

EuGH-Vorlage vom 26. März 2025, I R 6/22

Vorabentscheidungsersuchen zum Bestehen eines unionsrechtlichen Anspruchs auf einen Steueranrechnungsvortrag im früheren Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren

[ECLI:DE:BFH:2025:VE.260325.IR6.22.0](#)

BFH I. Senat

EWGRL 435/90 Art 1 Abs 1, EWGRL 435/90 Art 2, EWGRL 435/90 Art 3, EWGRL 435/90 Art 4 Abs 1, EGVtr Art 52, EGVtr Art 58, EGVtr Art 73b, EG Art 43, EG Art 48, EG Art 56, AEUV Art 49, KStG § 26 Abs 2, KStG § 26 Abs 2a, KStG § 26 Abs 6, DBA GRC Art XVII Abs 2 Nr 2 Buchst b, KStG § 26 Abs 6, AEUV Art 267

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 14. Dezember 2021, Az: 6 K 87/19

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG nationalen Regelungen entgegen, nach denen Ausschüttungen einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft bei einer Verluste erzielenden inländischen Muttergesellschaft zu einer Kürzung ihres Verlustvortrags in Höhe dieser Ausschüttungen führen, die von der Tochtergesellschaft auf die Ausschüttungen entrichteten Steuern jedoch weder im Jahr des Dividendenbezugs noch in dem Jahr, in dem die Muttergesellschaft die vorgetragenen Verluste übersteigende Gewinne erzielt, angerechnet werden?
2. Für den Fall, dass die erste Vorlagefrage zu bejahen sein sollte: Ergibt sich dann, wenn ein Mitgliedstaat sich zur Umsetzung der Richtlinie 90/435/EWG in nationales Recht für das in Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG vorgesehene Anrechnungssystem entschieden hat und dieser Mitgliedstaat die Anrechnung deshalb nicht richtlinienkonform ausgestaltet hat, weil er eine Steueranrechnung ausschließlich in dem Jahr des Dividendenbezugs vornimmt, obwohl eine Besteuerung dieser Dividenden wegen im nationalen Recht vorgesehener Verlustvortragmöglichkeiten auch in späteren Veranlagungszeiträumen eintreten kann, aus der Richtlinie ein Direktanspruch auf eine Steueranrechnung in Form eines Anrechnungsvortrags?
3. Falls die Richtlinie 90/435/EWG keinen Direktanspruch auf einen Anrechnungsvortrag gewährt (Fragen zu 1. und 2.): Ergibt sich ein solcher Anspruch als Folge eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 52 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Maastricht bzw. Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam, jetzt Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon)?
4. Ergibt sich eine andere Beurteilung der Fragen zu 1. bis 3. für die Dividenden, die die Muttergesellschaft nicht unmittelbar selbst bezogen hat, sondern die ihre ebenfalls ausschließlich Verluste erzielende hundertprozentige Tochtergesellschaft bezogen hatte (hier: Jahre 1993 bis 1996), bevor diese unter Übergang auch ihres Verlustvortrags auf die Muttergesellschaft verschmolzen worden ist?

Tenor

I. Das Verfahren wird ausgesetzt.

II. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Steht Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG nationalen Regelungen entgegen, nach denen Ausschüttungen einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Tochtergesellschaft bei einer Verluste erzielenden inländischen Muttergesellschaft zu einer Kürzung ihres Verlustvortrags in Höhe dieser Ausschüttungen führen, die von der Tochtergesellschaft auf die Ausschüttungen entrichteten Steuern jedoch weder im

Jahr des Dividendenbezugs noch in dem Jahr, in dem die Muttergesellschaft die vorgetragenen Verluste übersteigende Gewinne erzielt, angerechnet werden?

2. Für den Fall, dass die erste Frage zu bejahen sein sollte: Ergibt sich dann, wenn ein Mitgliedstaat sich zur Umsetzung der Richtlinie 90/435/EWG in nationales Recht für das in Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG vorgesehene Anrechnungssystem entschieden hat und dieser Mitgliedstaat die Anrechnung deshalb nicht richtlinienkonform ausgestaltet hat, weil er eine Steueranrechnung ausschließlich in dem Jahr des Dividendenbezugs vornimmt, obwohl eine Besteuerung dieser Dividenden wegen im nationalen Recht vorgesehener Verlustvortragsmöglichkeiten auch in späteren Veranlagungszeiträumen eintreten kann, aus der Richtlinie ein Direktanspruch auf eine Steueranrechnung in Form eines Anrechnungsvortrags?

3. Falls die Richtlinie 90/435/EWG keinen Direktanspruch auf einen Anrechnungsvortrag gewährt (Fragen zu 1. und 2.):

Ergibt sich ein solcher Anspruch als Folge eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 52 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Maastricht beziehungsweise Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft in der Fassung des Vertrags von Amsterdam, jetzt Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung des Vertrags von Lissabon)?

4. Ergibt sich eine andere Beurteilung der Fragen zu 1. bis 3. für die Dividenden, die die Muttergesellschaft nicht unmittelbar selbst bezogen hat, sondern die ihre ebenfalls ausschließlich Verluste erzielende hundertprozentige Tochtergesellschaft bezogen hatte (hier: Jahre 1993 bis 1996), bevor diese unter Übergang auch ihres Verlustvortrags auf die Muttergesellschaft verschmolzen worden ist?

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine inländische Aktiengesellschaft (AG), war seit dem Jahr 1992 alleinige Anteilseignerin der inländischen ... AG (C AG). Diese hielt wiederum seit dem Jahr 1992 Anteile an der griechischen Aktiengesellschaft ... AE (AE) mit Sitz in ... (Hellenische Republik --Griechenland--) in Höhe von 76,788 % des Grundkapitals. Auf Grundlage des Verschmelzungsvertrags vom ...1997 wurde die C AG zum 31.12.1996 auf die Klägerin verschmolzen. Im Zuge der Verschmelzung gingen die Anteile der C AG an der AE auf die Klägerin über. Im Jahr 1999 erhöhte die Klägerin ihre Beteiligung am Grundkapital der AE auf 93,1 %.
- 2 Das zu versteuernde Einkommen der C AG war seit dem Jahr 1993 bis zu ihrer Verschmelzung negativ. Auch die Klägerin erzielte in den Jahren 1993 bis 2001 (nach gegenwärtigem Stand der Steuerbescheide) ein negatives zu versteuerndes Einkommen.
- 3 Die Klägerin beziehungsweise die C AG bezogen in den Jahren 1993 bis 2000 die folgenden Bruttodividenden von der AE, die in folgender Höhe mit gegenüber der AE festgesetzter und von der AE gezahlter griechischer Körperschaftsteuer wirtschaftlich vorbelastet waren:

Jahr	bezogene Bruttodividende	griechische Körperschaftsteuer	Dividendenempfängerin
1993	... €	... €	C AG
1994	... €	... €	C AG
1995	... €	... €	C AG
1996	... €	... €	C AG
1997	... €	... €	Klägerin
1998	... €	... €	Klägerin
1999	... €	... €	Klägerin

2000	... €	... €	Klägerin
------	-------	-------	----------

- 4 Abzugsteuern zu Lasten der Klägerin als Dividendenempfängerin fielen in Griechenland nicht an.
- 5 In den Veranlagungen der Jahre 1993 bis 2001 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die von der C AG beziehungsweise der Klägerin bezogenen Bruttodividenden bei der Ermittlung des (negativen) zu versteuernden Einkommens, welches Grundlage für die Feststellungen der verbleibenden Verlustabzüge wurde. Die von der AE auf diese Dividenden gezahlte griechische Steuer rechnete das FA weder im jeweiligen Jahr des Dividendenbezugs an noch in dem ersten Jahr, in dem die Klägerin den Verlustvortrag übersteigende Gewinne erzielt hat (nach dem gegenwärtigen Stand der Steuerbescheide: 2002).
- 6 Die gegenüber der C AG ergangenen Bescheide für 1993 bis 1996 über Körperschaftsteuer und über die gesonderten Feststellungen der verbleibenden Verlustabzüge zur Körperschaftsteuer wurden bestandskräftig. Aufgrund der Verschmelzung der C AG auf die Klägerin zum 31.12.1996 ging der zu diesem Zeitpunkt festgestellte verbleibende Verlustvortrag der C AG gemäß § 12 Abs. 3 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) in der Fassung (i.d.F.) des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994 (Bundesgesetzblatt Teil I --BGBL I-- 1994, 3267, Bundessteuerblatt Teil I --BStBl I-- 1994, 839) in die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs der Klägerin zum 31.12.1996 ein, die ebenfalls bestandskräftig wurde.
- 7 Gegen die Bescheide für 1997 bis 1999 über Körperschaftsteuer sowie über die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.1997, auf den 31.12.1998 und auf den 31.12.1999 erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage, mit der sie die Beseitigung eines Verstoßes gegen das Unionsrecht begehrte, der sich ihrer Ansicht nach aus der fehlenden Anrechnung der griechischen Körperschaftsteuern trotz Kürzung ihres Verlustvortrags um den Betrag der bezogenen Dividenden ergebe.
- 8 Auch die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2000 und 2001 sowie über die gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs auf den 31.12.2000 und auf den 31.12.2001 wurden von der Klägerin angefochten. Diese sind nicht Gegenstand des vorliegenden Revisionsverfahrens.
- 9 Ferner erhob die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren gesondert Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2002, mit der sie die indirekte Anrechnung der von der AE auf die ausgeschütteten Gewinne der Jahre 1993 bis 2000 gezahlten griechischen Körperschaftsteuern in Höhe von ... € auf ihre deutsche Körperschaftsteuer des Jahres 2002 begehrte. Einen entsprechenden Anspruch leitete sie aus der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit ab. Einen Anspruch auf einen Anrechnungsvortrag begründete sie ferner mit Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1990, Nr. L 225, 6, Nr. L 266, 20, 1997, Nr. L 16, 98) --RL 90/435/EWG--.
- 10 Den geltend gemachten Anrechnungsvortrag ermittelte die Klägerin in der Weise, dass sie die Dividenden der AE um 25/75 aufstockte und die Steuer dann in Höhe von 25 % des aufgestockten Betrags berechnete. Zwar betrage der griechische Körperschaftsteuersatz 40 %, allerdings sei die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) lediglich zu einer auf die deutsche Körperschaftsteuer beschränkten Anrechnung verpflichtet. Auf der Grundlage dieser Rechtsauffassung errechnete die Klägerin den folgenden Anrechnungsvortrag:

