom 15. Mai 1997, *Futura Participations*, C-250/95, Slg. 1997 I-2471, Randnrn. 38 bis 41.

wenn die einschlägigen Belege und Informationen der Finanzverwaltung in einer für sie verwendbaren Form vorgelegt werden.⁵⁹

96. Die gegenteilige Auffassung wäre nicht nur unvereinbar mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der das Gleichgewicht zwischen Grundfreiheiten der Bürger und legitimen nationalen Interessen beherrscht.⁶⁰ Ebenfalls unvereinbar wäre sie mit dem Effektivitätsgrundsatz, wonach die Geltendmachung von Ansprüchen aus dem Gemeinschaftsrecht nicht praktisch unmöglich gemacht werden darf.⁶¹ Dieser Grundsatz gilt nicht erst für Gerichtsverfahren zur Durchsetzung derartiger Ansprüche, sondern bereits für eventuell vorgelagerte Verwaltungsverfahren.⁶²
97. Zweitens kann der betroffene Mitgliedstaat nicht auf der Vorlage von Informationen und Belegen bestehen, von denen feststeht, dass sie in dem gegebenen Einzelfall nicht relevant sind. Auch eine solche Forderung wäre unverhältnismäßig.
98. Aus den genannten Gründen scheint der Kommission folgende Antwort auf die zweite Vorlagefrage angebracht:

Zum Nachweis der Vorbelastung kann der betreffende Mitgliedstaat im Prinzip alle einschlägigen Informationen und Belege verlangen. Er kann jedoch Informationen und Belege nicht allein deshalb für unbeachtlich erklären, weil sie nicht die Form eines einheitlichen Dokuments annehmen, welches Bestimmungen nach Art der §§ 44 f. KStG genau entspricht, obwohl die Vorlage eines solchen Dokuments unmöglich oder unzumutbar ist. Ebenso wenig kann er auf der Übermittlung von Informationen oder Belegen bestehen, die in dem jeweiligen Einzelfall nicht erforderlich sind.

99. Der Vollständigkeit halber sei hier bemerkt, dass sich bei Dividenden aus dritten Ländern Fragen nach der Überprüfung der Korrektheit der beigebrachten Daten stellen können. Es mag im Einzelfall sein, dass die Finanzverwaltung nicht in der Lage ist, eine solche Überprüfung ordnungsgemäß durchzuführen. In diesem Falle wäre sie normalerweise berechtigt, die Anrechnung zu verweigern. Diese Problematik ist jedoch als solche nicht Gegenstand der Vorlagefragen.

⁵⁹ Siehe auch § 92 AO, oben Randnr. 14; zu einem ähnlichen Fall, siehe das Urteil Persche (oben Fußnote 49).

⁶⁰ Urteil Persche (oben Fußnote 49), Randnr. 52, betreffend gerade die Wirksamkeit der Steueraufsicht.

⁶¹ Oben Randnr. 85.

⁶² Siehe Urteil vom 18. Dezember 2008, *Sopropé*, C-349/07, noch nicht in Slg., Randnr. 38

5.3. Zur dritten Vorlagefrage

100. Bei dieser Frage geht es dem Finanzgericht in erster Linie um die Schätzung als Alternative zur genauen Feststellung der effektiven Höhe einer Vorbelastung. Es möchte in Erfahrung bringen, ob die Kapitalverkehrsfreiheit eine Schätzung gebietet, wenn die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ f. 44 KStG nicht möglich und die Höhe der tatsächlichen Vorbelastung nicht feststellbar ist.
101. Bei dieser Frage hält die Kommission folgende Unterscheidungen für angebracht.
102. Soweit eine Schätzung darauf hinauslaufen würde, Elemente eines Anrechnungsbetrags dem Steuerpflichtigen zuzuerkennen, die nicht durch hinreichende Belege gedeckt sind, so lässt sich aus der Kapitalverkehrsfreiheit *in Verbindung mit den Bestimmungen über das nationale Anrechnungsverfahren allein* keine entsprechende Verpflichtung herleiten. Denn in rein inländischen Situationen sind die geltend gemachten Anrechnungsbeträge durch die Körperschaftsteuerbescheinigung stets hinreichend belegt. Aus der Rechtsprechung folgt für diesen Fall, dass die Finanzverwaltung alle Informationen und Belege verlangen kann, die zur Stützung des Anspruchs auf einen begehrten Steuervorteil erforderlich sind.⁶³ Hiermit müsste es sein Bewenden haben, wenn die allgemeinen Bestimmungen des nationalen Steuerrechts entweder eine Schätzung ausschlossen, oder sie nur *zuungunsten* des Steuerpflichtigen vorsähen, d.h. bezogen auf die Ermittlung steuerpflichtiger Einnahmen als Bemessungsgrundlage.
103. Anders verhielte es sich, wenn die Finanzbehörde auch zu Schätzungen *zugunsten* des Steuerpflichtigen berechtigt oder verpflichtet wäre, d.h. von Beträgen, die von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sind, wiederum nach den allgemeinen innerstaatlichen Bestimmungen. *In Verbindung mit diesen Bestimmungen*, und je nach deren Inhalt und der Lage des Falles, kann dann die Kapitalverkehrsfreiheit, zu einem Anspruch auf Schätzung führen. Die Finanzverwaltung müsste diese Bestimmungen nämlich auf grenzüberschreitende Sachverhalte ebenso anwenden wie auf rein innerstaatliche. Würde sie also unter vergleichbaren Umständen eines rein innerstaatlichen Falles eine Schätzung zugunsten des Steuerpflichtigen vornehmen, so müsste sie dasselbe auch zugunsten von Anteilseignern wie im vorliegenden Fall tun.

