Finanzgericht Köln, 2 K 2241/02

Datum:	27.08.2012
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	2. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	2 K 2241/02

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert wird auf 5.221 € (= 10.211 DM) festgesetzt.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob und ggf. in welcher Höhe für ausländische Dividenden Körperschaftsteuer nach § 36 EStG a.F. anzurechnen ist. 2

Die Kläger sind Erben nach dem am ... 1997 verstorbenen A. 3

Der Einkommensteuerbescheid 1995 für A vom 16. Februar 1998 und der Einkommensteuerbescheid 1996 vom 7. September 1998 stehen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO. Der Einkommensteuerbescheid 1997 für A vom 26. Juli 2000 enthält keinen Vorbehalt der Nachprüfung. 4

Mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 beantragten die Kläger die Anrechnung von 3/7 der vom Erblasser erzielten Dividendeneinnahmen aus niederländischen und dänischen Aktien aus den Jahren 1995 bis 1997 (Streitjahre) in Höhe von insgesamt ... DM. Zur Begründung des Antrags beriefen sie sich auf das *Verkooijen* -Urteil des EuGH (vom 6. Juni 2000 Rs. C-35/98, EuGHE I 2001, 1327). 5

Nach Ablehnung des Antrags und erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die Kläger fristgerecht Klage. 6

Am 24. Juni 2004 erging der Beschluss des erkennenden Senats, mit dem er dem EuGH gemäß Art. 234 Abs. 2 EGV folgende Frage zur Vorabentscheidung vorlegte. 7

„Ist § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG (in der in den Streitjahren geltenden Fassung), wonach nur die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne 8

des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet wird, mit Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 a und Abs. 3 EGV vereinbar?“

Wegen der Einzelheiten wird auf den Beschluss des Senats vom 24. Juni 2004 Bezug genommen (Bl. 129 ff. der FG-Akte). 9

Mit Urteil vom 6. März 2007 (C-292/04) hat der EuGH die Vorlagefrage dahingehend beantwortet, dass die Artikel 56 EG und 58 EG dahin auszulegen seien, dass sie einer Steuerregelung entgegenstünden, nach der bei einer Ausschüttung von Dividenden durch eine Kapitalgesellschaft ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner dann in den Genuss einer Steuergutschrift komme, die nach Maßgabe des für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes berechnet werde, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im selben Mitgliedstaat habe, nicht aber dann, wenn sie ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat habe. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf das Urteil des EuGH vom 6. März 2007 Bezug genommen (C-292/04 – *Meilicke I*, Slg. 2007, I-1835). 10

An diese Entscheidung des EuGH anknüpfend hat der erkennende Senat mit Beschluss vom 14. Mai 2009 dem EuGH gemäß Art. 234 Abs. 2 EGV folgende weitere Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt: 11

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? 12

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? 13

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? 14

4. a.) Falls Frage 2) verneint wird und eine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist: 15

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? 16

b.) Falls Frage 2) bejaht wird und keine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist: 17

Sind die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG, der Effektivitätsgrundsatz und Effet utile dahingehend zu verstehen, dass sie einer Regelung – wie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 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? 18

Wegen der Begründung im Einzelnen wird auf den Beschluss vom 14. Mai 2009 Bezug genommen. 19

Der EuGH hat über das Vorabentscheidungsersuchen mit Urteil vom 30. Juni 2011 (C-262/09) wie folgt entschieden: 20

1.) Die Art. 56 EG und 58 EG stehen bei der Berechnung der Höhe der Steuergutschrift, auf die ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner in Verbindung mit von einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Kapitalgesellschaft gezahlten Dividenden Anspruch hat, in dem Fall, dass die nach den Rechtsvorschriften des erstgenannten Mitgliedstaats erforderlichen Nachweise nicht vorgelegt wurden, der Anwendung einer Vorschrift wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes vom 7. September 1990 in der Fassung des Gesetzes vom 13. September 1993 entgegen, wonach die auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer in Höhe des Bruchteils, der der Körperschaftsteuer auf von Gesellschaften des erstgenannten Mitgliedstaats ausgeschüttete Bruttodividenden entspricht, auf die von dem Anteilseigner zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet wird. 21

Die Steuergutschrift ist nach Maßgabe des Körperschaftsteuersatzes zu berechnen, der nach dem Recht des Sitzmitgliedstaats der ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Dividenden angewandt wird, wobei der gutzuschreibende Betrag indessen nicht den Betrag der Einkommensteuer übersteigen kann, den der begünstigte Anteilseigner in dem Mitgliedstaat, in dem er unbeschränkt steuerpflichtig ist, auf die bezogenen Dividenden zu entrichten hat. 22

2.) Die Art. 56 EG und 58 EG stehen in Bezug auf das Maß an Präzision, das die Nachweise aufweisen müssen, die erforderlich sind, um in den Genuss einer Steuergutschrift in Verbindung mit Dividenden zu kommen, die von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem gezahlt werden, in dem der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig ist, der Anwendung einer 23

Vorschrift wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b des Einkommensteuergesetzes vom 7. September 1990 in der Fassung des Gesetzes vom 13. September 1993 entgegen, wonach die Detailliertheit und die Präsentationsform der Nachweise, die ein solcher Empfänger beizubringen hat, der Detailliertheit und der Präsentationsform entsprechen müssen, die verlangt werden, wenn die ausschüttende Gesellschaft ihren Sitz im Besteuerungsmitgliedstaat des Empfängers hat.