Jahr	empfangene Bruttodividende	aufgestockter Betrag	anrechenbare Steuer
1993	... €	... €	... €
1994	... €	... €	... €
1995	... €	... €	... €
1996	... €	... €	... €
1997	... €	... €	... €
1998	... €	... €	... €

1999	... €	... €	... €
2000	... €	... €	... €
Summe	... €	... €	... €

- 11** Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) verband die beiden Klagen zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung. Die Klägerin beantragte, ihr zu versteuerndes Einkommen für das Jahr 2002 um einen Betrag in Höhe von ... € zu erhöhen und gleichzeitig griechische Körperschaftsteuer in Höhe von ... € anzurechnen, hilfsweise für den Fall der Erfolglosigkeit dieses Antrags, die angefochtenen Steuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 dergestalt zu ändern, dass die in diesen Jahren bezogenen griechischen Dividenden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht berücksichtigt, das heißt steuerfrei gestellt werden.
- 12** Das FG wies die Klage mit Urteil vom 14.12.2021 - 6 K 87/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 602) sowohl mit dem Haupt- als auch mit dem Hilfsantrag ab.
- 13** Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 14** Sie beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und
1. den Bescheid über Körperschaftsteuer für 2002, zuletzt geändert durch Bescheid vom 25.05.2020, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.03.2019, dahingehend zu ändern, dass bei der Steuerfestsetzung das zu versteuernde Einkommen um ... € erhöht wird und auf die inländische Körperschaftsteuer 2002 griechische Körperschaftsteuer der AE für Gewinne, die in den Jahren 1993 bis 1996 an die C AG sowie in den Jahren 1997 bis 2000 an die Klägerin ausgeschüttet wurden, in Höhe von ... € angerechnet werden,
2. hilfsweise, die Bescheide über Körperschaftsteuer für 1997 bis 1999 und über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (KStG) zum 31.12.1997 bis zum 31.12.1999, jeweils vom 01.03.2004, sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zum 31.12.1997 bis zum 31.12.1999 und über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31.12.1997 bis zum 31.12.1999, jeweils vom 07.03.2005, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.05.2005, dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und bei den genannten gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen die durch die Klägerin von der griechischen Tochtergesellschaft AE bezogenen Dividenden in Höhe von ... € im Veranlagungszeitraum 1997, in Höhe von ... € im Veranlagungszeitraum 1998 und in Höhe von ... € im Veranlagungszeitraum 1999 steuerfrei gestellt werden.
- 15** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16** Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Revisionsverfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten. Es stellt keinen förmlichen Antrag, unterstützt in der Sache aber den Standpunkt des FA.

Entscheidungsgründe

B.

- 17** Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die im Tenor genannten Fragen gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union zur Vorabentscheidung vor.
- 18** I. Maßgebliche Vorschriften des nationalen Rechts
- 19** 1. Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes in der zuletzt durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25.02.1992 (BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146) geänderten Fassung:
- 20** "§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht
(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und

Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften ...).

...

(2) Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte. ...

21 § 7 Grundlagen der Besteuerung

(1) Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen ...

(2) Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1 ...

(3) Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer. Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln. ...

22 § 8 Ermittlung des Einkommens

(1) Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ...

23 § 23 Steuersatz

(1) Die Körperschaftsteuer beträgt 50 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens. ...

24 § 26 Besteuerung ausländischer Einkunftsteile

(1) ...

(2) Ist eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ... (Muttergesellschaft) nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums mindestens zu einem Zehntel unmittelbar am Nennkapital einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes (Tochtergesellschaft) beteiligt, die ..., so ist auf Antrag der Muttergesellschaft auf deren Körperschaftsteuer von Gewinnanteilen, die die Tochtergesellschaft an sie ausschüttet, auch eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft anzurechnen. Anrechenbar ist die der inländischen Körperschaftsteuer entsprechende Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, entrichtet hat, soweit die Steuer dem Verhältnis der auf die Muttergesellschaft entfallenden Gewinnanteile zum ausschüttbaren Gewinn der Tochtergesellschaft, höchstens jedoch dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft, entspricht. ... Der anrechenbare Betrag ist bei der Ermittlung der Einkünfte der Muttergesellschaft den auf ihre Beteiligung entfallenden Gewinnanteilen hinzuzurechnen. ...

(2a) Gilt eine Gesellschaft, die die in der Anlage 4 zum Einkommensteuergesetz bezeichneten Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABL. EG Nr. L 225 S. 6) erfüllt, nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaften ansässig, ist auf Antrag der Muttergesellschaft, die nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums mindestens zu einem Zehntel am Kapital dieser Gesellschaft beteiligt ist, auf deren Körperschaftsteuer von Gewinnanteilen aus Ausschüttungen der anderen Gesellschaft eine vom Gewinn erhobene Steuer der anderen Gesellschaft nach Maßgabe des Absatzes 2 Satz 2 bis 7 anzurechnen, soweit diese Gewinnanteile nicht schon nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung befreit oder nach den Absätzen 2 oder 3 begünstigt sind. ...

...

(6) Vorbehaltlich der Sätze 2 bis 4 sind die Vorschriften des § 34c Abs. 1 Satz 2 und 3, Abs. 2 bis 7 und des § 50 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden. ...

25 § 27 Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer

(1) Schüttet eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Gewinne aus, so mindert oder erhöht sich ihre Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung), das nach § 28 als für die Ausschüttung verwendet gilt, und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung eines Steuersatzes von 36 vom Hundert des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt (Ausschüttungsbelastung). ...

26 § 49 Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

(1) Auf die Durchführung der Besteuerung einschließlich der Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der Körperschaftsteuer sowie ..., sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes entsprechend anzuwenden, soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt. ..."

27 2. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes durch das Standortsicherungsgesetz (StandOG) vom 13.09.1993

(BGBl I 1993, 1569, BStBl I 1993, 774), anwendbar ab dem Veranlagungszeitraum 1994 gemäß § 54 Abs. 1 KStG i.d.F. des StandOG:

- 28** "§ 23 Steuersatz
(1) Die Körperschaftsteuer beträgt 45 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens. ..."
- 29** § 27 Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer
(1) Schüttet eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft Gewinn aus, so mindert oder erhöht sich ihre Körperschaftsteuer um den Unterschiedsbetrag zwischen der bei ihr eingetretenen Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung), das nach § 28 als für die Ausschüttung verwendet gilt, und der Belastung, die sich hierfür bei Anwendung eines Steuersatzes von 30 vom Hundert des Gewinns vor Abzug der Körperschaftsteuer ergibt (Ausschüttungsbelastung). ..."
- 30** 3. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304), anwendbar ab dem 01.01.1999 gemäß § 54 Abs. 1 KStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002:
- 31** "§ 23 Steuersatz
(1) Vorbehaltlich des Absatzes 2 beträgt die Körperschaftsteuer 40 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens. ..."
- 32** 4. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428), anwendbar ab dem Veranlagungszeitraum 2001 gemäß § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG:
- 33** "§ 23 Steuersatz
(1) Die Körperschaftsteuer beträgt 25 vom Hundert des zu versteuernden Einkommens. ..."
- 34** § 26 Besteuerung ausländischer Einkunftsteile Abs. 2 bis 5 EStG entfällt.
- 35** § 27 Minderung oder Erhöhung der Körperschaftsteuer i.d.F. des StandOG entfällt."
- 36** 5. Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der zuletzt durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25.02.1992 geänderten Fassung:
- 37** "§ 10d Verlustabzug
(1) ...
(2) Nicht ausgeglichene Verluste, die nach Absatz 1 [= Verlustrücktrag] in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht abgezogen werden können, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht abgezogen werden konnten (verbleibender Verlustabzug).
(3) Der am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug ist gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustabzug ist der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach den Absätzen 1 und 2 abgezogenen Beträge und vermehrt um den auf den Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabzug.
- 38** § 34c [Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften]
(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt. Die auf diese ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ist in der Weise zu ermitteln, daß die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens (einschließlich der ausländischen Einkünfte) ... ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Die ausländischen Steuern sind nur insoweit anzurechnen, als sie auf die im Veranlagungszeitraum bezogenen Einkünfte entfallen.
...
(6) Die Absätze 1 bis 3 sind vorbehaltlich der Sätze 2 und 3 nicht anzuwenden, wenn die Einkünfte aus einem ausländischen Staat stammen, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht. Soweit in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die

deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, sind Absatz 1 Sätze 2 und 3 und Absatz 2 entsprechend auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer anzuwenden. Wird bei Einkünften aus einem ausländischen Staat, mit dem ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, nach den Vorschriften dieses Abkommens die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder bezieht sich das Abkommen nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates, so sind die Absätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

39 § 36 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

(1) ...

