

Rechtssache C-262/09

Wienand Meilicke u. a.

gegen

Finanzamt Bonn-Innenstadt

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Köln)

„Freier Kapitalverkehr – Einkommensteuer – Bescheinigung über die tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer, die auf Dividenden aus dem Ausland lastet – Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden – Steuergutschrift bei von inländischen Gesellschaften gezahlten Dividenden – Erforderliche Nachweise über die anrechenbare ausländische Steuer“

Leitsätze des Urteils

1. *Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Einkommensteuer – Besteuerung von Dividenden – Berechnung der Steuergutschrift, die einem in einem Mitgliedstaat unbeschränkt Steuerpflichtigen für Dividenden gewährt wird, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden*

(Art. 56 EG und 58 EG)

2. *Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Einkommensteuer – Besteuerung von Dividenden – Nachweise, die ein in einem Mitgliedstaat unbeschränkt Steuerpflichtiger beibringen muss, um für Dividenden, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden, eine Steuergutschrift zu erhalten*

(Art. 56 EG und 58 EG)

3. *Freier Kapitalverkehr – Beschränkungen – Steuerrecht – Einkommensteuer – In einem Mitgliedstaat vorgenommene Besteuerung von Dividenden, die von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden*

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 nationalen Vorschrift 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.

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.

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 nämlich bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an Gebietsansässige eine gleichwertige Behandlung vorzusehen. Das bedeutet, dass das entsprechende nationale System in einer derartigen Situation so weit wie möglich auf grenzübergreifende Fallgestaltungen übertragen werden muss.

(vgl. Randnrn. 29, 31, 34, Tenor 1)

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 nationalen Vorschrift 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.

Eine Regelung eines Mitgliedstaats, durch die in dem entsprechenden Mitgliedstaat unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen, die in Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat investiert haben, absolut daran gehindert werden, Nachweise vorzulegen, die – insbesondere hinsichtlich der Präsentation – anderen Kriterien entsprechen als den in den Rechtsvorschriften des erstgenannten Mitgliedstaats für Investitionen im Inland vorgesehenen, stünde nicht nur im Widerspruch zum Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung, sondern ginge vor allem über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle erforderlich ist.

(vgl. Randnrn. 43, 53, Tenor 2)

3. Der Effektivitätsgrundsatz steht einer geänderten nationalen Regelung 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.

In Bezug auf die Erstattung von zu Unrecht erhobenen nationalen Abgaben gebietet nämlich der Effektivitätsgrundsatz bei einer rückwirkenden Änderung der Erstattungsmodalitäten durch das nationale Recht, dass die neue Regelung eine Übergangsregelung enthält, die dem Einzelnen eine Frist einräumt, die ausreicht, um nach Erlass der Regelung die Erstattungsansprüche geltend zu machen, die er unter der alten Regelung hätte geltend machen können.

(vgl. Randnrn. 57, 59, Tenor 3)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

30. Juni 2011(*)

„Freier Kapitalverkehr – Einkommensteuer – Bescheinigung über die tatsächlich gezahlte Körperschaftsteuer, die auf Dividenden aus dem Ausland lastet – Vermeidung der Doppelbesteuerung von Dividenden – Steuergutschrift bei von inländischen Gesellschaften gezahlten Dividenden – Erforderliche Nachweise über die anrechenbare ausländische Steuer“

In der Rechtssache C-262/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Finanzgericht Köln (Deutschland) mit Entscheidung vom 14. Mai 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 13. Juli 2009, berichtigt mit Entscheidung vom 10. August 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 7. September 2009, in dem Verfahren

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

gegen

Finanzamt Bonn-Innenstadt

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter M. Ilešič, E. Levits (Berichterstatter) und M. Safjan sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwältin: V. Trstenjak,

Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 27. Oktober 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von Herrn Meilicke, Frau Weyde und Frau Stöffler, vertreten durch Rechtsanwälte W. Meilicke und D. Rabback,
- des Finanzamts Bonn-Innenstadt, vertreten durch G. Sasonow und F. Mlosch, Prozessbevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und W. Mölls als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin vom 13. Januar 2011