Die Steuerbehörden des letztgenannten Mitgliedstaats sind befugt, von dem Empfänger die Vorlage von Belegen zu verlangen, anhand deren sie eindeutig und genau überprüfen können, ob die in den nationalen Rechtsvorschriften vorgesehenen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift vorliegen, ohne dass sie dabei die Steuergutschrift schätzen dürfen. 24

3.) Der Effektivitätsgrundsatz steht einer nationalen Regelung – wie sie sich aus § 175 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 in seiner geänderten Fassung ergibt – entgegen, die es rückwirkend und ohne Einräumung einer Übergangsfrist verwehrt, eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf Dividenden, die von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt wurden, dadurch zu erlangen, dass entweder eine den Anforderungen des Mitgliedstaats, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig ist, genügende Bescheinigung über diese Steuer oder Belege vorgelegt werden, anhand deren die Steuerbehörden dieses Mitgliedstaats eindeutig und genau überprüfen können, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu bestimmen, welche Frist für die Vorlage dieser Bescheinigung oder dieser Belege angemessen ist. 25

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des EuGH vom 30. Juni 2011 (C-262/09) Bezug genommen. 26

Im Laufe des Klageverfahrens haben die Kläger „Jahressteuerbescheinigungen“ für 1995 bis 1997 der G Bank (S/Niederlande) jeweils vom 5. November 2007 eingereicht. Sie sind betitelt mit „Jahressteuerbescheinigung 1995 (bzw. 1996 und 1997) gemäß § 45 KStG, in Anwendung des EuGH-Urteils vom 6. März 2007, Rs. C -292/04 (Meilicke) für A, Depot-Nr. 26.40.87.712“. In der Bescheinigung sind jeweils angegeben: Ausschüttende Gesellschaft, Auszahlungsdatum, Höhe der Brutto-Dividende und Höhe der „nach N/A anrechenbare Körperschaftsteuer“. Die Bescheinigungen sind von T unterschrieben. Wegen der Einzelheiten wird hierauf Bezug genommen. 27

Auch haben die Kläger Jahressteuerbescheinigungen der E Bank vom 11. August 2008 für die dänischen Dividenden für die Jahre 1995 und 1996 vorgelegt. Die Bescheinigungen sind betitelt mit „Jahressteuerbescheinigung 1995 (bzw. 1996) gemäß § 45 KStG in Anwendung des EuGH-Urteils vom 6. März 2007, Rs. C-292/04 (Meilicke)“ jeweils für die Unternehmensberatung GmbH. Diese Unternehmensberatung GmbH hielt die entsprechenden Beteiligungen treuhänderisch für A. In den Bescheinigungen sind jeweils aufgelistet, die ausschüttende Gesellschaft, Auszahlungsdatum, Bruttodividende und die nach N/A anrechenbare Körperschaftsteuer. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bankbescheinigungen der E Bank und auf die Treuhandvereinbarung vom 22. April 1996 Bezug genommen. 28

Die **Kläger** tragen vor, dass die dem Senat vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen der niederländischen und dänischen Kreditinstitute Körperschaftsteuerbescheinigungen i.S.d. nationalen Rechts seien, die den Anforderungen des EuGH genügen würden. 29

Nach dem Urteil des EuGH vom 30. Juni 2011 (Rn. 59) könne eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf Dividenden, die von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat bezahlt wurden, dadurch erlangt werden, dass vorgelegt würden: 30

• *entweder* eine den Anforderungen des Mitgliedsstaats, in dem der Empfänger der Dividenden unbeschränkt steuerpflichtig sei, genügende Bescheinigung über diese Steuer 31

• *oder* Belege, anhand derer die Steuerbehörden dieses Mitgliedsstaats eindeutig und genau überprüfen könnten, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen. 32

Vor diesem Hintergrund seien die vorgelegten Bescheinigungen als Nachweis ausreichend. Sie würden genau den Vorschriften für innerdeutsche Körperschaftsteuerbescheinigungen durch Kreditinstitute nach § 45 KStG a.F. entsprechen. Sie würden sämtliche erforderlichen Angaben enthalten. Dies reiche nach der EuGH-Rechtsprechung aus. 33

Soweit die vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen keine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals i.S.v. § 30 KStG a.F. enthalten würden, sei dies unschädlich. Angaben zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals der ausschüttenden Körperschaft seien in der Bescheinigung der anrechenbaren Körperschaftsteuer durch Kreditinstitute nach § 45 KStG a.F. nicht verlangt worden und könnten folglich auch bei der Bescheinigung der anrechenbaren Körperschaftsteuer aus Auslandsdividenden nicht verlangt werden. Im Übrigen sei zu bedenken, dass weder dänische noch niederländische Kapitalgesellschaften zur Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG verpflichtet gewesen seien. Der EuGH habe in seinem Urteil vom 30. Juni 2011 auch entschieden (Rn. 42), dass die Anforderungen an eine Körperschaftsteuerbescheinigung nicht über das hinausgehen dürften, was zur Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels erforderlich sei. Eine Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals dänischer und niederländischer Gesellschaften nach den Regeln des § 30 KStG a.F. sei jedoch nicht erforderlich, um die Richtigkeit der durch dänische und niederländische Kreditinstitute gemachten Angaben zu überprüfen, die Dividenden seien mit der in den Bescheinigungen genannten Körperschaftsteuer vorbelastet. 34

Den Körperschafsteuerbescheinigungen, welche eine dänische oder niederländische Bank ausgestellt habe, müsse derselbe Beweiswert zugemessen werden wie der Körperschaftsteuerbescheinigung, welche von einem deutschen Kreditinstitut ausgestellt worden sei. Die Richtigkeit der von der E Bank und G Bank ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen sei auch plausibel. Der für Dänemark angesetzte Bruchteil von 34/66 und der für die Niederlande angesetzte Bruchteil von 35/65 der Bruttodividenden entspreche dem dänischen bzw. niederländischen Ausschüttungssatz. Die Anwendung dieses Bruchteils der Dividende als Berechnung für die Körperschaftsteuergutschrift aus dänischen und niederländischen Dividenden sei darüber hinaus vom EuGH in Rn. 16 des Meilicke-Urteils vom 6. März 2007 (Rs. C-292/04) schon bestätigt worden. Plausibel sei auch die inzident von E Bank und G Bank bestätigte Tatsache, dass die ausschüttenden Gesellschaften in dieser Höhe Körperschaftsteuer i.S.v. Rn. 54 des Manninen- 35

Urteils „entrichtet“ hätten. Davon hätten die Banken auch ohne eine genaue Eigenkapitalgliederung der dänischen bzw. niederländischen Gesellschaften ausgehen können, weil ihnen bekannt sei, dass die fraglichen börsennotierten dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften seit 1977 immer nur einen Teil des erwirtschafteten Gewinns als Dividende ausgeschüttet hätten, so dass der mit latentem Körperschaftsteuerguthaben gefüllte „Warmwasserbehälter“ der ausschüttenden dänischen und niederländischen Körperschaften weit voller sei, als zur Beimischung zu den in den Streitjahren ausgeschütteten Bruttodividenden mit 34/66 bzw. 35/65 Körperschaftsteuergutschrift erforderlich sei.

