

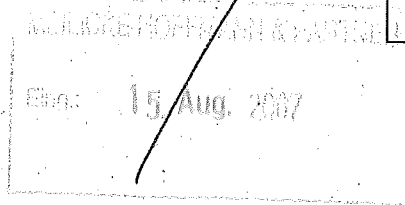


Finanzverwaltung NRW, Postfach 180120 - 53031 Bonn

Finanzgericht Köln  
Postfach 101344  
50453 Köln

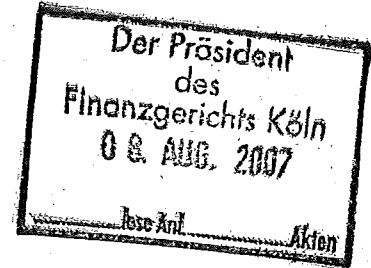
Wir haben gleitende Arbeitszeit.

Auskunft erteilt Frau Terhardt-Doll 8.30-12.00 Uhr	
Durchwahl-Nr. 0228 718-2120	Zimmer 120



Steuernummer  
205/5822/0046 RBST 2

Datum  
06.08.2007



In Sachen Dr. Wienand Meilicke u.a. als Beteiligte der Erbengemeinschaft Prof. Dr. Heinz Meilicke ./.  
Finanzamt Bonn-Innenstadt  
wegen Abrechnungsbescheid über die Anrechnung von Körperschaftsteuer  
Aktenzeichen 2 K 2241/02

nimmt der Beklagte – unter Bezugnahme auf das Schreiben des Finanzgerichts vom 16. März 2007 (Az.: 2 K 2241/02) sowie der Anträge der Kläger mit Schreiben vom 16. Mai 2007 – wie folgt Stellung:

## I. Ursprünglicher Klageantrag der Klägerseite

### A. Zulässigkeit der Klage

Gegenstand des Klageverfahrens sind die Anrechnungsverfügungen zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.3.2002 (die Einspruchsentscheidung datiert vom 25.3.2001, hier handelt es sich jedoch offensichtlich um einen Fehler bei der Datierung) über die Anrechnung von dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 i.H.v. insgesamt 16.984,85 DM. Der Abrechnungsbescheid vom 20.2.2003 kann – da er keinen identischen Regelungsgehalt hat – die Anrechnungsverfügungen nicht nach § 68 FGO ersetzen. Er ist somit nicht zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Mit dem Abrechnungsbescheid entfällt das Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtung der Anrechnungsverfügungen. Die Klage ist daher unzulässig (siehe unten 1).

2 Von der Klägerseite wurden auch keine Anträge auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen 1995, 1996 und 1997 gestellt, so dass diese auch nicht Gegenstand des Verfahrens sein können. Sollte das Gericht anderer Auffassung sein, wäre die Klage insoweit

Dienstgebäude  
Welschnonnenstr. 15  
53111 Bonn  
www.finanzamt.nrw.de

Telefon  
0228 718-0  
Telefax  
0800 10092675205

Sprechzeiten allgemein  
Mo-Mi 08.30-12.00 Uhr  
Do 07.00-17.00 Uhr  
Freitag geschlossen

Service-u. Informationsstelle  
Mo-Mi 08.30-12.00 Uhr  
Do 07.00-17.00 Uhr

Konto:  
Bbk Bonn  
KtoNr. 38001500 BLZ 38000000

Öffentliche Verkehrsmittel:  
Haltestellen: Bertha-von-Suttner-Platz, Beethovenhalle, Stiftsplatz, Wilhelmsplatz,

ebenfalls unzulässig, da es an dem erforderlichen Vorverfahren mangelt (siehe unten 2.).

3 Der Beklagte beantragt daher in der Hauptsache, die Klage als unzulässig zu verwerfen:

1. **Ersetzung der Anrechnungsverfügung durch einen Abrechnungsbescheid nach § 68 FGO**

4 Hinsichtlich der Klage gegen die Anrechnungsverfügungen zur Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 fehlt es aufgrund des zwischenzeitlichen Erlasses des Abrechnungsbescheids vom 20.2.2003 an einem Rechtsschutzbedürfnis der Kläger für den Rechtsbehelf gegen die Anrechnungsverfügung (BFH-Urteil v. 20.10.1987, VII R 32/87, BFH/NV 1988 S. 349).

5 Wird ein angefochtener Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt, so wird der neue Verwaltungsakt nach § 68 FGO zum Gegenstand des Verfahrens. Bei einem Klagverfahren gegen eine Anrechnungsverfügung kann ein zwischenzeitlich ergangener Abrechnungsbescheid nicht gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens gemacht werden, weil der Regelungsinhalt des Abrechnungsbescheids nach § 218 Abs. 2 AO mit dem der Anrechnungsverfügung nicht identisch ist (siehe hierzu BFH-Urteile v. 24.7.1990, VII R 75/89 und v. 16.4.1991, VIII R 224/85, BFH/NV 1992 S. 94; ebenso *Alber* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 218 AO Rz. 106).