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 56 EG und 58 EG, an deren Stelle seit dem 1. Dezember 2009 die Art. 63 AEUV und 65 AEUV getreten sind.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Herrn W. Meilicke, Frau Weyde und Frau Stöffler als Erben des am 3. Mai 1997 verstorbenen H. Meilicke einerseits und dem Finanzamt Bonn-Innenstadt (im Folgenden: Finanzamt) andererseits über die Besteuerung von Dividenden, die dem Verstorbenen in den Jahren 1995 bis 1997 von Gesellschaften mit Sitz in Dänemark und in den Niederlanden gezahlt worden waren.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 56 Abs. 1 EG im Dritten Teil des EG-Vertrags über die Politiken der Europäischen Gemeinschaft, Titel III („Die Freizügigkeit, der freie Dienstleistungs- und Kapitalverkehr“), Kapitel 4 („Der Kapital- und Zahlungsverkehr“), bestimmte:

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

4 Art. 58 Abs. 1 EG sah vor:

„Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,

a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,

...“

5 Art. 58 Abs. 3 EG lautete:

„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.“

6 Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. Dezember 1977 über die

gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten und indirekten Steuern (ABl. L 336, S. 15) bestimmt:

„Die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats kann die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um die Erteilung der in Artikel 1 Absatz 1 bezeichneten Auskünfte im Einzelfall ersuchen. ...“

Das für die Jahre 1995 bis 1997 geltende deutsche Recht

7 Nach den §§ 1, 2 und 20 des Einkommensteuergesetzes vom 7. September 1990 (BGBl. I 1990 S. 1898) in der durch das Gesetz vom 13. September 1993 (BGBl. I 1993 S. 1569) geänderten Fassung (im Folgenden: EStG) werden Dividenden, die in Deutschland wohnhaften und somit unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen zugutekommen, dort als Einkünfte aus Kapitalvermögen besteuert.

8 Nach § 27 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes vom 11. März 1991 (BGBl. I 1991 S. 638) in der durch das Gesetz vom 13. September 1993 geänderten Fassung (im Folgenden: KStG) wird auf Dividenden, die von in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden, Körperschaftsteuer zum Satz von 30 % erhoben. Dies schlägt sich in einer Ausschüttung von 70 % der Erträge vor Steuern und einer Steuergutschrift in Höhe von 30/70, also 3/7, der erhaltenen Dividenden nieder.

9 Diese Steuergutschrift findet nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG – bei einer Auslegung im Licht des Urteils des Gerichtshofs vom 6. März 2007, Meilicke u. a. (C?292/04, Slg. 2007, I?1835) – bei Dividenden Anwendung, die von in Deutschland oder in einem anderen Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften bezogen werden. Folglich kommen die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen in den Genuss dieser Steuergutschrift, wenn sie Dividenden von deutschen oder ausländischen Gesellschaften erhalten.

10 Nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG wird die Körperschaftsteuer u. a. dann nicht angerechnet, wenn die in den §§ 44 ff. KStG bezeichnete Steuerbescheinigung nicht vorgelegt worden ist.

11 § 44 KStG sieht vor:

„(1) Erbringt eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft für eigene Rechnung Leistungen, die bei den Anteilseignern Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes sind, so ist sie vorbehaltlich des Absatzes 2 verpflichtet, ihren Anteilseignern auf Verlangen die folgenden Angaben nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu bescheinigen:

1. den Namen und die Anschrift des Anteilseigners;
2. die Höhe der Leistungen;
3. den Zahlungstag;
4. den Betrag der nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes anrechenbaren Körperschaftsteuer;
5. den Betrag der zu vergütenden Körperschaftsteuer im Sinne des § 52; es genügt, wenn sich die Angabe auf eine einzelne Aktie, einen einzelnen Geschäftsanteil oder ein einzelnes Genussrecht bezieht;

6. die Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 als verwendet gilt;
7. die Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 4 als verwendet gilt.