⁶³ Siehe die oben in Fußnote 49 zitierte Rechtsprechung.

104. Insoweit man die Betonung darauf legt, dass die Schätzung als eine Verfahrensmodalität ausgestaltet ist, so kann man den vorgenannten Parameter der Gleichbehandlung auch aus dem Grundsatz der Äquivalenz herleiten. Danach müssen Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nicht weniger günstig gestaltet sein als entsprechende Verfahren, die nur innerstaatliches Recht betreffen.⁶⁴
105. Hier scheint sich die Frage einer Schätzung zugunsten des Steuerpflichtigen tatsächlich zu stellen. Denn soweit es die Kommission übersieht, ist § 162 AO, der unter den dort aufgestellten Voraussetzungen eine Pflicht zur Schätzung statuiert, jedenfalls in bestimmten Fällen auf solche Schätzungen anwendbar.⁶⁵ Es ist Sache des innerstaatlichen Gerichts, festzustellen, inwieweit das nationale Recht derartige Schätzungen vorsieht und welchen genauen Voraussetzungen und Grenzen sie unterliegen.
106. Allen diesen Erwägungen steht nicht entgegen, dass eine Schätzung nicht erforderlich ist, wenn Anteilseigner Dividenden von innerstaatlichen Gesellschaften beziehen. Denn eventuell anwendbare allgemeine Bestimmungen über eine Schätzung zugunsten des Steuerpflichtigen brächten die Absicht des Gesetzgebers zum Ausdruck, den Steuerpflichtigen nicht übermäßig streng zu behandeln, wenn es an einem perfektionierten innerstaatlichen System fehlt, wie es § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG in Verbindung mit §§ 27 ff. KStG vorsieht. Diese Zielsetzung wäre auch in einem Fall wie dem vorliegenden einschlägig.
107. Unabhängig von den innerstaatlichen Bestimmungen zur Schätzung muss die Finanzbehörde eine Anrechnung selbstverständlich *in dem Umfang* zulassen, in dem der Steuerpflichtige die Vorbelastung hinreichend belegt hat. Sie kann die Anrechnung in diesem Umfang nicht mit der Begründung ablehnen, der *genaue* Umfang der Vorbelastung stehe nicht fest, da sie höher sein könne.

⁶⁴ Z.B. Urteile *Weber's Wine World* (oben Fußnote 53), Randnr. 103, und *Sopropé* (oben Fußnote 62), Randnr. 38

⁶⁵ Siehe Reinhart Rüsken, in Franz Klein, *Abgabenordnung*, 9. Auflage 2006, § 162, Randnrn. 16 ff.; siehe auch beispielsweise Urteile des Bundesfinanzhofes vom 25. Oktober 1985, IV R 15/81, Bundessteuerblatt 1986, Teil II, Seite 200; vom 7. April 1992, VI R 113/88, Bundessteuerblatt 1992, Teil II, Seite 854.

