

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER
RECHTSANWÄLTE

POPPELSDORFER ALLEE 114 · 53116 BONN

Finanzgericht Köln
-2 K 2241/02-
Appellhofplatz
50667 Köln

PROF. DR. HEINZ MEILICKE bis 1997
Rechtsanwalt · Steuerberater

DR. WIENAND MEILICKE
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Licencié en droit français · LL. M. taxation (N.Y.U.)

DR. JÜRGEN HOFFMANN
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht
vereidigter Buchprüfer

DR. THOMAS HEIDEL
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht

HERBERT KRUMSCHEID
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Versicherungsrecht

DR. IRINI AHOUZARIDI
Rechtsanwältin · Fachanwältin für Arbeitsrecht
Δικηγόρος Αρείου Πάγου · auch beim Areopag (Athen)

DR. WOLFGANG WALCHNER
Rechtsanwalt

DR. STEFANIE MAYER
Rechtsanwältin · D.E.S.S. (Université de Bourgogne)

DR. DANIEL LOCHNER
Rechtsanwalt

DR. GERD KRÄMER
Rechtsanwalt

DR. DIETER E. RABBACK
Rechtsanwalt · Fachanwalt für Steuerrecht
Steuerberater

JAN KLEINERTZ
Rechtsanwalt

4. Juni 2008

Reg.Nr.: dswm

wmlausl KStFGKöln_290508

Telefon: (0228) 72 543 - 11

Telefax: (0228) 72 543 - 10

wmeilicke@meilicke-hoffmann.de

In Sachen

**Dr. Wienand Meilicke u.a.
als Beteiligte der Erbengemeinschaft Prof. Dr. Heinz Meilicke**

g e g e n

Finanzamt Bonn-Innenstadt

wegen: Anrechnung von Körperschaftsteuer

Az.: 2 K 2241/02

erwidern wir auf den Schriftsatz des Beklagten vom 23. April 2008 was folgt:

I. Zu den Jahressteuerbescheinigungen der niederländischen Bank Fortis Mees Pierson

Zu den Ausführungen des Beklagten zu Rz. 35 bis 39 seines Schriftsatzes:

Der Beklagte stellt unstreitig, dass die von Fortis Mees Pierson bestätigte anrechenbare Körperschaftsteuer rechnerisch dem damals in den Niederlanden geltenden Körperschaftsteuertarif i.H.v. 35 % entspricht. Trotzdem meint der Beklagte, die Vorbelastung der niederländischen Dividenden mit Körperschaftsteuer betrage nicht einheitlich 35 %. Das ergebe sich nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und unter Berücksichtigung der Rechtslage in den Niederlanden. Da die Niederlande über kein Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren verfügen, könne keine einheitliche Ausschüttungsbelastung von 35 % hergestellt worden sein.

Bei seiner Rechtsauffassung verkennt der Beklagte, dass für die Frage der Berechnung der Vorbelastung der niederländischen Dividenden mit niederländischer Körperschaftsteuer § 32 KStG a.F. entsprechend anzuwenden ist. Das bedeutet:

Ein Eigenkapitalanteil, dessen Tarifbelastung niedriger ist als die niederländische Ausschüttungsbelastung von 35 %, ist in einen in Höhe der Ausschüttungsbelastung belasteten Teilbetrag und in einen nicht belasteten Teilbetrag aufzuteilen.

Wegen einer niedrigeren Durchschnittsbelastung **nicht** mit Körperschaftsteuer belastete Teilbeträge gelten nach §§ 28 Abs. 3, 30 KStG a.F. **erst** als ausgeschüttet, **nachdem** das gesamte mit 35 % Körperschaftsteuer belastete Eigenkapital ausgeschüttet worden ist.

Mit **mehr** als der niederländischen Ausschüttungsbelastung von 35 % belastete Eigenkapitalanteile i.S.v. § 32 Abs. 2 Nr. 2 KStG gelten in analoger Anwendung von §§ 28 Abs. 3, 30 Abs. 1 Nr. 1 KStG als vor allen anderen Kapitalanteilen ausgeschüttet und führen außerdem dazu, dass der die niederländische Ausschüttungsbelastung von 35 % übersteigende Betrag nach § 27 KStG als Körperschaftsteuerminderung und damit für die Gewährung von Körperschaftsteuergutschriften auf die Ausschüttung von sonst nicht mit niederländischer Körperschaftsteuer vorbelasteten Eigenkapitalanteilen zur Verfügung steht.

Kurz: Die für die Körperschaftsteueranrechnung erforderliche Vorbelastung der niederländischen Dividenden mit niederländischer Körperschaftsteuer nach dem Tarif von 35 % endet erst, nachdem die ausschüttenden niederländischen Gesellschaften sämtliche seit dem 1. Januar 1977 versteuerten, aber bisher nicht ausgeschütteten Gewinne ausgeschüttet haben. Solange die Ausschüttungen der Jahre 1977 bis 1997 nicht mehr als 65/35 der in den Jahren 1977 bis 1997 gezahlten Körperschaftsteuer betragen, reicht die Vorbelastung für die von Fortis Mees Pierson bescheinigte Körperschaftsteuer aus.

Da Publikumsgesellschaften regelmäßig höchstens 50 % ihres Gewinns auszuschütten pflegen, entspricht die Lebenserfahrung dafür, dass die niederländischen Dividenden mit Körperschaftsteuer vorbelastet waren, welche die ausschüttenden niederländischen Gesellschaften nach dem 31. Dezember 1976 (Beginn des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens) gezahlt haben.

Der Beklagte nennt keinerlei tatsächliche Anhaltspunkte für die davon abweichenden „allgemeinen Erfahrungsgrundsätze“, auf welche er sich in Tz. 36 seines Schriftsatzes beruft.

Die Haltlosigkeit der vom Beklagten geltend gemachten „allgemeinen Erfahrungsgrundsätze“ wird noch deutlicher, wenn man bedenkt, dass in dem EuGH-Urteil vom 12.12.2006 in der Rs. C-446/04 („Test Claimants“) die Weiterreichung des Anrechnungsguthabens innerhalb oder außerhalb der Niederlande gelegener Tochtergesellschaften der niederländischen ausschüttenden Kapitalgesellschaften angeordnet wird (insoweit zustimmend Rn. 31 des Beklagten-Schriftsatzes). Wir verweisen insoweit auf unsere Ausführungen zur Vorlagefrage 4 in unserem Schriftsatz vom 23. November 2007 sowie auf unseren Schriftsatz vom 16. Mai 2007 Seite 8 ff.).

Es liegt deshalb neben der Sache, wenn der Beklagte sich in Rz. 37 seines Schriftsatzes darauf beruft, das niederländische Steuerrecht gehe nicht vom handelsbilanziellen Ergebnis eines Wirtschaftsjahres aus; darum entspreche die Körperschaftsteuer, welche auf dem nach niederländischem Handelsrecht ermittelten ausschüttungsfähigen Gewinn lasse, nicht exakt dem allgemeinen niederländischen Körperschaftsteuertarif von 35 %. Dabei verkennt der Beklagte, dass es für die Körperschaftsteuergutschrift weder nach den §§ 28 Abs. 3, 30, 32 KStG a.F. noch nach Rn. 15 des Meilicke-Urteils des EuGH auf den Prozentsatz ankommt, mit dem die **Handelsbilanzgewinne** der ausländischen Körperschaft durchschnittlich mit Körperschaftsteuer belastet sind. Nach Rn. 15 des EuGH-Urteils Mei-

liche kommt es eben nicht auf den Satz der Körperschaftsteuer an, mit welchem das handelsbilanzielle Ergebnis eines Wirtschaftsjahres belastet ist, sondern es kommt auf den Körperschaftsteuersatz an, wie er sich

„aus den auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren allgemeinen Regeln und aus dem Satz der Körperschaftsteuer im letztgenannten Mitgliedschaft ergibt.“

Die auf die Berechnung der Besteuerungsgrundlage anwendbaren Regeln sind nicht identisch mit dem Handelsbilanzgewinn, sondern mit dem im Ausschüttungsstadium maßgeblichen **steuerpflichtigen Einkommen**. Auch in Deutschland richtet sich die KöSt-Belastung ja nicht nach dem Handelsbilanzgewinn, sondern nach dem steuerpflichtigen Einkommen.

Dass die von Fortis Mees Pierson bescheinigte Körperschaftsteuerbelastung von 35 % den Vorstellungen des Gerichtshof entspricht, ergibt sich aus Rn. 16 des Meilicke-Urteils. Wenn der Gerichtshof dort mitteilt, dass der Körperschaftsteuersatz in den betreffenden Jahren in den Niederlanden 35 % betrug und die Kläger des Ausgangsverfahrens klargestellt haben, dass der bei der deutschen Finanzverwaltung gestellte Antrag dahin verstanden werden müsse, dass eine Steuergutschrift i.H.v. 35/65 für die Dividenden niederländischer Herkunft begehrt wird, so kann darin nur eine Billigung unserer Berechnungsweise durch den Gerichtshof gesehen werden. Anderenfalls hätte der Gerichtshof nämlich darauf hingewiesen, dass die von den Klägern des Ausgangsverfahrens beehrte Körperschaftsteuergutschrift nicht mit der Rechtslage übereinstimmt, welche der Gerichtshof sich vorstellt. Auf diesem Verständnis der Rechtslage beruhen auch die von Fortis Mees Pierson ausgestellten Körperschaftsteuerbescheinigungen.

In dem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass der Beklagte vor dem Europäischen Gerichtshof weder in seinen schriftlichen Erklärungen, noch in den mündlichen Ausführungen bestritt, dass die den Klägern zustehende Körperschaftsteuergutschrift 35/65 für die Dividenden niederländischer Herkunft beträgt. Der Beklagte hat seit der ersten mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof überhaupt nur noch seinen Antrag auf Beschränkung der zeitlichen Wirkungen des Urteils weiterverfolgt. Es ist darum schon verwunderlich, dass der Beklagte jetzt – erstmals – die Rechtsauffassung vertritt, die Körperschaftsteuergutschrift auf niederländische Dividenden sei anders zu berechnen als so,

wie es vor dem Europäischen Gerichtshof noch unstrittig war und wie der Europäische Gerichtshof es in Rn. 16 seines Meilicke-Urteils auch bestätigt hat.

Für die Anregung des Beklagten, die Unterlagen der Bank Fortis Mees Pierson beizuziehen, besteht weder eine Rechtsgrundlage noch eine sonstige Veranlassung. Der Beklagte weist ja in Rn. 2 seines Schriftsatzes selbst darauf hin, dass die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer denselben verfahrensrechtlichen Grundsätzen wie die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer unterliegt. Für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer hat der Bundesfinanzhof bereits entschieden, dass die Unterlagen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft im Verfahren der Körperschaftsteueranrechnung beim Dividendenempfänger **nicht** beizuziehen sind, sondern dass der **bloß gedankliche Zusammenhang** zwischen Ausschüttung und inländischer Körperschaftsteuerbelastung genügt (BFH, Urt. v. 06.10.1993, BStBl. 1994 II S. 191). Dann ist nicht einzusehen, warum dies bei der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer anders sein soll.

Soweit der Beklagte die Vernehmung des Herrn M. Storsbergen zur Ermittlung der Ausschüttungsbelastung anregt, ist der Beweisantritt unsubstantiiert. Der Beklagte müsste schon sagen, zu welchen rechtserheblichen Tatsachen Herr Storsbergen vernommen werden soll.

Nicht kommentarlos übergehen wollen wir auch die in Rn. 39 des Beklagten Schriftsatzes erteilte Androhung von weiteren Schritten, „wenn von der Klägerseite entgegen besserem Wissen der falsche Anschein einer einheitlichen Körperschaftsteuervorbelastung gesetzt worden sein sollte“. Wir sehen schon keinen Anhaltspunkt für die Setzung eines „Anscheins“ einer einheitlichen Körperschaftsteuervorbelastung. Die von der Bank Fortis Mees Pierson ausgestellten Jahressteuerbescheinigungen sind auf der Basis der Rechtslage erstellt, wie sie der EuGH in Rn. 16 des Meilicke-Urteils vorgegeben hat. Wenn der Beklagte diese Rechtsauffassung für unzutreffend hält, so mag er insoweit eine erneute Vorlage an den EuGH beantragen, damit der EuGH Gelegenheit erhält, seine in Rn. 16 des Meilicke-Urteils zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung zu überprüfen und ggf. an die Rechtsauffassung des Beklagten anzupassen. Das Vertreten einer offengelegten Rechtsauffassung, die zudem noch der Rechtsauffassung des EuGH Rn. 16 des Meilicke-Urteils entspricht, gibt aber keinen Anlass für den Beklagten, weitere „Schritte“ wegen des „Erweckens eines Anscheins entgegen besserem Wissen“ anzudrohen.

Wir halten den Stil, welchen der Beklagte in Rn. 39 seines Schriftsatzes in die Diskussion einführt, für unangemessen.

II. Körperschaftsteuerbescheinigungen für andere Länder

Der Beklagte vertritt in Rn. 19 weiterhin die Auffassung, die Klage sei schon wegen fehlender Vorlage von Steuerbescheinigung im Sinne des § 44 ff. KStG a.F. als unbegründet zurückzuweisen.

