



Finanzverwaltung NRW Postfach 180120 - 53031 Bonn

Finanzgericht Köln
Postfach 101344
50453 Köln

Finanzgericht Köln

2 2. DEZ. 2008

..... fach, Anl., Akten

Wir haben gleitende Arbeitszeit.

Auskunft erteilt Frau Heidolf	
Durchwahl-Nr. 0228 718-2563	Zimmer 120

MEILICKE HOFFMANN & PARTNER

Eing. 09. Jan. 2009

Steuernummer / Aktenzeichen

205/5822/0046 RBST 2

Datum

19.12.2008

In der Sache **1. Dr. Wienand Meilicke,
2. Heidi Christa Weyde u.a.
als Beteiligte der Erbengemeinschaft Prof. Dr. Heinz Meilicke**

gegen **Finanzamt Bonn-Innenstadt**

wegen **Abrechnungsbescheid über die Anrechnung von Körperschaftsteuer**

Aktenzeichen: 2 K 2241/02

nimmt der Beklagte unter Bezugnahme auf die Schreiben der Klägerseite vom 9. September 2008 und vom 1. Oktober 2008 sowie des erkennenden Senats vom 8. Oktober 2008 wie folgt Stellung:

I. Antrag auf Klageerweiterung

01 Zur Zulässigkeit des Antrags auf Klageerweiterung wird auf die Ausführungen des Beklagten in seinem Schriftsatz vom 6. August 2007 (S. 13 f) verwiesen.

02 Die von dem erkennenden Senat in seinem Schreiben vom 8. Oktober 2008 unter Verweis auf sein Schreiben vom 16. März 2007 angesprochen offenen Sachfragen beantwortet der Beklagte wie folgt:

1. Körperschaftsteueranrechnung bei Drittstaatsdividenden

03 Ein gemeinschaftsrechtlich begründeter Anspruch auf Anrechnung von Körperschaftsteuer für Dividenden aus Drittstaaten besteht nicht. Nach Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) berühren die Vorschriften zur Kapitalverkehrsfreiheit nicht diejenigen Beschränkungen gegenüber Drittstaaten, die am 31. Dezember 1993 bestanden haben.

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

Telefon
0228 718-0
Telefax
0800 10092675205
Telefax Ausland
0049 2287181200

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:
Bbk Köln
KtoNr. 38001500 BLZ 37000000
IBAN DE70 3700 0000 0038 0015 00
BIC MARKDEF1370
Sparkasse KölnBonn
KtoNr. 17079 BLZ 37050198

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

04 Entgegen der Auffassung der Klägerseite mit Schreiben vom 7. Januar 2005 (S. 10) hat die Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG schon vor dem 31. Dezember 1993 bestanden.

a) Neufassung des § 36 EStG durch das Standortsicherungsgesetzes

05 Die beschränkende Wirkung des § 36 EStG – Beschränkung auf die Anrechnung von inländischer Körperschaftsteuer – hat bereits in den vorhergehenden Fassungen des § 36 EStG bestanden.

06 Der Umstand, dass die Regelung des § 36 EStG durch das Standortsicherungsgesetz neugefasst und der Anrechnungssatz auf 3/7 der Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG geändert wurde, ändert für die Anwendung des Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) hieran nichts, da – mit Ausnahme des Anrechnungssatzes – die wesentlichen Inhalte einschließlich deren beschränkender Wirkung dieser Regelung mit den vorangegangenen Fassungen übereinstimmte und über den Stichtag 31. Dezember 1993 ununterbrochen bestanden hat (Tz. 49 des Urteils des EuGH vom 18. Dezember 2007, Rs. C-101/05, A, Slg. 2007 S. I-11531 m.w.N.).

b) Hilfsweise: Maßgeblichkeit des Inkrafttretens des § 36 EStG i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes bis zum 31. Dezember 1993

07 Selbst, wenn der erkennende Senat dem nicht folgt, ist für Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) alleine entscheidend, ob die jeweilige einzelstaatliche Rechtsvorschrift bis zum 31. Dezember 1993 in Kraft getreten ist. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut. Die Begriffe „bestehen“ „aufgrund einzelstaatlicher...Rechtsvorschriften“ beziehen sich auf die einzelnen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten. Ihre Auslegung ergibt sich demnach aus dem nationalen Verfassungsrecht.