Die Aussteller der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen seien dabei von einer dem deutschen Anrechnungsverfahren gleichwertigen Berechnung der anrechenbaren Körperschaftsteuer ausgegangen: 36

- von der Addition aller seit dem 1. Januar 1977 von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft gezahlten Körperschaftsteuern; 37

- von der Gliederung der Eigenkapitalzugänge aller Konzerngesellschaften seit dem 1. Januar 1977 in niedrig besteuerte und tarifbesteuerte Eigenkapitalteile analog § 32 KStG a.F.; 38

- analog der Verwendungsreihenfolge nach § 28 Abs. 3 KStG a.F. sei bei allen Gewinnausschüttungen von Konzerngesellschaften bis zu den ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften die vorrangige Verwendung der tarifbelasteten Eigenkapitalteile an die Muttergesellschaft unterstellt worden. 39

- Soweit ausnahmsweise niedrig besteuerte Dividenden bei der Muttergesellschaft angekommen seien, sei deren Umgliederung nach § 32 KStG a.F. unterstellt worden. 40

- Soweit in dem Zeitraum 1. Januar 1977 bis 31. Dezember 1994 in den Staaten, in denen die ausschüttenden Kapitalgesellschaften ansässig gewesen seien, höhere Ausschüttungskörperschaftsteuersätze gegolten hätten als 1995 bis 1997 und soweit das in diesem Zeitraum gebildete Anrechnungsguthaben nicht durch im gleichen Zeitraum erfolgte Dividendenausschüttungen mit fiktiver Körperschaftsteuergutschrift verbraucht gewesen sei, sei eine Umgliederung der hoch besteuerten in niedriger besteuerte verwendbare Eigenkapitalanteile analog § 54 Abs. 11 , 11 a und 11 b KStG a.F. vorgenommen worden, damit nicht seit 1. Januar 1977 gebildetes Anrechnungsvolumen verlorengehe, sondern eine dem deutschen Anrechnungssystem gleichwertige Steuergutschrift erreicht werde. 41

- Die Aussteller der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen hätten sich davon überzeugt, dass die dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften seit 1977 weniger als 50% des Gewinns ausgeschüttet hätten und dass die Summe des Konzernsteueraufwandes sehr viel höher gewesen sei als die Summe einer nach Rn. 27 des Meilicke II-Urteils berechneten Körperschaftsteuergutschrift auf seit dem 1. Januar 1977 abgeflossene Dividenden. 42

- Da alle seit dem 1. Januar 1977 abgeflossenen Dividenden der fraglichen dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften entweder aus eigenen Gewinnen oder aus Dividenden von Tochtergesellschatten gespeist worden seien, sei dank der Umgliederung analog § 32 KStG a.F. und der Verwendungsreihenfolge analog § 28 Abs. 3 KStG a.F. sichergestellt, dass die Aussteller der vorgelegten KSt -Bescheinigungen guten Gewissens das Haftungsrisiko der §§ 44, 45 KStG a.F. für die Richtigkeit der vorgelegten Bescheinigungen tragen könnten. Eine darüber 43

hinausgehende Sachverhaltsermittlung hätten die ausstellenden Kreditinstitute nicht für erforderlich oder verhältnismäßig im Sinne von Rn. 42 des EuGH-Urteils Meilicke II gehalten.

Mit der von E Bank bzw. G Bank bescheinigten Aussage, dass die gesamten Dividenden 1995 bis 1997 mit 34/66 bzw. 35/65 Körperschaftsteuer vorbelastet waren, sei gleichzeitig die Aussage getroffen worden, dass keine der Körperschaftsteuer nicht unterlegene Einlagen ausgeschüttet worden seien. Sie, die Kläger, hätten diese Dividenden auch als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG a.F. versteuert und nicht etwa die Steuerfreiheit dieser Dividendeneinnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. geltend gemacht. Darum sei nicht nachvollziehbar, warum es dem gemeinschaftsrechtlich begründeten Anspruch auf Anrechnung von Körperschaftsteuer entgegenstehen solle, dass die von der E Bank und von der G Bank ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen nicht die - für die Besteuerung von A gänzlich irrelevante Aussage - enthalten, dass die Dividende nicht steuerfrei sei, weil sie nicht i.S.v. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. aus nach dem 31. Dezember 1976 getätigten Einlagen stamme. 44

Mangels Anwendbarkeit von § 30 KStG a.F. könnten in der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung nur die Angaben verlangt werden, welche bei sinngemäßer Anwendung des auf inländische Ausschüttungen vorgeschriebenen amtlichen Musters einen Sinn ergebe. Wenn bei ausländischen ausschüttenden Körperschaften nicht verlangt werden könne, dass sie eine Gliederungsrechnung nach Maßgabe des § 30 KStG a.F. produzieren, dann könne diese Aussage des Gemeinschaftsrechts nicht dadurch umgangen werden, dass in der Körperschaftsteuerbescheinigung Angaben verlangt würden, welche die Erstellung einer Gliederungsrechnung nach den Regeln des § 30 KStG a.F. durch die ausländische Körperschaftsteuer zur Voraussetzung hätten. 45

Hilfsweise werde der erkennende Senat gebeten, die Tatsachen konkret zu bezeichnen, welche nachgewiesen werden sollten. Er werde um Mitteilung gebeten, welche Anforderungen eine den deutschen Vorschriften genügende Körperschaftsteuerbescheinigung über dänische und niederländische Dividenden zu erfüllen habe. Nach dem Urteil des EuGH sei dies die Aufgabe des Senats. 46

Ungeachtet dessen, dass sie bereits den deutschen Anforderungen für inländische Körperschaftsteuergutschriften genügende Bescheinigungen vorgelegt hätten, würden sie aber ggf. auch die (alternative) zweite Nachweismöglichkeit erfüllen wollen, nämlich die Vorlage von Belegen, anhand derer die deutschen Steuerbehörden eindeutig und genau überprüfen könnten, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Körperschaftsteuergutschrift vorliegen. 47

Allerdings müsse diesbezüglich jedoch zunächst geklärt werden, welche Tatsachen insoweit nachgewiesen werden müssten. Hier bestehe bislang völlige Unsicherheit. In Rn. 31 seines Urteils vom 30. Juni 2011 habe der EuGH ausgeführt, dass die Bundesrepublik Deutschland verpflichtet sei, bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an die Kläger eine Behandlung vorzusehen, die mit der bei Dividendenausschüttungen durch deutsche Gesellschaften an inländische Steuerpflichtige gleichwertig sei. Das bedeute nach Satz 2 der Rn. 31, dass das deutsche System so weit wie möglich auf grenzübergreifende Fallgestaltungen übertragen werden müsse. Nach ihrer, der Kläger, Auffassung folge daraus, dass die anrechenbare dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuer sich aus der Summe der seit dem 1. Januar 1977 gegen die dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften festgesetzten Körperschaftsteuer errechne. 48

Ihres Erachtens sei dies die Rechtstatsache, welche es durch Belege nachzuweisen gelte.