(2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet: ...

...

3. die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 9/16 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 [= Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien ...]

...

(4) ... Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuß zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. ..."

40 6. Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das Standortsicherungsgesetz vom 13.09.1993:

41 "§ 10d Verlustabzug [anwendbar ab dem Veranlagungszeitraum 1994 gemäß § 52 Abs. 13d Satz 2 EStG i.d.F. des StandOG]

(1) ...

(2) Nicht ausgeglichene Verluste, die nicht nach Absatz 1 [= Verlustrücktrag] abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 abgezogen werden konnten (verbleibender Verlustabzug).

(3) Der am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustabzug ist gesondert festzustellen.

Verbleibender Verlustabzug ist der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichene Verlust, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustabzug. ...

Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beiträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. ...

42 § 36 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

(1) ...

(2) Auf die Einkommensteuer werden angerechnet: ...

...

3. die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 [= Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge aus Aktien ...]

...

(4) ... Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuß zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. ..."

43 7. Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24.03.1999, anwendbar ab dem Veranlagungszeitraum 1999 gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002:

44 "§ 10d Verlustabzug

(1) ...

(2) Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 [= Verlustrücktrag] abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). In jedem folgenden Veranlagungszeitraum sind die negativen Einkünfte zunächst jeweils von den positiven Einkünften derselben Einkunftsart abzuziehen, ... Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die Verluste nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach den Sätzen 1 bis 4 abgezogen werden konnten.

...

(4) Der am Schluß eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist getrennt nach Einkunftsarten gesondert festzustellen. Verbleibender Verlustvortrag sind die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte, vermindert um die nach Absatz 1 abgezogenen und die nach Absatz 2 abziehbaren Beträge und vermehrt um den auf den Schluß des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrag. ... Feststellungsbescheide sind zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit sich die nach Satz 2 zu berücksichtigenden Beiträge ändern und deshalb der entsprechende Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern ist. ..."

45 8. Änderungen des Einkommensteuergesetzes durch das Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000:

46 "§ 36 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

(1) ...

(2) ... Auf die Einkommensteuer werden angerechnet: ...

...

3. (weggefallen) ...

...

(4) ... Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuß zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. ...

47 § 52 Anwendungsvorschriften

...

(50b) § 36 Abs. 2 Nr. 2 und 3 ... in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl I S. 402) ist letztmals anzuwenden für Ausschüttungen, für die der Vierte Teil des Körperschaftsteuergesetzes ... in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) letztmals anzuwenden ist. ..."

48 9. Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994:

49 "§ 12 Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

...

(3) Die übernehmende Körperschaft tritt bezüglich der ... Anwendung der Vorschriften des § ... in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Das gilt auch für einen verbleibenden Verlustabzug im Sinne des § 10d Abs. 3 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes unter der Voraussetzung, daß die übertragende Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt der Eintragung des Vermögensübergangs im Handelsregister noch nicht eingestellt hatte."

50 10. Vorschriften des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Griechenland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei der Gewerbesteuer vom 18.04.1966 (Bundesgesetzblatt Teil II 1967, 853, BStBl I 1967, 51) --DBA-Griechenland--:

51 "Art. XVII

(1) ...

(2) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

...

2. a) ...

b) Bei Einkünften aus Dividenden, die einer in den Bundesrepublik Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft von einer im Königreich Griechenland ansässigen Aktiengesellschaft gezahlt werden, wird jedoch auf die deutsche Steuer der Betrag von 30 vom Hundert der Bruttodividenden angerechnet, aber nur, wenn

aa) der deutschen Kapitalgesellschaft mindestens 25 v.H. der stimmberechtigten Anteile der griechischen Aktiengesellschaft gehören und

bb) die griechische Aktiengesellschaft ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich aus ... der Herstellung oder dem Verkauf von Gütern oder Waren, aus Dienstleistungen ... bezieht."

52 II. Beurteilung nach nationalem Recht

53 Auf der Grundlage der deutschen innerstaatlichen Gesetze ist die Revision der Klägerin sowohl mit dem Haupt- als auch mit dem Hilfsantrag unbegründet und wäre deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

- 54** 1. a) Für die Veranlagungszeiträume des Empfangs der streitbefangenen Ausschüttungen der griechischen Tochtergesellschaft (Streitjahre 1993 bis 2000) galt für in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Ausschüttungsempfänger (wie die Klägerin und die C AG) noch das vormalige körperschaftsteuerrechtliche Anrechnungsverfahren, bei dem die Ausschüttungen von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften an ihren Gesellschafter vollständig in dessen steuerliche Bemessungsgrundlage eingegangen sind und dementsprechend --falls der Gesellschafter im betreffenden Veranlagungszeitraum insgesamt einen Verlust erzielt hatte-- den jeweils in das Folgejahr vortragsfähigen verbleibenden Verlustvortrag vermindert haben. Die wirtschaftliche Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Steuern wurde in dem Fall, dass auch die ausschüttende Kapitalgesellschaft in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen ist, dadurch ausgeglichen, dass die von der ausschüttenden Gesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlte Körperschaftsteuer vollständig auf die Steuerschuld des Ausschüttungsempfängers angerechnet worden ist; Anrechnungsüberhänge wurden dem Gesellschafter vom Fiskus für den jeweiligen Veranlagungszeitraum erstattet (§ 49 Abs. 1 Satz 1 KStG in Verbindung mit --i.V.m.-- § 36 Abs. 2 (Satz 2) Nr. 3 und Abs. 4 EStG in den jeweils gültigen Fassungen).
- 55** b) Für Ausschüttungen von in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft ansässigen Tochtergesellschaften, die die Voraussetzungen des Art. 2 RL 90/435/EWG erfüllt haben, an deutsche Körperschaftsteuersubjekte (Muttergesellschaften) sah § 26 Abs. 2a KStG für den Fall, dass die Ausschüttungen nicht bereits nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) steuerfrei waren, folgende Regelung zum Ausgleich der wirtschaftlichen Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne mit Steuern vor:
- 56** Auf Antrag der Muttergesellschaft, die nachweislich ununterbrochen seit mindestens zwölf Monaten vor dem Ende des Veranlagungszeitraums oder des davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraums mindestens zu einem Zehntel am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt war, wurde auf die --auf die Ausschüttung entfallende-- Körperschaftsteuer der Muttergesellschaft eine vom Gewinn erhobene Steuer der Tochtergesellschaft nach den in § 26 Abs. 2 Satz 2 bis 7 KStG geregelten Maßgaben angerechnet.
- 57** Voraussetzung für die Steueranrechnung war die Entstehung einer deutschen Körperschaftsteuer im Jahr des Dividendenbezugs (§ 26 Abs. 6 Satz 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 EStG in der jeweils gültigen Fassung). In dem Fall, dass die Muttergesellschaft in dem betreffenden Veranlagungszeitraum insgesamt einen Verlust erwirtschaftet hatte und folglich keine Körperschaftsteuer entstanden war, sah das Gesetz weder eine Erstattung der ausländischen Steuer noch die Möglichkeit eines Vortrags des nicht nutzbaren Anrechnungspotentials in nachfolgende Veranlagungszeiträume vor.
- 58** c) Das DBA-Griechenland bestimmt in seinem Art. XVII Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b, dass bei Einkünften aus Dividenden, die einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft von einer in Griechenland ansässigen Aktiengesellschaft gezahlt werden, auf die deutsche Steuer unter dort näher bestimmten Voraussetzungen der Betrag von 30 % der Bruttodividenden angerechnet wird. Auch diese abkommensrechtliche Möglichkeit einer pauschalen Steueranrechnung setzte die Entstehung einer deutschen Steuer im Veranlagungszeitraum des Dividendenbezugs voraus (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 6 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 EStG in der jeweils gültigen Fassung) und sah für den Fall, dass in dem Veranlagungszeitraum des Dividendenzuflusses aufgrund von Verlusten bei der deutschen Kapitalgesellschaft keine deutsche Steuer entstehen würde, keinen Vortrag des nicht nutzbaren Anrechnungspotentials in nachfolgende Veranlagungszeiträume vor.
- 59** 2. Nach diesen gesetzlichen Maßgaben besteht für die mit dem Hauptantrag von der Klägerin begehrte Anrechnung der von der AE gezahlten griechischen Körperschaftsteuer auf Gewinne, die diese in früheren Jahren an die C AG (1993 bis 1996) und an die Klägerin (1997 bis 2000) ausgeschüttet hat, auf die von der Klägerin für den Veranlagungszeitraum 2002 zu entrichtende Körperschaftsteuer im nationalen Recht keine Anspruchsgrundlage. Weder § 26 KStG noch das DBA-Griechenland haben die Möglichkeit eröffnet, das in den Veranlagungszeiträumen 1993 bis 2000 bei der C AG und der Klägerin entstandene, aber verlustbedingt nicht nutzbare Steueranrechnungspotential bis in das nachfolgend erste Gewinnjahr der Klägerin vorzutragen.
- 60** 3. Auch der Hilfsantrag der Klägerin führt nach Maßgabe des nationalen Rechts nicht zum Erfolg der Klage. Die Klägerin begehrt damit im Rahmen einer Anfechtung ihrer Körperschaftsteuer- und der Verlustfeststellungsbescheide der Streitjahre 1997 bis 1999 die Freistellung der in diesen Jahren von der AE jeweils empfangenen Ausschüttungen von der Körperschaftsteuer. Die diesbezügliche Klage ist unbegründet, weil sowohl im Rahmen des in diesem Zeitraum geltenden deutschen Körperschaftsteuersystems als auch im Rahmen des Schachtelprivilegs des DBA-Griechenland in Bezug auf Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften das Verfahren der Steueranrechnung und nicht das Verfahren der Steuerfreistellung zur Anwendung gekommen ist. Die