2. **Anträge auf Änderung der Einkommensteuerbescheide**

6 Der Senat vertritt die Auffassung, dass der Antrag auf Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer vom 30.10.2000

- als Änderungsanträge nach § 164 AO für die Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 anzusehen

und

- das „Verfahren zum Änderungsantrag vom 30.10.2000 Klagegegenstand“

sein soll. Dem hat sich die Klägerseite vollumfänglich angeschlossen. Diese Auffassung vermag aus mehreren Gründen nicht zu überzeugen.

7 Hiergegen sprechen zum einen die schriftlichen Erklärungen des steuerlichen Vertreters – siehe unten a) – sowie des Berichterstatters, die den Gerichtsakten entnommen werden können, und die keinen Zweifel an dem tatsächlich Gewollten sowie dem Klagegegenstand zulassen.

8 Zum anderen ist eine Anrechnung von Körperschaftsteuer nach der für den Veranlagungszeitraum 1995 geltenden Fassung des § 36 EStG 1990 auch bei Nichterfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG möglich. Danach erscheint eine Auslegung des Schreibens vom 30.10.2000 als Änderungsantrag nach § 164 AO eher unwahrscheinlich – siehe unten b).

**a) Anträge der Klägerseite**

9 Aus den Erklärungen des steuerlichen Vertreters der Klägerseite sowie des mit dem Senat geführten Schriftverkehrs geht eindeutig hervor, dass Gegenstand des Antrags sowie der Klage eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer im Rahmen des steuerlichen Erhebungsverfahrens ist. Der Antrag der Klägerseite vom 30.10.2000 lässt keine Auslegungsmöglichkeit dahingehend zu, dass daneben eine Änderung der Steuerfestsetzungen für die betroffenen Zeiträume begehrt wurde.

10 Mit Schriftsatz vom 30.10.2000 hatte der Prozessvertreter, Herr Dr. Wienand Meilicke, die Anrechnung der niederländischen und dänischen Körperschaftsteuer wie folgt beantragt:

*„Ich beantrage deshalb, in den Einkommensteuerbescheiden die Körperschaftsteuer auf die aus dem EG-Ausland stammenden Dividenden laut der anliegenden Tabelle „Dividenden Niederlande und Dänemark“ anzurechnen.“*

Dieser Antrag wurde mit Schreiben der Beklagten vom 30.11.2000 abgelehnt.

11 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Ablehnung des Antrags auf Anrechnung der Körperschaftsteuer hat die Rechtsanwaltskanzlei Meilicke Hoffmann & Partner die steuerliche Vertretung wegen Einkommensteuer 1995 bis 1997 der Erbengemeinschaft Meilicke mit Schreiben vom 19.12.2001 angekündigt und den Antrag wie folgt präzisiert:

*„Mit dem eingelegten Einspruch **beantrage** ich infolge dessen einen korrigierten Abrechnungsbescheid.“*

In der weiteren Begründung der Einsprüche hatte der steuerliche Vertreter der Klägerseite explizit unter Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.1.1998 (IStR 1998, S. 434) vorgetragen, dass die Anrechnung Teil des Steuererhebungsverfahrens sei und durch einen selbstständigen Verwaltungsakt (Anrechnungsverfügung oder Abrechnungsbescheid) herbeigeführt werde.

12 Der Prozessbevollmächtigte, Herr Rechtsanwalt Dr. Wienand Meilicke, hat damit gegenüber der Beklagten eindeutig und unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass er einen Abrechnungsbescheid begehrt. Zudem sind die Ausführungen des Prozessbevollmächtigten ausschließlich auf das Steuererhebungsverfahren beschränkt, eine Änderung der Steuerfestsetzungen wurde – unter Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.1.1998 (IStR 1998, S. 434) – gerade nicht beantragt.

13 Nachdem der Beklagte mit Entscheidung vom 25.3.2002 den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen hatte, führten die – steuerlich vertretenen – Kläger in der hiergegen gerichteten Klage vom 24.6.2002 Folgendes aus:

*„Es trifft zu, dass die Anrechnung von Körperschaftsteuer Teil des Abrechnungsverfahrens ist. [...]“*

*Es wird klagestellt, dass mit dem Antrag vom 30.10.2000 hauptsächlich der Erlass eines Abrechnungsbescheids begehrt wird, in welchem die dort genannten ausländischen Körperschaftsteuern nach § 36 EStG i.V.m. dem gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierungsverbot angerechnet werden.*

*Nur hilfsweise begehren wir die Änderung der Einkommensteuerbescheide, sofern die Anrechnung der Körperschaftsteuer als Teil der Steuerfestsetzung angesehen werden sollte.“*

