



Finanzverwaltung NRW Postfach 180120 - 53031 Bonn

Finanzgericht Köln  
Postfach 101344  
50453 Köln

Finanzgericht Köln  
20. AUG. 2008  
fach, Anh, Akten

Wir haben gleitende Arbeitszeit.

Auskunft erteilt Frau Heidolf	
Durchwahl-Nr. 0228 718-1120	Zimmer 120

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER  
Eing.: 27. Aug. 2008

Steuernummer  
205/5822/0046 RBST 2

Datum  
20.08.2008

**In Sachen 1. Dr. Wienand Meilicke, 2. Heidi Christa Weyde u.a. als Beteiligte der Erbengemeinschaft Prof. Dr. Heinz Meilicke ./ Finanzamt Bonn-Innenstadt**

**wegen Abrechnungsbescheid über die Anrechnung von Körperschaftsteuer**

**Aktenzeichen: 2 K 2241/02**

nimmt der Beklagte unter Bezugnahme auf die Schreiben der Kläger vom 4. Juni 2008, vom 16. Juni 2008 und vom 7. Juli 2008, sofern sie für die streitgegenständliche Rechtsfragen von Bedeutung sind, wie folgt Stellung:

**I. Jahressteuerbescheinigungen der Bank Fortis Mees Pierson**

Die Ausführungen der Klägerseite in dieser Sache verstärken nach Auffassung des Beklagten die Notwendigkeit zur Einvernahme von Herrn M. Storsbergen, wie sie mit Schriftsatz des Beklagten vom 23. April 2008 (Rz. 38) angeregt worden ist.

Insbesondere das als Anlage 1 zum Schriftsatz der Klägerseite vom 4. Juni 2008 beigefügte Antwortschreiben der CREDIT SUISSE legt es nahe, dass die Ausstellung der Steuerbescheinigungen auf einer von der Klägerseite „geschätzten Belastung“ mit Körperschaftsteuer basiert. Der „Erklärungsversuch“ der Klägerseite, dass sich die einheitliche Körperschaftsteuerbelastung i.H.v. exakt 35% auf einer analogen Anwendung zur Verwendungsreihenfolge in § 28 Abs. 3 KStG a.F. begründet, stellt sich – ohne Kenntnisse der geschuldeten Körperschaftsteuer der ausschüttenden Körperschaften – als bloße Behauptung dar.

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

Telefon  
0228 718-0  
Telefax  
0800 10092675205  
Telefax Ausland  
0049 2287182990

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

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

Konten:  
Sparkasse KölnBonn  
KtoNr. 17079 BLZ 37050198  
IBAN DE55 3705 0198 0000 0170 79  
BIC COLSDE33XXX  
Bbk Köln  
KtoNr. 38001500 BLZ 37000000

Öffentliche Verkehrsmittel:  
Buslinien 551,628,638,670 bis Beethovenhalle/SWB Buslinien 529,537,538,550,622,624,628,632,634,640 bis Stiftsplatz Straßenbahn 62 u. 66 bis Bertha-v.-Suttner-Platz und 61 bis Wilhelmsplatz