vollständige Erfassung der von der AE erhaltenen Ausschüttungen in den steuerlichen Bemessungsgrundlagen und die damit verbundene Verminderung der in das jeweilige Folgejahr zu übertragenden verbleibenden Verlustvorträge entspricht dem seinerzeit geltenden innerstaatlichen Recht.

- 61** III. Zur ersten Vorabentscheidungsfrage
- 62** Die fehlende Gewährung eines Anrechnungsvortrags für die anrechenbaren ausländischen Steuern, die auf Dividenden entfallen, die den Verlustvortrag gemindert haben, könnte aus Sicht des vorliegenden Senats gegen Art. 4 Abs. 1 RL 90/435/EWG verstoßen.
- 63** 1. Bezieht eine Muttergesellschaft als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft ausgeschüttete Gewinne, besteuert der Staat der Muttergesellschaft diese Gewinne entweder nicht (Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich RL 90/435/EWG) oder er lässt im Fall einer Besteuerung zu, dass die Steuer, die die Tochtergesellschaft für diese Gewinne entrichtet hat, auf die Steuer der Muttergesellschaft bis zur Höhe der entsprechenden innerstaatlichen Steuer angerechnet wird (Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich RL 90/435/EWG).
- 64** Die streitigen Gewinnausschüttungen der AE an die Klägerin und an ihre Rechtsvorgängerin unterfallen Art. 4 Abs. 1 RL 90/435/EWG. Die Klägerin und die C AG waren in Deutschland ansässig, die Beteiligung der C AG an der AE betrug in den Jahren 1992 bis 1996 76,788 %. In dieser Höhe ist die Beteiligung infolge der Verschmelzung auf die Klägerin übergegangen und betrug in den Jahren 1999 und 2000 93,1 % des Grundkapitals der AE. Sowohl die C AG als auch die Klägerin wiesen als Aktiengesellschaften eine der im Anhang zu Art. 2 Buchst. a RL 90/435/EWG genannten Rechtsformen auf und unterlagen der in Art. 2 Buchst. c RL 90/435/EWG aufgelisteten deutschen Körperschaftsteuer. Die in Griechenland ansässige AE weist ebenfalls eine im Anhang zu Art. 2 Buchst. a RL 90/435/EWG genannte Rechtsform auf und unterlag der in Art. 2 Buchst. c RL 90/435/EWG genannten griechischen "foros eisodimatos nomikon prosopon kerdoskopikoy charaktira". Die Richtlinie war auf die in den Jahren 1993 bis 2000 bezogenen Dividenden auch zeitlich in ihrer Fassung vom 23.07.1990 anwendbar.
- 65** 2. Die Richtlinie lässt den Mitgliedstaaten die Wahl zwischen dem unter dem ersten Gedankenstrich des Art. 4 Abs. 1 RL 90/435/EWG genannten Befreiungssystem und dem unter dem zweiten Gedankenstrich des Art. 4 Abs. 1 RL 90/435/EWG aufgeführten Anrechnungssystem (EuGH-Urteile Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 31; Schneider Electric u.a. vom 12.05.2022 - C-556/20, EU:C:2022:378, Rz 38 und Allianz Benelux vom 20.10.2022 - C-295/21, EU:C:2022:812, Rz 30). Der deutsche Gesetzgeber hatte mit dem durch das Steueränderungsgesetz 1992 eingeführten § 26 Abs. 2a KStG zur Umsetzung der RL 90/435/EWG ursprünglich das in Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich RL 90/435/EWG vorgesehene Anrechnungssystem gewählt. Erst für ab den Veranlagungszeiträumen 2001 beziehungsweise 2002 erfolgte Gewinnausschüttungen stellte er auf das Befreiungssystem um (siehe --s.-- § 34 Abs. 1 und 1a KStG i.d.F. des StSenKG).
- 66** 3. Zu der in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich RL 90/435/EWG genannten Befreiungsmethode hat der EuGH entschieden, dass die Nichtbesteuerung der unter die Richtlinie fallenden Ausschüttungen bei der Muttergesellschaft von keiner Voraussetzung abhängig gemacht werden darf und nur unter dem Vorbehalt des Art. 4 Abs. 2 und 3 sowie des Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie steht (EuGH-Urteile Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 33; Brussels Securities vom 19.12.2019 - C-389/18, EU:C:2019:1132, Rz 33 f. und Allianz Benelux vom 20.10.2022 - C-295/21, EU:C:2022:812, Rz 32). Insbesondere ist eine Voraussetzung, nach der die Steuerbefreiung nur gewährt wird, wenn andere steuerpflichtige Einkünfte vorliegen, unzulässig (s. EuGH-Urteil Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 33 f. sowie EuGH-Beschluss KBC Bank und Beleggen, Risikokapital, Beheer vom 04.06.2009 - C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rz 36 ff.). Ferner darf eine nationale Regelung über eine Steuerbefreiung nicht zu einer indirekten Besteuerung der bezogenen Dividenden bei der Muttergesellschaft führen (EuGH-Urteil Brussels Securities vom 19.12.2019 - C-389/18, EU:C:2019:1132, Rz 37). Eine solche verbotene indirekte Besteuerung hat der EuGH insbesondere angenommen, wenn vortragsfähige Verluste der Muttergesellschaft in Höhe der bezogenen Dividende vermindert werden und dadurch die Dividende in späteren Steuerjahren besteuert wird, in denen die Muttergesellschaft --die vorgetragenen Verluste übersteigende-- Gewinne erzielt (EuGH-Urteile Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 37 ff.; Brussels Securities vom 19.12.2019 - C-389/18, EU:C:2019:1132, Rz 37 sowie EuGH-Beschluss KBC Bank und Beleggen, Risikokapital, Beheer vom 04.06.2009 - C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rz 40 ff.). Eine solche indirekte Besteuerung liegt ferner vor, wenn der Muttergesellschaft im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung der bezogenen Dividende ein anderer Steuervorteil ganz oder teilweise genommen wird, zum Beispiel (z.B.) weil ein Anrechnungsvortrag der von der Tochtergesellschaft gezahlten Steuer vorrangig verbraucht wird, bevor eine Verrechnung mit sonstigen nur zeitlich beschränkt vortragsfähigen Abzugspositionen erfolgt (vergleiche --vgl.-- EuGH-Urteil Brussels Securities

vom 19.12.2019 - C-389/18, EU:C:2019:1132, Rz 41 ff.), oder weil konzerninterne Verlustübertragungsmöglichkeiten zu einer höheren Besteuerung der Muttergesellschaft führen, als sie bei einem Ausschluss der Dividenden von ihrer Steuerbemessungsgrundlage eintreten würde (vgl. EuGH-Urteil John Cockerill vom 13.03.2025 - C-135/24, EU:C:2025:176).