108. Im Sinne des Vorstehenden ist unseres Erachtens dem Finanzgericht zu antworten, soweit seine Frage die Problematik der Schätzung betrifft.
109. Das Finanzgericht möchte sodann wissen, ob "auch mittelbare Körperschaftsteuervorbelastungen zu berücksichtigen" sind.
110. Nach Ansicht der Kommission hängt dieser Teil der Frage nicht unmittelbar mit dem ersten Teil zusammen, d.h. mit der eventuellen Pflicht der Finanzverwaltung, die Vorbelastung mangels genauer Informationen und Belege zu schätzen. Er wirft vielmehr ein Problem des materiellen Rechts auf, das nach den allgemeinen Grundsätzen zu lösen ist. Umfasst also die Anrechnung im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften mittelbare Vorbelastungen dieser Dividenden, verursacht durch Körperschaftsteuer auf der Ebene von Tochtergesellschaften, so muss dasselbe auch im Falle von Dividenden ausländischer Gesellschaften gelten.
111. Aus allen diesen Gründen erscheint es angebracht, die dritte Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Eine Pflicht, die Körperschaftsteuervorbelastung von Dividenden ausländischer Gesellschaften zu schätzen, kann sich aus Gemeinschaftsrecht in Verbindung mit allgemeinen innerstaatlichen Vorschriften zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ergeben. Eine solche Pflicht besteht insoweit, als ein Steuerpflichtiger in einer vergleichbaren rein inländischen Situation ebenfalls in den Genuss einer Schätzung käme.

Unabhängig von innerstaatlichen Bestimmungen zur Schätzung muss die Finanzbehörde nach Artikel 56 EG eine solche Vorbelastung in dem Umfang anrechnen, in dem der Steuerpflichtige sie hinreichend belegt hat, selbst wenn der genaue Umfang der Vorbelastung nicht ermittelt werden kann.

Kann ein Steuerpflichtiger im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften Vorbelastungen anrechnen, die bei Tochtergesellschaften der ausschüttenden Gesellschaft eingetreten sind, so steht ihm nach Artikel 56 EG derselbe Anspruch auch im Falle von Dividenden ausländischer Gesellschaften zu.

5.4. Zur vierten Vorlagefrage

112. Der genaue Gegenstand dieser Frage hängt von der Antwort auf die zweite Frage ab, nämlich ob das spezifische Erfordernis einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ 44 f. KStG im Falle von Dividenden ausländischer Gesellschaften mit Artikel 56 vereinbar ist.

- Bejahendenfalls möchte das Finanzgericht wissen, wie es zu beurteilen ist, dass die Rechtsfolge einer solchen Bescheinigung, eine nachträgliche Änderung des Steuerbescheids zu ermöglichen, gemäß Artikel 97 § 9 Absatz 3 EGAO rückwirkend und ohne Übergangsfrist beseitigt wurde [Teil a) der vierten Vorlagefrage].

- Verneinendenfalls möchte es in Erfahrung bringen, ob § 175 AO insoweit mit Artikel 56 im Einklang steht, als er diese Rechtsfolge spezifisch an die Vorlage einer derartigen Körperschaftsteuerbescheinigung knüpft und sie daher de facto dem Fall vorbehält, dass es sich um Dividenden inländischer Gesellschaften handelt [Teil b) der vierten Vorlagefrage].

113. Zur zweiten Vorlagefrage haben wir die Auffassung vertreten, dass Bestimmungen wie §§ 44 f. KStG nicht zur Folge haben dürfen, dass dem Bezieher ausländischer Dividenden Formalien auferlegt werden, die er in der Regel nicht erfüllen kann und dass es genügen muss, wenn die Informationsbedürfnisse der Finanzverwaltung tatsächlich befriedigt werden.⁶⁶

114. Dementsprechend werden wir in erster Linie Teil b) der vierten Vorlagefrage prüfen. Anschließend werden wir auf Teil a) der Frage eingehen.

5.4.1. Zu Teil b) der vierten Frage

115. Als Vorschrift über das Verfahren muss § 175 AO dem Grundsatz der Äquivalenz genügen. Wie gesagt dürfen danach Verwaltungs- oder Gerichtsverfahren, die den Schutz der dem Bürger aus dem Gemeinschaftsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nicht weniger günstig gestaltet sein als entsprechende Verfahren, die nur innerstaatliches Recht betreffen.⁶⁷

116. Nach § 175 AO ist ein Steuerbescheid zu ändern, soweit ein rückwirkendes Ereignis eintritt. Bis zum 28. Oktober 2004 galt die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach §§ 44 f. KStG als ein solches rückwirkendes Ereignis. Daher war im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften eine

⁶⁶ Oben Randnrn. 92 ff.

⁶⁷ Z.B. Urteile *Weber's Wine World* (oben Fußnote 53), Randnr. 103, und *Sopropé* (oben Fußnote 62), Randnr. 38

Anrechnung der Vorbelastung unter Abänderung selbst von bestandskräftigen Steuerbescheiden möglich. Im Falle von Dividenden ausländischer Gesellschaften konnte der Betroffene in der Regel keine solche Bescheinigung vorlegen. Eventuell vorgelegte gleichwertige Belege der Vorbelastung konnten jedoch nicht zu einer Änderung bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide führen. Eine solche Regelung ist unvereinbar mit dem vorgenannten Äquivalenzgrundsatz, der in Fällen wie dem vorliegenden eine Ergänzung darstellt zu Artikel 56 EG, auf den sich Teil b) der vierten Vorlagefrage ausdrücklich bezieht. Das Gemeinschaftsrecht fordert vielmehr, dass die genannten gleichwertigen Belege auch in diesem Zusammenhang der Körperschaftsteuerbescheinigung gleichgestellt werden.