- 14 Auch aus diesem Schriftsatz geht zweifelsfrei hervor, dass der Prozessbevollmächtigte, Herr Dr. Wienand Meilicke, den Erlass eines Abrechnungsbescheids begehrt hatte. Entsprechend der Klagebegründung wurde erstmals „hilfsweise“ ein Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide gestellt. Abgesehen davon, dass dieser hilfsweise gestellte „Änderungsantrag“ nicht gegenüber dem Beklagten erklärt wurde, bestanden aufgrund der ständigen Rechtsprechung des BFH seitens des Beklagten zu keinem Zeitpunkt Zweifel daran, dass die Körperschaftsteueranrechnung nicht Teil der Steuerfestsetzung ist.
- 15 Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass die Auslegung von Willenserklärungen nur in engen Grenzen möglich ist. Nachdem der Prozessvertreter, Herrn Dr. Wienand Meilicke, sein Begehren auf Erlass eines Abrechnungsbescheids in seinen Schriftsätzen vom 19.11.2001 und 24.6.2002 ausdrücklich klaggestellt hatte, kommt eine Umdeutung der Anträge auf Änderung der Steuerfestsetzungen nicht in Betracht. Wenn auch im Grundsatz davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige immer die Anträge habe stellen wollen, die sachdienlich sind, ist dieser Grundsatz nach der Rechtsprechung des BFH bei Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe nicht anzuwenden, da von solch rechtskundigen Personen verlangt werden kann, dass sie die Anträge stellen, die dem Gesetz entsprechen (BFH v. 24.9.1970, II B 28/70, BStBl. II S. 813 m.w.N.).
- 16 Die Auslegung des Senats in eine auf Änderung der Einkommensteuerbescheide gerichtete Klage würde zudem zur Unzulässigkeit der Klage führen, da es insoweit bereits an der notwendigen Sachentscheidungsvoraussetzung eines erfolglos gebliebenen außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens fehlen würde (§ 44 Abs. 1 FGO), denn es ist nur eine Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf im Rahmen des Steuererhebungsverfahrens ergangen. Eine Sprungklage nach § 45 FGO ist mangels Zustimmung der Beklagten nicht gegeben.
- 17 Aufgrund der insoweit eindeutigen Aussagen der Klägerseite ist anscheinend auch der Berichterstatter des Senats, *RiFG Seßinghaus*, davon ausgegangen, dass es sich bei dem anhängigen Verfahren nicht um eine Klage gegen die Steuerfestsetzungen handelt. Mit Schreiben vom 2.1.2003 hatte dieser um Mitteilung gebeten, warum – entgegen der für den Beklagten verbindlichen Rechtsprechung des BFH – die Erteilung eines Abrechnungsbescheids abgelehnt wurde. Der Berichterstatter führte hierzu Folgendes aus:

*„Es erscheint nach bisheriger Auffassung des Berichterstatters nicht sinnvoll, den schwierigen europarechtlichen Streit im falschen Verfahren auszutragen, zumal die Kläger die verfahrensrechtlich richtigen Anträge gestellt haben.“*

- 18 Mit Schriftsatz vom 21.1.2003 hatte der Beklagte hierauf mitgeteilt, dass er die Erteilung eines Abrechnungsbescheids nicht ablehne und zum Verständnis des Begehrens der Kläger Folgendes ausgeführt:

*„Der Beklagte hat das Petitum der Kläger dahingehend verstanden, dass die Änderung der Anrechnungsverfügungen erfolgen sollte.*

*Mit Schreiben vom 30.10.2000 hatten die Kläger den Antrag gestellt, „in den Einkommensteuerbescheiden die Körperschaftsteuer anzurechnen“.*

*Mit Schreiben vom 19.12.2001 beantragten die Kläger „einen korrigierten Abrechnungsbescheid“.*

*Vor diesem Hintergrund hat der Beklagte das Begehren der Kläger dahingehend interpretiert, dass sie geänderte Anrechnungsverfügungen, und nicht den Erlass eines – erstmaligen – Abrechnungsbescheids wünschen.*

*Im Rahmen der Klageschrift haben die Kläger ausgeführt, sie begehrten „hauptsächlich den Erlass eines Abrechnungsbescheids“.*

*Der Beklagte wird einen entsprechenden Abrechnungsbescheid erlassen.“*

- 19 Der Beklagte hat aufgrund der Hinweise des Berichterstatters am 20.2.2003 einen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO erlassen, in dem die Anrechnung der niederländischen und dänischen Körperschaftsteuer unter Wiederholung der bisherigen Begründung abgelehnt wurde. Die Parteien haben daraufhin den Abrechnungsbescheid vom 20.2.2003 zum Gegenstand des Klageverfahrens erklärt, obwohl der Abrechnungsbescheid die Anrechnungsverfügungen nicht ersetzt (siehe Punkt I.A.1).

- 20 Nach Auffassung des Beklagten steht damit zweifelsfrei fest, dass mit dem Schreiben vom 30.11.2000 und der Einspruchsentscheidung vom 25.3.2002 Anträge auf Erlass geänderter Anrechnungsverfügungen abgelehnt wurden. Bei dem Beklagten sind von der Klägerseite bisher weder Anträge auf Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Steuerfestsetzungen 1995 und 1996 noch ein Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung 1997 nach § 172 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a AO gestellt worden.

- 21 Sollte der Senat und die Klägerseite weiterhin darauf bestehen, dass Gegenstand der Klage auch jeweils ein Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzungen für 1995, 1996 und 1997 ist, müsste die Klage auch insoweit als unzulässig abgewiesen werden, da es – wie bereits oben ausgeführt – an einem abgeschlossenen Vorverfahren mangelt.