...“

12 § 175 der Abgabenordnung (Gesetz vom 16. März 1976, BGBl. I 1976 S. 613, berichtigt in BGBl. I 1977 S. 269) in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I 2002 S. 3866, berichtigt in BGBl. I 2003 S. 61) (im Folgenden: AO) sieht vor:

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

...

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.

...“

13 Am 9. Dezember 2004 wurde die AO hinsichtlich der Bestandskraft von Steuerbescheiden und ihrer Änderung im Fall rückwirkender Ereignisse durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (BGBl. I 2004 S. 3310) geändert (im Folgenden: AO in der geänderten Fassung). Wie sich aus Art. 8 dieses Änderungsgesetzes ergibt, lautet § 175 Abs. 2 Satz 2 der AO in der geänderten Fassung wie folgt:

„Die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis.“

14 Zur Abgrenzung des zeitlichen Anwendungsbereichs von § 175 Abs. 2 Satz 2 der AO in der geänderten Fassung wurde Art. 97 § 9 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I 1976 S. 3341, berichtigt in BGBl. I 1977 S. 667, im Folgenden: EGAO) durch Einfügung eines Abs. 3 geändert; dort heißt es nunmehr:

„§ 175 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung in der [geänderten] Fassung ... ist erstmals anzuwenden, wenn die Bescheinigung oder Bestätigung nach dem 28. Oktober 2004 vorgelegt oder erteilt wird. ...“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

15 Herr H. Meilicke, der in Deutschland wohnhaft war, besaß Aktien von Gesellschaften mit Sitz in den Niederlanden und in Dänemark. In den Jahren 1995 bis 1997 erhielt er darauf Dividenden in Höhe von insgesamt 39 631,32 DM, d. h. 20 263,17 Euro.

16 Mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 beantragten die Kläger des Ausgangsverfahrens beim Finanzamt eine Steuergutschrift in Höhe von 3/7 dieser Dividenden, die auf die für Herrn H. Meilicke veranlagte Einkommensteuer angerechnet werden sollte.

17 Das Finanzamt lehnte diesen Antrag mit der Begründung ab, dass nur die Körperschaftsteuer, die eine in Deutschland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige

Gesellschaft belaste, auf die Einkommensteuer angerechnet werden könne.

18 Dagegen erhoben die Kläger des Ausgangsverfahrens Klage beim Finanzgericht Köln, das dem Gerichtshof mit Entscheidung vom 24. Juni 2004 folgende Frage zur Vorabentscheidung vorlegte:

Ist § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG, wonach nur 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 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet wird, mit Art. 56 Abs. 1 EG und Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG vereinbar?

19 Infolge des Urteils vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, Slg. 2004, I-7477), änderten die Kläger des Ausgangsverfahrens ihren Antrag mit Schriftsätzen vom 7. Januar 2005, vom 16. Mai 2007 und vom 23. November 2007 dahin gehend, dass sie eine Steuergutschrift für die Körperschaftsteuer nicht mehr in Höhe von 3/7 der streitigen Dividenden beanspruchen, sondern in Höhe von 34/66 der Bruttodividenden aus Dänemark und 35/65 der Bruttodividenden aus den Niederlanden.

20 Im Urteil Meilicke u. a. hat der Gerichtshof für Recht erkannt:

„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.“

21 Infolge dieses Urteils ist das vorlegende Gericht der Ansicht, dass den Klägern des Ausgangsverfahrens ein Anspruch auf zwei Steuergutschriften zuzusprechen sei, die nach Maßgabe des in den Mitgliedstaaten, in denen die ausschüttenden Gesellschaften ihren Sitz hätten, für die ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes zu berechnen seien.