08 Nach Art. 82 Abs. 1 GG sind deutsche Gesetze „zustande gekommen“, wenn das von dem Grundgesetz vorgeschriebene Gesetzgebungsverfahren eingehalten wurde. Solche Gesetze werden von dem Bundespräsidenten ausgefertigt und im Bundesgesetzblatt verkündet. Nach Absatz 2 des vorgenannten Artikels gilt: „Jedes Gesetz und jede Rechtsverordnung soll den Tag des Inkrafttretens bestimmen. Fehlt eine solche Bestimmung, so treten sie mit dem vierzehnten Tage nach Ablauf des Tages in Kraft, in dem das Bundesgesetzblatt ausgegeben ist.“

09 Da § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes vom 13. September 1993 (BGBl I 1993 S. 1569) nach Artikel 20 dieses Gesetzes am 18. September 1993 in Kraft getreten ist, ist diese Vorschrift wirksam und damit existent geworden. Das bedeutet, diese Vorschrift „bestand“ schon vor dem 31. Dezember 1993.

10 Nur dieses Verständnis von Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*), wonach es alleine auf das Inkrafttreten der Vorschrift ankommt, wird dem Sinn und Zweck der Vorschrift gerecht.

11 Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) stellt nationale und gemeinschaftsrechtliche Vorschriften, die vor dem Stichtag galten, von der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit frei. Die Frage, ob eine nationale oder gemeinschaftliche Bestimmung von Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) erfasst wird, hat dementsprechend eine erhebliche Bedeutung. Dies erfordert, dass eine trennscharfe Abgrenzung möglich ist, welche Vorschriften von Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) erfasst

werden und welche nicht. So hat auch der EuGH in Tz. 44 des Urteils vom 14. Dezember 1995 in den verbundenen Rs. C-163/94, C-165/94 und C-250/94, *Sanz de Lera* (Slg. 1995 S. I-4821) ausgeführt:

„Was die Ausnahmeregelung in Artikel 73c Absatz 1 des Vertrags (jetzt Art. 57. Abs 1 EG) angeht, [...] ist festzustellen, dass sie genau formuliert ist, so dass sie den Mitgliedstaaten oder dem Gemeinschaftsgesetzgeber [...] in Bezug auf den Zeitpunkt, zu dem die Beschränkungen bestehen können, [...] keinen Ermessensspielraum belässt.“

- 12 Eine solche trennscharfe Abgrenzung ist nur möglich, wenn man alleine auf das Inkrafttreten abstellt. Hiergegen wäre es ein für die gebotene trennscharfe Abgrenzung untaugliches Kriterium, darauf abzustellen, ob die jeweilige Vorschrift zum 31. Dezember 1993 angewendet wurde.
- 13 Dies wird insbesondere bei Anwendung des Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) auf Richtlinien augenfällig. Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) bezieht sich auf gemeinschaftsrechtliche Rechtsvorschriften. Die Bestimmung schließt demnach also auch Richtlinien ein, bei welchen zwischen dem Zeitpunkt des Inkrafttretens und der Anwendung der Regelungen durch entsprechende nationale Rechtsvorschriften unter Umständen ein Zeitraum von mehreren Jahren verstreichen kann. Wollte man auf die tatsächliche Anwendung beziehungsweise tatsächliche beschränkende Wirkung abstellen, so käme es auf die nationale Umsetzungsgesetzgebung an. Dies hätte zu Folge, dass eine Richtlinie – ungeachtet des Umstands, dass sie bereits ein Jahr oder länger vor dem 31. Dezember 1993 in Kraft getreten ist –, trotzdem nicht als gemeinschaftliche Vorschrift i.S.d. Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) anzusehen wäre, wenn die tatsächliche Umsetzung erst nach diesem Zeitpunkt liegt. Es könnte u.U. sogar von einer gemeinschaftsweit uneinheitlichen Anwendung des Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) auszugehen sein. Dies wäre etwa dann anzunehmen, wenn die Richtlinie von einigen Mitgliedstaaten vor dem Stichtag, von anderen Mitgliedstaaten aber erst nach dem Stichtag umgesetzt worden ist.
- 14 Das Vorstehende zeigt deutlich, dass eine Auslegung des Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) im Hinblick auf Richtlinien verfehlt wäre, welche die tatsächliche Anwendung der Vorschriften zum Stichtag entscheidend lassen würde. Es wäre unsystematisch, für die Anwendung des Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) auf nationale Vorschriften ein anderes Begriffsverständnis zugrunde zu legen.
- 15 Aber auch im Hinblick auf nationale Vorschriften kann eine Auslegung nicht überzeugen, welche darauf abstellt, ob die Vorschrift vor dem Stichtag auf verwirklichte Sachverhalte anwendbar war:
- 16 Es kann nicht überzeugen, für die Anwendung des Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) darauf abzustellen, ob die fragliche Vorschrift auf verwirklichte Sachverhalte vor dem 31. Dezember 1993 anwendbar gewesen ist. Von dem Inkrafttreten einer Vorschrift ist ihre erstmalige Anwendung begrifflich zu unterscheiden. Die erstmalige Anwendung bezeichnet den Zeitpunkt oder Zeitraum, ab dem sie erstmals anzuwenden ist. Dieser Zeitraum (Zeitpunkt) kann vor oder nach dem Inkrafttreten liegen (letzteres als rückwirkende Anwendung). Würde man für die Anwendung des Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) auf den Zeitpunkt der Anwendung der fraglichen Vorschrift abstellen, würde dies den Mitgliedstaaten erlauben, durch die Anordnung einer rückwirkenden Anwendung auch nach dem Stichtag noch Regelungen zu treffen, welche von der Kapitalverkehrsfreiheit unberührt bleiben.