Ferner habe sich aber das mit inländischer Körperschaftsteuer vorbelastete verwendbare Eigenkapital inländischer Kapitalgesellschaften durch frühere Gewinnausschüttungen gemindert, welche seit dem 1. Januar 1977 zu Lasten des mit Körperschaftsteuer vorbelasteten verwendbaren Eigenkapitals erfolgt seien. Infolgedessen sei ihres Erachtens auch die dänische bzw. niederländische Körperschaftsteuervorbelastung seit dem 1. Januar 1977 durch erfolgte Gewinnausschüttungen mit fiktiven Körperschaftsteuergutschriften zu belasten. Dabei stelle sich allerdings die Frage, in welcher Höhe nach Auffassung des Senats seit dem 1. Januar 1977 angesammelte Körperschaftsteuergut-haben dänischer und niederländischer Kapitalgesellschaften durch frühere Gewinnausschüttungen als verwendet gelten würden. 49

Darüber hinaus stelle sich die Frage nach der Berücksichtigung von sogenannten indirekten Körperschaftsteuervorbelastungen. Diese Frage sei im Streitfall von Bedeutung, weil die ausschüttenden dänischen und niederländischen Kapitalgesellschaften im Wesentlichen Holding-Gesellschaften seien. Eine Gesellschaft - wie z.B. die niederländische V - beziehe den weit überwiegenden Teil ihrer Einkünfte nicht aus den Niederlanden, sondern aus anderen Ländern der Europäischen Union, aber auch von Drittstaaten oder aus Ländern des Europäischen Wirtschaftsraumes. Die Dividenden, welche V an ihre Aktionäre gezahlt habe, dürfe den Betrag ihrer niederländischen Einkünfte weit übersteigen und zu einem erheblichen Teil aus Dividenden gespeist sein, welche V ihrerseits aus anderen Ländern bezogen habe. 50

Soweit der EuGH dem Senat aufgebe, eine Frist für die Vorlage einer den deutschen Anforderungen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung festzulegen, sei zu berücksichtigen, dass diese naturgemäß erst beginnen könne, nachdem Deutschland diese Vorschriften definiert habe. Da der deutsche Gesetzgeber nicht Willens sei, insoweit tätig zu werden, falle die Aufgabe zur Definition der den deutschen Vorschriften entsprechenden Körperschaftsteuerbescheinigung für Auslandsdividenden an die Finanzgerichtsbarkeit. 51

Die Kläger beantragen, 52

1. die nachstehend aufgeführten ausländischen Körperschaftsteuern in den Streitjahren 1995-1997 anzurechnen: 53

für 1995 54

55

Herkunftsland	Bruttodividende in DM	Ausländischer Ausschüttungs-steuersatz	Anrechnungsbetrag in Bruchteilen der Brutto-dividende	Anrechnungs-Betrag in DM
Niederlande	...	35 %	35/65	...

Dänemark	...	34 %	34/66	...

für 1996 56

57

Herkunftsland	Bruttodividende in DM	a ausländischer A Ausschüttungs - S steuersatz	Anrechnungsbetrag in Bruchteil der Bruttodividende	Anrechnungs -betrag In DM
Niederlande	...	35 %	35/65	...
Dänemark	...	34 %	34/66	...

für 1997 58

59

Herkunftsland	Bruttodividende in DM	Ausländischer Ausschüttungs - Steuersatz	Anrechnungsbe - trag in Bruchteil der Brutto- Dividende	Anrechnungsbetrag in DM
Niederlande	...	35 %	35/65	...

2. die „Einkünfte aus Kapitalvermögen“, Untertitel „Einnahmen“, um die gemäß Ziff. 1 angerechneten Beträge zu erhöhen und infolgedessen auch die entsprechend festgesetzte Einkommensteuer gemäß dem anwendbaren Einkommensteuertarif zu erhöhen, und zwar gleichzeitig mit der Durchführung der in Ziff. 1 beantragten Anrechnung; 60

3. aus der Differenz zwischen der gemäß Klageantrag Ziff. 1 zugunsten der Kläger anzurechnenden Körperschaftsteuer und der gemäß Klageantrag Ziff. 2 zu Lasten der Kläger festzusetzenden höheren Einkommensteuer die Unterschiedsbeträge zu ermitteln, festzusetzen und zu erstatten, und zwar gleichzeitig mit der Durchführung der in den Klageanträgen Ziff. 1 und 2 beantragten Maßnahmen; 61

Der Beklagte beantragt, 62

die Klage abzuweisen. 63

Der **Beklagte** trägt vor, dass nach den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung die ausländische Vorbelastung genau nachzuweisen sei. Da die Ausschüttung z.B. auch aus nicht steuerlich vorbelastetem Eigenkapital erfolgen könne, müsse 64

ersichtlich sein, ob die ausschüttende Körperschaft steuerfreie Einkünfte bezogen habe (hierzu würden ggf. auch Beteiligungseinkünfte gehören) und ob bzw. inwieweit diese steuerfreien Einkünfte in der Ausschüttung an den Gesellschafter enthalten seien. Ebenfalls von Bedeutung sei in diesem Zusammenhang, ob die ausgeschütteten Einkünfte z.B. einem ermäßigten Steuersatz unterworfen worden seien. Die von den Klägern eingereichten Bescheinigungen würden diesen Anforderungen nicht genügen. Sie würden die tatsächliche Vorbelastung der ausgeschütteten Dividenden nicht erkennen lassen. Die von der G Bank angegebene anrechenbare Körperschaftsteuer sei ein rechnerisch ermittelter Betrag. Es würden die Ermittlungen sowie der Nachweis der tatsächlichen Vorbelastung fehlen. Auch zu den dänischen Steuerbescheinigungen der E Bank seien keine Nachweise zur tatsächlichen Körperschaftsteuervorbelastung vorgelegt worden.