22 Das Finanzgericht Köln stellt allerdings fest, dass sich die Höhe der in den Niederlanden und in Dänemark tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuer in der Praxis nicht bestimmen lasse. Infolgedessen hat es Zweifel, wie vorzugehen ist, insbesondere in Bezug auf die konkrete Berechnung zur Bestimmung des Betrags der Steuergutschriften, den die Kläger des Ausgangsverfahrens beanspruchen können. Das vorlegende Gericht hält insoweit drei Lösungen für möglich, nämlich erstens die Anwendung einer nationalen Vorschrift, in der bestimmt werde, dass die auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer in der Höhe des Bruchteils, der bei von inländischen Gesellschaften ausgeschütteten Bruttodividenden zur Anwendung komme, auf die Einkommensteuer angerechnet werde, zweitens eine Schätzung des Satzes der auf den ausländischen Dividenden lastenden ausländischen Körperschaftsteuer oder drittens eine möglichst genaue Bestimmung der Höhe der erhobenen ausländischen Körperschaftsteuer. Für den letzten Fall fragt es sich, welche Beweise erforderlich sind, um die Berechnung der Steuergutschrift vornehmen zu können.

23 In diesem Kontext hat das Finanzgericht Köln erneut beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Stehen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 Abs. 1 EG und Art. 58 Abs. 1 Buchst. 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, 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 [auf die Einkommensteuer] 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 bei tatsächlicher Unmöglichkeit der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des § 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 gegebenenfalls dabei auch mittelbare Körperschaftsteuervorbelastungen zu berücksichtigen?

4. a) Falls Frage 2 verneint wird und [demnach] eine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist:

Sind der Effektivitätsgrundsatz und [das Prinzip des] Effet utile dahin gehend zu verstehen, dass sie einer Regelung – wie § 175 Abs. 2 Satz 2 [der] AO [in der geänderten Fassung] in Verbindung mit 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 [in Deutschland] verfahrensrechtlich unmöglich gemacht wird, ohne dass eine Übergangsfrist zur Geltendmachung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer eingeräumt worden ist?

b) Falls Frage 2 bejaht wird und [demnach] keine Körperschaftsteuerbescheinigung erforderlich ist:

Sind die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG, der Effektivitätsgrundsatz und [das Prinzip des] Effet utile dahin gehend 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?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

24 Mit dieser – im Zusammenhang mit den beiden folgenden Fragen verstandenen – Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 56 EG und 58 EG dahin gehend auszulegen sind, dass sie in dem Fall, dass die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats

erforderlichen Nachweise für die Inanspruchnahme einer Steuergutschrift für die auf Dividenden lastende Körperschaftsteuer nicht vorgelegt wurden, der Anwendung einer Vorschrift wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG entgegenstehen, wonach die auf ausländischen Dividenden lastende Körperschaftsteuer in Höhe des Bruchteils, der der Körperschaftsteuer auf von inländischen Gesellschaften ausgeschüttete Bruttodividenden entspricht, auf die Einkommensteuer angerechnet wird.

25 In den Gründen des Urteils Meilicke u. a. hat der Gerichtshof zunächst darauf hingewiesen, dass das Finanzgericht Köln sein Vorabentscheidungsersuchen vor der Verkündung des Urteils Manninen vorgelegt hatte.

26 Sodann hat der Gerichtshof dargelegt, dass nach Randnr. 54 des Urteils Manninen bei der Berechnung einer Steuergutschrift für einen in Finnland unbeschränkt steuerpflichtigen Aktionär, der Dividenden von einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat empfangen hat, die von der in diesem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden muss, wie sie sich aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im letztgenannten Mitgliedstaat ergibt (Urteil Meilicke u. a., Randnr. 15).

27 Unter Berücksichtigung der Forderung der Kläger des Ausgangsverfahrens nach einer Steuergutschrift in Höhe von 34/66 der Dividenden dänischer Herkunft und in Höhe von 35/65 der Dividenden niederländischer Herkunft sowie der Position der deutschen Regierung, im Fall von Dividenden ausländischen Ursprungs könne eine Steuergutschrift nicht pauschal in Höhe von 3/7 der empfangenen Dividenden gewährt werden, da die Steuergutschrift an den Steuersatz anknüpfen müsse, der nach dem Körperschaftsteuerrecht des Sitzmitgliedstaats der die Dividenden ausschüttenden Gesellschaft für die ausgeschütteten Gewinne gelte (Urteil Meilicke u. a., Randnrn. 16 und 17), hat der Gerichtshof die sich aus dem Urteil Manninen ergebende Rechtsprechung bestätigt.