- 02 Die Klägerseite, nach deren Ausführungen es für die Ermittlung der Ausschüttungsbelastung nicht auf die handelsbilanziellen Ergebnisse, sondern auf das steuerpflichtige Einkommen ankommen soll, verkennt offenbar die Tatsache, dass sich der ausschüttungsfähige Gewinn nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelt. Demzufolge hat der EuGH in seinem Urteil vom 6. März 2007 (Rs. C-292/04, *Meilicke*) in Rz. 31 auch auf die Gewährung einer Steuergutschrift abgestellt, „die nach Maßgabe des für die **ausgeschütteten Gewinne** geltenden Körperschaftsteuersatzes berechnet wird“. Unter Berücksichtigung der Ausführungen in Rz. 15 dieses Urteils, wonach die von der ausschüttenden Gesellschaft „**tatsächlich entrichtete Steuer berücksichtigt werden muss**“, ergibt sich, dass sich der für die Steuergutschrift maßgebende Steuersatz aus dem Verhältnis des handelsbilanziellen Ergebnisses eines Wirtschaftsjahrs – welches Grundlage für die ausgeschütteten Gewinne bildet – zu der für denselben Zeitraum tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer ergibt.
- 03 Mit seinem Urteil vom 6. März 2007 (Rs. C-292/04, *Meilicke*) hat der EuGH, wie die Klägerseite meint, auch keine Steuergutschrift i.H.v. 35/65 „gebilligt“. Der EuGH hat entsprechend dem Ziel des Körperschaftsteueranrechnungssystems – Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung – lediglich den Rahmen für die Bemessung der Steuergutschrift vorgegeben. Nach diesen Grundsätzen kann auch eine Anrechnung von mehr als 3/7 europarechtlich geboten sein. Der sich aus den Vorgaben des EuGH im Einzelfall ergebende Anrechnungssatz (3/7, 35/65, 7/93 etc.) ist jedoch eine **Sachfrage**, die vom Gerichtshof nicht zu prüfen ist.
- 04 An dieser Stelle ist festzustellen, dass die Klägerseite bisher **keine Unterlagen** vorgelegt hat, die die Berechnung des begehrten Anrechnungsbetrags i.H.v. 35/65 des Bruttobetrags der Dividenden entsprechend den in Rz 02 genannten Vorgaben des Gerichtshofs in nachvollziehbarer Art und Weise erlauben. Der Beklagte erhofft sich aus der Einvernahme von Herrn M. Storsbergen Erkenntnisse, auf welcher Datenbasis die Körperschaftsteuervorbelastung unter Anwendung der Grundsätze des § 28 KStG a.F. von der Ausstellerin ermittelt worden ist.
- Sollte die Ausstellerin weder Angaben zu den handelsbilanziellen Ergebnissen der ausschüttenden Körperschaften für die Wirtschaftsjahre ab dem 1. Januar 1977 noch zu den für diese Zeiträume tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuerbeträgen noch zu den für die in diesen Zeiträumen bereits erfolgten Gewinnausschüttungen besitzen, stellt sich die ausgestellte Steuerbescheinigung nach Auffassung des Beklagten als reine Gefälligkeitsbescheinigung dar. Wie der Beklagte mit seinem Schriftsatz vom 23. April 2008 (Rz. 39) angekündigt hat, behält sich der Beklagte eine gesonderte Würdigung dieses Umstands vor.
- ## II. Steuerbescheinigungen für andere Länder
- 05 Die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens. Auf diese hat sich die Klägerseite ja gerade auch hinsichtlich der Verwendungsreihenfolge belasteter und unbelasteter Eigenkapitalanteile in § 28 Abs. 3 KStG a.F. berufen. Weshalb dies nun für die Ausstellung der Steuerbescheinigung nicht möglich sei und es daher der Veröffentlichung einer „*Bedienungsanleitung*“ bedürfe, ist nicht nachvollziehbar. Das veröffentlichte amtliche Muster konnte von der Bank Fortis Mees Pierson offensichtlich verwandt werden.
- 06 Wenn der EuGH in seinem Urteil vom 7. September 2004 (Rs. C-319/02, *Manninen*, Rz. 54) auch feststellt, dass Schwierigkeiten bei der Ermittlung der tatsächlich entrichteten Steuer kein Hemmnis

für den freien Kapitalverkehr rechtfertigen können, so können diese Schwierigkeiten die Klägerseite jedoch auch nicht von der Verpflichtung zur Vorlage einer Steuerbescheinigung entbinden.