Nachdem der Beklagte erstmals im Schriftsatz vom 6. August 2007 in Rn. 27 die Auffassung vertreten hat, dass das im Bundessteuerblatt veröffentlichte Muster für inländische Körperschaftsteuergutschriften gleichermaßen in den Fällen der grenzüberschreitenden Körperschaftsteueranrechnung verwandt werden kann, haben die Kläger sich um die Besorgung von Körperschaftsteuerbescheinigungen bemüht. Diese Bemühungen gestalten sich jedoch außerordentlich schwierig und konnten bisher nicht zu einem Abschluss führen.

Auf Seite 91 ff. unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 haben wir schon dargelegt, dass eine Körperschaftsteuerbescheinigung für aus EK 01 gespeiste Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften nicht zu erlangen ist, obwohl ausweislich des EuGH-Urteils vom 12.12.2006 („Test Claimants“) die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer aus Ausschüttungen aus EK 01 geboten ist.

Inzwischen haben wir auch von der schweizerischen Bank Crédit Suisse die Mitteilung erhalten, dass für schweizerische Dividenden weder eine Körperschaftsteuerbescheinigung nach § 45 KStG a.F. durch die Bank noch nach § 44 KStG a.F. durch die ausschüttende Kapitalgesellschaft zu erhalten ist. Sowohl die ausschüttende Kapitalgesellschaft Novartis als auch die für die Abwicklung der Dividendenzahlung zuständige Bank Crédit Suisse sehen die Rechtslage für so unsicher an, dass sie ohne das Risiko einer eigenen Haftung keine Körperschaftsteuerbescheinigung ausstellen wollen. Das Schreiben der Crédit Suisse vom 29. Mai 2008 wird als **Anlage 1** beigefügt.

Nach unserer Auffassung bestätigt dies die Voreiligkeit der Vorlagefragen 8, 9, 10 und 11 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007.

Wenn nun der Beklagte in Rn. 30 seines Schriftsatzes vom 23. April 2008 unsere Feststellung, dass die Bundesrepublik Deutschland die Bereitschaft ausschüttender Gesellschaften zur Ausstellung von Bescheinigungen über ausländische Körperschaftsteuer vereitelt hat, da sie kein amtliches Muster für die Bescheinigung ausländischer Körperschaftsteuer zur Verfügung gestellt hat, als „vollkommen sachfremd“ bezeichnet, so wird der Beklagte nicht nur durch das Schreiben der Crédit Suisse (**Anlage 1**), sondern auch durch seine eigenen Ausführungen in Rn. 35 bis 39 seines Schriftsatzes zu den niederländischen Jahressteuerbescheinigungen widerlegt. Wenn der Beklagte die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer von der Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach „amtlichem Muster“ abhängig machen will, so genügt es ja nicht, auf ein nach seinem Wortlaut nur für inländische Körperschaftsteuergutschriften vorgesehenes Muster zu verweisen. Dann muss Deutschland den ausschüttenden Kapitalgesellschaften und den Banken auch eine Bedienungsanleitung mitliefern, wie das amtliche Muster für die Bescheinigung von anrechenbarer **ausländischer** Körperschaftsteuer auszufüllen ist. Bisher hat die Bundesrepublik Deutschland nicht einmal veröffentlicht, dass die für inländische Körperschaftsteuergutschriften veröffentlichten amtlichen Muster auch für ausländische Körperschaftsteuergutschriften verwendet werden sollen, zu deren Gewährung Deutschland nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke verpflichtet ist. Noch viel weniger hat Deutschland eine Bedienungsanleitung veröffentlicht, welche den ausschüttenden Körperschaften und den Banken ermöglicht, die Bescheinigungen in einer Weise auszustellen, welche nicht eine Haftung nach §§ 44 Abs. 5, 45 Abs. 4 KStG a.F. auslöst. Dass derzeit weder einer ausschüttenden Körperschaftsteuer noch einer Bank die Ausstellung von Bescheinigungen über anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer zuzumuten ist, sieht man schon an Rn. 39 des Beklagtenschriftsatzes, wo der Beklagte mit strafrechtlichen Schritten droht, wenn eine ausgestellte Körperschaftsteuerbescheinigung nicht den (bisher geheimen) Vorstellungen der deutschen Finanzverwaltung entspricht.

Nach hiesiger Rechtsauffassung kann Deutschland seine Verpflichtung, Körperschaftsteuergutschriften nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke zu gewähren, nicht dadurch vereiteln, dass Deutschland einerseits die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung nach amtlichem Muster verlangt, andererseits aber kein amtliches Muster mit einer Bedienungsanleitung zur Verfügung stellt, aufgrund deren den Ausstellern der Bescheinigungen eine Ausstellung zumutbar gemacht wird. Hier gilt der alte römisch-rechtliche Grundsatz:

nemo auditur suam propriam turpitudinem allegans

Zu Deutsch:

Niemand kann sich auf seine eigene Schändlichkeit berufen.

III. Umfang der Anrechnungsverpflichtung

Zum Umfang der Anrechnungsverpflichtung nimmt der Beklagte nur in den Textziffern 31 bis 33 seines Schriftsatzes Stellung, unterlässt aber im Übrigen jede Äußerung. Damit sind die folgenden Fragen des richterlichen Hinweises vom 16. März 2007 weiterhin unbeantwortet:

- In Ziffer 1 c des Hinweisbeschlusses hat das Gericht dem Beklagten aufgegeben sich zu äußern bzw. deutlich zu machen, welchen Nachweis er ggf. noch zusätzlich zu den bereits vorgelegten Bankbescheinigungen verlangt. Der Beklagte hat bisher nur geäußert, welche Bescheinigungen ihm **nicht** als Nachweis ausreichen (s. die Ausführungen des Beklagten zu den Jahressteuerbescheinigungen von Fortis Mees Pierson in Rn. 35 bis 39 seines Schriftsatzes), hat aber nicht positiv mitgeteilt, welche Nachweise er haben will. Sollte der Beklagte auch weiterhin schweigen, wird dem EuGH möglicherweise generell die Frage zu stellen sein, welche Nachweise Deutschland verlangen darf und wie konkret die anzurechnende Körperschaftsteuer nach den EuGH-Urteilen Manninen, Meilicke und Test Claimants zu berechnen und nachzuweisen ist, und zwar sowohl hinsichtlich Ausschüttungen ausländischer Körperschaften als auch hinsichtlich aus EK 01 stammenden Ausschüttungen inländischer Körperschaften (siehe Vorlagefragen 10 und 11 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 sowie S. 6 bis 27 unseres Schriftsatzes vom 16. Mai 2007).
- Vom Beklagten völlig unkommentiert ist weiterhin die in Ziffer 2 c des Hinweisbeschlusses gestellte Frage nach Anrechnungsansprüchen bezüglich eines EWR-Staates (siehe Vorlagefrage 6 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 sowie S. 32 f. unseres Schriftsatzes vom 16. Mai 2007).

- Unbeantwortet ist die Frage des Hinweisbeschlusses Ziffer 2 c zu Anrechnungsansprüchen bezüglich von Drittstaaten (siehe Vorlagefrage 6 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 sowie S. 31 f. unseres Schriftsatzes vom 16. Mai 2007).
- Vom Beklagten unbeantwortet ist die Frage des Hinweisbeschlusses Ziffer 2 c zur Anrechnung von Beträgen, die bei der ausschüttenden inländischen Gesellschaft aus EK 01 erfolgt sind (siehe Vorlagefrage 3 (3.1 bis 3.5) unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 sowie S. 33 f. unseres Schriftsatzes vom 16. Mai 2007). U.E. ist die Beantwortung der aus dem EuGH-Urteil Test Claimants sich ergebenden Vorlagefragen zur Behandlung von inländischen Ausschüttungen aus EK 01 vorgreiflich für die Behandlung von Ausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften.
- Vom Beklagten unbeantwortet ist schließlich die im Hinweisbeschluss in Ziff. 2 c gestellte Bitte nach Stellungnahme zu dem von der Klägerseite geltend gemachten Zinsantrag (Vorlagefragen 12 und 13 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 sowie Seite 34 ff. unseres Schriftsatzes vom 16. Mai 2007).

In der Weigerung des Beklagten, zu den im Hinweisbeschluss des Gerichts vom 16. März 2007 gestellten Fragen irgendeine Stellungnahme abzugeben, sehen wir einen Beleg für unsere Auffassung, dass der Beklagte vorrangig das Ziel einer Verfahrensverzögerung betreibt.

Einen weiteren Beleg für das Ziel der Verfahrensverzögerung sehen wir darin, dass das Bundesfinanzministerium im Bundeshaushalt die Belastungen für den Fiskus aus dem Meilicke-Fall zunächst einmal um ein Jahr nach hinten verschoben hat. Offenbar hat die politische Spitze des Bundesfinanzministeriums ein Interesse daran, die Belastungen in die nächste Legislaturperiode zu verschieben. Jedenfalls stehen die Kläger mit ihrer Annahme, dass der Beklagte, angetrieben durch das Bundesfinanzministerium, vorrangig das Ziel einer Verfahrensverzögerung betreibt, nicht allein (siehe den in der **Anlage 2** beigelegten Artikel aus dem Handelsblatt vom 13. November 2007 mit der Überschrift, „Fiskus verschleppt Steuererstattungen“).

Dies vorausgeschickt, bemerken wir zu den Rechtsausführungen des Beklagten zum Umfang der Anrechnungsverpflichtung was folgt:

Der Rz. 22 des EuGH-Urteils Meilicke können wir keine Aussage dazu entnehmen, dass für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf die tatsächlich entrichtete Steuer abzustellen ist. Indes findet sich die Formulierung der „tatsächlich entrichteten Steuer“ in Rn. 15 des Meilicke-Urteils und in Rn. 54 des Manninen-Urteils. Da nach der vorher schon zitierten Rechtsprechung des BFH eine tatsächliche Entrichtung **inländischer** Körperschaftsteuer zu **deren** Anrechnung nicht erforderlich ist (BFH, Urt. v. 06.10.1993, BStBl. 1994 II S. 191), ist nicht recht einzusehen, warum für die Anrechnung **ausländischer** Körperschaftsteuer **strengere** Anforderungen als für die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer gestellt werden sollten. Da die diesbezügliche Äußerung des EuGH für das deutsche körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren vor dem EuGH offensichtlich gar nicht problematisiert, sondern einfach aus dem Manninen-Urteil abgeschrieben wurde, ist möglich und vielleicht sogar wahrscheinlich, dass der EuGH sich darüber bisher keine konkreten Gedanken gemacht hat. Darum besteht insoweit eine Auslegungsunsicherheit, welche eine Vorlage an den EuGH gebietet. Die diesbezüglichen Vorlagefragen haben wir bereits als Vorlagefrage 5, 6 und 7 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 formuliert. Da der Beklagte diesen Vorlagefragen nicht widerspricht, scheint insoweit Einverständnis über die Notwendigkeit einer Vorlage an den EuGH zu bestehen.

Soweit der Beklagte sich in Rn. 32 und 33 seines Schriftsatzes zu der Frage einer analogen Anwendung des § 34 c EStG auf die Reichweite des Art. 56 EGV beruft, vermögen wir dies nicht nachzuvollziehen. Das EuGH-Urteil vom 8. November 2007, Rs. C-379/05 (Amurta) macht dazu keinerlei Aussage. Zur Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach den Urteilen Manninen, Meilicke und Test Claimants ist Deutschland nicht deshalb verpflichtet, weil es eine Doppelbesteuerung vermeiden muss, sondern deshalb, weil Deutschland Auslandsdividenden nicht nachteiliger besteuern darf als Inlandsdividenden. Bei Inlandsdividenden wird die Anrechnung von Körperschaftsteuer aber nicht auf den Einkommensteuertarif begrenzt, dem der Dividendenempfänger unterliegt. Vielmehr wird bei Inlandsdividenden eine inländische Körperschaftsteuer an den Dividendenempfänger erstattet, wenn der auf den Dividendenempfänger anwendbare persönliche Einkommensteuertarif niedriger ist als die Ausschüttungsbelastung der ausschüttenden Kapitalgesellschaft mit inländischer Körperschaftsteuer. Da dies bei Inlandsdividenden so ist, muss es auch bei Auslandsdividenden so sein.

Da diese Frage bisher vom EuGH aber nicht ausdrücklich entschieden ist, halten wir es für richtig, sie dem EuGH nach Art. 234 Abs. 2 EGV vorzulegen. Für die Formulierungen haben wir im Schriftsatz vom 23. November 2007 unter Vorlagefrage 7 einen Vorschlag gemacht.

IV. Zum Antrag des Beklagten auf Erlass eines Zwischenurteils

Der neuerdings gestellte Antrag des Beklagten auf Erlass eines Zwischenurteils über die Zulässigkeit der Klage bestätigt die Verfahrensverzögerung als vorrangiges Ziel des Beklagten.

Der Beklagte stellt ja in Rn. 1 seines Schriftsatzes vom 23. April 2008 dankenswerterweise klar, dass ihm die Idee von der Unzulässigkeit der Klage erstmals im Schriftsatz vom 19. April 2005 gekommen ist - lange nachdem die Sache bereits dem Europäischen Gerichtshof vorlag und auch lange nach Verabschiedung des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 zur Änderung von § 175 AO. Bis dahin bestand auch beim Beklagten und dem Bundesfinanzministerium kein Zweifel an der Zulässigkeit der Klage.