- 67** 4. Für die im Streitfall anwendbare Anrechnungsmethode hat der EuGH bisher lediglich entschieden, dass eine Anrechnung der von der Tochtergesellschaft entrichteten Steuer nach der RL 90/435/EWG auf die Höhe der inländischen Steuer beschränkt ist. Dementsprechend muss der Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft dann, wenn ausgeschüttete Gewinne im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft höher besteuert werden als im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft, die Differenz zwischen der im Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer und der im Mitgliedstaat der Empfängergesellschaft zu entrichtenden niedrigeren Steuer nicht erstatten (EuGH-Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 12.12.2006 - C-446/04, EU:C:2006:774, Rz 52; *Accor* vom 15.09.2011 - C-310/09, EU:C:2011:581, Rz 90). Der EuGH hat jedoch bisher nicht näher konkretisiert, ob die Höhe dieser inländischen Steuer, bis zu der eine Anrechnung zu erfolgen hat, allein bezogen auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum (im Streitfall: das Kalenderjahr) zu ermitteln ist, in dem die Dividende von der Muttergesellschaft bezogen wurde, oder ob zumindest in Fällen, in denen das nationale Steuerrecht eine periodenübergreifende Besteuerung --zum Beispiel aufgrund von Verlustvortragsmöglichkeiten-- zulässt, die auf die bezogene Dividende erhobene inländische Steuer ebenfalls periodenübergreifend zu bestimmen ist.
- 68** 5. Im Streitfall stellt sich diese Vorabentscheidungsfrage deshalb, weil bei der Klägerin und der C AG in den Jahren des Dividendenbezugs keine deutsche Körperschaftsteuer entstanden und eine Anrechnung der griechischen Körperschaftsteuern folglich nicht möglich gewesen ist. Die von der AE ausgeschütteten Bruttodividenden der Jahre 1993 bis 2000 haben allerdings im Jahr des Dividendenbezugs die vortragfähigen Verluste der Klägerin und der C AG ungeachtet fehlender Steuer-Anrechnungsmöglichkeit gemindert (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG in der jeweils gültigen Fassung). Dementsprechend werden empfangene Ausschüttungen einer ausländischen Tochtergesellschaft auch in die Ermittlung eines negativen zu versteuernden Einkommens und einen sich daraus ergebenden Verlustvortrag miteinbezogen (§ 7 Abs. 1 und 2, § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG in der jeweils gültigen Fassung). Aus dem DBA-Griechenland ergibt sich ebenfalls keine Einschränkung dieses Besteuerungsumfangs, da in diesem keine Freistellung entsprechender Dividenden von der Besteuerung vereinbart war.
- 69** Der Klägerin entstand auf die Ausschüttungen der AE im ersten Jahr, in dem sie ihren Verlustvortrag übersteigende Gewinne erzielte (nach dem gegenwärtigen Stand der Steuerbescheide das Jahr 2002), inländische Körperschaftsteuer. Da die Ausschüttungen der AE ihren Verlustvortrag beziehungsweise den auf sie übergegangenen Verlustvortrag der C AG vermindert haben, stand ihr in Höhe dieses Minderbetrags im Jahr 2002 kein Verlustverrechnungspotential mehr zur Verfügung. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung würde danach vollumfänglich im Jahr 2002 eintreten, weil der von der Klägerin im Jahr 2002 erwirtschaftete Gewinn die kumulierten (bezogenen) Dividenden der Jahre 1993 bis 2000 übersteigt.
- 70** Eine Anrechnung der von der AE gezahlten griechischen Körperschaftsteuern würde auch im Jahr 2002 ausscheiden, in dem wegen des erstmaligen Erzielens von den Verlustvortrag übersteigenden Gewinnen faktisch eine (nachträgliche) Besteuerung der griechischen Dividenden eintritt, weil das innerstaatliche Steuerrecht keine periodenübergreifende Anrechnung ausländischer Steuern in Form eines Anrechnungsvortrags vorsieht. Da die von der AE gezahlten griechischen Steuern, mit denen die Ausschüttungen vorbelastet waren, nicht auf die Körperschaftsteuern der Klägerin und der C AG angerechnet worden sind, sind die ausgeschütteten Gewinne bei periodenübergreifender Betrachtung wirtschaftlich doppelt belastet. Konkret ergibt sich folgende Steuerbelastung:

	ausgeschüttete Gewinne der AE vor Körperschaftsteuern	griechische Körperschaftsteuer	deutsche Körperschaftsteuer	Minderung des deutschen Verlustvortrags
1993	... €	... €	0 €	... €
1994	... €	... €	0 €	... €
1995	... €	... €	0 €	... €

1996	... €	... €	0 €	... €
1997	... €	... €	0 €	... €
1998	... €	... €	0 €	... €
1999	... €	... €	0 €	... €
2000	... €	... €	0 €	... €
2002	-	-	... €	-
Summe	... €	... €	... €	... €
in %		40,83 %	14,79 %	
		55,62 %		

- 71** 6. Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ließe sich durch Etablierung eines Anrechnungsvortrags für die anrechenbaren ausländischen Steuern vermeiden, die auf Dividenden entfallen, die den Verlustvortrag vermindert haben. Ausdrücklich verhält sich die Richtlinie zu einem solchen Erfordernis nicht; der Wortlaut ist insofern nach Auffassung des vorlegenden Gerichts offen (anderer Ansicht Kofler in Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl., Rz. 14.61; Meerpohl, Die Mutter-/Tochter-Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft und ihre Umsetzung in das Recht der Mitgliedstaaten, 1998, S. 42).
- 72** Der Zweck der RL 90/435/EWG spricht jedenfalls für ein Erfordernis eines Anrechnungsvortrags bei der Umsetzung der Anrechnungsmethode für Rechtsordnungen, die einen Verlustvortrag vorsehen. Denn die Richtlinie soll ausweislich ihrer dritten Begründungserwägung sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind (EuGH-Urteile Schneider Electric u.a. vom 12.05.2022 - C-556/20, EU:C:2022:378, Rz 44; Allianz Benelux vom 20.10.2022 - C-295/21, EU:C:2022:812, Rz 35). Sie soll eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von ausgeschütteten Gewinnen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaft verhindern (EuGH-Urteile Banque Fédérative du Crédit Mutuel vom 03.04.2008 - C-27/07, EU:C:2008:195, Rz 27; Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 29; Wereldhave Belgium u.a. vom 08.03.2017 - C-448/15, EU:C:2017:180, Rz 36 und Allianz Benelux vom 20.10.2022 - C-295/21, EU:C:2022:812, Rz 36). Dieses Ziel würde in Steuersystemen mit periodenübergreifenden Verlustübertragungsmöglichkeiten verfehlt, wenn nach der Richtlinie ausschließlich eine Steueranrechnung im Jahr des Dividendenempfangs vorgesehen sein sollte, obwohl eine Besteuerung der Dividenden in solchen Rechtsordnungen faktisch erst im Zeitpunkt der Erzielung von die vorgetragenen Verluste übersteigenden Gewinnen eintritt.
- 73** Ebenso spricht für ein entsprechendes Verständnis, dass nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eine Bestimmung des abgeleiteten Unionsrechts im Fall ihrer Auslegungsbedürftigkeit möglichst so zu erfolgen hat, dass sie mit den Verträgen und den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts vereinbar ist (EuGH-Urteile Rauh vom 21.03.1991 - C-314/89, EU:C:1991:143, Rz 17 und Orfey Bulgaria vom 19.12.2012 - C-549/11, EU:C:2012:832, Rz 32). Die Niederlassungsfreiheit würde nach Auffassung des vorlegenden Gerichts allerdings tangiert, wenn bei der Umsetzung der in Art. 4 Abs. 1 RL 90/435/EWG genannten Anrechnungsmethode von der Etablierung eines Vortrags der nach der Richtlinie anrechenbaren Steuern in einer nationalen Rechtsordnung, die periodenübergreifende Verlustüberträge vorsieht, abgesehen werden könnte (s. dazu: V.3.).
- 74** IV. Zur zweiten Vorabentscheidungsfrage
- 75** Wäre die erste Frage zu bejahen, wäre weiter zu prüfen, ob und in welcher Form sich aus der RL 90/435/EWG ein Direktanspruch des Steuerpflichtigen auf eine Steueranrechnung in Form eines Anrechnungsvortrags ergibt.
- 76** 1. Nach ständiger Rechtsprechung kann sich der Einzelne in allen Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen, wenn dieser die Richtlinie nicht fristgemäß oder nur unzulänglich in das nationale

Recht umgesetzt hat (vgl. EuGH-Urteile Kolpinghuis Nijmegen vom 08.10.1987 - C-80/86, EU:C:1987:431, Rz 7; Impact vom 15.04.2008 - C-268/06, EU:C:2008:223, Rz 57; Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 58; Viamar vom 17.12.2015 - C-402/14, EU:C:2015:830, Rz 25; Sambre & Biesme und Commune de Farciennes vom 22.12.2022 - C-383/21 und C-384/21, EU:C:2022:1022, Rz 35). Räumt eine Richtlinie Wahlmöglichkeiten im Rahmen ihrer Umsetzung ein und hat sich der Mitgliedstaat für eine der Wahlmöglichkeiten im Rahmen der Umsetzung entschieden, genügt es insoweit zu prüfen, ob die Richtlinienbestimmung, auf der diese Umsetzung beruht, unbedingt und hinreichend genau genug ist, um vor den nationalen Gerichten geltend gemacht werden zu können (EuGH-Urteil Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 63).