Die vorgelegten Bescheinigungen würden methodische Mängel bei ihrer Erstellung aufweisen. 65

Soweit die Kläger vortragen würden, dass u.a. eine Gliederung der Eigenkapitalzugänge aller Konzerngesellschaften in niedrige besteuerte und tarifbesteuerte Eigenkapitalanteile erfolgt sein solle und die Verwendungsreihenfolge nach § 28 Abs. 3 KStG a.F. bei Gewinnausschüttungen von Konzerngesellschaften bis zu den ausschüttenden dänischen bzw. niederländischen Kapitalgesellschaften „unterstellt“ worden sei, lasse dies darauf schließen, dass die Kläger eine dem KStG a.F. nicht bekannte „Konzernsteuerbescheinigung“ vorgelegt hätten, um die Anrechnung der Körperschaftsteuer von den ausschüttenden Kapitalgesellschaften nachgeordneten Kapitalgesellschaften zu gewährleisten. Der Vortrag der Kläger zur Addition der „von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft“ gezahlten Körperschaftsteuern beziehe daher wohl auch die von den nachgeordneten Konzerngesellschaften gezahlten Körperschaftsteuern mit ein. Andernfalls wären diese Aussagen zur Gliederung und Verwendungsreihenfolge nicht nachvollziehbar. 66

Ungeachtet der Frage der Zulässigkeit einer Anrechnung von Körperschaftsteuer einer der ausschüttenden Kapitalgesellschaften nachgeordneten Kapitalgesellschaft gingen die Kläger darüber hinaus fehl in der Annahme, dass die bloße Addition aller seit dem 1. Januar 1977 „gezahlten“ Körperschaftsteuern den Gesamtbetrag des zur Verfugung stehenden Körperschaftsteuerguthabens widerspiegele. Hierbei würden sie u.a. außer acht lassen, dass nichtabziehbare Ausgaben i.S.d. § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG a.F. das insgesamt für die Anrechnung zur Verfügung stehende Körperschaftsteuerguthaben mindern würden. Ansonsten würde die steuerliche Nichtabziehbarkeit der Betriebsausgaben im Rahmen der Anrechnung neutralisiert. 67

Die Kläger hätten vielfach bestimmte Sachverhaltsannahmen bei der Erstellung der „Steuerbescheinigungen“ getroffen. Der zutreffende Anrechnungsbetrag lasse sich jedoch nur anhand der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls ermitteln. Der Ermittlungs- und Nachweisaufwand möge zwar für die Klägerseite erheblich und aufwendig sein, er sei jedoch unverzichtbar. Dieser ggf. erhebliche Aufwand der Kläger stelle nach den Feststellungen des EuGH in dieser Rechtssache auch keine unverhältnismäßige Beschränkung dar. 68

Die Kläger hätten auch keine anderen Nachweise und Unterlagen vorgelegt, die es erlauben würden, klar und genau die Voraussetzungen und den Umfang der Körperschaftsteueranrechnung überprüfen zu können. 69

70

Nach der Rechtsprechung des EuGH müssten aber diejenigen Tatsachen nachgewiesen werden, die auch im Inlandsfall für die Ermittlung des Körperschaftssteueranrechnungsanspruchs bekannt sein müssten (z.B. das zu versteuernde Einkommen sowie die geschuldete und gezahlte Körperschaftsteuer, die Höhe der nichtabziehbaren Betriebsausgaben und der steuerfreien Einnahmen, die Aufgliederung des verwendbaren Eigenkapitals in belastete und unbelastete Teile etc.). Diese Angaben würden insgesamt die notwendige Grundlage für die Ermittlung der zutreffenden Körperschaftsteuervorbelastung bilden.

Die Beweislast für die Höhe der tatsächlich entrichteten ausländischen Körperschaftsteuer liege nach dem EuGH-Urteil bei den Klägern. Dies gelte selbst dann, wenn die Kläger Schwierigkeiten bei der Nachweisführung hätten (Rn. 45, 48 des EuGH-Urteils). Es seien stichhaltige Nachweise vorzulegen, die eine „klare und genaue“ Überprüfung der tatsächlichen Körperschaftsteuerbelastung ermöglichen würden. Würden diese stichhaltigen Nachweise nicht erbracht, sei die Körperschaftsteueranrechnung zu versagen. 71

Auch soweit die Kläger die Anrechnung der indirekten Körperschaftsteuer begehren würden, hätten sie entsprechende Vorbelastungen weder belegt noch nachgewiesen. Im Übrigen habe § 36 KStG a.F. nur die (direkte) Anrechnung der von der ausschüttenden Körperschaft geschuldeten Körperschaftsteuer vorgesehen. Nach dem deutschen Körperschaftsteuersystem würden Körperschaftsteuergutschriften nicht bis zum letzten Anteilseigner durchgereicht. Vielmehr würde auf jeder Stufe die konkrete Anrechnung geprüft. Auch im Inlandsfall werde eine indirekte Körperschaftsteuervorbelastung nicht berücksichtigt. Eine Steuergutschrift für mittelbare Vorbelastungen komme daher nicht in Betracht. 72

Entscheidungsgründe 73

Die zulässige Klage ist unbegründet. 74

A. Wegen der Zulässigkeit der Klage wird auf den Vorlagebeschluss des Senats vom 14. Mai 2009 Bezug genommen. 75

B. In der Sache haben die Kläger indes keinen Anspruch auf die von ihnen begehrte Anrechnung der Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997. Sie werden hierdurch nicht in ihren Rechten verletzt (§ 101 Satz 1 FGO). Die angefochtenen Bescheide sind nicht rechtswidrig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 76

I. Nach dem nationalen Recht in den Streitjahren 1995 bis 1997 ist auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG a.F. die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung i.H.v. 3/7 der Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG a.F. anrechenbar, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammten, für die Eigenkapital i.S.d. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG a.F. als verwendet galt. Hintergrund ist, dass die Ausschüttung mit der Ausschüttungsbelastung i.H.v. 30 % belastet war (§ 23 Abs. 1 KStG a.F.). Die Anrechnung i.H.v. 3/7 entsprach also grundsätzlich der tatsächlichen Körperschaftsteuerbelastung der (Brutto-)Dividende. Die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG anzurechnende Körperschaftsteuer gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und erhöht die Bemessungsgrundlage (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG). 77

Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist eine Anrechnung der Körperschaftsteuer nur bei unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften (s. § 1 KStG) 78

möglich. Dazu gehören die Gesellschaften, auf deren Dividenden die Kläger die Anrechnung begehren, nicht.