28 Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass es der Gerichtshof mit seiner in Randnr. 20 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Antwort auf die Vorlagefrage im Urteil Meilicke u. a. ausgeschlossen hat, dass 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, anders berechnet wird als nach Maßgabe des gemäß des Rechts des Sitzmitgliedstaats der ausschüttenden Gesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne geltenden Körperschaftsteuersatzes.

29 Darüber hinaus hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass 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, bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an Gebietsansässige eine gleichwertige Behandlung vorzusehen hat (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 15. Juli 2004, Lenz, C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Randnrn. 27 bis 49, Manninen, Randnrn. 29 bis 55, und vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Randnr. 55).

30 Im Rahmen solcher Systeme ist nämlich die Situation von Anteilseignern, die in einem Mitgliedstaat ansässig sind und Dividenden von einer in diesem Staat niedergelassenen Gesellschaft beziehen, mit derjenigen von Anteilseignern, die in diesem Staat ansässig sind und Dividenden von einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft beziehen, insoweit vergleichbar, als sowohl die Dividenden aus inländischen als auch die aus ausländischen Quellen Gegenstand einer mehrfachen Belastung – bei Gesellschaften als Anteilseignern – und einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – bei Endanteilseignern – sein können (vgl. in diesem

Sinne Urteile Lenz, Randnrn. 31 und 32, Manninen, Randnrn. 35 und 36, sowie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Randnr. 56).

31 Im Licht dieser Rechtsprechung ist ein Mitgliedstaat wie die Bundesrepublik Deutschland angesichts des dort bestehenden Systems zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung verpflichtet, bei Dividendenausschüttungen durch gebietsfremde Gesellschaften an Gebietsansässige eine Behandlung vorzusehen, die mit der bei Dividendenausschüttungen durch gebietsansässige Gesellschaften an Gebietsansässige gleichwertig ist. Das bedeutet, dass das entsprechende nationale System so weit wie möglich auf grenzübergreifende Fallgestaltungen übertragen werden muss. Daher ist in Fällen, in denen im Inland eine indirekte Körperschaftsteuervorbelastung nicht berücksichtigt werden kann – was von dem nationalen Gericht zu prüfen ist –, eine solche Berücksichtigung auch nicht bei Dividenden vorzunehmen, die von gebietsfremden Gesellschaften an Gebietsansässige ausgeschüttet werden.

32 In einem Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens ist die Verpflichtung eines Mitgliedstaats, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung bei einer natürlichen Person, die Endbegünstigter von Dividenden ausländischer Herkunft ist, zu neutralisieren, auf den Abzug der von der ausschüttenden Gesellschaft nach dem Recht des Mitgliedstaats ihres Sitzes für diese Dividenden gezahlten Körperschaftsteuer von der von dem Anteilseigner für diese Dividenden zu entrichtenden Einkommensteuer begrenzt.

33 Der in Art. 56 Abs. 1 EG niedergelegte freie Kapitalverkehr kann nämlich entsprechend dem Vorbringen des Finanzamts und der deutschen Regierung nicht zur Folge haben, die Mitgliedstaaten zu verpflichten, über eine Aufhebung der inländischen Steuer, die der Anteilseigner für aus dem Ausland bezogene Dividenden zu entrichten hat, hinauszugehen und einen Betrag zu erstatten, der seinen Ursprung im Steuersystem eines anderen Mitgliedstaats hat (vgl. entsprechend Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Slg. 2006, I-11753, Randnr. 52), da sonst die Steuerautonomie des erstgenannten Mitgliedstaats durch die Ausübung der Steuerhoheit des anderen Mitgliedstaats beschränkt würde (vgl. u. a. Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 47, vom 20. Mai 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Slg. 2008, I-3747, Randnr. 30, und vom 16. Juli 2009, Damseaux, C-128/08, Slg. 2009, I-6823, Randnr. 25).

34 Nach alledem ist auf die erste Vorlagefrage, verstanden im Zusammenhang mit den beiden folgenden Fragen, zu antworten, dass die Art. 56 EG und 58 EG 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 EStG entgegenstehen, 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. 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.