117. In diesem Sinne ist unseres Erachtens auf Teil b) der vierten Vorlagefrage zu antworten. Die Antwort könnte wie folgt formuliert werden:

Eine innerstaatliche Regelung ist mit Gemeinschaftsrecht unvereinbar, wenn sie es, wie § 175 AO, im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften ermöglicht, die Körperschaftsteuervorbelastung auch noch nach Eintritt der Bestandskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides anzurechnen, und zwar auf Grund einer Körperschaftsteuerbescheinigung, welche den Anspruch auf Anrechnung der betreffenden Summe belegt, sie jedoch nicht dieselbe Änderung bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide ermöglicht im Falle von Dividenden ausländischer Gesellschaften, selbst wenn der Anspruch auf Anrechnung durch andere geeignete Dokumente belegt wird.

5.4.2. Zu Teil a) der vierten Frage

118. Trotz des eindeutigen Aufbaus der vierten Vorlagefrage sei darauf hingewiesen, dass die Relevanz ihres Teils a) nicht von der Antwort auf die zweite Vorlagefrage abhängt. Denn das in diesem Teil der Frage aufgeworfene Problem stellt sich auch dann, wenn (wie die Kommission meint) die zweite Frage dahin zu beantworten ist, dass die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht zwingend verlangt werden darf. Dass ein solches Verlangen unzulässig ist bedeutet nämlich letzten Endes, dass geeignete Belege anderer Art der Körperschaftsteuererklärung gleichgestellt werden müssen. Aus der oben vorgeschlagenen Antwort auf Teil b) der vierten Vorlagefrage folgt überdies, dass diese Gleichstellung auch im Rahmen des § 175 AO zu wahren ist, betreffend die Möglichkeit, bestandskräftige Steuerbescheide nachträglich zu ändern. Wenn Artikel 97 § 9 Absatz 3 AO diese Möglichkeit, rückwirkend beseitigt, so tut er dies sowohl für die von ihm unmittelbar ins Auge

gefassten Fälle (Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung), als auch für diesen gleichgestellte Fälle (Vorlage äquivalenter Belege).

119. In der Sache ist die Kommission der Auffassung, dass eine Regelung wie der Artikel 97 § 9 Absatz 3 EGAO mit dem Effektivitätsgrundsatz unvereinbar ist. Hierzu sind folgende Überlegungen angebracht.
120. Nach der Rechtsprechung müssen im Falle einer rückwirkenden Verkürzung von Ausschlussfristen geeignete Übergangsregelungen vorgesehen werden. Diese müssen eine Frist einräumen, die ausreicht, um nach Erlass der Regelung die Ansprüche geltend zu machen, die der Betroffene unter der alten Regelung hätte geltend machen können.⁶⁸
121. Diese Rechtsprechung zur Verkürzung von Ausschlussfristen ist auf einen Fall wie dem vorliegenden übertragbar. Denn § 175 AO erlaubte es dem Steuerpflichtigen durch Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung eine Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheides herbeizuführen, und dies *ohne Einhaltung einer bestimmten Frist*.⁶⁹ Die so genannte Festsetzungsfrist beginnt erst mit Einreichung dieses Dokuments zu laufen.⁷⁰ Die Wirkung des Artikels 97 § 9 Absatz 3 bestand darin, rückwirkend eine bestimmte Frist für die Einreichung des Körperschaftsteuerbescheides *einzuführen*, nämlich zum 28. Oktober 2004.
122. Der genannten Vorschrift fehlt es aber offenkundig an einer Übergangsregelung mit einer hinreichenden Frist. Sie ist daher mit Gemeinschaftsrecht unvereinbar.
123. Angesichts dessen Teil a) der vierten Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Gemeinschaftsrecht steht einer Regelung wie Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO in Verbindung § 175 Absatz 2 Satz 2 AO entgegen, die zur Folge hat, dass die Vorlage der erforderlichen Unterlagen für die Anrechnung einer Körperschaftsteuervorbelastung nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gilt und die keine Übergangsregelung mit einer angemessenen Frist vorsieht, innerhalb derer diese Unterlagen zum Zwecke der Anrechnung eingereicht werden können.