Bei seinem Antrag, eine Klärung der bestehenden Fragen des Gemeinschaftsrechts bei der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer durch ein Zwischenverfahren über die Zulässigkeit zu verzögern, übersieht der Beklagte aber, dass über die Zulässigkeit der Klage nicht ohne ein erneutes Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH über die Vorlagefragen 1 und 2 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 entschieden werden kann. Dann verbietet es sich aber, dem EuGH nicht auch die weitergehenden materiellrechtlichen Fragen vorzulegen, welche entscheidungserheblich sind, wenn das Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zur Zulässigkeit der Klage führt.

V. Zur Vereinbarkeit von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO, Art. 97 § 9 Abs. 3 EGAO mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht

In Rn. 19 bis 30 seines Schriftsatzes vom 23. April 2008 vertritt der Beklagte die Rechtsauffassung, eine Änderung der Steuerfestsetzungen könne aufgrund der Regelung in § 175 Abs. 2 Satz 2 AO auch nicht nach § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO erfolgen, weil die

Behandlung der Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung als rückwirkendes, die Bestandskraft durchbrechendes Ereignis durch Gesetz vom 9. Dezember 2004 abgeschafft worden ist. Die Überlegungen, welche der Beklagte zur Verfassungskonformität und zur Konformität des Gemeinschaftsrechts darüber anstellt, vermögen jedoch nicht zu überzeugen.

1. **Zur Verfassungskonformität des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO / Zur Konformität mit dem Gemeinschaftsrecht**

Die Überlegungen zur Verfassungswidrigkeit der Anwendung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO auf schon in den Jahren 1990 bis 2002 entstandene Ansprüche auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer decken sich im Wesentlichen mit den Überlegungen zum Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtliche Gebot des effektiven Rechtsschutzes und werden deshalb, soweit sie sich decken, hier zusammen behandelt.

Wir möchten an dieser Stelle jedoch darauf hinweisen, dass aus Praktikabilitätsgründen eine Vorlage an den EuGH nach Art. 234 Abs. 2 EGV einer Vorlage nach Art. 100 Abs. 2 GG vorzuziehen ist, weil nach der Solange-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 73, 339) der Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor dem deutschen Verfassungsgericht respektiert wird. Auch würde es zu einer unnützen Verfahrensverzögerung führen, wenn das relativ langsam arbeitende Bundesverfassungsgericht nur mit einem Teil dieses Rechtsstreits befasst würde, während eine Vorlage an den EuGH voraussichtlich zur Lösung aller offenstehenden Probleme führen wird.

Das vom Beklagten herangezogene Urteil des Finanzgerichts München vom 6. Dezember 2006, EFG 2007 S. 479 ist hinsichtlich seiner Beurteilung von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO nicht überzeugend. Dass die Rechtslage gemeinschaftsrechtlich trotz dieser Entscheidung des Finanzgericht München ernstlich zweifelhaft bleibt, sieht man nicht nur an der herrschenden entgegenstehenden Literatur, sondern vor allem auch an der Tatsache, dass die eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde offenbar zur Zulassung der Revision geführt hat. Nach dem EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982, Rs. C-283/81, Amtl. Slg. 1982 S. 3415, 3430, Rn. 16 (C.I.L.F.I.T.) darf das innerstaatliche Gericht von einer offenkundig richtigen Anwendung des Gemeinschaftsrechts ohne Vorlage an den EuGH nur dann ausgehen, wenn es überzeugt ist, dass auch für die Gerichte der übrigen Mitgliedstaaten und den Gerichtshof die gleiche Gewissheit bestünde. Nur wenn diese

bedeutet: Auch die Entscheidung des Bundesfinanzhof über die gegen das Urteil des Finanzgericht München eingelegte Revision würde nicht die Klärung herbeiführen können, welche dazu berechtigen würde, von einer Vorlage an den EuGH abzusehen.

Hinzu kommt, dass der Sachverhalt des Finanzgerichts München wesentlich anders liegt als hier. Dort lag ein grobes Verschulden des Steuerpflichtigen hinsichtlich des nachträglichen Bekanntwerdens steuermindernder Tatsachen vor. Ein grobes Verschulden der hiesigen Kläger bei der unterlassenen Geltendmachung von Ansprüchen auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer wird aber auch vom Beklagten nicht geltend gemacht. Im Gegenteil waren die Kläger des hiesigen Verfahrens bisher gar nicht in der Lage, die vom Beklagten verlangte Bescheinigung der anzurechnenden ausländischen Körperschaftsteuer nach amtlichem Muster vorzulegen, weil der Beklagte solche amtlichen Muster bis zum heutigen Tage nicht zur Verfügung gestellt hat.

Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 hat der Beklagte diese amtlichen Muster auch für die Niederlande nicht zur Verfügung gestellt.

Bis zum Inkrafttreten des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 war die Rechtslage vielmehr so, dass eine Bestandskraft der Steuerbescheide hinsichtlich der Anrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer gar nicht eintreten konnte, weil die Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO die Festsetzungsfrist überhaupt erst in Lauf setzt. Bis zum Erlass des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 konnten die Kläger deshalb davon ausgehen, dass sie zunächst die Klärung der anstehenden Rechtsfragen durch das Manninen-Urteil und das Meilicke-Urteil abwarten konnten und mussten, bevor sie an die ausschüttenden Kapitalgesellschaften mit dem Anliegen auf Erteilung einer Bescheinigung über die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach einem noch zu veröffentlichenden Muster herantreten konnten. Wie vorstehend unter Ziffer II. dargelegt, war den Klägern vor einer endgültigen Klärung der Modalitäten über die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ein gesonderter Antrag auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer gar nicht möglich. Mangels rechtzeitiger Ankündigung der beabsichtigten Einfügung von § 175 Abs. 2 Satz 2 AO konnte von den Klägern auch nicht erwartet werden, dass sie vorher verjährungsunterbrechende / bestandskraftunterbrechende Maßnahmen für notwendig erachten und treffen.

Wenn der Beklagte in Rz. 22 seines Schriftsatzes demgegenüber meint, der nach Art. 19 Abs. 4 GG verfassungsrechtlich und durch die Rechtsprechung des EuGH auch gemeinschaftsrechtlich garantierte Rechtsschutz sei nicht verletzt, weil die interessierende Festsetzungsfrist nach § 175 Abs. 1 AO mangels Vorlage von Steuerbescheinigungen im Sinne der §§ 44 ff. KStG a.F. bis zum 28.10.2004 nicht zu laufen begonnen habe, verkennt der Beklagte, dass es bis zum Inkrafttreten des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 nicht in der Rechtsmacht der Kläger stand, die Festsetzungsverjährung durch Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung oder eines ihr gleichstehenden Antrages auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer in Gang zu setzen. Ein Mitgliedstaat, welcher den Eindruck erweckt, dass ein noch in der Klärung befindlicher gemeinschaftsrechtlicher Anspruch noch durch eine Handlung des Steuerbürgers, für welche keine Festsetzungsverjährung droht, in Gang gesetzt werden kann, um dann nach oder kurz vor Klärung der Rechtsfrage durch den EuGH ein Gesetz zu erlassen, welches dem Steuerbürger den Anspruch mit der Begründung nimmt, die Festsetzungsverjährung habe durch eine bereits mehrere Jahre früher liegende Handlung unterbrochen werden müssen, verletzt den Anspruch auf effektiven Rechtsschutz. Unseres Erachtens stellt dies sowohl einen Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG als auch einen Verstoß gegen das gemeinschaftsrechtliche Gebot des effektiven Rechtsschutzes dar.

Der vom Beklagten herangezogene Beschluss des Bundesverfassungsgericht vom 3. Dezember 1997, BVerfGE 97 S. 67, 79 ist nicht einschlägig. Die dortige Entscheidung betrifft lediglich die Frage, ob ein bisher noch gar nicht entstandenes Recht auf Sonderabschreibungen mit Wirkung für die Zukunft abgeschafft werden kann und ob dies während des laufenden Veranlagungszeitraums und ab dem Zeitpunkt des endgültigen Gesetzesbeschlusses über die Neuregelung zulässig ist. Der hier vorliegende Fall unterscheidet sich von der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darin, dass es hier um Rechtsansprüche geht, welche bereits vollständig in den Jahren 1990 bis 2002 entstanden und tatbestandlich abgeschlossen sind. Im Kalenderjahr 2004 war nur noch die Frage des Rechtsweges offen. Bis zum Erlass des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 war klar, dass jeder Steuerbürger die Festsetzungsfrist nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO durch Vorlage der Körperschaftsteuerbescheinigung in Gang setzen und darum bis auf weiteres abwarten konnte, bis Deutschland in Anwendung seiner gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtungen aus den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke ein amtliches Muster einschließlich Bedienungsanleitung für die Bescheinigung anzurechnender ausländischer

Körperschaftsteuer erlässt. Dass hierzu schon vor dem 28. Oktober 2004 Anträge gestellt werden müssen, konnte vor Erlass des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 kein Steuerbürger wissen. Darin liegt der Verstoß gegen Art. 19 Abs. 4 GG und gegen das Gemeinschaftsrecht (EuGH, Urt. v. 3.12.1992, Rs. C-97/91, Borelli, Slg. 1992 I-6313, Rn. 14; Grabitz/Hilf, Das Recht der EU, vor Art. 90 EGV Rn. 53).

Auch soweit der Beklagte sich auf die Vermeidung von Ankündigungseffekten und auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 05.02.2002, BVerfGE 105 S. 17 beruft, fehlt die Vergleichbarkeit. Im hier vorliegenden Fall geht es nicht um die Vermeidung von Ankündigungseffekten, weil im Jahr 2004 niemand mehr in der Lage war, eine Dividende mit Körperschaftsteuergutschrift nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke zu beziehen. Diese Möglichkeit war spätestens im Laufe des Jahres 2002 abgelaufen. Hier geht es nur darum, ob der deutsche Gesetzgeber in durch Ablauf des Veranlagungszeitraums endgültig entstandene Rechte angreifen kann, indem er rückwirkend Rechtsmittelfristen einführt, welche zur Wahrung der Rechte Rechtsmittelhandlungen erforderlich machen, welche kein Steuerpflichtiger nachträglich mehr erfüllen kann. Die rückwirkende Verkürzung einer laufenden Rechtsmittelfrist zur Abschneidung von wohl erworbenen Rechten lässt sich nicht mit dem Gedanken rechtfertigen, die rechtzeitige Geltendmachung der wohl erworbenen Rechte habe „zur Vermeidung von Ankündigungseffekten“ unterbunden werden müssen.

Die rückwirkende Einführung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO lässt sich auch nicht mit der Behebung von „strukturellen Erhebungsdefiziten“ rechtfertigen, wie der Beklagte in Rn. 24 seines Schriftsatzes meint. Der dort vom Beklagten zitierte Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 25. Februar 2008, 2 BvL 14/05 macht keine für das hiesige Verfahren irgendwie verwertbare Aussage. Ohnehin ist nicht nachvollziehbar, warum die Prüfung von Nachweisen verbessert wird, wenn der deutsche Gesetzgeber am 9. Dezember 2004 anordnet, dass Bescheinigungen über anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer für die Veranlagungszeiträume 1995 bis 1997 innerhalb der Festsetzungsfrist des § 170 AO hätten vorgelegt werden müssen, obwohl Deutschland bis dahin kein amtliches Muster für solche Körperschaftsteuerbescheinigungen veröffentlicht hat und obwohl bis zum 8. Dezember 2004 die Rechtslage dem Steuerpflichtigen mitteilte, dass die Festsetzungsfrist für die Veranlagungszeiträume 1995 bis 1997 erst in Gang gesetzt wird, wenn die einschlägige Körperschaftsteuerbescheinigung vorgelegt wird, deren Inhalt der EU-Mitgliedstaat Deutschland durch Veröffentlichung eines amtlichen Musters festlegen wür-

de, nachdem die Rechtslage durch die EuGH-Verfahren Manninen und Meilicke geklärt sein würde.

Entgegen Rz. 25 des Beklagtenschriftsatzes geht es hier auch nicht um eine allgemeine Erwartungshaltung des Bürgers, das geltende Recht werde auch in Zukunft unverändert fortbestehen. Es stellt keine zulässige Reaktion auf veränderte oder soziale wirtschaftliche Gegebenheiten und keine zulässige Unterbindung von aus einer bestehenden Gesetzeslage sich ergebenden Missständen dar, wenn die Geltendmachung von wohl erworbenen Rechten des Gemeinschaftsrechts aus einem abgeschlossenen, mehrere Jahre zurückliegenden Sachverhalt während der Klärung vor dem EuGH durch rückwirkende Verkürzung der Rechtsmittelfrist unterbunden wird. Die dort angeführten Überlegungen des Bundesverfassungsgerichts geben dem deutschen Gesetzgeber nur das Recht, das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren mit Wirkung für die Zukunft zu ändern, geben ihm aber kein Recht, bereits entstandene Ansprüche aus dem körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahren durch rückwirkende Verkürzung der Rechtsmittelfristen entfallen zu lassen.