#### **b. Unterschiedliche Gesetzesfassungen des § 36 EStG**

- 22 Die Auffassung des Senats, wonach Gegenstand der Klage u.a. der Änderungsantrag nach § 164 AO für den Einkommensteuerbescheid 1995 sein soll, vermag auch bereits deshalb nicht zu überzeugen, weil nach der Rechtsprechung des BFH aufgrund der im Streitjahr 1995 maßgebenden Fassung des § 36 EStG 1990 die Möglichkeit zur Anrechnung von Körperschaftsteuer – trotz der Nichterfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG –

besteht (grundsätzlich hierzu BFH-Urteil v. 6.10.1993, I R 101/92, BStBl. II 1994 S. 191). Es wäre daher – trotz der insoweit bereits eindeutigen Erklärungen der Klägerseite – auch aus diesem Grund nicht nachvollziehbar, weshalb der Senat das Schreiben der Klägerseite vom 30.10.2000 dahingehend interpretiert, dass die Kläger eine Änderung des Einkommensteuerbescheids 1995 begehren.

- 23 Erst ab dem Veranlagungszeitraum 1996 ist nach § 36 EStG i.d.F. des JStG 1996 die Erfassung der anzurechnenden Körperschaftsteuer als Einnahme nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zwingende materiell-rechtliche Voraussetzung für die Körperschaftsteueranrechnung. Eine Auslegung des oben genannten Schreibens der Kläger dahingehend, dass zwar keine Änderung des Einkommensteuerbescheids 1995 jedoch eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 begehrt werde, dürfte wohl weit außerhalb des Wortsinns des Erklärten liegen.

## B. Begründetheit der Klage

24 Sollte die Klage auf Anrechnung der niederländischen und dänischen Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer 1995, 1996 und 1997 i.H.v. insgesamt 16.984,85 DM entgegen der Auffassung des Beklagten als zulässig erachtet werden, weil der Abrechnungsbescheid nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden sei, wäre sie als unbegründet zurückzuweisen.

### 1. Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer für das Streitjahr 1995

25 Die Klage auf Anrechnung niederländischer und dänischer Körperschaftsteuer für das Streitjahr 1995 ist unbegründet, weil der Beklagte keine Steuerbescheinigungen im Sinne der §§ 44 ff. KStG vorgelegt hat. Die Klägerseite hat nicht einmal die effektive Belastung mit ausländischer Körperschaftsteuer – deren Anrechnung sie unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH begehrt – nachgewiesen. Die Klägerseite trifft insoweit die Beweislast.

#### a) Vorlage einer Steuerbescheinigung im Sinne der §§ 44 ff. KStG

26 Nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG wird die Körperschaftsteuer nicht angerechnet, wenn die Bescheinigungen nach §§ 44 ff. KStG nicht vorgelegt worden sind. Wie die Klägerseite in dem Schriftsatz vom 16.5.2007 selbst eingeräumt hat, stellen die bisher eingereichten Bankenbescheinigungen mangels Ausweises einer Körperschaftsteuerbelastung der erhaltenen Dividenden keine Steuerbescheinigungen dar. Eine Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer für das Streitjahr 1995 kommt aus diesem Grund daher nicht in Betracht.

27 Die Auffassung der Klägerseite, dass die Vorlage einer Steuerbescheinigung nicht möglich sei, weil Deutschland insoweit mit der Veröffentlichung eines amtlichen Musters in Verzüge sei, ist nicht nachvollziehbar. Das für die ausschüttende Körperschaft zu verwendende amtliche Muster kann den Veröffentlichungen des Bundesministeriums der Finanzen im Bundessteuerblatt entnommen werden – für das Anrechnungsverfahren zuletzt BMF-Schreiben v. 20.2.2001, BStBl S. 235. Dieses Muster kann in den Fällen der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung gleichermaßen verwandt werden.

28 Der Antrag auf Anrechnung einer Auslandsdividende kann jedoch nicht, wie von der Klägerseite behauptet, als „Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung“ im Sinne von § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b EStG gelten. Im Vergleich zur Behandlung bei Dividendenbezug von einer inländischen ausschüttenden Körperschaft kommt diese Forderung einem Verzicht auf die Vorlage einer Steuerbescheinigung bei ausländischen ausschüttenden Körperschaften gleich. Eine solche Ungleichbehandlung steht – bezogen auf rein inländische Sachverhalte – jedoch in einem offensichtlichen Widerspruch zum Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG, denn die Vorlage einer Steuerbescheinigung ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Anrechnung von Körperschaftsteuer, auf die nicht verzichtet werden kann. Es handelt sich hierbei um ein zusätzliches Tatbestandsmerkmal auf das nicht einmal in Schätzungsfällen abgesehen werden kann. Der von der Klägerseite begehrte Verzicht auf Vorlage einer Steuerbescheinigung ist daher auch in den Fällen der grenzüberschreitenden Anrechnung nicht mit der geltenden Rechtslage vereinbar (vgl. BFH-Beschluss v. 26.09.1991, VIII B 41/91, BStBl. II S. 924).