- 17 So kann sich ein Mitgliedstaat nicht auf Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) für Vorschriften berufen, die zwar nach diesem Zeitpunkt in Kraft getreten sind, die aber infolge einer Rückwirkung bereits vor dem 31. Dezember 1993 anzuwenden waren. Umgekehrt ist Art. 57 Abs. 1 EG (*Art. 73c Abs. 1 EGV*) einschlägig, wenn die nationale Vorschrift zu diesem Zeitpunkt in Kraft war, ihre erstmalige Anwendung erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen soll.

2. Körperschaftsteueranrechnung bei sog. EK 01-Dividenden

- 18 Nach § 36 EStG kommt nur eine Anrechnung von Körperschaftsteuer der von der ausschüttenden Körperschaft geschuldeten Körperschaftsteuer in Betracht. Eine Anrechnung von Körperschaftsteuer auf sog. EK 01-Dividenden (also einer Körperschaftsteuer von nachgeschalteten EU-Körperschaften) scheidet daher – ungeachtet der fehlenden Nachweise und der nicht substantiierten Behauptungen der Klägerseite mit Schreiben vom 7. Januar 2005 (S. 12) – aus.
- 19 Eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer könnten allenfalls die Bezieher dieser Auslandsdividenden – also die EK-01 Dividenden ausschüttenden Körperschaften – beantragen. Aufgrund ihrer Anteilseignerstellung bei den die ausländischen Dividenden ausschüttenden Körperschaften wäre diesen Anteilseignern zudem einzig die Beibringung der erforderlichen Steuerbescheinigungen über die für die Dividenden geschuldete Körperschaftsteuer möglich.
- 20 Bei den EK-01 Dividenden ausschüttenden Körperschaften, deren verwendbares Eigenkapital nach §§ 29 KStG a.F. zu gliedern und nach § 47 KStG a.F. zu festzustellen ist, wären diese ausländischen Einkunftsteile anstelle dem EK 01 insoweit den entsprechenden mit Körperschaftsteuer belasteten Eigenkapitalanteilen zuzuweisen und geänderte Steuerbescheinigungen auszustellen.

II. Begrenzung der Anrechnungsverpflichtung auf die Höhe der deutschen Steuerbelastung

- 21 Nach Auffassung der Klägerseite mit Schreiben vom 9. September 2008 (S. 4) soll der vom Beklagten dargestellten Rechtsprechung des EuGH keine Begrenzung der Anrechnungsverpflichtung auf die Höhe der deutschen Steuerbelastung entnommen werden können, da die vom Beklagten zitierte Rechtsprechung „nur“ die Quellensteuern betreffe und für die Anrechnung von Körperschaftsteuer Nichts hergeben soll.
- 22 Dieses „formale“ Unterscheidungskriterium der Klägerseite zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer oder Körperschaftsteuer ist – für die europarechtliche Beurteilung einer Anrechnungsbegrenzung – nicht entscheidend. Die Urteilsgrundsätze des EuGH zur Vermeidung einer juristischen Doppelbesteuerung (Anrechnungsbegrenzung bei den Quellensteuern) gelten gleichermaßen hinsichtlich der Vorschriften zur Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung (Anrechnungsbegrenzung von Körperschaftsteuer). Dies ergibt sich nicht zuletzt auch aus der Natur des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens, wonach die von der ausschüttenden Körperschaft geschuldete Körperschaftsteuer einer Einkommensteuervorauszahlung des Anteilseigners entspricht.