Zur zweiten und zur dritten Frage

35 Mit seiner zweiten und seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die

Art. 56 EG und 58 EG dahin gehend auszulegen sind, dass sie der Anwendung einer Vorschrift wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG entgegenstehen, wonach die Detailliertheit und die Präsentationsform der Nachweise, die ein Anteilseigner, der in einem Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtig ist, beizubringen hat, um dort in den Genuss einer Steuergutschrift in Verbindung mit dem Bezug von Dividenden kommen zu können, die von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt werden, der Detailliertheit und der Präsentationsform entsprechen müssen, die verlangt werden, wenn die ausschüttende Gesellschaft in dem erstgenannten Mitgliedstaat ansässig ist. Für den Fall, dass dies zu bejahen ist, möchte es wissen, welches Maß an Präzision die vorgelegten Nachweise im Hinblick auf die Feststellung des ausländischen Körperschaftsteuersatzes, zu dem die Dividenden belastet wurden, aufweisen müssen, um so den Betrag der Steuergutschrift zu bestimmen, auf den ihr Empfänger Anspruch hat, und ob es die Art. 56 EG und 58 EG dem nationalen Richter gegebenenfalls gestatten, den entsprechenden Steuersatz zu schätzen.

36 Im Hinblick auf die Beantwortung dieser Fragen ist zunächst hervorzuheben, dass der Körperschaftsteuersatz für ausgeschüttete Gewinne, der auf die Dividenden ausschüttende Gesellschaft Anwendung findet, so genau wie möglich bestimmt werden muss, da er für die Berechnung der Steuergutschrift, auf die der Anteilseigner in seinem Wohnsitzstaat Anspruch hat, ausschlaggebend ist. Daher ist von vornherein ausgeschlossen, dass die Berechnung dieser Steuergutschrift auf eine bloße Schätzung des einschlägigen Steuersatzes gestützt wird.

37 Sodann ist festzustellen, dass es dem Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten inhärent ist, dass die Mitgliedstaaten bestimmen, welche Nachweise nach ihrem eigenen nationalen System erforderlich sind, um in den Genuss einer solchen Steuergutschrift zu kommen.

38 Gleichwohl müssen bei der Ausübung dieser Steuerautonomie der Mitgliedstaaten die sich aus dem Unionsrecht ergebenden Erfordernisse, insbesondere die durch die Bestimmungen des Vertrags über den freien Kapitalverkehr vorgegebenen, beachtet werden.

39 Insoweit hat der Gerichtshof bereits klargestellt, dass eventuelle Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Steuer ein Hindernis für den freien Kapitalverkehr nicht rechtfertigen können (vgl. Urteile Manninen, Randnr. 54, und Test Claimants in the FII Group Litigation, Randnr. 70).

40 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass nationale Rechtsvorschriften wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, 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, eine nach Art. 65 Abs. 3 AEUV verbotene verschleierte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt (vgl. entsprechend Urteil vom 27. Januar 2009, Persche, C-318/07, Slg. 2009, I-359, Randnr. 72).

41 Zwar geht aus der Rechtsprechung hervor, dass das Erfordernis, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten, ein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist, der eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen kann, und dass ein Mitgliedstaat zur Anwendung von Maßnahmen befugt ist, die die klare und genaue Feststellung der Höhe der in diesem Mitgliedstaat abziehbaren, aber in einem anderen Mitgliedstaat angefallenen Aufwendungen erlauben (vgl. u. a. Urteile vom 15. Mai 1997, Futura Participations und Singer, C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Randnr. 31, und vom 10. März 2005, Laboratoires Fournier, C-39/04, Slg. 2005, I-2057, Randnr. 24).

42 Jedoch kann eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein, wenn sie dem

Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht (vgl. u. a. Urteile vom 18. Dezember 2007, A, C?101/05, Slg. 2007, I?11531, Randnrn. 55 und 56, sowie Persche, Randnr. 52).