**b) Nachweis der effektiven ausländischen Körperschaftsteuerbelastung**

29 Die Kläger stehen auf dem Standpunkt, dass eine Körperschaftsteuerbescheinigung für ausländische Dividenden nicht verlangt werden kann, sondern dass es entsprechend Rz. 54 der Entscheidung in der Rs. *Meilicke* genügt, wenn die von den ausländischen Gesellschaften tatsächlich entrichteten Steuern dargestellt werden, wie sie sich aus den für die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der ausländischen Körperschaftsteuer ergeben.

30 Für die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer kommt es auf die effektive Belastung der Dividenden mit ausländischer Körperschaftsteuer an und nicht auf den nominalen Körperschaftsteuersatz des Sitzstaats der ausländischen ausschüttenden Gesellschaft. Aus Sicht der Beklagten steht aufgrund der eindeutigen Aussagen des EuGH in den Urteilen der Rs. *Manninen* (Rz. 54) und der Rs. *Meilicke* (Rz. 22) fest, dass zur Vermeidung bzw. Abmilderung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung nur die festgesetzte und gezahlte Körperschaftsteuer anzurechnen ist; eine andere Sichtweise wäre mit dem Sinn und Zweck des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens auch gar nicht vereinbar.

*Rs. Meilicke (Rz. 22):*

*„[...] Diese Personen werden nämlich besteuert, ohne dass auf die von ihnen zu entrichtende Steuer auf Kapitaleinkünfte, die von diesen Gesellschaften in ihrem Sitzstaat **geschuldete Körperschaftsteuer** angerechnet wird.“*

31 Neben der Vorlage der Steuerbescheinigungen ist der Nachweis der festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuer der ausschüttenden Gesellschaft entsprechend den Grundsätzen des § 68b EStDV (Vorlage von Bilanzen, Steuerbescheide, Zahlungsquittungen etc.) zu führen.

32 Die Beweislast für die anzurechnende Körperschaftsteuer liegt grundsätzlich bei der Klägerseite. Die Klägerseite unterstellt ihrerseits, dass es unmöglich sei, die für eine Anrechnung in Deutschland notwendigen Informationen von den ausschüttenden niederländischen und dänischen Gesellschaften zu erhalten. Eine solche Unmöglichkeit soll erst recht in den Fällen vorliegen, in denen aufgrund des Zeitablaufs die entsprechenden Unterlagen bei den Gesellschaften bereits legal vernichtet wurden. Fakt ist jedoch, dass die Klägerseite während des gesamten Zeitraums dieses Verfahrens sich nachweislich nicht ernsthaft bemüht hat, von den ausschüttenden Gesellschaften, die für eine Anrechnung notwendigen Informationen über die Höhe der effektiven Körperschaftsteuerbelastung zu erhalten. Wenn nun aufgrund des Zeitablaufs die Unterlagen jedoch nicht mehr vorhanden sind, kann dies nicht dem Beklagten zu Last gelegt werden, sondern insoweit ist die Klägerseite ihrer Beweisvorsorgepflicht nicht nachgekommen.

33 Die Argumentation der Klägerseite, dass sich die Bundesrepublik Deutschland einer Beweisvereitelung schuldig gemacht haben soll und beweissichernde Maßnahmen hätte ergreifen sollen, geht bereits im Ansatz völlig fehl und vermag zudem auch nicht über die Untätigkeit der Klägerseite hinwegzutäuschen, im Rahmen ihrer tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten versucht zu haben, an die notwendigen Informationen zu gelangen. Es wäre durchaus zumutbar gewesen, dass die Klägerseite im Vorhinein Abreden über die Mitwirkung der ausschüttenden Gesellschaften bei der Informationsbeschaffung trifft.



**c) Begrenzung der Höhe der anzurechnenden ausländischen Körperschaftsteuer**

- 34 Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ist zudem auf den Betrag deutscher Einkommensteuer begrenzt, der auf die ausländische Bruttodividende entfällt. Die Bundesrepublik Deutschland ist auf Grund der Urteile in den Rs.'en *Manninen* und *Meilicke* nur insoweit zur Beseitigung bzw. Abmilderung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei Dividendenzahlungen aus Art. 56 EG verpflichtet, soweit die wirtschaftliche Doppelbesteuerung des Anteilseigners durch eine deutsche Steuerbelastung verursacht wird.

**d) Dividenden aus Dänemark**

- 35 Für die von DANISCO aus Dänemark bezogenen Dividenden scheidet eine Körperschaftsteueranrechnung bereits daran, dass diese Dividenden nicht der Klägerseite, sondern der Firma Unternehmensberatung G.M.B.H. (geschäftsansässig Am Lappenweiher 2, D-53127 Bonn 1) zuzurechnen waren. Der Umstand, dass diese Dividenden – wenn auch fälschlicherweise – bei der Steuerfestsetzung erfasst wurden, rechtfertigt keine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer.

**2. Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer für die Streitjahre 1996 und 1997**

- 36 Neben der fehlenden Vorlage der Steuerbescheinigungen wäre die Klage auf Anrechnung der niederländischen und dänischen Körperschaftsteuer für die Streitjahre 1996 und 1997 auch deshalb als unbegründet zurückzuweisen, weil die anzurechnende Körperschaftsteuer bei der Einkommensteuerveranlagung 1996 und 1997 nicht erfasst wurde bzw. nicht mehr erfasst werden kann (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f EStG).