2. Zur analogen Anwendung von Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO

Der analogen Anwendung der Übergangsvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO über verdeckte Gewinnausschüttungen hält der Beklagte in Rn. 26 seines Schriftsatzes die Überlegung entgegen, offene Gewinnausschüttungen aus dem In- oder Ausland würden von vornherein als Gewinnausschüttung bei der Einkommensteuerfestsetzung des Anteilseigner berücksichtigt und berechtigten demzufolge für eine Anrechnung von Körperschaftsteuer. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass die deutsche Finanzverwaltung bis zum Erlass des Meilicke-Urteils die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer versagte. Darum bestand insoweit eine der Rechtslage bei verdeckten Gewinnausschüttungen vergleichbare Ungewissheit.

Die These des Beklagten, bei verdeckten Gewinnausschüttungen könne sich aufgrund der Unkenntnis vom Vorliegen einer Gewinnausschüttung die Frage der Anrechnung von Körperschaftsteuer bei der ursprünglichen Einkommensteuerfestsetzung des Anteilseigners erst gar nicht stellen, trifft nicht zu. Im Gegenteil: Tatbestandsvoraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung ist, dass die Beteiligten wissen oder wissen mussten, dass die verdeckte Gewinnausschüttung einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang eines

sorgfältigen Geschäftsführers widerspricht. Die darin liegende Ungewissheit der Anrechenbarkeit von Körperschaftsteuer ist nicht größer als bei der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach Manninen und Meilicke.

Sowohl bei verdeckten Gewinnausschüttungen als auch bei der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer auf offene Gewinnausschüttungen besteht die entscheidende Unsicherheit vielmehr darin, dass **der ausschüttenden Kapitalgesellschaft** die Erteilung einer Körperschaftsteuerbescheinigung wegen der bestehenden Unsicherheit über die Anrechenbarkeit **nicht zugemutet werden kann** (BGHZ 103, 283 und Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, Erg. Lief. Mai 2000, § 44 Rn. 39 ff.). Nicht die Unkenntnis vom Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, sondern die Unmöglichkeit, bei unklarer Rechtslage von der ausschüttenden Kapitalgesellschaft eine Körperschaftsteuerbescheinigung zu erhalten, ist der Grund für die Ausnahmegvorschrift des Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO.

Daraus folgt die Notwendigkeit zur analogen Anwendung der Vorschrift auf die Bescheinigung anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer schon aufgrund Anwendung inländischen Rechts, ohne dass dazu das Gemeinschaftsrecht überhaupt noch bemüht werden müsste.

Außerdem bestätigt die gesetzgeberische Entscheidung bei verdeckten Gewinnausschüttungen, dass **kein Rechtfertigungsgrund** dafür besteht, § 175 Abs. 2 Satz 2 AO auf die Bescheinigungen von anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer anzuwenden, obwohl den ausschüttenden Kapitalgesellschaften ebensowenig wie bei verdeckten Gewinnausschüttungen die Ausstellung einer Bescheinigung zugemutet werden kann, solange die Rechtslage nicht geklärt ist.

Gleichzeitig belegt die Sonderbehandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen durch Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO aber auch, dass § 175 Abs. 2 Satz 2 AO speziell zur Abschaffung wohlervorbener Rechte aus der Manninen-Rechtsprechung des EuGH geschaffen worden ist (s. dazu die Anmerkung von Loose in EFG 2007 S. 481). Das räumt der Beklagte letztlich auch ein, wenn er § 175 Abs. 2 Satz 2 AO mit dem Ziel, „Ankündigungseffekte“ zu vermeiden, rechtfertigen will.

3. Zur Anwendung von § 175 AO bei fehlender Körperschaftsteuerbescheinigung

Die Ausführungen in Rn. 28 bis 30 des Beklagtenschriftsatzes vermögen nicht zu überzeugen. Richtigerweise ist allerdings zwischen drei Situationen zu unterscheiden:

a) **Zeitgleiche Veröffentlichung von amtlichen Mustern für inländische und ausländische Körperschaftsteuerbescheinigungen**

Die Überlegungen in Rz. 29 des Beklagtenschriftsatzes wären immerhin ernstlich vertretbar, wenn der Beklagte **zeitgleich** mit der Veröffentlichung von amtlichen Mustern für die Ausstellung inländischer Körperschaftsteuerbescheinigungen auch amtliche Muster für die Bescheinigung ausländischer Körperschaftsteuer veröffentlicht hätte. Zur diskriminierungsfreien Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Körperschaftsteuerbescheinigungen gehört aber auch eine **gleichzeitig** mit der Veröffentlichung des amtlichen Musters veröffentlichte **Bedienungsanleitung**, nach welchen Regeln die anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer zu bescheinigen ist. Ohne eine solche Bedienungsanleitung ist schon im Hinblick auf die Haftung des Ausstellers der Bescheinigung aus §§ 44 Abs. 5, 45 Abs. 4 KStG a.F. weder den ausschüttenden Kapitalgesellschaften noch den die Dividendenzahlung durchführenden Kreditinstituten eine Ausstellung einer Bescheinigung für anrechenbare ausländische Körperschaftsteuer zuzumuten.

Hätte Deutschland rechtzeitig zusammen mit der Veröffentlichung von amtlichen Mustern für die Bescheinigung anrechenbarer inländischer Körperschaftsteuer auch amtliche Muster für die Bescheinigung anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer einschließlich einer Anleitung zu deren Ausfüllung veröffentlicht, so würde sich immer noch die Frage stellen, ob darin nicht eine versteckte Diskriminierung von Auslandsinvestitionen gegenüber Inlandsinvestitionen liegt. Die Pflichten der ausländischen Kapitalgesellschaften gegenüber ihren Anteilseignern richten sich nämlich nach ausländischem Recht, so dass der deutsche Gesetzgeber nicht in der Lage ist, ausländischen Kapitalgesellschaften eine gesellschaftsvertragliche Nebenverpflichtung aufzuerlegen, die sich nach einem amtlichen Muster richtet, welches die deutsche Finanzverwaltung im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Die ausschüttenden Gesellschaften z.B. in 50 Einzelstaaten der USA, aber auch in den einzelnen Mitgliedsländern der EU oder des EWR richten sich nicht nach Veröffentli-

chungen im deutschen Bundessteuerblatt. Das kann im Massengeschäft von ausländischen Gesellschaften auch nicht ernstlich erwartet werden.

Soweit der Beklagte sich auf das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht als Rechtfertigungsgrund für eine Diskriminierung von Auslandsinvestitionen gegenüber Inlandsinvestitionen beruft, übersieht er, dass der EuGH einen Rechtfertigungsgrund für eine Diskriminierung nur insoweit bejaht, wie dies für eine wirksame Steueraufsicht **erforderlich** ist. Gerade das vom Beklagten zitierte EuGH-Urteil Futura und Singer vom 15.05.1997, Rs. C-250/95, Slg. 1997 I-2471 bestätigt dieses. Dort hat der EuGH entschieden, dass ein Mitgliedstaat den Verlustabzug nicht davon abhängig machen kann, dass die Buchhaltungsunterlagen im Inland aufbewahrt werden. Wenn der Beklagte sich in dem Zusammenhang auf Rz. 43 des Futura und Singer-Urteils beruft, so übersieht er, dass dort nur die Rechtsauffassung Luxemburg und des Vereinigten Königreichs wiedergegeben ist. Die Rechtsauffassung des Gerichtshofs findet sich in Rz. 61 f. des Urteils, wo der EuGH die in Rz. 43 des Urteils referierte Rechtsauffassung der Regierungen verwirft.

Richtigerweise ist nicht ersichtlich, welche Vorteile für eine wirksame Steueraufsicht produziert werden, wenn ausländische Kapitalgesellschaften im Masseverfahren eine im deutschen Bundessteuerblatt veröffentlichte Bekanntmachung von Mustern abwarten müssen. Die Beachtung von im deutschen Bundessteuerblatt veröffentlichten Mustern kann nämlich nicht ernstlich von allen in der ganzen Welt ansässigen ausschüttenden Kapitalgesellschaften erwartet werden.

Richtigerweise gelten hier dieselben Überlegungen, welche auch zu dem Ergebnis des EuGH-Urteils Futura und Singer geführt haben: Es ist Sache des Steuerinländers, vor einem deutschen Gericht den Nachweis der materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu führen. Sollte ein für den Anspruch auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer konstitutiver Nachweis nicht geführt werden können, so geht dies zu Lasten des inländischen Steuerpflichtigen. Zu seinen Lasten geht es auch, wenn die ausländische Körperschaft dem inländischen Steuerpflichtigen nicht die Informationen zur Verfügung stellt, welche der inländische Steuerpflichtige benötigt, um gegenüber den deutschen Finanzbehörden und den deutschen Finanzgerichten die tatsächlichen Voraussetzungen für seinen Anspruch auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nachzuweisen. Ist der erforderliche Nachweis, z.B. der im Ausland geltende Körperschaftsteuertarif, erbracht, so ist es für eine wirksame Steueraufsicht nicht

erforderlich, dass darüber auch noch eine Bescheinigung der ausländischen Körperschaftsteuer nach einem im deutschen Bundessteuerblatt veröffentlichten amtlichen Muster beigebracht und von der Beibringung die Gewährung der Körperschaftsteuergutschrift anhängig gemacht wird.

Auf diese Überlegungen kommt es aber hier nicht an, weil auch der Beklagte nicht behauptet, er habe **zeitgleich** mit der Veröffentlichung von amtlichen Mustern für die Bescheinigung anrechenbarer inländischer Körperschaftsteuer Muster für die Bescheinigung von anrechenbarer ausländischer Körperschaftsteuer veröffentlicht, aus denen ausschüttende Kapitalgesellschaften und ihre Banken hätten erkennen können, welche Angaben Deutschland erwartet, um eine Haftung des Ausstellers der Bescheinigung nach §§ 44 Abs. 5, 45 Abs. 4 KStG a.F. zu vermeiden.

b) Anwendung von § 175 AO bei fehlender Veröffentlichung eines amtlichen Musters zur Bescheinigung ausländischer Körperschaftsteuer

Die Beantwortung der in bevorstehend a) erörterten Frage braucht vom Finanzgericht nicht entschieden und darum hier auch nicht weiter vertieft zu werden. Im hier vorliegenden Fall liegt eine Diskriminierung von Auslandsinvestitionen bei der Körperschaftsteueranrechnung nach den EuGH-Urteilen Manninen, Meilicke und Test Claimants nämlich schon darin, dass Deutschland bis zum heutigen Tage keine amtlichen Muster für die Bescheinigung von anzurechnender ausländischer Körperschaftsteuer zur Verfügung gestellt hat.

Wenn der Beklagte in Rn. 30 meint, der von der Klägerseite vorgetragene Vorwurf, dass die Bundesrepublik Deutschland die Bereitschaft ausschüttender Gesellschaften zur Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigungen vereitelt hat, da sie kein amtliches Muster für die Bescheinigung ausländischer Körperschaftsteuer zur Verfügung stellt, sei „vollkommen sachfremd“, so widerlegt er sich selbst mit seinen eigenen Ausführungen in Rn. 35 bis 39 zu den von der Bank Fortis Mees Pierson vorgelegten Körperschaftsteuerbescheinigungen. Obwohl diese Bescheinigungen auf den Mustern erstellt sind, welche für die Bescheinigung inländischer Körperschaftsteuer vorgesehen sind und auf welche der Beklagte die Kläger seit August 2007 verweist, erkennt der Beklagte diese Bescheinigungen nicht an, weil er meint, sie seien inhaltlich unrichtig. Was inhaltlich richtig sein soll und

unter welchen Prämissen der Beklagte eine von der Bank Fortis Mees Pierson ausgestellte Bescheinigung anerkennen würde, sagt der Beklagte aber nicht.

Wenn der Beklagte sich auf sein Recht berufen will, die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach den Urteilen Manninen, Meilicke und Test Claimants zum Zwecke einer effektiven Steueraufsicht davon abhängig machen zu dürfen, dass eine Bescheinigung nach amtlichem Muster vorgelegt wird, dann müsste der Beklagte schon amtliche Muster für die Bescheinigung ausländischer anrechenbarer Körperschaftsteuer zur Verfügung stellen und müsste auch amtlich und damit für die ausstellenden Kapitalgesellschaften und Banken verbindlich erklären, nach welchen Regeln diese Bescheinigungen ausgestellt werden sollen. Unter den hier vorliegenden Umständen vereitelt Deutschland die Ausstellung von Körperschaftsteuerbescheinigung über ausländische Körperschaftsteuer. Das belegt eindringlich das als **Anlage 1** schon vorgelegte Schreiben der Crédit Suisse vom 29. Mai 2008. Auch hier gilt der oben schon zitierte Satz des römischen Rechts:

nemo auditur suam propriam turpitudinem allegans

Zu Deutsch:

Niemand kann sich auf seine eigene Schändlichkeit berufen

c) Zur Frage der Heilbarkeit der unterlassenen Veröffentlichung von amtlichen Mustern

Erst nachdem durch die Beantwortung der Vorlagefragen 3 bis 9 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 durch den EuGH geklärt ist, welche **materiellrechtlichen** Anforderungen an die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu stellen sind, stellt sich die Frage, welche **formellen** Anforderungen Deutschland nachträglich an solche Nachweise noch stellen kann. Insbesondere stellt sich die Frage, ob noch förmliche Körperschaftsteuerbescheinigungen mit den Haftungsfolgen des § 44 Abs. 5 KStG a.F. verlangt werden können, nachdem die normalen Aufbewahrungsfristen der ausschüttenden in- und ausländischen Körperschaften für gezahlte ausländische Körperschaftsteuer längst abgelaufen sind. Das wird der EuGH bei der Beantwortung der Vorlagefrage 10 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 zu berücksichtigen haben. Würden hier überzogene Anforderungen an die Steuerpflichtigen gestellt, so läge ein Verstoß gegen den „effet utile“ des europäischen Gemeinschaftsrechts darin, dass die Bundesrepublik Deutschland

inländische Körperschaftsteuergutschriften gegenüber ausländischen dadurch bevorzugt hat, dass für ausländische Körperschaftsteuergutschriften erst 10 bis 20 Jahre später die geforderten Nachweise veröffentlicht wurden.