- 77** 2. Für die in Art. 4 Abs. 1 erster Gedankenstrich RL 90/435/EWG vorgesehene Verpflichtung, Gewinne, die eine Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausschüttet, nicht zu besteuern, hat der EuGH das Vorliegen dieser Voraussetzungen bejaht, wenn der Mitgliedstaat zur Richtlinienumsetzung als Methode die Steuerfreistellung gewählt hat (EuGH-Urteil Cobelfret vom 12.02.2009 - C-138/07, EU:C:2009:82, Rz 64 sowie EuGH-Beschluss KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer vom 04.06.2009 - C-439/07 und C-499/07, EU:C:2009:339, Rz 48). Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts dürfte das gleiche auch für eine Verpflichtung gelten, den Steuerteilbetrag, den die Tochtergesellschaft für die von ihr ausgeschütteten Gewinne entrichtet, bedingungslos und periodenübergreifend bis zur Höhe der auf diese Dividenden entstandenen innerstaatlichen Steuer der Muttergesellschaft anzurechnen.
- 78** V. Zur dritten Vorabentscheidungsfrage
- 79** Falls die RL 90/435/EWG keinen Direktanspruch auf einen Anrechnungsvortrag gewährt (Fragen zu 1. und 2.), könnte sich ein solcher nach Auffassung des vorlegenden Senats als Folge eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 52 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Maastricht über die Europäische Union [ABLEG 1992, Nr. C 191, 1] --EGV-- beziehungsweise Art. 43 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte [ABLEG 1997, Nr. C 340, 1] --EG--, nunmehr Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- [Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47]) ergeben.
- 80** 1. Sollten sich der RL 90/435/EWG keine konkreten Vorgaben hinsichtlich der Umsetzung der in Art. 4 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich der Richtlinie genannten Anrechnungsmethode, insbesondere im Hinblick auf eine Gewährung eines Vortrags der anrechenbaren Steuer für ein nationales Steuersystem mit Verlustvortragmöglichkeiten, entnehmen lassen, könnten entsprechende nationale Regelungen zur Umsetzung des Art. 4 Abs. 1 RL 90/435/EWG insoweit anhand des Primärrechts beurteilt werden. Denn es könnte dann im Hinblick auf die konkrete Umsetzung an einer abschließenden Harmonisierung fehlen (vgl. zum Missbrauchsvorbehalt EuGH-Urteile Eqiom und Enka vom 07.09.2017 - C-6/16, EU:C:2017:641, Rz 14 f. und Deister Holding und Juhler Holding vom 20.12.2017 - C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, Rz 46). Im Fall eines solchen (nicht unter die Richtlinie fallenden) Sachverhalts könnte es Sache des einzelnen Mitgliedstaates sein, unter Beachtung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne vermieden werden soll (vgl. EuGH-Urteile Gaz de France - Berliner Investissement vom 01.10.2009 - C-247/08, EU:C:2009:600, Rz 60 sowie Les Vergers du Vieux Tauves vom 22.12.2008 - C-48/07, EU:C:2008:758, Rz 46).
- 81** 2. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann eine nationale Regelung über die steuerliche Behandlung von Dividenden sowohl unter die Niederlassungsfreiheit als auch unter die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 73b EGV beziehungsweise Art. 56 EG, jetzt Art. 63 AEUV) fallen (s. EuGH-Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation vom 13.11.2012 - C-35/11, EU:C:2012:707, Rz 89 und Kronos International vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 29).
- 82** a) Ob eine Regelung unter die eine oder die andere Verkehrsfreiheit fällt, ist anhand des Gegenstands der betreffenden Regelung zu bestimmen (EuGH-Urteile Test Claimants in the FII Group Litigation vom 13.11.2012 - C-35/11, EU:C:2012:707, Rz 90; Beker vom 28.02.2013 - C-168/11, EU:C:2013:117, Rz 24 und Kronos International vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 30). Ist die entsprechende Regelung nur auf Beteiligungen anwendbar, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidung der Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeit zu bestimmen, fällt die Regelung in den Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit. Nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die

Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, sind hingegen ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (EuGH-Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 13.11.2012 - C-35/11, EU:C:2012:707, Rz 91 f.; *Beker* vom 28.02.2013 - C-168/11, EU:C:2013:117, Rz 25 f. und *Kronos International* vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 31 f.).

- 83** Betrifft eine nationale Regelung beide Arten von Beteiligungen, ermöglicht ihr Regelungsgegenstand allein keine Abgrenzung. In solchen Fällen berücksichtigt der EuGH die tatsächlichen Gegebenheiten des konkreten Falls, um die Grundfreiheit zu bestimmen, von der die dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende Situation erfasst wird (s. EuGH-Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 13.11.2012 - C-35/11, EU:C:2012:707, Rz 94; *Beker* vom 28.02.2013 - C-168/11, EU:C:2013:117, Rz 27 f. und *Kronos International* vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 37).
- 84** b) Im Streitfall sind für die Abgrenzung die Umstände des Einzelfalls maßgeblich, da die Vorschriften, aus denen eine Beschränkung der Grundfreiheiten folgen könnte (§ 49 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 [Satz 2] Nr. 3 EStG in der jeweils gültigen Fassung), auch (aber nicht ausschließlich) auf Beteiligungen anwendbar sind, die einen sicheren Einfluss auf die Entscheidung der Gesellschaft ermöglichen. Wegen der mehr als 76%igen beziehungsweise 93%igen Beteiligungen der C AG/der Klägerin an der AE und der damit einhergehenden sicheren Einflussmöglichkeiten ist die geltend gemachte Benachteiligung vorliegend an der Niederlassungsfreiheit zu messen.
- 85** 3. Mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 52 EGV/Art. 43 EG (jetzt Art. 49 AEUV) den Staatsangehörigen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union zuerkennen, ist gemäß Art. 58 EGV/Art. 48 EG (jetzt Art. 54 AEUV) für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (EuGH-Urteile *Metallgesellschaft* vom 08.03.2001 - C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rz 41 und *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* vom 13.03.2007 - C-524/04, EU:C:2007:161, Rz 36). Als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind alle Maßnahmen anzusehen, die ihre Ausübung unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (s. EuGH-Urteil *Volvo Group Belgium* vom 12.12.2024 - C-436/23, EU:C:2024:1023, Rz 24, m.w.N.).
- 86** Auch wenn die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen (EuGH-Urteile *Manninen* vom 07.09.2004 - C-319/02, EU:C:2004:484, Rz 19 und *Keller Holding* vom 23.02.2006 - C-471/04, EU:C:2006:143, Rz 28), können steuerliche Regelungen zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen, wenn Ausschüttungen gebietsfremder Tochtergesellschaften bei der Muttergesellschaft ungünstiger behandelt werden als entsprechende Ausschüttungen von gebietsansässigen Tochtergesellschaften. Diese unterschiedliche Behandlung kann eine Muttergesellschaft von einer Ausübung ihrer Tätigkeit über in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Tochtergesellschaften abhalten (EuGH-Urteil *Keller Holding* vom 23.02.2006 - C-471/04, EU:C:2006:143, Rz 35).
- 87** a) Zwar darf sich ein Mitgliedstaat grundsätzlich auch für Dividenden von Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterschiedlicher Methoden zur Vermeidung einer mehrfachen Besteuerung bedienen, wenn beide Methoden gleichwertig sind (EuGH-Urteile *Kronos International* vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 66 und *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen* vom 10.02.2011 - C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rz 86 ff., 141 und 156). Führt die Etablierung unterschiedlicher Methoden für Dividenden in- und ausländischen Ursprungs zu einer ungünstigeren Behandlung der Dividenden ausländischen Ursprungs, liegt jedoch eine Beschränkung der im Vertrag gewährleisteten Verkehrsfreiheiten vor (EuGH-Urteil *Kronos International* vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 69).
- 88** Das Vorliegen einer solchen Beschränkung hat der EuGH dann angenommen, wenn bei Dividenden inländischen Ursprungs eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung wegen Anwendung der Befreiungsmethode vollständig ausgeschlossen wird, während bei Ausschüttungen von Gebietsfremden eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung dieser Dividenden im Fall eines Dividendenbezugs in Verlustjahren eintreten kann. Eine solche Doppelbesteuerung tritt ein, sobald die vorgetragene Verluste übersteigende Gewinne erzielt werden. Zugleich kann eine von der ausschüttenden Gesellschaft entrichtete Steuer nicht angerechnet werden, wenn das nationale Recht keinen Anrechnungsvortrag vorsieht (EuGH-Urteil *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen* vom 10.02.2011 - C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rz 158). In einem solchen System unterliegen Dividenden aus ausländischen Quellen einer höheren Besteuerung als solche aus inländischen Quellen, die der Befreiungsmethode

unterliegen (EuGH-Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen vom 10.02.2011 - C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rz 159).