III. Vorlage von Steuerbescheinigungen

- 23 Mangels Vorlage von Steuerbescheinigungen i.S.d. §§ 44 ff KStG a.F. kommt weder eine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach § 36 EStG noch kommt eine Änderung der Steuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume 1995 bis 1997 nach § 175 AO in Betracht. Dies

gilt auch hinsichtlich der von der Bank Fortis Mees Pierson und der Den norske Bank ausgestellten „Jahressteuerbescheinigungen“.

a) „Jahressteuerbescheinigungen“ der niederländischen Bank Fortis Mees Pierson und der norwegischen Den norske Bank

- 24 Die eingereichten Bescheinigungen der niederländischen Bank Fortis Mees Pierson sowie der norwegischen Den norske Bank, die den Anschein ordnungsgemäßer Steuerbescheinigungen erwecken sollen, stellen keinen ordnungsgemäßen Nachweis der ausländischen Körperschaftsteuerbelastung entsprechend der Entscheidung des EuGH vom 6. März 2007 (Rs. C-292/04, *Meilicke*) dar, da hier offensichtlich keine „tatsächlich entrichteten Körperschaftsteuer“ (i.S. einer effektiven Körperschaftsteuerbelastung), sondern eine nominelle Körperschaftsteuerbelastung basierend auf den allgemeinen Körperschaftsteuertarif bescheinigt worden ist. Zur zutreffenden Ermittlung des Körperschaftsteueranrechnungsbetrags wird insoweit auf das Schreiben des Beklagten vom 20. August 2008 (S. 2) verwiesen.
- 25 Die Klägerseite will durch die Vorlage der „Jahressteuerbescheinigungen“ den Anschein erwecken, es liege jeweils eine Vorbelastung der Dividenden in Höhe des allgemeinen Körperschaftsteuertarifs vor. Insbesondere in den Niederlanden registrierte börsennotierte Gesellschaften unterliegen aber regelmäßig nicht der Besteuerung nach dem allgemeinen Körperschaftsteuertarif. Als Beweis für diese Aussage ist in der Anlage eine entsprechende Bestätigung des niederländischen Belastingdienst betreffend die Firma Royal Dutch Shell beigefügt (**Anlage**).
- 26 Der Beklagte behält seine Anträge auf Einvernahme der Aussteller der „Jahressteuerbescheinigungen“ sowie um Vorlage der Unterlagen und Nachweise, die der Ausstellung der „Jahressteuerbescheinigungen“ zugrunde gelegen haben, aufrecht.

b) § 175 Abs. 2 Satz 2 AO – Übergangsregelung

- 27 Mangels Vorlage von Steuerbescheinigungen i.S.d. §§ 44 ff KStG a.F. stellt sich nicht die Frage der Anwendung des § 175 AO, da es insoweit bereits an einem rückwirkenden Ereignis mangelt. Dennoch soll an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass entgegen der Auffassung der Klägerseite mit Schreiben vom 1. Oktober 2008 durch die Einfügung des § 175 Abs. 2 Satz 2 AO keine Fristen verkürzt worden sind, denn Rechtsfolge des § 175 AO ist – in den Fällen des rückwirkenden Ereignisses – der Beginn einer eigenständigen Festsetzungsfrist (§ 175 Abs. 1 Satz 2 AO). Wie bereits von dem Beklagten mit Schreiben vom 6. August 2007 (S. 11) ausgeführt, kommt – sofern das Gericht der Überzeugung sein sollte, dass in dem Fehlen einer genau festgelegten Übergangszeit die Effektivität gemeinschaftsrechtlich bedingter Rückforderungsansprüche als nur unzureichend gewährleistet erscheint – allenfalls eine Übergangsfrist von 6 Monaten ab Inkrafttreten des EURLUMsG vom 9. Dezember 2004 (BGBl I S. 3310) in Betracht.

Im Auftrag



Nötzelmann

> Postbus 2865

6401 DJ HEERLEN

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
Duitsland

Telefoon (055) 538 53 85
Telefax (045) 560 37 90
BKB/Div/dend/S&S/
Doorkiesnummer (045) 560 35 27

Datum
1 september 2008

Uw kenmerk

Kenmerk
BKB/Div/vE

Betreft
Nederlandse vennootschapsbelasting 1978-2001

Geachte heer [REDACTED],

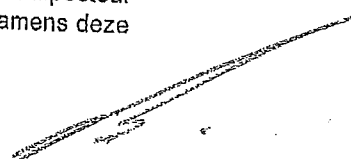
In antwoord op uw brief van 26-8-2008 deel ik u mede niet te beschikken over het door Royal Dutch Shell, ING en Aegon in 1978-2001 daadwerkelijk verschuldigde tarief van de Nederlandse vennootschapsbelasting.

Het algemeen geldend tarief van de vennootschapsbelasting over het binnenlandse belastbare bedrag in deze jaren was:

1- 1-1978 - 31-12-1983	48%
1- 1-1984 - 31-12-1985	43%
1- 1-1986 - 30- 9-1988	42%
1-10-1988 - 31-12-2001	35%

Hoogachtend,

Belastingdienst/Limburg/kantoor Buitenland
de inspecteur
namens deze


Drs. F.J. van Eijck