VI. Änderungsanträge zur Einkommensteuerfestsetzung 1995 bis 1997 als Voraussetzung für die Anrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer?

In Rn. 8 bis 16 seines Schriftsatzes verfolgt der Beklagte seine These weiter, die Klage sei schon deshalb entweder unzulässig oder unbegründet, weil mangels Anträgen der Kläger zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für die Jahre 1995 bis 1997 die Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

Die Essenz des Beklagtenvortrages findet sich in Rn. 16 seines Schriftsatzes: Mangels vorliegender Anträge auf Änderung der Einkommensteuerbescheide 1995, 1996 und 1997 seien diese nicht Gegenstand des Verfahrens, sodass Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Ungeachtet dessen würde jedoch einer Klage, bezogen auf die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung, ein Rechtsschutzbedürfnis fehlen. Wäre dies richtig, so wäre der Rechtsschutz für die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer generell versagt:

- Stellt der Steuerpflichtige keinen ausdrücklichen Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung, so tritt trotz Rechtshängigkeit des Rechtsstreits über die Frage der Anrechenbarkeit Festsetzungsverjährung ein, sodass die Klage auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer während des Gerichtsverfahrens durch Eintreten der Festsetzungsverjährung unzulässig oder unbegründet wird.
- Stellt der die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer begehrende Steuerpflichtige jedoch ausdrücklich einen Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung, so ist dieser Antrag ebenfalls unzulässig, weil ihm das Rechtsschutzbedürfnis fehlt.

Der darin im Ergebnis liegende völlige Ausschluss des Rechtsweges gegen die Versagung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer ist jedoch weder mit Art. 19 Abs. 4 GG noch mit dem gemeinschaftsrechtlichen Gebot des effektiven Rechtsschutzes zu vereinbaren (EuGH, Ur. v. 03.12.1992, Rs. C-97/91, Borelli, Slg. 1992 I-6313, Rn. 14).

Die Rechtsauffassung des Beklagten widerspricht aber nicht nur dem Anspruch der Kläger auf effektiven Rechtsschutz, sondern auch der Rechtsprechung des BFH. Gerade das Rädler-Urteil des BFH vom 18. Februar 1998 (Anlage zu unserem Schriftsatz vom 24. Juni 2002) hat deutlich gemacht, dass der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides nach § 218 Abs. 2 AO der richtige Rechtsweg ist. Innerhalb des Abrechnungsbescheides wird eben nicht nur die Änderung der anrechenbaren Körperschaftsteuer (in den angefochtenen Steuerbescheiden in **Anlagen 1 bis 3** des Schriftsatzes vom 23. November 2007 pink/markiert) beantragt, sondern der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides beinhaltet auch den Antrag, bei der Steuerfestsetzung die Konsequenzen aus der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu ziehen, indem auch die in den genannten Einkommensteuerbescheiden blau, gelb und grün markierten Beträge geändert werden. Wenn § 175 Abs. 1 Satz 2 AO wegen § 175 Abs. 2 Satz 2 nicht anwendbar sein sollte, so beinhaltet der Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides über anzurechnende ausländische Körperschaftsteuer als Folgeänderung den Antrag auf Änderung der festgesetzten Einkommensteuer und stellt deshalb einen „Antrag auf Änderung einer Steuerfestsetzung“ i.S.v. § 171 Abs. 3 AO dar.

VII. Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides als Verfahrensgegenstand

In Rn. 3 bis 7 präzisiert der Beklagte seine Argumentation, welche wir nun wie folgt verstehen:

Gegenstand der hiesigen Klage sei nur ein durch Verwaltungsakte vom 30. November 2000 und 25. März 2002 beschiedener Antrag auf Erlass einer **Anrechnungsverfügung**. Erstmals mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2001 hätten die Kläger den Erlass eines **Abrechnungsbescheides** beantragt. Dieser Antrag sei vom Beklagten zunächst nicht, auch nicht durch die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002, beschieden worden. Insoweit hätten die Kläger auch keinen Untätigkeitseinspruch i.S.v. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO eingelegt. Mangels Untätigkeitseinspruchs könne der Abrechnungsbescheid vom 20. Februar 2003 nicht Gegenstand des Klageverfahrens geworden sein. Soweit der Beklagte ausdrücklich durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO vom 20. Februar 2003 den Antrag der Kläger auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides abgelehnt habe, sei die darin enthaltene Rechtsbehelfsbelehrung, wonach der Bescheid gemäß § 68 FGO

Gegenstand des beim FG Köln unter dem Az. 2 K 2241/02 anhängigen Verfahrens wird, unrichtig. An diese unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung sei der Beklagte nicht gebunden, sodass weiterhin nur die durch den Abrechnungsbescheid vom 20. Februar 2003 überholte Anrechnungsverfügung Gegenstand der Klage 2 K 2241/02 sei. Durch das Ergehen des Abrechnungsbescheides vom 20. Februar 2003 sei die Klage 2 K 2241/02 unzulässig geworden.

Diese Auslegung des Beklagten erscheint von vorn bis hinten verfehlt.

Die richtige Auslegung der gegenseitigen Erklärungen der Parteien soll nachstehend Schritt für Schritt dargelegt werden.

1. **Auslegung des Antrages vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides**

Richtigerweise ist schon der ursprüngliche Antrag vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides i.S.v. § 218 Abs. 2 AO auszulegen.

Für die Auslegung des Antrages vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf Erteilung eines **Abrechnungsbescheides** spricht zunächst die Tatsache, dass der Beklagte selbst den Antrag vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf Erlass eines **berechtigten Abrechnungsbescheides** verstanden hat. Das ergibt sich aus der Begründung der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002, wo es in Absatz 3 heißt:

„Die Einspruchsführer beantragen deshalb einen berechtigten **Abrechnungsbescheid** für die Streitjahre. Mit Schreiben vom 30.10.2000 [gemeint ist offenbar 30.11.2000] wurde der Erlass geänderter Abrechnungsverfügungen für die Streitjahre abgelehnt.“

Diese Wortwahl in der Einspruchsbegründung vom 25. März 2002 widerlegt die vom Beklagten erstmals in seinem Schriftsatz vom 21. Januar 2003 aufgestellte Behauptung, er haben den Antrag der Kläger vom 30. Oktober 2000 nicht als Antrag auf Erlass eines **berechtigten Abrechnungsbescheides**, sondern als Antrag auf Änderung einer **Anrechnungsverfügung** verstanden.

Vermutlich hat der Beklagte bei Abfassung seines Schriftsatzes vom 21. Januar 2003 übersehen, dass er in der Einspruchs begründung vom 25. März 2002 den Antrag der Kläger noch als auf einen **berechtigten Abrechnungsbescheid** gerichtet verstanden hat.

Auch der Berichterstatter Dr. Seßinghaus hat in seiner Verfügung vom 2. Januar 2003 die Auffassung vertreten, dass

„die Kläger die verfahrensrechtlich richtigen Anträge gestellt haben.“

Auch Herr Dr. Seßinghaus als damaliger Berichterstatter des Senats ist also davon ausgegangen, dass die Kläger von vorneherein die verfahrensrechtlich richtigen Anträge auf Erlass eines **Abrechnungsbescheides** gestellt haben und dass dies nur vom Beklagten verkannt worden ist.

Die Auslegung des Schreibens vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf berechnigte Abrechnungsbescheide ergibt sich auch aus dem erkennbar angestrebten Ziel, nämlich der Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer in direkter oder analoger Anwendung von § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG. Für die Veranlagungszeiträume 1996 und 1997 ist unstrittig, dass ein isolierter Antrag auf Erlass einer Anrechnungsverfügung, also auf Änderung des in **den Anlagen 1 bis 3** zum Schriftsatz vom 23. November 2007 pink⁷ markierten Beträge, unbegründet gewesen wäre, weil nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 f EStG in der ab 1. Januar 1996 geltenden Fassung Körperschaftsteuer nur anzurechnen ist, wenn sie bei der Veranlagung erfasst wird. Ein Antrag auf Anrechnung von Körperschaftsteuer konnte also in den Veranlagungszeiträumen 1996 und 1997 von vorneherein nur Erfolg haben, wenn gleichzeitig mit der Änderung der Anrechnungsverfügung in dem pink⁷ unterlegten Bereich auch die Steuerfestsetzung in den blau und gelb markierten Bereichen und als Folge dessen der grün markierte Unterschiedsbetrag geändert wurde. Das war für jedermann erkennbar nicht durch eine isolierte Anrechnungsverfügung, sondern nur durch einen Abrechnungsbescheid i.S.v. § 218 Abs. 2 AO zu erreichen.

Aber auch für 1995 konnte der am 30. Oktober 2000 gestellte Antrag nicht ernstlich als Antrag auf eine bloße Änderung der Anrechnungsverfügung angesehen werden. Es gab keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass die Kläger so vorgehen wollten wie die Kläger des BFH-Urteils vom 18. April 2000, BStBl. 2000 S. 423, die ausdrücklich vom Finanzamt ver-

langten, dass die Körperschaftsteuer angerechnet wird, ohne als weitere Einkünfte aus Kapitalvermögen erfasst zu werden.

Für eine einheitliche Auslegung des Antrages vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides spricht die Tatsache, dass alle drei Veranlagungszeiträume in einem Atemzuge beantragt wurden. Da schon von Rechts wegen der Antrag für 1996 und 1997 als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides verstanden werden musste, fehlt jeder Anhaltspunkt dafür, dass die Kläger für 1995 etwas anderes beantragen wollten als für 1996 und 1997.

Darüber hinaus hatten die Kläger, anders als die Kläger des BFH-Urteils vom 18. April 2000, erkennbar keinerlei Interesse daran, dass für 1995 nur die Anrechnungsverfügung isoliert geändert wird, weil die daraus resultierende Änderung der Steuerfestsetzung vom Beklagten auch ohne Antrag von Amts wegen vorzunehmen war. Gegen die Annahme, dass die Kläger ein Interesse daran hätten haben können, dass für 1995 die aus einer Anrechnung von Körperschaftsteuer resultierende Änderung der Steuerfestsetzung nicht zeitgleich durch Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO, sondern durch Anrechnungsverfügung und darum zeitlich versetzt erfolgt, spricht die Tatsache, dass eine zeitliche Trennung von Anrechnungsverfügung und späterer Änderung der Steuerfestsetzung dazu geführt hätte, dass die Kläger zunächst aufgrund der Anrechnungsverfügung eine Steuererstattung in Höhe des Bruttobetrages der anzurechnenden Körperschaftsteuer erhalten hätten. Wäre dann später die Änderung der Steuerfestsetzung von der daraus resultierenden Änderung der Steuerfestsetzung erfolgt, so hätten die Kläger die im Ergebnis überhöhte Erstattung von angerechneter Körperschaftsteuer wieder an das Finanzamt zurückzahlen müssen. Für die Zeit zwischen Auszahlung der Anrechnungsverfügung und Bezahlung einer zeitlich versetzten Änderung der Steuerfestsetzung hätten die Kläger Nachzahlungszinsen nach § 233 a AO geschuldet. Wenn Rn. 15 des Beklagtenchriftsatzes in diesem Zusammenhang auf § 233 a Abs. 5 Satz 1, 2. Halbs. AO verweist, liegt dies neben der Sache, weil dort nur die Änderung durch Abrechnungsbescheide behandelt ist. Bei Abrechnungsbescheiden wird eben die angerechnete Körperschaftsteuer zeitgleich mit der daraus sich ergebenden Änderung der Steuerfestsetzung veranlagt und führt zu einem Nettounterschiedsbetrag. Würde dagegen, wie der Beklagte jetzt behauptet es sich vorgestellt zu haben, zunächst nur isoliert über die Anrechnungsverfügung entschieden und die daraus resultierende Körperschaftsteuer brutto erstattet und erst später, irgendwann innerhalb der nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO beginnenden Festset-

zungsfrist, die Konsequenz für die Einkommensteuerfestsetzung gezogen, so käme es zu einer späteren Rückerstattung von Einkommensteuer, für welche nach allgemeinen Regeln Nachzahlungszinsen zu zahlen sind.