Allerdings sind nach dem im Streitfall im Wege des Vorabersuchens ergangenen Urteil des EuGH vom 6. März 2007 (C-292/04 – *Meilicke I*, Slg. 2007, I-1835) die Artikel 56 EG und 58 EG 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. 79

Daraus folgt, dass dem inländischen Anteilseigner eine Körperschaftsteueranrechnung nicht nur für von inländischen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden (sog. Inlandsdividenden), sondern auch für von in anderen EG-Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften ausgeschüttete Dividenden (sog. (EG-)Auslandsdividenden) zu gewähren ist. 80

II. Indes scheitert die Anrechnung der niederländischen und dänischen Körperschaftsteuer im Streitfall daran, dass die Kläger weder eine ordnungsgemäße Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt noch die Höhe der anrechenbaren Körperschaftsteuer nachgewiesen haben. 81

1. Bei der Berechnung einer Steuergutschrift für einen unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat empfangen hat, ist die von der in diesem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft „tatsächlich entrichtete“ Steuer zu berücksichtigen, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im letztgenannten Mitgliedstaat ergibt (EuGH-Urteile vom 6. März 2007, C-292/04 - Meilicke I, Rn. 15; vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 26). 82

2. Die Steuergutschrift, auf die ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtiger Anteilseigner in Verbindung mit von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausgeschütteten Dividenden Anspruch hat, darf nicht anders berechnet werden als nach Maßgabe des gemäß des Rechts des Sitzmitgliedstaats der ausschüttenden Gesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes. 83

Ein Mitgliedstaat, in dem ein System zur Vermeidung oder Abschwächung der mehrfachen Belastung oder wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Dividendenausschüttungen durch gebietsansässige Gesellschaften an ebenfalls Gebietsansässige besteht, hat bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an Gebietsansässige eine gleichwertige Behandlung vorzusehen (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 29 m.w.N.). 84

3. Angesichts dessen kann die gemeinschaftsrechtlich gebotene Körperschaftsteueranrechnung nicht unter schlichter Anwendung von § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG erfolgen, wonach die auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer in Höhe des Bruchteils, der der Körperschaftsteuer auf von Gesellschaften des erstgenannten Mitgliedstaats ausgeschüttete Bruttodividenden entspricht, - rechnerisch pauschal mit 3/7 der Einnahmen - auf die von dem 85

Anteilseigner zu entrichtende Einkommensteuer angerechnet wird (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 34). Die Steuergutschrift ist nach Maßgabe des Körperschaftsteuersatzes zu berechnen, der nach dem Recht des Sitzmitgliedstaats der ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Dividenden angewandt wird, wobei der gutzuschreibende Betrag indessen nicht den Betrag der Einkommensteuer übersteigen kann, den der begünstigte Anteilseigner in dem Mitgliedstaat, in dem er unbeschränkt steuerpflichtig ist, auf die bezogenen Dividenden zu entrichten hat (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 34).

III. Voraussetzung für die Anrechnung der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer ist nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Satz 4 Nr. 3 Buchst. b EStG a.F. u.a. die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 KStG a.F. Nach den Vorgaben des EuGH können anstelle einer Körperschaftsteuerbescheinigung zur Vermeidung von Diskriminierungen alternativ auch Belege vorgelegt werden, die zwar nicht das Maß an Detailliertheit aufweisen und nicht die Form der Körperschaftsteuerbescheinigung aufweisen, die es den Steuerbehörden aber nichtsdestoweniger erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 46). 86

1. Die von den Kläger vorgelegten „Jahressteuerbescheinigungen“ für 1995 bis 1997 der G Bank (S/Niederlande) jeweils vom 5. November 2007 und der „Jahressteuerbescheinigungen“ der E Bank vom 11. August 2008 für die dänischen Dividenden für die Jahre 1995 und 1996 stellen keine hinreichenden Körperschaftsteuerbescheinigungen im Sinne der §§ 44, 45 KStG a.F. dar. 87

a. Zu den Eigenschaften der Körperschaftsteuerbescheinigung gehören nicht nur formale Angaben. Einer von einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Körperschaft ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigung haftet vielmehr auch eine bestimmte Beweiskraft, eine bestimmte „Aussagekraft“ an. Denn es ist gewährleistet, dass die in einer solchen Körperschaftsteuerbescheinigung ausgewiesene anrechenbare Körperschaftsteuer auch tatsächlich von der Kapitalgesellschaft oder Körperschaft gezahlt wurde. So war die tatsächliche Belastung der Dividenden in Höhe der anzurechnenden Körperschaftsteuer im System des früher geltenden deutschen Anrechnungsverfahrens dadurch gewährleistet, dass die Kapitalgesellschaften und Körperschaften eine Eigenkapitalgliederung nach § 30 KStG a.F. führten. 88

b. Die von den Klägern vorgelegten Bescheinigungen mögen zwar rein formell gesehen die Voraussetzungen einer Körperschaftsteuerbescheinigung erfüllen. Allerdings ist ihre Aussagekraft deutlich reduziert. Denn in den Niederlanden und in Dänemark gab es systembedingt regelmäßig keine Aufzeichnungen über die konkreten Belastungsquoten der Gewinne. 89

aa. Die in den Bescheinigungen jeweils ausgewiesenen anrechenbaren Körperschaftsteuerbeträge wurden lediglich aus den jeweils in den Streitjahren in den Niederländen i.H.v. 35 % und in Dänemark i.H.v. 34 % geltenden Körperschaftsteuersätzen rechnerisch abgeleitet. 90