### III. Umfang der Anrechnungsverpflichtung

- 07 Der Beklagte hat die aus seiner Sicht zusätzlich erforderlichen Nachweise in Rz. 31 seines Schreibens vom 6. August 2007 benannt.
- 08 Die Frage auf Anrechnung von aus einem EWR-Staat bezogenen Dividenden stellt sich aus verfahrensrechtlichen Gründen in dem Streitfall nicht, so dass der Beklagte eine Stellungnahme für nicht erforderlich hält; insoweit wird auf die Ausführungen zur Unzulässigkeit der Klageerweiterung mit Schriftsatz des Beklagten vom 6. August 2007 (Rz. 53 ff) verwiesen. Der Beklagte bittet um einen richterlichen Hinweis, wenn der erkennende Senat diese Rechtsfrage für entscheidungsrelevant halten sollte. Entsprechendes gilt zu den Ausführungen der Klägerseite bezüglich aus Drittstaaten bezogenen Dividenden und zu den EK-01-Dividenden. Zu dem von der Klägerseite gestellten Zinsantrag behält sich der Beklagte weiterhin Ausführungen vor.
- 09 Was den Grundsatz der **Begrenzung der Anrechnungsverpflichtung** auf die Höhe der deutschen Steuerbelastung angeht, weist der Beklagte auf die Ausführungen des EuGH in den Urteilen vom 8. November 2007 (Rs. C-379/05, *Amurta*, Rz. 71) und vom 20. Mai 2008 (Rs. C-194/06, *Orange European Smallcap Fund NV*, Rz. 42 und 53) hin, wonach eine Anrechnung von ausländischer Körperschaftsteuer nur insoweit geboten ist, als die Bundesrepublik Deutschland eine Steuer auf die Dividenden erhebt. Für einen sich aus der Differenz der auf den Dividenden lastenden deutschen Steuer abzüglich der Summe von ausländischer anrechenbarer Körperschaftsteuer und ausländischer anrechenbarer Quellensteuer ergebenden Anrechnungsüberhang ist die Bundesrepublik Deutschland nicht zur Erstattung verpflichtet, da die Grundfreiheiten des EGV insoweit keine steuerliche Neutralität des Kapitalverkehrs garantieren (sog. Quasibeschränkungen).

### IV. Antrag auf Erlass eines Zwischenurteils

- 10 Die Ausführungen der Klägerseite, weshalb es für ein Zwischenurteil zur Zulässigkeit der Klage eines erneuten Vorabentscheidungsersuchen bedürfe, sind nicht nachvollziehbar.
- 11 Die von der Klägerseite „vorformulierten“ Vorlagefragen lassen lediglich erkennen, dass die Klägerseite offenbar selbst Zweifel an der Zulässigkeit der Klage hat. Sofern das Gebot des effektiven Rechtsschutzes angesprochen ist, dürfte wohl nicht bezweifelt werden können, dass der Klägerseite eine Rechtsbehelfsmöglichkeit sowohl gegen die Anrechnungsverfügungen als auch die Abrechnungsbescheide zugestanden hat. Es wäre ihr daher möglich gewesen, gegen den Abrechnungsbescheid den Rechtsbehelf des Einspruchs einzulegen. Sofern dies – infolge einer fehlerhaften Rechtsbehelfsbelehrung – nicht erfolgt, kann dies – innerhalb der Jahresfrist – eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand rechtfertigen.
- 12 Verfahrensrechtliche Mängel, die ggf. auch zur Unzulässigkeit der Klage führen können, vermögen jedoch nicht die Effektivität des Rechtsschutzes in dem hier vorliegenden Fall als nicht gewährleistet erscheinen lassen. Andernfalls würde bspw. bereits die Frist zur Klageerhebung in § 47 FGO das Gebot des effektiven Rechtsschutzes beeinträchtigen.

## V. Verfassungskonformität bzw. Gemeinschaftsrechtskonformität des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO

- 13 An der Verfassungskonformität und der Gemeinschaftsrechtskonformität des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO bestehen auch nach dem wiederholten Vorbringen der Klägerseite weiterhin keine Zweifel. Eine gesicherte Rechtsposition oder gar einen Anspruch dahingehend, dass die verfahrensrechtliche Bedeutung einer Steuerbescheinigung stets unverändert bliebe, gab es nicht und kann nun auch nicht vom Kläger in Anspruch genommen werden. Wie bereits ausgeführt, gibt es kein Vertrauen dahingehend, dass eine Rechtslage unverändert fortbesteht, zumal – wie vorliegend – Zweck der Änderung war, eine sachlich ungerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen der verfahrensrechtlichen Bedeutung von Steuerbescheinigungen einerseits und Nachweisen anderer Art andererseits abzuschaffen. Die früher bestehende Möglichkeit, infolge der Vorlage bzw. Nichtvorlage einer Steuerbescheinigung den Beginn der Festsetzungsfrist nach eigenem Belieben zu beeinflussen, war nicht sachgerecht und systemwidrig und unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht vertretbar. Die Anpassung der rechtlichen Qualifizierung einer Steuerbescheinigung hat – wegen nunmehr fehlender materieller Wirkung – zur Folge, dass keine Festsetzungsfrist mehr in Lauf gesetzt wird. Dies stellt keine Verkürzung der Frist dar, sondern ist logische und lediglich mittelbare Folge der Umqualifizierung. Eine Rechtsposition des Klägers wurde hierdurch nicht entwertet, weil er zum maßgeblichen Zeitpunkt eine erforderliche Steuerbescheinigung nicht vorgelegt hatte.
- 14 Dem Urteil des EuGH vom 12. Februar 2008 (Rs. C-2/06, *Willy Kempter KG*) kann nichts Gegenteiliges entnommen werden, da durch § 175 Abs. 2 Satz 2 AO keine gemeinschaftsrechtlich bedingten Erstattungsansprüche ausgeschlossen werden und es im Übrigen den Mitgliedstaaten unbenommen bleibt, angemessene Fristen festzulegen.
- 15 Ungéachtet dessen ist die Frage der Verfassungskonformität und der Gemeinschaftsrechtskonformität des § 175 Abs. 2 S. 2 AO vorliegend nicht entscheidungserheblich. Es wurde keine ordnungsgemäÙe Steuerbescheinigung vorgelegt, die ggf. zu einer Anrechnung berechtigt hätte.