- 89** b) Auch nach den hier anwendbaren Vorschriften des nationalen Rechts bestehen Unterschiede bei der Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung abhängig davon, ob Dividenden durch eine gebietsansässige oder eine gebietsfremde Gesellschaft ausgeschüttet werden. Zwar wird eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung für beide Arten von Dividenden nach nationalem Recht grundsätzlich durch Anrechnung der von der Tochtergesellschaft auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlten Körperschaftsteuer bei der Muttergesellschaft beseitigt. Allerdings erfolgt nur für Dividenden einer inländischen Tochtergesellschaft eine volle Anrechnung der Körperschaftsteuer bei der Muttergesellschaft auch über die von ihr geschuldete Körperschaftsteuer hinaus mit der Folge, dass Anrechnungsüberhänge an die Muttergesellschaft ausgezahlt werden (s. oben B.II.1.a). Im Ergebnis wird somit bei Ausschüttungen inländischer Tochtergesellschaften die wirtschaftliche Doppelbesteuerung auch dann vermieden, wenn die die Dividenden beziehende Gesellschaft im Bezugsjahr einen Verlust und in späteren Jahren die vorgetragenen Verluste übersteigende Gewinne erwirtschaftet.
- 90** Bei Ausschüttungen von griechischen Tochtergesellschaften war dies hingegen im Streitzeitraum nicht der Fall. Ihre Ausschüttungen unterlagen in Deutschland wegen fehlender rein innerstaatlicher Steuerbefreiung oder Befreiung nach dem DBA-Griechenland der Besteuerung und führten in einer Verlustsituation der Muttergesellschaft zu einer Minderung des Verlustvortrags. Dementsprechend entsteht im Streitfall dann und soweit die Klägerin die vorgetragenen Verluste übersteigende Gewinne erzielt, auf diese Dividende faktisch eine deutsche Körperschaftsteuer. Die von der griechischen Tochtergesellschaft gezahlte griechische Körperschaftsteuer kann in Deutschland hingegen nicht angerechnet werden, weil das nationale Recht eine Anrechnung nur im Dividendenbezugsjahr zulässt, in dem aufgrund der Verlustsituation keine deutsche Körperschaftsteuer entstanden ist (s. oben B.II.1.b). Zwar wurden Ausschüttungen von inländischen und griechischen Tochtergesellschaften im Hinblick auf die Kürzung des Verlustvortrags grundsätzlich gleich behandelt. Allerdings wurde für Ausschüttungen von inländischen Tochtergesellschaften eine wirtschaftliche Doppelbelastung mit Steuern bereits vorab dadurch verhindert, dass der Muttergesellschaft die von der Tochtergesellschaft gezahlte Körperschaftsteuer über die bloße Anrechnung hinaus im Fall eines Überhangs auch erstattet wird. Ausgeschüttete Gewinne einer griechischen Tochtergesellschaft unterlagen hingegen wegen fehlender Auszahlung von Anrechnungsüberhängen oder der Gewährung eines Anrechnungsvortrags bei wirtschaftlicher Betrachtung einer mehrfachen Besteuerung. Eine solche Ungleichbehandlung vermochte eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft von einer Ausübung ihrer Tätigkeit über eine in Griechenland niedergelassene Tochtergesellschaft abzuhalten.
- 91** c) Eine Ungleichbehandlung aufgrund einer mitgliedstaatlichen Regelung, die für Gesellschaften, die ihre Niederlassungsfreiheit ausüben, nachteilig ist, stellt indes keine Beschränkung dieser Freiheit dar, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder die Beschränkung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist und in angemessenem Verhältnis zu diesem Ziel steht (z.B. EuGH-Urteil Lexel vom 20.01.2021 - C-484/19, EU:C:2021:34, Rz 34).
- 92** (1) Für steuerliche Vorschriften, die --wie im Streitfall-- eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung ausgeschütteter Gewinne verhindern sollen, hat der EuGH bereits entschieden, dass die Situation einer Anteilseignerin, die Dividenden aus inländischen Quellen bezieht, mit der Situation einer Gesellschaft, die Dividenden aus ausländischen Quellen erhält, vergleichbar ist (s. EuGH-Urteile Manninen vom 07.09.2004 - C-319/02, EU:C:2004:484, Rz 37; Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen vom 10.02.2011 - C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rz 59, 84, 113 und 164 sowie ACC Silicones vom 16.06.2022 - C-572/20, EU:C:2022:469, Rz 41). Eine Vergleichbarkeit verneint der EuGH grundsätzlich nur für eine nach nationalem Recht vorgesehene Erstattung eines Steuerüberhangs, der sich bei der Anrechnung der von der ausschüttenden Gesellschaft gezahlten Steuer auf die von der Muttergesellschaft zu zahlende Körperschaftsteuer ergeben kann (s. EuGH-Urteil Kronos International vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 82). In einer solchen Konstellation würde ansonsten die Steuerautonomie des Sitzmitgliedstaates der die Dividende empfangenden Gesellschaft beschränkt, wenn er die auf die Ausschüttung gezahlte ausländische Körperschaftsteuer erstatten müsste, soweit sie die im Inland auf die Ausschüttung zu zahlende Körperschaftsteuer übersteigt (EuGH-Urteile Meilicke u.a. vom 30.06.2011 - C-262/09, EU:C:2011:438, Rz 33 und Kronos International vom 11.09.2014 - C-47/12, EU:C:2014:2200, Rz 84 f.). Dementsprechend ist der Abzug der von der ausschüttenden Gesellschaft nach dem Recht des Mitgliedstaates auf ausgeschüttete Gewinne gezahlten Körperschaftsteuer auf die vom Anteilseigner für diese Dividenden zu entrichtende Einkommensteuer beschränkt (EuGH-Urteil Meilicke u.a. vom 30.06.2011 - C-262/09, EU:C:2011:438, Rz 32).

- 93** Im Streitfall begehrt die Klägerin nicht die Erstattung eines Anrechnungsüberhangs. Vielmehr möchte sie lediglich eine Anrechnung der in Griechenland von der AE auf die ausgeschütteten Gewinne gezahlten Körperschaftsteuern auf die deutsche Körperschaftsteuer "bis auf Null" und damit die Beseitigung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung im Wege eines Anrechnungsvortrags erreichen. In Bezug auf dieses Begehren bestehen keine Unterschiede zwischen Ausschüttungen von gebietsfremden und gebietsansässigen Gesellschaften.
- 94** Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der EuGH-Rechtsprechung zur Vereinbarkeit einer juristischen Doppelbesteuerung durch den Quellen- und Wohnsitzstaat eines Steuerpflichtigen aufgrund der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnis durch beide Staaten (z.B. EuGH-Urteile Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen vom 10.02.2011 - C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rz 168 sowie Société Générale vom 25.02.2021 - C-403/19, EU:C:2021:136, Rz 27). Denn diese Entscheidungen betreffen (anders als der Streitfall) die Unionsrechtsmäßigkeit einer rechtlichen (juristischen) Doppelbesteuerung und nicht die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.11.2021 - VIII R 22/18, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 275, 99, Bundessteuerblatt Teil II --BStBl II-- 2023, 68, Rz 39).
- 95** (2) Ein rechtfertigender zwingender Grund des Allgemeininteresses kann dann vorliegen, wenn eine Beschränkung der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten dient (EuGH-Urteil Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen vom 10.02.2011 - C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rz 121). Auf diese Rechtfertigung kann sich ein Mitgliedstaat jedoch nicht berufen, wenn er für Ausschüttungen von gebietsansässigen Gesellschaften selbst auf eine zweifache Besteuerung --einmal bei der ausschüttenden Gesellschaft und ein weiteres Mal bei der die Dividende empfangenden Gesellschaft-- und ein sich daraus ergebendes Steueraufkommen verzichtet (vgl. EuGH-Urteile Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen vom 10.02.2011 - C-436/08 und C-437/08, EU:C:2011:61, Rz 123 f.; Sofina u.a. vom 22.11.2018 - C-575/17, EU:C:2018:943, Rz 63 und ACC Silicones vom 16.06.2022 - C-572/20, EU:C:2022:469, Rz 54 ff.).
- 96** 4. Aus den Bestimmungen des Unionsrechts ergibt sich als Folge und als Ergänzung der Rechte des Einzelnen ein Anspruch auf Erstattung von Abgaben, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat (EuGH-Urteile IN.CO.GE.'90 u.a. vom 22.10.1998 - C-10/97 bis C-22/97, EU:C:1998:498, Rz 24; Metallgesellschaft vom 08.03.2001 - C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rz 84 und The Trustees of the BT Pension Scheme vom 14.09.2017 - C-628/15, EU:C:2017:687, Rz 50). Die nationalen Gerichte sind bei der Anwendung der Bestimmungen des Unionsrechts gehalten, dem Unionsrecht entgegenstehende nationale Bestimmungen aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewendet zu lassen, ohne die vorherige Beseitigung dieser nationalen Bestimmung auf gesetzgeberischem Wege oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren zu beantragen oder abzuwarten (EuGH-Urteil The Trustees of the BT Pension Scheme vom 14.09.2017 - C-628/15, EU:C:2017:687, Rz 54). Aus dieser Verpflichtung ergibt sich zugleich auch das Recht des zuständigen nationalen Gerichts, unter mehreren nach der innerstaatlichen Rechtsordnung in Betracht kommenden Wegen diejenigen zu wählen, die zum Schutz der durch das Unionsrecht gewährten individuellen Rechte geeignet erscheinen (EuGH-Urteil The Trustees of the BT Pension Scheme vom 14.09.2017 - C-628/15, EU:C:2017:687, Rz 55).
- 97** Das vorliegende Gericht ist daher der Ansicht, dass zur Beseitigung eines Verstoßes gegen Art. 52 EGV/Art. 43 EG für nach § 26 Abs. 2 bis 6 KStG in der jeweils gültigen Fassung grundsätzlich anrechenbare Steuern, die wegen eines negativen zu versteuernden Einkommens der Muttergesellschaft im Jahr des Dividendenbezugsjahrs nicht angerechnet werden können, ein Anrechnungsvortrag zu gewähren ist (ebenso Lieber in Herrmann/Heuer/Raupach, § 26 KStG Rz 4; Roser in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 26 Rz 119; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 345).
- 98** VI. Zur vierten Vorabentscheidungsfrage
- 99** Im Streitfall besteht die Besonderheit, dass die Klägerin zur Beseitigung eines ihrer Ansicht nach vorliegenden Verstoßes gegen das Unionsrecht nicht nur die Anrechnung der durch ihre Tochtergesellschaft gezahlten Steuern auf die von ihr bezogenen Dividenden begehrt. Sie macht als Rechtsnachfolgerin der C AG --der auf sie verschmolzenen Tochtergesellschaft-- auch eine Anrechnung der von der AE gezahlten griechischen Körperschaftsteuer geltend, die auf von der C AG bezogene Dividenden angefallen ist. Insoweit hat nach der damaligen nationalen Rechtslage die Klägerin als übernehmende Gesellschaft im Rahmen der Verschmelzung den im Verschmelzungszeitpunkt bei der C AG bestehenden Verlustvortrag vollständig übernommen (§ 12 Abs. 3 Satz 2 UmwStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28.10.1994). Bei der C AG ist daher keine deutsche Körperschaftsteuer auf die Ausschüttungen der AE entstanden. Wegen der Verminderung des Verlustvortrags der C AG in Höhe der bezogenen Dividenden erfolgte jedoch eine faktische Besteuerung dieser