Gegen die Auslegung des Antrages vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides i.S.v. § 218 Abs. 2 AO kann auch nicht eingewendet werden, dass die Kläger in jenem Schreiben noch nicht das Zauberwörtchen „Abrechnungsbescheid“ benutzt haben. Für Änderungsanträge gilt nichts anderes als das, was § 375 Abs. 1 Satz 4 AO für den Einspruch vorschreibt: Die fehlende Bezeichnung als „Einspruch“ schadet nicht. Wie beim Einspruch der Wille des Erklärenden im Wege der Auslegung entsprechend § 133 BGB anhand des wirklichen Willens auszulegen ist (Hübschmann/Hepp/Spittaler § 357 AO Rn. 28; Tipke/Kruse, § 357 AO Rn. 5 m.w.N.), so ist auch durch Auslegung und Erforschung des wirklichen Willens des Antragstellenden zu ermitteln, ob bloß isoliert die Änderung der Anrechnungsverfügung über Körperschaftsteuer oder gleichzeitig die daraus resultierende Änderung der Steuerfestsetzung und damit ein Abrechnungsbescheid beantragt ist.

Das gilt insbesondere dann, wenn, wie hier, der Beklagte in den Steuerbescheiden (**Anlage 1 bis 3** zum Klägerschriftsatz vom 23. November 2007) keine Rechtsmittelbelehrung darüber erteilt, wie die Anrechnung von Körperschaftsteuer zu beantragen ist. Wie schon im Schriftsatz vom 23. November 2007 auf S. 23 f. dargelegt, waren die Rechtsmittelbelehrungen hinsichtlich der Anrechnung von Körperschaftsteuer schlicht unrichtig und irreführend, weil sie den Steuerpflichtigen ausschließlich auf das Rechtsmittel des Einspruchs gegen die Steuerfestsetzung verweisen, welches nach dem Rädler-Urteil des BFH aber unzulässig ist. Die Rechtsauffassung des Beklagten läuft darauf hinaus, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, dass er dem Finanzamt eine Rechtsbehelfsbelehrung erteilt, damit das Finanzamt die Anträge des Steuerpflichtigen richtig würdigt. Das Gesetz kennt aber keine vom Steuerpflichtigen dem Finanzamt zu erteilende Rechtsmittelbelehrungen, sondern nur eine Pflicht des Finanzamtes, zutreffende Rechtsmittelbelehrungen zu erteilen (§ 356 AO).

Die Frage, ob das Finanzamt den Antrag der Kläger vom 30. Oktober 2000 mangels Benutzung des Zauberwörtchens „Abrechnungsbescheid“ als Antrag auf Erlass einer bloßen Anrechnungsverfügung missverstehen konnte, stellt sich hier aber schon deshalb nicht,

weil der Beklagte ausweislich seiner Einspruchsbegründung vom 25. März 2000 den Antrag zutreffend als auf **berichtigte Abrechnungsbescheide** gerichtet gewürdigt hat.

2. Bedeutung des Schreibens des Beklagten vom 30. November 2000

Da bereits unser Schreiben vom 30. Oktober 2000 als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides i.S.v. § 218 Abs. 2 AO zu würdigen ist, kann auch das Schreiben des Beklagten vom 30. November 2000 nicht anders als die Ablehnung der Erteilung eines geänderten Abrechnungsbescheides gewürdigt werden. Das Schreiben des Beklagten vom 30. November 2000 lässt nämlich nicht erkennen, dass der Beklagte nur über Teile des am 30. Oktober 2000 gestellten Antrages entscheiden will.

Auch in der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 würdigt der Beklagte sein Schreiben vom 30. November 2000 noch als Ablehnung des Antrages auf einen berichtigten Abrechnungsbescheid. Das ergibt sich aus dem vorstehend schon zitierten dritten Absatz der Einspruchsbegründung. Wenn der Beklagte dort formuliert, er haben den Erlass geänderter **Abrechnungsverfügungen** abgelehnt, so kann er damit nur den im vorhergehenden Satz genannten Antrag auf Erlass eines berichtigten **Abrechnungsbescheides** gemeint haben.

Erstmals mit Schreiben vom 21. Januar 2003 stellt der Beklagte die Behauptung auf, er habe das Begehren der Kläger vom 30. Oktober 2000 dahingehend interpretiert, dass die Kläger geänderte **Anrechnungsverfügungen** und nicht den Erlass eines Abrechnungsbescheides wünschen. Diese erstmals am 21. Januar 2003 aufgestellte Behauptung des Beklagten ist aber nicht plausibel, da der Beklagte in der Einspruchsbegründung vom 25. März 2002 noch formuliert, die Kläger hätten einen berichtigten **Abrechnungsbescheid** beantragt, welchen der Beklagte mit Schreiben vom 30. Oktober 2000 (gemeint ist offensichtlich 30. November 2000) durch Erlass geänderter **Abrechnungsverfügungen** abgelehnt habe.

Den Klägern ist der Begriff der **Abrechnungsverfügung** bisher weder aus dem Gesetz noch aus der Rechtsprechung geläufig. Die Kläger kennen nur die Institute der **Anrechnungsverfügung** und des **Abrechnungsbescheides**. Nur durch Auslegung kann ermittelt werden, ob der Beklagte mit der Wortschöpfung „**Abrechnungsverfügung**“ in Wahrheit

eine „Anrechnungsverfügung“ oder einen Abrechnungsbescheid gemeint hat. Für diese Auslegungsfrage kommt es entscheidend darauf an, über welchen Antrag der Beklagte hat entscheiden wollen. Da der Beklagte ausweislich S. 3 der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 über den Antrag auf einen berechtigten Abrechnungsbescheid entscheiden wollte, kann er mit der Ablehnung des Erlasses geänderter Abrechnungsverfügungen nur die Ablehnung geänderter Abrechnungsbescheide gemeint haben.

Das Schreiben des Beklagten vom 30. November 2000 lässt nicht erkennen, dass der Beklagte nur über einen Teil des am 30. Oktober 2000 gestellten Antrages, nämlich über die Anrechnungsverfügung, entscheiden will und dass er über diejenigen Verfahrensgegenstände, in welchen ein Abrechnungsbescheid über eine Anrechnungsverfügung hinausgeht, eine Entscheidung ablehnt. Das wird letztlich auch vom Beklagten nicht bestritten, formuliert er doch selbst in seinem Schriftsatz vom 21. Januar 2003, er habe nicht zum Ausdruck bringen wollen, dass er die Erteilung eines geänderten Abrechnungsbescheides ablehnt.

U.E. ist diese Äußerung des Beklagten vom 21. Januar 2003 eine weitere Bestätigung für unser Verständnis, dass das Schreiben des Beklagten vom 30. November 2000 als Erteilung eines Abrechnungsbescheides auszulegen ist.

Anderenfalls würde aber die Situation vorliegen, dass der Beklagte am 30. November 2000 über den Antrag der Kläger vom 30. Oktober 2000 auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes sachlich nicht entschieden hat, so dass von diesem Zeitpunkt an ein Untätigkeitseinspruch zulässig wurde.

3. Auslegung des Einspruchs der Kläger vom 16. Januar 2001

Nach unserem damaligen und auch noch heutigen Verständnis stellt unser Einspruch vom 16. Januar 2001 einen Einspruch gegen die Ablehnung des Erlasses eines geänderten Abrechnungsbescheides i.S.v. § 218 Abs. 2 AO dar.

Sollte das Gericht dagegen zu dem Ergebnis kommen, dass der Beklagte mit Schreiben vom 30. November 2000 nur über einen Teil des am 30. Oktober 2000 gestellten Antrages, nämlich über den Antrag auf Anrechnung von Körperschaftsteuer, entschieden hat,

eine Entscheidung über die Abrechnung durch Änderung der Steuerfestsetzung aber unterlassen hat, so würde unser Einspruch vom 19. Januar 2001 nicht nur als Einspruch i.S.v. § 347 Abs. 1 Satz 1 AO gegen die Ablehnung der Änderung der Anrechnungsverfügung, sondern auch als Einspruch i.S.v. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO gegen das Unterlassen einer Entscheidung über den Verfahrensgegenstand, um welchen ein Abrechnungsbescheid über den Regelungsinhalt einer Anrechnungsverfügung hinausgeht, zu würdigen sein. Wenn man den Bescheid vom 30. November 2000 nur als Teilbescheidung unseres Antrages vom 30. Oktober 2000 auslegt, so liegt schon im Einspruch vom 16. Januar 2001 der vom Beklagten vermisste Untätigkeitseinspruch gegen das Unterlassen der Erteilung eines Abrechnungsbescheides.

Der Beklagte kann sich insoweit auch nicht darauf berufen, dass er durch Bescheid vom 20. Februar 2003 dem Untätigkeitseinspruch vom 16. Januar 2001 abgeholfen und den Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO erlassen hat. Ist die Untätigkeitsklage nach Einlegung des Untätigkeitseinspruchs schon erhoben, so gilt das, was wir schon auf S. 34 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 ausgeführt haben: Wenn ein Finanzamt nach Erhebung der (zulässigen) Untätigkeitsklage den begehrten Bescheid erlässt, so wird dieser Gegenstand des als Untätigkeitsklage zulässigen Verfahrens, ohne dass es eines Vorverfahrens bedarf (zuletzt BFH, Urt. v. 19.04.2007, DStR 2007 S. 1524).

Selbst wenn man - entgegen der hier und vom Beklagten auch noch in der Einspruchsbeurteilung vom 25. März 2002 vertretenen Auffassung - in dem Antrag vom 30. Oktober 2000 „nur“ einen Antrag auf Änderung der Anrechnungsverfügung und darum auch in dem Schreiben des Beklagten vom 30. November 2000 „nur“ die Ablehnung einer geänderten Anrechnungsverfügung sieht, so liegt spätestens in dem Schreiben vom 16. Januar 2001 nicht nur ein Einspruch gegen die Ablehnung der Anrechnungsverfügung, sondern konkludent auch ein Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides. Das haben wir auf S. 35 unseres Schriftsatzes vom 23. November 2007 unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung und die Literatur dargelegt. Darauf wird verwiesen.

Auch insoweit kann nicht argumentiert werden, die Kläger seien verpflichtet gewesen, dem Finanzamt eine Rechtsmittelbelehrung darüber zu erteilen, welche Zauberwörtchen der Beklagte zu nutzen hat, damit seine Erklärungen als Ablehnung des Antrages auf einen geänderten Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO ausgelegt werden.

Die Tatsache, dass der BFH den Einspruch gegen eine Anrechnungsverfügung konkludent als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides interpretiert (Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 218 AO Rn. 106), belegt übrigens, dass es nicht Voraussetzung für einen wirksamen Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides ist, dass der Steuerpflichtige das Zauberwörtchen „Abrechnungsbescheid“ benutzt.

4. Bedeutung des Schreibens der Kläger vom 19. Dezember 2001

Das Schreiben vom 19. Dezember 2001 wurde dadurch ausgelöst, dass Herr Prof. Rädler die Kläger auf das dort zitierte BFH-Urteil vom 18. Februar 1998 hinwies, mit welchem Herrn Prof. Rädler durch eine erdenklich enge Auslegung seines Klagantrages der Rechtsweg abgeschnitten worden ist. Die Kläger stellten in ihrem Schreiben vom 19. Dezember 2001 keinen neuen, erstmals gestellten Antrag, sondern präzisierten nur das, was von vorneherein beabsichtigt war.

Auch Herr Dr. Seßinghaus als damaliger Berichterstatter des Senats hat das Schreiben der Kläger vom 19. Dezember 2001 offenbar nicht als erstmaligen Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheides interpretiert. Sonst hätte Herr Dr. Seßinghaus in seinem Schreiben vom 2. Januar 2003 dem Beklagten nicht die Frage gestellt, warum er die Erteilung eines Abrechnungsbescheides ablehnt, obwohl die Kläger die verfahrensrechtlich richtigen Anträge gestellt haben. Das Schreiben des Berichterstatters Dr. Seßinghaus lässt jedenfalls nicht die Auffassung erkennen, dass die Kläger in den Schreiben vom 30. Oktober 2000 und 16. Januar 2001 die verfahrensrechtlich falschen Anträge gestellt und erst mit Schreiben vom 19. Dezember 2001 den verfahrensrechtlich richtigen Antrag gestellt haben.

5. Bedeutung des Schreibens der Kläger vom 1. Februar 2002

Bei seinen Überlegungen zum Fehlen eines Untätigkeitseinspruchs verkennt der Beklagte außerdem die Bedeutung des Schreibens der Kläger vom 1. Februar 2002. Dort wird der Beklagte nämlich aufgefordert, nunmehr unter Hinweis auf das Schreiben vom 19. Dezember 2001 zügig über den Einspruch vom 16. Januar 2001 zu entscheiden. Da der Beklagte i.S.v. § 46 FGO keinen zureichenden Grund dafür mitgeteilt hat, dass bisher über

den mehr als ein Jahr alten Einspruch nicht entschieden wurde, wurde die Erhebung der Untätigkeitsklage angedroht.