Dabei ist nicht sichergestellt, dass die ausgeschütteten Dividenden auch tatsächlich mit dieser Körperschaftsteuer belastet wurden. Denn es wurde nicht der hinreichende Nachweis geführt, auf welcher verlässlichen Grundlage diese vermeintliche Belastung ermittelt wurde. 91

bb. Dem Vortrag der Kläger ist zu entnehmen, dass die in den Bescheinigungen angegebenen Körperschaftsteuerbeträge auf „Annahmen“ und „Unterstellungen“ beruhen. So seien die Banken auch „ohne eine genaue“ Eigenkapitalgliederung der dänischen bzw. niederländischen Gesellschaften von der Belastung „ausgegangen“ , weil ihnen bekannt sei, dass die fraglichen börsennotierten Kapitalgesellschaften seit 1977 immer nur „einen Teil“ des erwirtschafteten Gewinns als Dividende ausgeschüttet hätten, so dass der mit latentem Körperschaftsteuerguthaben gefüllte „Warmwasserbehälter“ der ausschüttenden dänischen und niederländischen Körperschaften „weit“ voller sei, als zur Beimischung zu den in den Streitjahren ausgeschütteten Bruttodividenden mit 34/66 bzw. 35/65 Körperschaftsteuergutschrift erforderlich sei. Die vorrangige Verwendung der tarifbelasteten Eigenkapitalteile und ggf. deren Umgliederung nach § 32 KStG a.F. seien „unterstellt“ worden. 92

Soweit die Kläger vortragen, dass eine Umgliederung der hoch besteuerten in niedriger besteuerte verwendbare Eigenkapitalanteile analog § 54 Abs. 11, 11 a und 11 b KStG a.F. vorgenommen worden sei, ist dies nicht nachvollziehbar. Denn dies würde die Erstellung einer „Schatten“-Eigenkapitalgliederung voraussetzen, die im Streitfall jedoch offensichtlich nicht erstellt wurde. 93

Auch der Vortrag der Kläger, dass sich die Aussteller der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen davon überzeugt hätten, dass die dänischen bzw. niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften seit 1977 weniger als 50% des Gewinns ausgeschüttet hätten und dass die Summe des Konzernsteueraufwandes sehr viel höher gewesen sei als die Summe einer nach Rn. 27 des Meilicke II-Urteils berechneten Körperschaftsteuergutschrift stellt keinen Nachweis der „tatsächlich entrichteten“ Körperschaftsteuer dar. Denn auch hierzu wurden keine konkreten Nachweise vorgelegt. Es handelt sich vielmehr lediglich um eine Behauptung. 94

cc. Deshalb kann nicht ausgeschlossen werden, dass die auf die Dividenden entfallende tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer von dem nominellen Körperschaftsteuersatz abweicht. Denn die Steuerbelastung kann in erheblichem Umfang von den Körperschaftsteuersätzen abweichen. Insoweit ist z.B. zu berücksichtigen, dass beispielweise Beteiligungserträge oftmals von der Körperschaftsteuer befreit sind. 95

dd. Nichts anderes ergibt sich auch aus dem Vortrag der Kläger, dass die Aussteller der vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen guten Gewissens das Haftungsrisiko der §§ 44, 45 KStG a.F. für die Richtigkeit der vorgelegten Bescheinigungen tragen könnten. Die Kläger scheinen aus dieser Haftungsübernahme die Aussage- und Beweiskraft der Körperschaftsteuer untermauern zu wollen. Diese Aussage- und Beweiskraft hängt indes nicht von der persönlichen Einschätzung der Aussteller ab, die letztlich auf Unterstellungen und Annahmen beruht. Die Aussage- und Beweiskraft basiert auf einer objektivierten Möglichkeit der genauen und zuverlässigen Ermittlung der Belastung der ausgeschütteten Dividenden mit Körperschaftsteuer. 96

c. Dass es nicht auf die Erfüllung der formellen, sondern vielmehr der materiellen Kriterien der Körperschaftsteuerbescheinigung ankommt, wird dadurch bestätigt, dass der EuGH als Alternative zur Körperschaftsteuerbescheinigung Belege fordert, die zwar nicht die Form der Körperschaftsteuerbescheinigung aufweisen, die es den Steuerbehörden aber nichtsdestoweniger erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 97

46). Der EuGH hat entschieden, dass solche Belege von den nationalen Behörden als mit der Vorlage der entsprechenden (Körperschaftsteuer-)Bescheinigung gleichwertig angesehen werden müssen. Diese Gleichwertigkeit bestätigt, dass auch einer vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigung eine solche Aussagekraft zwingend anhaftet und für sie von maßgeblicher Bedeutung ist.

Die beiden vom EuGH aufgestellten Alternativen – entweder Körperschaftsteuerbescheinigung oder andere Nachweise über die tatsächlich entrichtete Körperschaftsteuer – sind als gleichwertige Alternativen zu verstehen. Die erste Alternative – die Körperschaftsteuerbescheinigung – erschöpft sich deshalb nicht in einer bloßen Formalie. 98

Würde eine niedrigere Beweiskraft der ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigung ausreichen, z.B. eine solche, die – wie im Streitfall – auf Unterstellungen und Vermutung beruht, wäre zudem eine Beweismaßreduzierung gegeben. Eine solche ist nach der EuGH-Entscheidung vom 30. Juni 2011 allerdings nicht zulässig. Dies ergibt sich daraus, dass der EuGH zum Zwecke der Körperschaftsteueranrechnung eine Schätzung des einschlägigen Steuersatzes ausdrücklich ablehnt (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 - Meilicke II, Rn. 36). Eine Schätzung ist indes nichts anderes als eine Reduzierung des Beweismaßes. 99

2. Der Senat verkennt nicht, dass die vorgenannten Anforderungen an die Körperschaftsteuerbescheinigung in der Praxis regelmäßig dazu führen können, dass der Steuerpflichtige bezüglich ausländischer Dividenden eine hinreichende Körperschaftsteuerbescheinigung nicht beschaffen kann und deshalb insoweit von der Körperschaftsteueranrechnung ausgeschlossen ist. Diese Problematik war u.a. auch Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens des Senats an den EuGH vom 14. Mai 2009 (s. Vorlagefrage 2). 100