Dividenden steuersubjektübergreifend bei der Klägerin, sobald diese ihren Verlustvortrag übersteigende Gewinne erzielt, ohne dass zu diesem Zeitpunkt die von der AE gezahlte griechische Steuer angerechnet wird. Daher dürfte die Frage des Bestehens eines Anspruchs auf einen Anrechnungsvortrag für die von der C AG bezogenen Dividenden nach Auffassung des vorlegenden Senats genauso zu behandeln sein wie für die von der Klägerin unmittelbar bezogenen Dividenden.

- 100** Dem dürfte auch nicht das EuGH-Urteil Allianz Benelux vom 20.10.2022 - C-295/21, EU:2022:812 entgegen stehen. Denn in diesem Fall hatte der EuGH zu entscheiden, ob ein unionsrechtliches Erfordernis eines Übergangs eines Anrechnungsvortrags auf die übernehmende Gesellschaft auch insoweit besteht, als ein Verlustvortrag nicht übergeht. Im Streitfall ist hingegen die Rechtslage für einen infolge der Verschmelzung übergegangenen Verlustvortrag zu beurteilen.
- 101** VII. Entscheidungserheblichkeit
- 102** Die Klärung der Frage, ob die Klägerin aus Art. 4 Abs. 1 RL 90/435/EWG oder Art. 52 EGV/Art. 43 EG einen Anspruch auf Gewährung eines Vortrags der nach § 26 Abs. 2 bis 6 KStG in der jeweils geltenden Fassung anrechenbaren Steuern der Jahre 1993 bis 2000 ableiten kann, ist für die Entscheidung des Rechtsstreits durch das vorliegende Gericht erforderlich und erheblich im Sinne von Art. 267 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 AEUV.
- 103** 1. Der Senat kann hierbei vorerst dahinstehen lassen, ob die Etablierung eines Vortrags der anrechenbaren Steuer nach § 26 Abs. 2 bis 6 KStG in der jeweils geltenden Fassung im Wege eines förmlichen Feststellungsverfahrens in entsprechender Anwendung von § 10d Abs. 3 beziehungsweise 4 EStG in der für das jeweilige Dividendenbezugsjahr maßgeblichen Fassung zu erfolgen hätte oder ob --gemäß dem Hauptantrag der Klage-- über die Berücksichtigung einer nach Unionsrecht vorzutragenden anrechenbaren Steuer verfahrensrechtlich im ersten Jahr zu entscheiden ist, in dem die Klägerin den Verlustabzug übersteigende Gewinne erzielt. Denn selbst wenn die erstgenannte Verfahrensweise zutreffen würde, könnte die Klage jedenfalls betreffend die anrechenbare griechische Körperschaftsteuer der Jahre 1997 bis 1999 Erfolg haben. Auf das nicht verfahrensgegenständliche Steuererhebungsverfahren (Anrechnungsverfügung des FA) des ersten Jahres, in dem die vortragsfähigen Verluste übersteigende Gewinne erzielt werden, könnte die Klägerin entgegen der vom FA vertretenen Auffassung zur Geltendmachung eines Steueranrechnungsvortrags auf der Grundlage von Unionsrecht nicht verwiesen werden.
- 104** a) Die rechtliche Beurteilung der Verfahrensmodalitäten obliegt dem vorlegenden Gericht, wobei es jedoch den Grundsatz beachten muss, dass der Einzelne über einen effektiven Rechtsbehelf verfügen muss, der ihm eine Auszahlung von unionsrechtswidrig erhobenen Abgaben ermöglicht (EuGH-Urteile IN.CO.GE.'90 u.a. vom 22.10.1998 - C-10/97 bis C-22/97, EU:C:1998:498, Rz 26; Metallgesellschaft vom 08.03.2001 - C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rz 85; The Trustees of the BT Pension Scheme vom 14.09.2017 - C-628/15, EU:C:2017:687, Rz 57 ff. und Meilicke u.a. vom 30.06.2011 - C-262/09, EU:C:2011:438, Rz 55 ff.). Dieser Grundsatz schließt eine Zurückweisung des Erstattungsanspruchs allein mit der Begründung, der Betroffene habe es unterlassen, einen ihm nach nationalem Recht nicht zustehenden Steuervorteil zu beantragen, und gegen dessen Ablehnung die ihm zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten zu ergreifen, aus (s. EuGH-Urteil Metallgesellschaft vom 08.03.2001 - C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rz 106 f.).
- 105** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze würde der begehrte Anrechnungsvortrag für die Jahre 1997 bis 1999 selbst dann, wenn man --wie das FG-- für diesen ein gesondertes Feststellungsverfahren für erforderlich erachten würde, nicht daran scheitern, dass die Klägerin bis zum Abschluss des erstinstanzlichen Klageverfahrens noch keine Anträge auf Erlass entsprechender Feststellungsbescheide gestellt hatte. Denn das nationale Recht hat weder in den §§ 26, 47 KStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1992 noch in § 10d EStG in der jeweils geltenden Fassung die Möglichkeit vorgesehen, dass die Finanzbehörden diesbezügliche Feststellungsbescheide erlassen dürfen. Vor dem Hintergrund des Effektivitätsgrundsatzes könnte von der Klägerin nicht verlangt werden, bei der Behörde den Erlass von im nationalen Recht nicht vorgesehenen Feststellungsbescheiden zu beantragen.
- 106** Würde man --wie das FG-- den Erlass förmlicher Feststellungsbescheide über die jeweiligen Anrechnungsvorträge für erforderlich halten, wäre der Erlass solcher Bescheide in entsprechender Anwendung des § 10d Abs. 3 Satz 4 beziehungsweise (ab 01.01.1999) Abs. 4 Satz 4 EStG in der jeweils anwendbaren Fassung hinsichtlich der Jahre 1997 bis 1999 noch möglich, weil die Klägerin zugleich die einer solchen Feststellung zugrunde liegenden Körperschaftsteuerfestsetzungen und Verlustfeststellungen angefochten hat, diese mithin noch änderbar wären (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 09.05.2001 - XI R 25/99, BFHE 195, 545, BStBl II 2002, 817). Insoweit wäre gemäß § 181 Abs. 5 der Abgabenordnung auch noch keine Feststellungsverjährung eingetreten (s. allgemein BFH-Urteil vom 12.06.2002 - XI R 26/01, BFHE 198, 395, BStBl II 2002, 681).

107 c) Auf das Steuererhebungsverfahren könnte die Klägerin zur Geltendmachung eines Anrechnungsvortrags auf der Grundlage des Unionsrechts nicht verwiesen werden. Vielmehr ist über die Anrechnung einer von einer ausländischen Tochtergesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer im Sinne des § 26 Abs. 2 KStG in der im jeweiligen Streitjahr geltenden Fassung im Steuerfestsetzungsverfahren zu entscheiden. Die Vorschriften zur Anrechnung ausländischer Steuern wurden vom Gesetzgeber in § 26 KStG i.V.m. § 34c EStG nämlich als Tarifvorschriften ausgestaltet (BFH-Urteile vom 27.03.1996 - I R 49/95, BFHE 180, 545, BStBl II 1997, 91, unter III.2., und vom 13.08.2024 - I R 1/21, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 2025, 161, Rz 31), über die im früheren System des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens im Festsetzungsverfahren zu entscheiden ist (BFH-Urteile vom 27.06.1990 - I R 15/88, BFHE 162, 222, BStBl II 1991, 150, unter II.A.5., und vom 27.03.1996 - I R 49/95, BFHE 180, 545, BStBl II 1997, 91, unter III.2.).

108 VIII. Zur Verfahrensaussetzung

109 Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de