Selbst wenn man erstmals in den Klägerschreiben vom 16. Januar und/oder 19. Dezember 2001 den Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides sieht, so ist jedenfalls das Schreiben vom 1. Februar 2002 als Untätigkeitseinspruch i.S.v. § 347 Abs. 1 Satz 2 AO zu würdigen. Auch für § 347 Abs. 1 Satz 2 AO gilt § 357 Abs. 1 Satz 4 AO, wonach die Bezeichnung als „Einspruch“ nicht erforderlich ist, damit ein Schreiben als Untätigkeitseinspruch gewürdigt wird. Für den Untätigkeitseinspruch reicht vielmehr aus, dass der Einspruchsführer erkennen lässt, dass er mit der Untätigkeit des Finanzamtes nicht einverstanden ist und eine Entscheidung anmahnt. Beim Untätigkeitseinspruch gibt es ja keinen Verwaltungsakt, gegen welchen Einspruch eingelegt wird, sondern der Untätigkeitseinspruch wendet sich gegen ein Unterlassen der Verwaltung. Die Untätigkeit des Beklagten ist mit dem Schreiben vom 1. Februar 2002 hinreichend deutlich gerügt worden. Wir sehen deshalb nicht, was der Würdigung des Schreibens vom 1. Februar 2002 als Untätigkeitseinspruch entgegenstehen sollte.

Der Beklagte kann sich auch nicht darauf berufen, dass zwischen dem Schreiben vom 19. Dezember 2001 und dem 1. Februar 2002 noch keine angemessene Frist abgelaufen sei, um über den - unstreitig spätestens am 19. Dezember 2001 - gestellten Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides sachlich zu entscheiden. Die Kläger hatten die verfahrensrechtlich richtigen Anträge längst gestellt, und dem Schreiben vom 19. Dezember 2001 kam letztlich nur der Charakter einer dem Finanzamt vom Steuerpflichtigen erteilten Rechtsmittelbelehrung zu. Es ist kein Grund ersichtlich, warum das Finanzamt nicht bereits vor dem 1. Februar 2002 im Wege des Abrechnungsbescheides nach § 218 Abs. 2 AO über den gestellten Antrag entschieden hat.

6. Bedeutung der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002

U.E. stellt die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 eine Entscheidung über den schon am 30. Oktober 2000 beantragten und unter dem 30. November 2000 abgelehnten **Abrechnungsbescheid** dar. Die Auffassung des Beklagten, das Schreiben vom 25. März 2002 stelle eine Entscheidung über eine **Anrechnung** dar, lässt sich nicht nachvollziehen. Das Wörtchen „Anrechnungsverfügung“ taucht in der ganzen Einspruchs-

entscheidung nicht auf, weder im Tenor noch in den Gründen. Der Beklagte benutzt vielmehr die Wortschöpfung „**A**brechnungsverfügung“, so dass durch Auslegung ermittelt werden muss, ob der Beklagte eine „**A**nrechnungsverfügung“ oder einen „**A**brechnungs**bescheid**“ meint. Da der Beklagte selbst in der Einspruchs begründung den Antrag der Kläger als Antrag auf einen „berechtigten Abrechnungsbescheid“ qualifiziert, kann die Einspruchsentscheidung sowohl bei einer am subjektiven Willen des Finanzamtes als auch bei einer am objektiven Empfängerhorizont orientierten Auslegung nur dahingehend verstanden werden, dass der Beklagte mit dem Wort „**A**brechnungsverfügung“ einen **Ab**rechnungs**bescheid** gemeint hat. So jedenfalls haben die Kläger die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 verstanden.

Wir vermuten, dass dem damaligen Berichterstatter, Herrn Dr. Seßinghaus, beim Verfassen seines Schreibens vom 2. Januar 2003 ebenso wie dem Finanzamt beim Verfassen seines Schreibens vom 21. Januar 2003 entgangen ist, dass die Einspruchs begründung vom 25. März 2002 selbst ausführt, dass die Einspruchsführer einen berechtigten **Abrechnungsbescheid** für die Streitjahre beantragt haben. Möglicherweise haben beide beim flüchtigen Lesen der Einspruchsentscheidung im Frühjahr 2003 auch den Buchstaben „b“ überlesen und die als „**A**brechnungsverfügung“ bezeichnete Entscheidung vom 25. März 2002 als „**A**nrechnungsverfügung“ gelesen.

Jedenfalls gilt: Hätte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung über die gestellten Anträge auf Abrechnungsbescheide gar nicht entscheiden wollen, sondern nur über nicht gestellte Anträge auf Anrechnungsverfügungen, so wäre zu erwarten gewesen, dass der Beklagte dies in seiner Einspruchsentscheidung zum Ausdruck bringt.

So wie der Beklagte seine Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 jetzt interpretiert, würde ihm auch eine unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung vorzuwerfen sein (Verstoß gegen § 356 AO). Hätte der Beklagte über die in der Einspruchs begründung erwähnten Anträge auf berechnigte Abrechnungsbescheide gar nicht entscheiden wollen, so hätte er diese in der Einspruchs begründung nicht wie geschehen behandeln, sondern darauf hinweisen müssen, dass er über die Anträge auf berechnigte Abrechnungsbescheide gar nicht entscheiden will.

Selbst wenn man aber - entgegen der hier vertretenen Auffassung - die Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 dahingehend auslegt, es würde nur über Anrechnungsver-

fügungen entschieden, während die in der Einspruchsbegründung erwähnten Anträge auf berichtigte Abrechnungsbescheide unbeschrieben bleiben, so wären die von den Klägern unstreitig gestellten Anträge auf Erlass von Abrechnungsbescheiden als Untätigkeitsklage zum Verfahrensgegenstand geworden, weil der vom Beklagten vermisste Untätigkeitseinspruch jedenfalls in dem Schreiben vom 1. Februar 2002 zu sehen ist.

7. Bedeutung des Abrechnungsbescheides vom 20. Februar 2003

Nach unserer Auffassung stellt der Abrechnungsbescheid des Beklagten vom 20. Februar 2003³ nur eine Klarstellung dar, weil der Beklagte ausweislich seiner Einspruchsbegründung vom 25. März 2002 die Anträge der Kläger selbst von vorneherein richtig als Anträge auf berichtigte Abrechnungsbescheide verstanden hat und darüber auch hat entscheiden wollen und entschieden hat.

Dennoch haben die Kläger begrüßt, dass der Herr Berichterstatter im Schreiben vom 2. Januar 2003 die Unklarheit aufgriff, mit welcher der Beklagte durch die Wortschöpfung „Abrechnungsverfügung“ das Verfahren belastete. Insoweit war es zweckmässig, den Beklagten zum ausdrücklichen Erlass eines „Abrechnungsbescheides nach § 218 Abs. 2 AO“ zu veranlassen.

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist seine auf § 68 FGO gestützte Rechtsmittelbelehrung vom 20. Februar 2003 zutreffend. Die von ihm im Schriftsatz vom 6. August 2007 Rn. 5 zitierten Fällen, in welchen § 68 FGO nicht eingreift, weil der ersetzende Verwaltungsakt einen anderen Regelungsinhalt als der ersetzte Verwaltungsakt hat, sind anders gelagert. Im BFH-Urteil vom 16. April 1991, BFH-NV 1992, 94 ging es um die Ersetzung eines Einkommensteuer(festsetzungs)bescheides durch einen Abrechnungsbescheid. Der Beklagte behauptet selbst nicht, mit seinem Bescheid vom 25. März 2002 über einen Antrag auf Einkommensteuerfestsetzung entschieden zu haben.

Auch liegt hier **nicht** der bei Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 218 AO Rn. 106 behandelte Fall vor, dass während eines Klageverfahrens gegen eine Anrechnungsverfügung ein Abrechnungsbescheid ergeht, der einen weitergehenden Regelungsinhalt als die rechtsabhängige Anrechnungsverfügung hat. Hier befanden sich die Kläger nicht im Verfahren über eine Anrechnungsverfügung, sondern im Verfahren über die von vornherein bean-

tragten berechtigten **Abrechnungsb**escheide. Das hat nicht nur der Herr Berichterstatter in seinem Schreiben vom 2. Januar 2003 so gesehen, sondern auch der Beklagte wollte ausweislich der Einspruchsbegründung vom 25. März 2002 über die Anträge auf berichtigte **Abrechnungsb**escheide entscheiden. Darum war niemals ein Verfahren über Anträge auf berichtigte **Anrechnungsverfügungen** anhängig, welches einen von einem Abrechnungsbescheid unterschiedlichen Regelungsinhalt haben könnte.

In dem von vornherein anhängigen Verfahren über den Antrag auf berichtigte **Abrechnungsb**escheide hatte der Beklagte lediglich eine missverständlich formulierte Einspruchsentscheidung erlassen, weil er die Erteilung einer geänderten **Abrechnungsverfügung** ablehnte, wo er die Erteilung eines geänderten **Abrechnungsb**escheides hätte ablehnen müssen. Ein Verfahren über den Antrag auf Erteilung eines berechtigten **Abrechnungsb**escheides wird nicht dadurch ein Verfahren über einen Antrag auf eine berichtigte „**Anrechnungsverfügung**“, dass das Finanzamt seine Einspruchsentscheidung fälschlich nicht als „**Abrechnungsb**escheid“, sondern als „**Abrechnungsverfügung**“ bezeichnet.

U.E. hätte es ausgereicht, im Wege der **Auslegung** die Entscheidung vom 25. März 2002 über eine „**Abrechnungsverfügung**“ als Entscheidung über den beantragten „**Abrechnungsb**escheid“ auszulegen.

Allenfalls hat der Beklagte im Verfahren auf Erteilung eines berechtigten Abrechnungsbescheides mit der „**Abrechnungsverfügung**“ vom 25. März 2002 einen im Gesetz nicht vorgesehenen und darum nichtigen Bescheid erlassen, oder er hat, wenn man die erklärte „**Abrechnungsverfügung**“ als „**Anrechnungsverfügung**“ auslegt, einen Bescheid erlassen, welcher den rechtshängigen Antrag auf Erlass von Abrechnungsbescheiden ganz oder teilweise unbeschrieben lässt.

In beiden Alternativen war die Einspruchsentscheidung schon aus formalen Gründen rechtswidrig. Eine formal falsche Einspruchsentscheidung ändert nichts daran, dass die gestellten Anträge auf Erlass berechtigter Abrechnungsbescheide Verfahrensgegenstand bleiben. Die Ersetzung einer formal rechtswidrigen Entscheidung über einen Antrag auf Erlass eines Abrechnungsbescheides durch Erlass einer formal rechtmäßigen Entscheidung über den unveränderten Antrag führt nicht dazu, dass das Verfahren einen anderen Regelungsinhalt bekommt. Der Regelungsinhalt eines Verfahrens bestimmt sich nach den

gestellten Anträgen, nicht nach den mehr oder weniger rechtswidrigen Entscheidungen, welche der Beklagte darüber trifft.

In diesem Zusammenhang ist auch der Zweck des § 68 FGO zu berücksichtigen. Durch Änderung oder Ersetzung des angefochtenen Verwaltungsaktes soll das Finanzamt **nicht** das Ende des laufenden Prozesses herbeiführen, den Kläger aus dem Verfahren **hinauswerfen** und **zum Ausgangspunkt zurückzwingen** können (BFH, BStBl. 1997 II 79, 82; FG Köln, EFG 2002, 159; Tipke/Kruse, § 68 FGO Rn. 36). Erst recht kann der Beklagte nicht das Ende des laufenden Prozesses über verfahrensrechtlich richtig gestellte Anträge auf Erlass von berechtigten Abrechnungsbescheiden dadurch herbeiführen, dass er seine Einspruchsentscheidung als „**Ab**rechnungsverfügung“ bezeichnet, ein Jahr später behauptet, er habe damit eine „**An**rechnungsverfügung“ gemeint, und nunmehr, anstatt die ungenau formulierte Einspruchsentscheidung zu berichtigen, einen neuen Abrechnungsbescheid nach § 218 Abs. 2 AO erlässt, durch welchen die Kläger mangels Anwendbarkeit von § 68 FGO auf den Ausgangspunkt zurückgezwungen werden sollen.

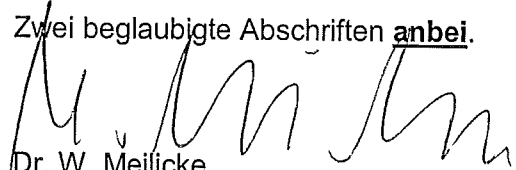
Selbst wenn man aber in dem Bescheid vom 20. Februar 2003 nicht eine Korrektur der unklar formulierten Einspruchsentscheidung vom 25. März 2002 sieht, auf welche § 68 FGO Anwendung findet, so führt dies doch allenfalls zu der Schlussfolgerung, dass der Beklagte über die verfahrensrechtlich richtig gestellten Anträge auf Erlass berechtigter Abrechnungsbescheide erstmals am 20. Februar 2003 entschieden hat. Zu diesem Zeitpunkt war der Beklagte spätestens durch das dann als Untätigkeitseinspruch zu würdigende Schreiben vom 1. Februar 2002 gemahnt, und die Untätigkeitsklaganträge waren gestellt. Dann wurde der Abrechnungsbescheid vom 20. Februar 2003 nach BFH, Urteil vom 19. April 2001, DStR 2007, 1524 zum Gegenstand des schon anhängigen Verfahrens. Dieser Rechtsprechung des BFH liegt derselbe Rechtsgedanke zugrunde, welcher auch dem § 68 FGO zugrundeliegt: Das zunächst untätig gebliebene Finanzamt soll nicht das Ende der schon zulässigerweise erhobenen Untätigkeitsklage herbeiführen, den Kläger aus dem Verfahren hinauswerfen und zum Ausgangspunkt zurückzwingen können.