## VI. Analoge Anwendung von Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO

- 16 Eine analoge Anwendung des Art. 97 § 9 Abs. 3 Satz 2 EGAO kommt nicht in Betracht. Der Wortlaut und damit der Anwendungsbereich der Vorschrift sind eindeutig. Insbesondere kann auch die Unkenntnis über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht mit einer eventuellen Unsicherheit des Klägers über die Rechtsfrage, ob eine Gewinnausschüttung zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigt, gleichgesetzt werden.

## VII. Änderungsanträge der Steuerfestsetzungen als Voraussetzung für die Anrechnung der Körperschaftsteuer

- 17 Die für die Anrechnung von Körperschaftsteuer verfahrensrechtlich richtige Vorgehensweise ist der Klägerseite offenbar nicht bekannt, da andernfalls die Aussage der Klägerseite zum völligen Ausschluss des Rechtswegs nicht erklärbar ist. Die aus Sicht des Beklagten zutreffende Vorgehensweise stellt sich wie folgt dar:

- Der Steuerpflichtige stellt einen Antrag auf Anrechnung der Körperschaftsteuer

und

ohne Steuerbescheinigung nach  
Anfänger 2.

- stellt einen Antrag auf Änderung der Einkommensteuerfestsetzung – wegen Änderung zuungunsten – nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO auf Erfassung der Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

18 Die Aussage zum fehlenden Rechtsschutzbedürfnis, wenn der die Anrechnung begehrende Steuerpflichtige auch einen Antrag auf Änderung der Steuerfestsetzung stellt, ist nach Auffassung des Beklagten unzutreffend (siehe BFH-Urteil vom 8. November 1985, BStBl. II 1986, S. 186, und BFH-Beschluss vom 3. Februar 1993, BStBl. II 1993, 426). Die unrichtige Vorgehensweise und Versäumnisse der Klägerseite können jedoch nicht mit einem völligen Ausschluss des Rechtswegs gleichgesetzt werden.

### VIII. Verfahrensgegenstand


19 Der Beklagte hat zum Gegenstand des Verfahrens ausdrücklich Stellung genommen. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen in den Rz. 1, 4 und 5 des Schreibens des Beklagten vom 6. August 2008 sowie auf Rz. 4 bis 7 des Schreibens vom 23. April 2008 verwiesen.

Der Beklagte hat zudem mit seinem Schreiben vom 21. Januar 2003 unmissverständlich dargestellt, wie er das Schreiben der Klägerseite vom 19. Dezember 2001 interpretiert hat.

20 Besonders festzuhalten ist an dieser Stelle, dass der Antrag der Klägerseite vom 30. Oktober 2000 sowie die weiteren von der Klägerseite angeführten Schriftstücke auch nach dem eigenen Vorbringen der Kläger nicht mehr dahingehend verstanden werden können, dass eine Änderung der Steuerfestsetzungen für die Jahre 1995 bis 1997 begehrt worden sei.

Da es bereits an einem Antrag, der letztinstanzlich abgewiesen wurde (EuGH-Urteil vom 13. Januar 2004 (Rs. C-453/00, *Kühne & Heitz*), auf Änderungen der Steuerfestsetzungen fehlt, geht der Hinweis der Klägerseite auf das Urteil des EuGH vom 12. Februar 2008 (Rs. C-2/06, *Willy Kempter KG*) zur Durchbrechung der Bestandskraft von Verwaltungsakten ins Leere.

Im Auftrag

  
Herzogenrath