43 Eine Regelung eines Mitgliedstaats, durch die in dem entsprechenden Mitgliedstaat unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen, die in Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat investiert haben, absolut daran gehindert werden, Nachweise vorzulegen, die – insbesondere hinsichtlich der Präsentation – anderen Kriterien entsprechen als den in den Rechtsvorschriften des erstgenannten Mitgliedstaats für Investitionen im Inland vorgesehenen, stünde nicht nur im Widerspruch zum Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung, sondern ginge vor allem über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrolle erforderlich ist.

44 Es lässt sich nämlich nicht von vornherein ausschließen, dass die entsprechenden Anteilseigner einschlägige Belege vorlegen können, anhand deren die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats klar und genau prüfen können, welche Steuerabzüge in anderen Mitgliedstaaten tatsächlich vorgenommen worden sind (vgl. entsprechend Urteile Laboratoires Fournier, Randnr. 25, und Persche, Randnr. 53).

45 In Bezug auf die Beweislast und das Maß an Präzision, das die Nachweise aufweisen müssen, die erforderlich sind, um in Verbindung mit von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlten Dividenden in den Genuss einer Steuergutschrift zu kommen, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass die Steuerbehörden eines Mitgliedstaats vom Steuerpflichtigen alle Belege verlangen dürfen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Voraussetzungen für einen Steuervorteil nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und ob dieser Vorteil demnach gewährt werden kann (vgl. Urteil vom 10. Februar 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, C?436/08 und C?437/08, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 95 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Die entsprechende Beurteilung darf nicht zu formalistisch erfolgen, so dass die Vorlage von Belegen, die nicht das Maß an Detailliertheit aufweisen und nicht in der Form der Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt werden, die in den Rechtsvorschriften des Besteuerungsmitgliedstaats eines Anteilseigners vorgesehen ist, der Dividenden von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat bezogen hat, die es den Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats 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 anzusehen ist.

47 Nur wenn der betreffende Anteilseigner die in der vorstehenden Randnummer des vorliegenden Urteils angeführten Informationen nicht beibringt, können die zuständigen Steuerbehörden den beantragten Steuervorteil verweigern.

48 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, ist der fehlende Informationsfluss auf der Anlegerseite nämlich kein Problem, das der betroffene Mitgliedstaat auffangen müsste (vgl. Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Randnr. 98).

49 In jenem Urteil, das eine Gesellschaft betrifft, die Dividenden bezieht, aber auch für eine natürliche Person gilt, die sich in derselben Situation befindet, verweist der Gerichtshof im Übrigen auf die Bedeutung der Richtlinie 77/799, mit der Steuerhinterziehung verhindert werden soll.

50 Insofern bedeutet der Umstand, dass die Finanzverwaltung eines Mitgliedstaats, der eine Steuergutschrift gewährt, bei Dividenden, die von Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden, vom Amtshilfverfahren der Richtlinie 77/799 Gebrauch machen kann, nicht, dass sie gehalten wäre, die Empfängergesellschaft von der Erbringung des Nachweises der von der ausschüttenden Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat entrichteten Steuer zu entbinden (vgl. Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Randnr. 100).

51 Da nämlich die nationalen Steuerbehörden durch die Richtlinie 77/799 ermächtigt werden, um Auskünfte zu ersuchen, die ihnen selbst nicht zugänglich sind, lässt die Verwendung des Wortes „kann“ in Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie erkennen, dass diese Behörden zwar die Möglichkeit haben, die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats um Auskunft zu ersuchen, dazu aber nicht verpflichtet sind. Es ist Sache jedes Mitgliedstaats, zu beurteilen, in welchen konkreten Fällen ihm Informationen über Umsätze in seinem Hoheitsgebiet ansässiger Steuerpflichtiger fehlen, und zu entscheiden, ob es in diesen Fällen gerechtfertigt ist, einen anderen Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen (Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Randnr. 101 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Folglich verlangt die Richtlinie 77/799 nicht, dass die entsprechenden Steuerbehörden von dem in dieser Richtlinie vorgesehenen Amtshilfverfahren Gebrauch machen, 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 (vgl. in diesem Sinne Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen, Randnr. 102 und die dort angeführte Rechtsprechung).