8. Weitere Erwägungen zum effektiven Rechtsschutz

Nur vorsorglich weisen wir darauf hin, dass die vom Beklagten geltend gemachte Unzulässigkeit der ursprünglichen Klage nach dem Rechts- und Tatsachenvortrag des Beklag-

ten ausschließlich darauf beruhen würden, dass der Beklagte die gestellten Anträge nicht beschieden und, soweit er sie beschieden, falsche Rechtsmittelbelehrungen erteilt hat. Sollte entgegen der hier vertretenen Auffassung das Gericht zu dem Ergebnis kommen, dass die Klage von vorneherein unzulässig war, so würde Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren sein. Auch insoweit dient der Beklagtenvortrag ausschließlich dem Zweck, die Klärung der nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke noch verbleibenden Rechtsfragen zu verzögern.

Zwei beglaubigte Abschriften anbei.


Dr. W. Meilicke
-Rechtsanwalt-

CREDIT SUISSE

Strasse
Postfach
CH-8070 Zürich

Telefon +41 (0)44 332 16 42
Telefax +41 (0)44 332 16 39
www.credit-suisse.com

Relationship Management
Private Banking

Thomas Wenninger
Vice President
+41 44 332 16 44
thomas.wenninger@credit-suisse.com

Herr
Dr. Wienand Meilicke
Schuhmannstrasse 14
DE-53113 Bonn

29. Mai 2008

**Wertpapierdepot Prof. Dr. Heinz Meilicke, verstorben am 3. Mai 1997,
Depot-Nr.: 299800/0
Ihr Schreiben vom 8. November 2007**

Sehr geehrter Herr Dr. Meilicke,

Wir kommen zurück auf Ihr Schreiben vom 8. November 2007, in welchem Sie uns um die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung gebeten haben, und unsere in dem Zusammenhang geführten Telefongespräche.

Wir sind aus folgenden Gründen nicht in der Lage, Ihnen die erbetene Körperschaftsteuerbescheinigung zu erteilen. Das gilt sowohl für diejenigen Dividenden, welche sie als Aktionär der Credit Suisse von uns erhalten haben und bei welchen wir die Körperschaftsteuerbescheinigung in unserer Eigenschaft als ausschüttende Körperschaft ausstellen würden, als auch für Dividenden anderer schweizerischer Gesellschafter, bei welchen wir in unserer Eigenschaft als die Dividende auszahlendes Kreditinstitut analog § 45 KStG a.F. tätig sein würden.

Unsere Gründe sind folgende:

Die von Ihnen geschätzte Belastung von schweizerischen Dividenden mit 27 % Körperschaftsteuer einschl. der an die schweizerischen Kantone gezahlten Körperschaftsteuer erscheint uns plausibel. Die Einkünfte der Credit Suisse in ihrem Sitzkanton Zürich unterlagen in den Jahren 1994 bis 2002 einem nominellen Steuersatz von 38,36 % vom steuerbaren Gewinn (nach Steuern). Da sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei der kantonalen Steuer die Steuern des Geschäftsjahres abzugsfähig waren, beträgt der effektive Steuersatz 27,72 % vom Gewinn vor Steuern.

Indes hängt die konkrete Körperschaftsteuerbelastung von den einzelnen schweizerischen Kantonen ab. Wir wissen nicht, ob der Körperschaftsteuerbescheinigung nach dem anwendbaren deutschen Recht die durchschnittliche Belastung mit schweizerischer Körperschaftsteuer oder die Belastung mit schweizerischer Körperschaftsteuer, die sich aus dem Sitz der jeweils ausschüttenden Körperschaft ergibt, zugrunde zu legen ist.

Die §§ 44, 45 KStG a.F. können auf Körperschaftsteuerbescheinigungen für Dividenden von schweizerischen Gesellschaften nur analog angewendet werden. Sie haben uns glaubhaft versichert, dass die deutsche Finanzverwaltung sich inzwischen auf den Rechtsstandpunkt stellt, dass die für deutsche Dividenden veröffentlichten amtlichen Muster auch für Körperschaftsteuergutschriften zu benutzen sind, welche nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke zu gewähren sind. Indes scheint uns bisher nicht erklärt, welche materiellen Voraussetzungen für die Körperschaftsteueranrechnung bestehen und in welcher Höhe eine Körperschaftsteuer als anrechenbar von uns zu bescheinigen ist. Sie haben mitgeteilt, dass die deutsche Finanzverwaltung sich auf den Standpunkt stellt, dass die ausländische Körperschaft eine Eigenkapitalgliederung analog § 30 KStG a.F. vornehmen muss und dass sie den konkreten Nachweis der im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer verlangt. Die Erträge der Credit Suisse unterliegen aber nicht nur den schweizerischen Körperschaftsteuern, sondern sie werden zu einem großen Teil im Ausland erzielt, wo sie ausländischen Körperschaftsteuern (einschl. deutschen Körperschaftsteuern) unterlegen haben. Insofern sind wir im Ungewissen darüber, ob und in welcher Höhe wir Körperschaftsteuer bescheinigen dürfen. Dabei dürfen wir darauf hinweisen, dass die §§ 44 Abs. 5, 45 Abs. 4 KStG eine Haftung des Ausstellers einer unrichtigen Körperschaftsteuerbescheinigung für zu Unrecht gewährte Steuervorteile vorsehen. Wir sind der Auffassung, dass uns bei der bestehenden Rechtsunsicherheit die Ausstellung einer Körperschaftsteuerbescheinigung nicht zugemutet werden kann.

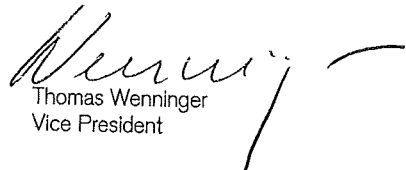
Wir hatten Sie darüber informiert, dass wir auch die Steuerabteilung der Firma Novartis, deren Aktien Sie in unserem Depot halten und für deren Rechnung wir Ihnen Dividenden gutgeschrieben haben, auf die Bereitschaft zur Erteilung einer Steuerbescheinigung angesprochen haben. Die Firma Novartis hat ebenfalls erklärt, dass sie sich aus den vorstehend dargelegten Gründen ausser Stande sieht, Ihnen eine Körperschaftsteuerbescheinigung direkt auszustellen oder uns die Angaben zu machen, welche Novartis uns nach § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. machen müsste, damit wir die Bescheinigung für von Novartis gezahlte Dividenden erteilen können. Auch bei Gesellschaften wie Novartis stellt sich das Problem, dass schon die Höhe der anrechenbaren schweizerischen Bundes- und Kantonalsteuern zweifelhaft ist und dass ausserdem der größte Teil der Gewinne aus Auslandseinkünften stammt, bei welchen erst recht bisher nicht geklärt ist, wie die Körperschaftsteueranrechnung nach den EuGH-Urteilen Manninen und Meilicke erfolgt. Auch die Firma Novartis sieht sich im Hinblick auf ihre Haftung aus § 44 Abs. 5 Satz 2 KStG a.F. ausser Stande, eine Körperschaftsteuerbescheinigung zu erteilen oder durch das Machen von Angaben an einer durch uns auszustellenden Körperschaftsteuerbescheinigung mitzuwirken.

Wir bedauern, Ihnen insoweit nicht weiterhelfen zu können.

Freundliche Grüsse

CREDIT SUISSE


Michael Ricke
Assistant Vice President


Thomas Wenninger
Vice President

Fiskus verschleppt Steuererstattungen

Anleger müssen nach der EuGH-Entscheidung „Meilicke“ wohl noch viele Jahre auf Rückzahlungen warten

AXELSCHRINNER | DÜSSELDORF

Zeit ist Geld – das gilt offenbar auch für die Finanzverwaltung. Nachdem der Europäische Gerichtshof (EuGH) den deutschen Fiskus mit seiner Entscheidung im Fall „Meilicke“ im vergangenen März dazu verdonnert hatte, Anlegern Steuern in Milliardenhöhe zu erstatten, versucht das Finanzamt Bonn jetzt neue Hürden aufzustellen. Anleger müssen nun möglicherweise noch viele Jahre auf ihre Steuerrückzahlungen warten.

Vorsorglich hat der Arbeitskreis Steuerschätzung die Belastungen für den Fiskus zunächst einmal um ein Jahr nach hinten verschoben. Das Bundesfinanzministerium rechnet in seiner Vorlage für die Steuerschätzung damit, dass das Urteil den Fiskus 2008 rund 250 Mill. Euro kosten dürfte und in den beiden Folgejahren 3,5 und 1,2 Mrd. Euro.

Auslöser des Streits ist das deutsche Anrechnungsverfahren bei der Körperschaftsteuer, das bis zum Jahr 2001 galt. Demnach erhielten deutsche Anleger, die Aktien von deutschen Gesellschaften hielten, eine Gutschrift über vom Unternehmen gezahlte Körperschaftsteuer. Investoren, die ausländische Aktien hielten, bekamen eine solche Gutschrift dagegen nicht. Diese Benachteiligung erklärte der EuGH für nicht mit dem EU-Binnenmarkt vereinbar und damit für rechtswidrig – und zwar rückwirkend. Zuvor hatte Bundesfinanzminister Peer Steinbrück das Gericht

vor „schwer wiegenden wirtschaftlichen Auswirkungen“ gewarnt und den Schaden für den Fiskus auf fünf Mrd. Euro beziffert – ohne Erfolg. Strittig ist nun, wie der Anleger die Steuerzahlungen der europäischen Gesellschaften dem Fiskus nachweisen sollen. Denn – anders als deutsche Konzerne – erstellten die ausländischen Gesellschaften ihren Aktionären keine Steuerbescheinigung.

Der in eigener Sache kämpfende Bonner Steueranwalt Wienand Meilicke, Erbe des am 3. Mai 1997 verstorbenen H. Meilicke, hat sich mittlerweile solche Steuerbescheinigungen ausstellen lassen. „Doch offensichtlich spielt die Politik auf Zeit“, sagte Meilicke dem Handelsblatt. Nach sieben Jahren habe das Finanzamt nun die angebliche Unzulässigkeit der Klage wegen eines Formfehlers gerügt – und der Streit geht in die nächste Runde.

Das Finanzgericht Köln bestätigte, dass eine Klage in dieser Sache unter dem Aktenzeichen II K 2241/02 anhängig ist. Mit einer Entscheidung sei wohl in der zweiten Jahreshälfte 2008 zu rechnen. „Wahrscheinlich wird diese Sache aber nicht bei uns enden, sondern an den Bundesfinanzhof oder an den EuGH weitergeleitet“, sagte ein Gerichtssprecher.

Meilicke betonte, das Gericht habe einen Hinweisbeschluss erlassen. Damit solle nun geklärt werden, ob sämtliche Steuerbescheide seit 1990 neu aufgerollt und in welcher Form Ansprüche auf Steuererstattungen belegt



Investoren sollten nicht nur auf die Kurse achten, sondern auch das Steuerrecht im Auge haben.

werden müssten. Die Bundesregierung verstricke sich bei ihrer Argumentation gegenüber dem Gericht freilich in Widersprüche. Einerseits verlange sie, dass die Steuerzahler Bescheinigungen der Gesellschaften vorlegten, aus denen hervorgehe, wie viel Körperschaftsteuer gezahlt worden sei. Andererseits zweifelte sie den Inhalt dieser Bescheinigungen an, da die seinerzeit gezahlten Dividenden möglicherweise auch geringer als mit dem damals üblichen Satz besteuert worden seien, beispielsweise weil sie aus Niedrigsteuerländern stammten.

Trotz dieser Hinhaltepolitik rechnet der Anwalt fest damit, das Verfah-

ren letztlich zu gewinnen. Allen anderen Betroffenen rät er zum Durchhalten. „Jetzt ruhen erst einmal alle Fälle, bis das Finanzgericht Köln sich äußert.“ Meilicke erwartet aber nicht, rasch sein Geld zu bekommen. „Sollte das Finanzgericht Köln 2008 den EuGH anrufen, entscheidet dieser eventuell 2010, und vielleicht 2015 setzt der deutsche Fiskus das Urteil dann um.“

Möglicherweise könnten im Zuge des Rechtsstreits auch Schützengräben des deutschen Fiskus gegen EuGH-Urteile zum Einsturz gebracht werden. Der Gesetzgeber hatte im Vorfeld der anstehenden

EuGH-Entscheidung vorsorglich die Abgabenordnung (AO) geändert. In Paragraf 175, Abs. 2 AO ist nun geregelt, dass eine nachträgliche Erteilung einer Bescheinigung keine Anfechtung eines bereits erteilten Bescheides rechtfertigt. Mit dieser nach einem anderen EuGH-Fall benannten „Lex Mammien“ versucht der Fiskus seinen Schaden dadurch zu begrenzen, dass bei rechtswidrigen Gesetzen nur solche Steuerbescheide geändert werden müssen, die noch nicht rechtskräftig sind. Gut möglich, dass das FG Köln diese Vorschrift gleich mit an den EuGH nach Luxemburg schickt.