⁶⁸ Urteil vom 24. September 2002, *Grundig Italiana*, C-255/00, Slg. 2002, I-8003, Randnm. 37 f.; Urteil vom 11. Juli 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00, Slg. 2002, I-6325 Randnr. 38.

⁶⁹ Siehe oben, Randnr. 21 mit Fußnote 20.

⁷⁰ Siehe oben Randnm. 17 und 18.

124. Die Kommission hielte es für angebracht, auch diesen Auslegungshinweis in die Antwort and das Finanzgericht aufzunehmen, um diese möglichst nützlich zu gestalten.

6. ENTSCHEIDUNGSVORSCHLAG

125. Aus den dargelegten Gründen schlägt die Kommission vor, wie folgt für Recht zu erkennen:

1. Der Betrag an ausländischer Körperschaftsteuer, der nach den Grundsätzen des Urteils in der Rechtssache C-292/04 anzurechnen ist, richtet sich nach der effektiven Vorbelastung der Ausschüttung. Er braucht jedoch nicht höher zu sein als der Bruchteil der Ausschüttung, der im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften angerechnet wird.

Sollte es in einem bestimmten Fall unmöglich oder unzumutbar sein, die effektive Vorbelastung festzustellen, so würde dies daran, dass diese Vorbelastung den einschlägigen Bezugswert darstellt, nichts ändern. Namentlich würde es nicht dazu führen, dass auf alternative Bezugswerte wie etwa den in § 36 Absatz 2 Nr. 3 EStG genannten Betrag von 3/7 der Ausschüttung zurückzugreifen wäre.

2. Zum Nachweis der Vorbelastung kann der betreffende Mitgliedstaat im Prinzip alle einschlägigen Informationen und Belege verlangen. Er kann jedoch Informationen und Belege nicht allein deshalb für unbeachtlich erklären, weil sie nicht die Form eines einheitlichen Dokuments annehmen, welches Bestimmungen nach Art der §§ 44 f. KStG genau entspricht, obwohl die Vorlage eines solchen Dokuments unmöglich oder unzumutbar ist. Ebenso wenig kann er auf der Übermittlung von Informationen oder Belegen bestehen, die in dem jeweiligen Einzelfall nicht erforderlich sind.

3. Eine Pflicht, die Körperschaftsteuervorbelastung von Dividenden ausländischer Gesellschaften zu schätzen, kann sich aus Artikel 56 EG in Verbindung mit allgemeinen innerstaatlichen Vorschriften zur Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ergeben. Eine solche Pflicht besteht insoweit, als ein Steuerpflichtiger in einer vergleichbaren rein inländischen Situation ebenfalls in den Genuss einer Schätzung käme.

Unabhängig von innerstaatlichen Bestimmungen zur Schätzung muss die Finanzbehörde nach Artikel 56 EG eine solche Vorbelastung in dem Umfang anrechnen, in dem der Steuerpflichtige sie hinreichend belegt hat, selbst wenn der genaue Umfang der Vorbelastung nicht ermittelt werden kann.

Kann ein Steuerpflichtiger im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften Vorbelastungen anrechnen, die bei Tochtergesellschaften der ausschüttenden Gesellschaft eingetreten sind, so steht ihm nach Artikel 56 EG derselbe Anspruch auch im Falle von Dividenden ausländischer Gesellschaften zu.

4a) Gemeinschaftsrecht steht einer Regelung wie Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO in Verbindung § 175 Absatz 2 Satz 2 AO entgegen, die zur Folge hat, dass die Vorlage

der erforderlichen Unterlagen für die Anrechnung einer Körperschaftsteuervorbelastung nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gilt und die keine Übergangsregelung mit einer angemessenen Frist vorsieht, innerhalb derer diese Unterlagen zum Zwecke der Anrechnung eingereicht werden können.

b) Eine innerstaatliche Regelung ist mit Gemeinschaftsrecht unvereinbar, wenn sie es, wie § 175 AO, im Falle von Dividenden inländischer Gesellschaften ermöglicht, die Körperschaftsteuervorbelastung auch noch nach Eintritt der Bestandskraft des betreffenden Einkommensteuerbescheides anzurechnen, und zwar auf Grund einer Körperschaftsteuerbescheinigung, welche den Anspruch auf Anrechnung der betreffenden Summe belegt, sie jedoch nicht dieselbe Änderung bestandskräftiger Einkommensteuerbescheide ermöglicht im Falle von Dividenden ausländischer Gesellschaften, selbst wenn der Anspruch auf Anrechnung durch andere geeignete Dokumente belegt wird.

Richard LYAL

Bevollmächtigte der Kommission

Walter MÖLLS