**a) Änderung der Einkommensteuerbescheide nach § 164 AO bzw. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO**

- 37 Für die Steuerfestsetzungen 1996 und 1997 ist bereits Festsetzungsverjährung eingetreten, so dass eine Änderung nach § 169 Abs. 1 Satz 1 AO nicht mehr zulässig ist. Wie bereits dargestellt, wurden seitens der Kläger keine Anträge auf Änderung der Steuerfestsetzungen gestellt, die Gegenstand des Klageverfahrens sind oder von der Beklagten abschließend beschieden werden müssten, so dass eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3 AO nicht gegeben ist.

**b) Änderung der Steuerbescheide nach § 175 AO**

- 38 Die Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerbescheide nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sind ebenfalls nicht erfüllt.

- 39 Die Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO setzt voraus, dass nachträglich ein Ereignis eingetreten ist, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat. Hierzu rechnen alle bedeutsamen Vorgänge, aber auch alle tatsächlichen Lebensvorgänge, die steuerlich – ungeachtet der zivilrechtlichen Wirkungen – in der Weise Rückwirkung entfalten, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (BFH-Beschluss GrS v. 19.7.1993, BStBl. II S. 897 m.w.N.).

40 Ob einer nachträglichen Änderung des Sachverhalts rückwirkende steuerliche Bedeutung zukommt, bestimmt sich allein nach dem jeweiligen einschlägigen materiellen Steuerrecht. Nach diesem ist zu beurteilen, ob zum einen eine Änderung des ursprünglich gegebenen Sachverhalts den Steuertatbestand überhaupt betrifft und ob sich darüber hinaus der bereits entstandene materielle Steueranspruch mit steuerlicher Rückwirkung ändert (BFH-Beschluss GrS v. 19.7.1993, BStBl. II S. 897). Je nach Ausgestaltung des materiellen Besteuerungstatbestands kann auch die Vorlage einer Bescheinigung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sein (z.B. BFH-Urteile v. 18.4.2000, BStBl. II S. 423 und v. 6.3.2003, BStBl. II S. 554).

41 Nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b) EStG ist die Vorlage einer Bescheinigung im Sinne der §§ 44, 45 oder 46 KStG u.a. materiell-rechtliche Voraussetzung für die Erfassung bei der Einkommensteuerfestsetzung und für die Anrechnung der Körperschaftsteuer, so dass die nachträgliche Vorlage einer Steuerbescheinigung ein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO darstellt.

42 Durch das EURLUMsG vom 9.12.2004 (BGBl. I S. 3310) wurde § 175 Abs. 2 AO dahingehend geändert, dass die nachträgliche Vorlage oder Erteilung einer Steuerbescheinigung nicht mehr als rückwirkendes Ereignis gilt. Nach Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 1 EGAO ist § 175 Abs. 2 Satz 2 AO i.d.F. des EURLUMsG erstmals auf Steuerbescheinigungen anzuwenden, die nach dem 28.10.2004 vorgelegt oder erteilt worden sind.

43 Da die Klägerseite bis zum jetzigen Zeitpunkt unbestrittener Maßen keine Körperschaftsteuerbescheinigungen vorgelegt hat, scheidet – mangels Vorliegen eines rückwirkenden Ereignisses – die Anwendung des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO grundsätzlich aus.

• **Vereinbarkeit der Änderung in § 175 Abs. 2 Satz 2 AO mit Gemeinschaftsrecht**

44 Zu der vom Senat aufgeworfenen Frage, ob die Änderung des § 175 AO durch das EURLUMsG vom 9.12.2004 (BGBl. I S. 3310) mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben – ggf. unter Berücksichtigung einer angemessenen Übergangsfrist – vereinbar ist, ist zu konstatieren, dass die Änderung in § 175 Abs. 2 Satz 2 AO durch das EURLUMsG nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht gegen Gemeinschaftsrecht verstößt. So hat der EuGH bereits im Urteil *Aprile* (Rs. C-228/96) entschieden, dass das Gemeinschaftsrecht der Anwendung einer nationalen Bestimmung nicht entgegensteht, nach der eine allgemein für Klagen auf Erstattung rechtsgrundlos gezahlter Beträge vorgesehene zehnjährige Verjährungsfrist durch eine kürzere Ausschlussfrist ersetzt wird, sofern diese Frist für alle Klagen unabhängig davon gilt, ob sie auf das Gemeinschaftsrecht oder innerstaatliches Recht gestützt werden. Dies ist bei der Änderung des § 175 AO der Fall. Die Änderung in § 175 Abs. 2 Satz 2 AO gilt für gemeinschaftsrechtliche und rein nationale Sachverhalte gleichermaßen. Sie ist in ihrer Wirkung auch allumfassend (betroffen sind insbesondere Spendenbescheinigungen), so dass auch keine faktische Begrenzung auf die Fälle der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung gegeben ist. Nach dem Bericht des Finanzausschusses zum EURLUMsG war Anlass für die Änderung des § 175 AO die verfahrensrechtliche Gleichstellung von im Besteuerungsverfahren zu erbringenden Nachweisen in Unabhängigkeit von der jeweiligen Ausgestaltung des materiell-rechtlichen Besteuerungstatbestands (vgl. BT-Drs. 15/4050, S. 61).