Der EuGH hat in seinem Beschluss vom 30. Juni 2011 entschieden, dass der Steuerpflichtige angesichts dessen alternativ zur Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung auch auf andere Weise den Nachweis der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer führen kann. Dies ist den Klägern im Streitfall indes nicht gelungen. 101

a. Nationale Rechtsvorschriften, wonach die Steuergutschrift nur bei Vorlage einer dem nationalen System des betreffenden Mitgliedstaats entsprechenden Bescheinigung gewährt wird, ohne jede Möglichkeit für den Anteilseigner, die Höhe der von der Dividenden ausschüttenden Gesellschaft tatsächlich gezahlten Steuer mit anderen einschlägigen Umständen und Informationen nachzuweisen, stellen eine nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotene verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 40 m.w.N.). 102

Deshalb muss die Vorlage von Belegen, die zwar nicht das Maß an Detailliertheit aufweisen und nicht in der Form der Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt werden, die es den Steuerbehörden aber nichtsdestoweniger erlauben, klar und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen, von diesen Behörden als mit der Vorlage der entsprechenden Bescheinigung gleichwertig angesehen werden (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 46). Belege, anhand derer die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats klar und genau prüfen können, welche Steuerabzüge in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich vorgenommen worden 103

sind, müssen deshalb als ausreichend erachtet werden (vgl. auch EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 44).

b. Angesichts dessen ist in Ermangelung einer Körperschaftsteuerbescheinigung eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nur dann möglich, wenn die ausgeschütteten Dividenden tatsächlich mit Körperschaftsteuer belastet sind und auch die genaue Höhe dieser Belastung nachvollziehbar ist. Folglich ist es jedenfalls erforderlich, aufgrund der der Dividendenzahlung zu Grunde liegenden Ausschüttungsentscheidung der jeweiligen Gesellschaft den Zeitraum, in dem der Gewinn entstanden ist, festzustellen und aufgrund dieses Zeitraums die sich für den Gewinn ergebende Körperschaftsteuerbelastung zu ermitteln. Ob daneben weiterreichende Tatsachen nachzuweisen sind, kann indes dahingestellt bleiben, weil die Vorgabe der nachzuweisenden Tatsachen nicht dem Senat obliegt. Die Hoheit über die nachzuweisenden Tatsachen liegt beim Steuerpflichtigen. Nichts anderes ergibt sich aus dem EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011. 104

c. Wenn der betreffende Anteilseigner die erforderlichen Informationen nicht beibringt, können die zuständigen Steuerbehörden den beantragten Steuervorteil verweigern (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 47). Der fehlende Informationsfluss auf der Anlegerseite ist kein Problem, das der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 48). 105

d. Vor diesem Hintergrund haben die Kläger nicht hinreichend belegt, ob und in welcher Höhe die Dividenden mit tatsächlich entrichteter niederländischer bzw. dänischer Körperschaftsteuer belastet sind. 106

Aus den vorgelegten „Jahressteuerbescheinigungen“ der G Bank und der E Bank ergibt sich – wie bereits dargelegt - nicht die „tatsächlich entrichtete“ Körperschaftsteuer, mit der die Dividenden bei der sie ausschüttenden Gesellschaft belastet wurden. Andere Belege wurden nicht eingereicht. Es obliegt – entgegen der Auffassung der Kläger - nicht dem erkennenden Senat, die Tatsachen konkret zu bezeichnen, welche nachgewiesen werden sollen. Aus dem EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011 ergibt sich nichts anderes. 107

IV. In Ermangelung des Nachweises der tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer kann die Berechnung der Körperschaftsteuergutschrift auch nicht auf eine bloße Schätzung des einschlägigen Steuersatzes gestützt werden (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 - Meilicke II, Rn. 36). Der Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne, der auf die Dividenden ausschüttende Gesellschaft Anwendung findet, muss so genau wie möglich bestimmt werden, da er für die Berechnung der Steuergutschrift, auf die der Anteilseigner in seinem Wohnsitzstaat Anspruch hat, ausschlaggebend ist. 108

V. Wenn die Auskünfte eines Steuerpflichtigen nicht ausreichen, um zu prüfen, ob er die nach den nationalen Rechtsvorschriften für die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift festgelegten Voraussetzungen erfüllt, brauchen die Steuerbehörden keinen Gebrauch von dem Amtshilfeverfahren zu machen (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 - Meilicke II, Rn. 52). 109

VI. Der Senat verkennt nicht, dass die Anforderung, die „tatsächlich entrichtete“ Körperschaftsteuer nachzuweisen, mit großen faktischen Schwierigkeiten verbunden ist. Mitunter könnte die Feststellbarkeit der tatsächlichen Belastung der Dividende mit ausländischer Körperschaftsteuer sogar tatsächlich 110

unmöglich erscheinen. U.a. diese Erkenntnis war Anlass für den Senat den EuGH mit Beschluss vom 14. Mai 2009 im Wege des Vorabentscheidungsersuchens anzurufen. Er hatte dabei u.a. auch erwogen, das Problem zugunsten der ausländischen Dividenden durch eine Schätzung zu lösen. Dies hat der EuGH jedoch ausdrücklich abgelehnt (EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 - Meilicke II, Rn. 36). Der EuGH fordert den Nachweis der „tatsächlich entrichteten" Körperschaftsteuer. Dies ist der gemeinschaftsrechtlich gebotene adäquate Ersatz der nationalen Körperschaftsteuerbescheinigung und dient der Gleichbehandlung inländischer und ausländischer Dividenden. Soweit sich hierbei Probleme ergeben, müssen diese nicht vom betroffenen Mitgliedstaat aufgefangen werden (vgl. EuGH-Urteil vom 30. Juni 2011, C-262/09 – Meilicke II, Rn. 48).

VII. Angesichts dessen, dass die Kläger die „tatsächlich entrichtete" Körperschaftsteuer nicht hinreichend nachgewiesen haben, lässt der Senat die Frage dahingestellt, inwieweit in rechtlicher Hinsicht die von Tochtergesellschaften entrichteten Körperschaftsteuern anzurechnen sein könnten. 111

VIII. Ebenso kann es dahingestellt bleiben, auf welcher Rechtsgrundlage die Änderung der Einkommensteuerbescheide, insbesondere des Bescheides für 1997, erfolgen würde. 112

IX. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 113

X. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. 114

XI. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. 115