53 Nach alledem ist auf die zweite und die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass die Art. 56 EG und 58 EG 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 Vorschrift wie § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG entgegenstehen, 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.

Zur vierten Frage

54 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob der Effektivitätsgrundsatz dahin gehend auszulegen ist, dass er einer Regelung – wie sie sich aus § 175 Abs. 2 Satz 2 der AO in der geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO ergibt – entgegensteht, die es einer in dem betreffenden Mitgliedstaat unbeschränkt steuerpflichtigen Person rückwirkend und ohne Einräumung einer Übergangsfrist verwehrt, eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer auf Dividenden, die ihr von einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gezahlt wurden, dadurch zu erlangen, dass sie entweder eine den Anforderungen des erstgenannten Mitgliedstaats genügende Bescheinigung über diese Steuer oder Belege vorlegt, die es dessen Steuerbehörden erlauben, eindeutig und genau zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dieses Steuervorteils vorliegen.

55 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Verfahrensmodalitäten, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, nach dem Grundsatz der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung eines jeden Mitgliedstaats sind; sie dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsgrundsatz) (vgl. Urteile vom 7. Januar 2004, Wells, C?201/02, Slg. 2004, I?723, Randnr. 67, und vom 19. September 2006, i?21 Germany und Arcor, C?392/04 und C?422/04, Slg. 2006, I?8559, Randnr. 57).

56 Zum Effektivitätsgrundsatz hat der Gerichtshof entschieden, dass die Festsetzung angemessener Ausschlussfristen für die Rechtsverfolgung im Interesse der Rechtssicherheit, die zugleich den Abgabepflichtigen und die Behörde schützt, mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Solche Fristen sind nämlich nicht geeignet, die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte praktisch unmöglich zu machen oder übermäßig zu erschweren (Urteil vom 17. November 1998, Aprile, C?228/96, Slg. 1998, I?7141, Randnr. 19).

57 Im Übrigen hat der Gerichtshof in Bezug auf die Erstattung von zu Unrecht erhobenen nationalen Abgaben ausgeführt, dass der Effektivitätsgrundsatz bei einer rückwirkenden Änderung der Erstattungsmodalitäten durch das nationale Recht gebietet, dass die neue Regelung eine Übergangsregelung enthält, die dem Einzelnen eine Frist einräumt, die ausreicht, um nach Erlass der Regelung die Erstattungsansprüche geltend zu machen, die er unter der alten Regelung hätte geltend machen können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juli 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Slg. 2002, I?6325, Randnr. 38, und vom 24. September 2002, Grundig Italiana, C?255/00, Slg. 2002, I?8003, Randnr. 37).

58 Aus der Vorlageentscheidung geht indessen hervor, dass das nationale Recht mit § 175 Abs. 2 Satz 2 AO in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO in ihrer jeweiligen Fassung vom 9. Dezember 2004 rückwirkend geändert wurde, ohne dass es den betroffenen Anteilseignern durch eine Übergangsregelung ermöglicht worden wäre, ihren Anspruch auf eine Steuergutschrift geltend zu machen. Folglich steht der Effektivitätsgrundsatz einer solchen Gesetzesänderung entgegen, da den Steuerpflichtigen damit keine angemessene Frist zur Geltendmachung ihres Anspruchs auf eine Steuergutschrift während eines Übergangszeitraums eingeräumt wird. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, die entsprechende Frist festzusetzen, um es den Anteilseignern zu ermöglichen, ihre Ansprüche durch die Vorlage entweder einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des nationalen Rechts oder durch die in Randnr. 54 des vorliegenden Urteils angeführten Belege geltend zu machen.

59 Nach alledem ist auf die vierte Vorlagefrage zu antworten, dass der Effektivitätsgrundsatz

einer nationalen Regelung – wie sie sich aus § 175 Abs. 2 Satz 2 der AO in der geänderten Fassung in Verbindung mit Art. 97 § 9 Abs. 3 der EGAO in der geänderten Fassung ergibt – entgegensteht, 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.

Kosten

60 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

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.

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.

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 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.

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.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.