- 45 Die Tatsache, dass die Änderung in § 175 Abs. 2 Satz 2 AO für alle nach dem 28.10.2004 erteilten oder vorgelegten Bescheinigungen gilt, führt auch nicht dazu, dass eine (verfassungsrechtlich) unzulässige Rückwirkung oder Rückanknüpfung besteht (vgl. hierzu FG München v. 6.12.2006 nrkr, EFG 2007, S. 479, Az. BFH: VIII B 3/07).
- 46 Mangels einer unzulässigen Rückwirkung bei der Änderung des § 175 AO kann aber auch nicht die Effektivität eines gemeinschaftsrechtlich bedingten Erstattungsanspruchs gefährdet erscheinen. Das Fehlen einer gesetzlichen Übergangsfrist führt auch nicht dazu, dass der Erstattungsanspruch im Nachhinein gefährdet wird; eine solche Übergangsfrist war auch aus der Sicht des Gesetzgebers gar nicht notwendig. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Gesetzentwurf des StSenkG v. 15.2.2000 war die Unvereinbarkeit des Körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens mit den Vorgaben der Kapital- und Niederlassungsfreiheit sowie das deswegen eingeleitete Beanstandungsverfahren der EU-Kommission Anlass für die Abschaffung des Vollarrechnungsverfahrens (vgl. BT-Drs. 14/2683, S. 95). Letztendlich hat auch der EuGH im Urteil *Meilicke* (Rz. 38) bestätigt, dass spätestens seit der Entscheidung des EuGH in der Rs. *Verkooijen* v. 6.6.2000 die Unvereinbarkeit des deutschen Anrechnungsverfahrens mit dem Primärrecht feststand. In dem Zeitraum von 2000 bis 2004 bestand jedoch für einen inländischen Anteilseigner ausreichend Zeit seinen Erstattungsanspruch geltend zu machen; dies bestätigt letztendlich auch das streitgegenständliche Verfahren.
- 47 Aber auch wenn das Gericht nicht dieser Überzeugung ist und in dem Fehlen einer genau festgelegten Übergangszeit die Effektivität des gemeinschaftsrechtlich bedingten Rückforderungsanspruchs als unzureichend gewährleistet sieht, führt dies nach der Rechtsprechung des EuGH nicht dazu, dass die Anwendung des geänderten § 175 Abs. 2 Satz 2 AO grundsätzlich ausgeschlossen wird. Zumindest nach Ablauf einer Übergangsfrist von 6 Monaten dürfte entsprechend der Entscheidung des EuGH in *Grundig Italiana SpA* (Rs. C-255/00, Rz. 41) die Anwendung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO zweifelsfrei sein. Mangels einer – bis heute vorliegenden Bescheinigung – über die ausländische Körperschaftsteuerbelastung scheidet eine Anwendung des § 175 AO a.F. sowie n.F. aus.
- 48 Mangels einer Möglichkeit zur Erfassung der Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG kommt eine Anrechnung der Körperschaftsteuer für die Streitjahre 1996 und 1997 nicht in Betracht.
- **Keine Anwendung des § 175 AO bei fehlender Steuerbescheinigung**
- 49 Ohne Vorlage einer Steuerbescheinigung könnte im Übrigen eine Änderung der betreffenden Steuerfestsetzungen nicht auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützt werden.
- 50 Einem Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuerbelastung käme lediglich ein Beweismittelcharakter zu. Die Erbringung des Nachweises ist jedoch – anders als die Erfüllung der materiell-rechtlichen Anrechnungsvoraussetzung mittels Vorlage einer Steuerbescheinigung – kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.
- 51 Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht wäre hierin kein Verstoß gegen den Äquivalenz- sowie den Effektivitätsgrundsatz zu sehen, da der Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuervorbelastung in den Fällen der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung nicht mit der Ausstellung einer Steuerbescheinigung nach §§ 44 ff. KStG vergleichbar ist. So kommt der Ausstellung einer

Steuerbescheinigung durch eine Körperschaft über den bloßen Nachweis der Belastung mit Körperschaftsteuer darüber hinaus eine weitergehende verfahrensrechtliche und haftungsrechtliche Bindungswirkung zu. Der Nachweis der ausländischen Vorbelastung führt z.B. nicht zu einer Festschreibung nach § 28 Abs. 5 und 7 KStG sowie § 54 Abs. 10a Satz 2 KStG oder einer Verwendungsfiktion im Sinne des § 28 Abs. 4 KStG. Eine gebietsansässige Körperschaft ist ferner nach § 44 Abs. 4 KStG verpflichtet, unrichtige Steuerbescheinigungen zurückzufordern oder zu berichtigen bzw. sie haftet nach § 44 Abs. 5 und 6 KStG für die aufgrund der Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile.

### **C. Zu dem Antrag auf Verzinsung**

52 Auch wenn das Gericht die Klage für zulässig erachten sollte, behält sich der Beklagte aufgrund der Unbegründetheit der Klage – mangels Vorlage von Steuerbescheinigungen – weitere Ausführungen zu dem Zinsantrag vor.

## II. Anträge auf Klageerweiterung vom 7.1.2005 und vom 16.5.2007

### A. Zulässigkeit der Klageerweiterung

- 53 Die Frage der Zulässigkeit der Klageerweiterung stellt sich in diesem Verfahren nicht, da die Klage bereits an sich unzulässig ist (vgl. I.A.1).
- 54 Unabhängig von der Frage, ob der Abrechnungsbescheid oder die Anrechnungsverfügung Gegenstand des Klageverfahrens ist, ist die Erweiterung des Klageantrags wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Zahlungsverjährung nach §§ 228 ff. AO nicht mehr möglich. Nach der ausdrücklichen Regelung in § 231 Abs. 4 AO entfalten Unterbrechungshandlungen nur eine betragsmäßig beschränkte Wirkung. Der Anspruch auf Anrechnung der Körperschaftsteuer ist bei Erlass der Einkommensteuerbescheide erstmals fällig geworden, so dass für Streitjahre 1995 und 1996 insoweit bereits Zahlungsverjährung eingetreten ist.
- 55 Der an das Finanzgericht Köln adressierte Schriftsatz vom 7.1.2005 mit der erstmaligen Geltendmachung weiterer Anrechnungsbeträge stellt im Übrigen auch keine wirksame Unterbrechungshandlung für das Streitjahr 1997 dar, da der Anspruch gegenüber der zuständigen Finanzbehörde schriftlich geltend zu machen ist (*Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 231 AO Tz. 7).
- 56 Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass in dem Abrechnungsbescheid nur eine Aussage darüber getroffen wurde, dass die Anrechnung der Dividendenzahlungen von niederländischen und dänischen ausschüttenden Gesellschaften abgelehnt wird. Eine weitergehende Regelung enthält dieser Abrechnungsbescheid nicht, insbesondere keine Ablehnung der Anrechnung der Dividendenzahlungen aus Aktien anderer Länder.
- 57 Der Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO enthält nur eine punktueller Regelung und trifft keine Aussage zu sämtlichen Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis (*Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 218 AO Tz. 20).
- 58 Darüber hinaus ist bei der gerichtlichen Überprüfung der Rechtmäßigkeit eines Abrechnungsbescheids nach § 218 Abs. 2 AO auf den Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abzustellen (BFH-Beschluss v. 2.3.1971, VII R 74/68, BStBl 1971 II S. 498; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 218 AO Tz. 32). Im Zeitpunkt des Erlasses des Abrechnungsbescheids am 20.2.2003 waren aber weitergehende Anrechnungsansprüche noch nicht geltend gemacht worden, sondern erst mit den Anträgen auf Klageerweiterung vom 7.1.2005 und vom 16.5.2007. Mit der Klage gegen den Abrechnungsbescheid könnte der Beklagte somit maximal verpflichtet werden, die ursprünglich geltend gemachte Körperschaftsteuer aus niederländischen und dänischen Beteiligungen anzurechnen.
- 59 Hinsichtlich der mit Antrag auf Klageerweiterung vom 16.5.2007 geltend gemachten Körperschaftsteuergutschriften aus britischen, australischen und südafrikanischen Aktien, die über eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts bezogen wurden, ist der Antrag auf Klageerweiterung

unzulässig, da insoweit seitens der Klägerseite ein Verfahren gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung – dem hinsichtlich der Steueranrechnungsbeträge Bindungswirkung zukommt (§ 180 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 182 Abs. 1 Satz 2 AO) – zu betreiben wäre.

## B. Begründetheit der Klageerweiterung

- 60      Sofern der Senat die Klageerweiterung für zulässig erachten sollte, wäre sie unbegründet.
- 61      Ungeachtet der Frage, ob für Dividenden aus Nicht-EU-Mitgliedstaaten aufgrund der Entscheidungen in den Rs'en *Manninen* und *Meilicke* überhaupt eine Verpflichtung zur Anrechnung von Körperschaftsteuer besteht, wurden für die Streitjahre 1995 bis 1997 keine Steuerbescheinigungen im Sinne der §§ 44 ff. KStG vorgelegt oder Nachweise der effektiven Körperschaftsteuerbelastung der Dividenden erbracht, so dass die Klageerweiterung auch insoweit als unbegründet zurückzuweisen wäre.
- 62      Für die Streitjahre 1996 und 1997 mangelt es zudem an der – für eine Anrechnung notwendigen – Erfassung der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG.
- 63      Hinsichtlich der aus Norwegen stammenden Dividenden ist festzustellen, dass diese nicht der Klägerseite, sondern der Firma Unternehmensberatung G.M.B.H. (geschäftsansässig Am Lappenweiher 2, D-53127 Bonn 1) zuzurechnen sind und somit eine Anrechnung bereits im Grundsatz ausscheidet.

Im Auftrag

Herzogenrath