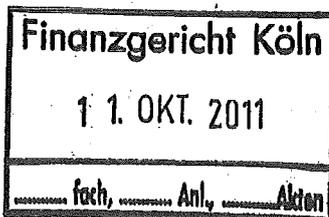


Finanzamt
Bonn-Innenstadt

Finanzverwaltung NRW Postfach 180120 - 53031 Bonn

Auskunft erteilt
Frau HeidolfFinanzgericht Köln
Postfach 101344
50453 KölnDurchwahl-Nr.
0228 718-2563Zimmer
120Steuernummer / Aktenzeichen
205/5822/0046 RBBZ 2

Datum

07.10.2011

In Sachen 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 dänischer und niederländischer Körperschaftsteuer und Antrag auf Änderung der Einkommensteuer 1995 bis 1997 wegen sich aus EK 01-Ausschüttungen ergebender KSt - Guthaben

Aktenzeichen: 2 K 2241/02

nehme ich nach Ergehen des EuGH-Urteils vom 30.06.2011 wie folgt Stellung:

Schwerpunkt des Verfahrens ist nunmehr die Frage, ob die eingereichten Bescheinigungen für eine grenzüberschreitende Körperschaftsteueranrechnung den Anforderungen, wie sie in § 36 EStG a.F. vorgegeben sind, gerecht werden. In Randnr. 46 stellt der EuGH klar, dass Belege vorzulegen sind, die es erlauben, „klar“ und „genau“ zu überprüfen, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils vorliegen. Auch wenn danach die Vorlage einer Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des § 36 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 4 Buchstabe b EStG a.F. nicht verlangt werden kann, müssen die vom Steuerpflichtigen vorzulegenden Belege in Bezug auf das Maß an „*Detalliertheit*“ und der „*Präsentationsform*“ gleichwohl dieser Bescheinigung entsprechen (vgl. Randnr. 53).

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 SB 60, 551, 600, 601 bis Beethovenhalle/SWB Buslinien SB 55, 529, 537, 538, 540, 550, 603, 606, 607, 608, 609, 640 bis Stiftsplatz Straßenbahn 62 u. 66 bis Bertha-v.-Suttner-Platz und 61 bis Wilhelmsplatz

Stellungnahme für Finanzgericht
Nr. 605/083-V1001 (01.08) OFD Rh St 31

Seite 1

Zur Ermittlung der Höhe der anrechenbaren ausländischen Körperschaftsteuer hat der EuGH in seinem Urteil vom 30.06.2011 entschieden, dass

- die Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer nicht pauschal, sondern (nur) in Höhe der tatsächlichen Steuerbelastung der ausländischen Dividenden zu erfolgen habe (Randnr. 34),
- die Anrechnung auf den Betrag der inländischen Einkommensteuer, die auf die ausländischen Dividenden entfällt, begrenzt sei (Randnr. 32 f.) und
- es unzulässig sei, die Körperschaftsteuervorbelastung zu schätzen (Randnr. 36).

Diese Vorgaben des EuGH haben daher auch Relevanz bei der **Frage des Nachweises**. Die Höhe der tatsächlichen Steuerbelastung ist nach Maßgabe des Körperschaftsteuersatzes der ausländischen ausschüttenden Gesellschaft zu berechnen. Der Betrag der Körperschaftsteueranrechnung ist allerdings auf den Betrag inländischer Einkommensteuer begrenzt, der auf die ausländischen Dividenden entfällt.

Die ausländische Vorbelastung ist genau nachzuweisen, d.h. es sind Belege erforderlich, die die steuerliche Vorbelastung entsprechend der für Inlandsfälle praktizierten Eigenkapitalgliederung abbilden. Da z. B. die Ausschüttung auch aus nicht steuerlich vorbelastetem Eigenkapital erfolgen kann, muss ersichtlich sein, ob die ausschüttende Körperschaft steuerfreie Einkünfte bezogen hat (hierzu gehören ggf. auch Beteiligungseinkünfte) und ob bzw. inwieweit diese steuerfreien Einkünfte in der Ausschüttung an den Gesellschafter enthalten sind. Ebenfalls von Bedeutung in diesem Zusammenhang ist, ob die ausgeschütteten Einkünfte z. B. einem ermäßigten Steuersatz unterworfen wurden.

Die von der Klägerseite eingereichten Bescheinigungen genügen den vorgenannten Anforderungen nicht. Sie lassen die tatsächliche Vorbelastung der ausgeschütteten Dividenden nicht erkennen. Zu den Bescheinigungen (soweit sie für das anhängige Verfahren relevant sind) im Einzelnen:

1. Niederländische Jahressteuerbescheinigung der Fortis Mees Pierson für die Jahre 1995, 1996 und 1997 (eingereicht mit Schriftsatz vom 23.11.2007 – Anlage 10-12)

Zu diesen Bescheinigungen wurde bereits mit Schriftsätzen vom 23.04.2008 (Rz. 35 bis 39), 20.08.2008 und 02.03.2009 Stellung genommen. Die Klägerseite hat eingeräumt, dass die Fortis Mees Pierson die anrechenbare Körperschaftsteuer rein rechnerisch ermittelt hat. Es fehlen die Ermittlung sowie der Nachweis der tatsächlichen Vorbelastung.

2. Dänische Jahressteuerbescheinigungen der Den Danske Bank (eingereicht mit Schriftsatz vom 09.09.2008)

Zu diesen Bescheinigungen wurde bereits mit Schriftsätzen vom 19.12.2008 (Rz. 23 bis 26) und 02.03.2009 Stellung genommen. Die Bescheinigungen geben ebenfalls nicht die tatsächliche Vorbelastung wieder. Auch hier wurden keine Nachweise zur tatsächlichen Körperschaftsteuervorbelastung vorgelegt.

Hervorzuheben ist, dass der EuGH entschieden hat, dass die **Beweislast** für die Höhe der tatsächlich entrichteten ausländischen Körperschaftsteuer bei der Klägerseite liegt. Dies selbst dann, wenn die Klägerseite – z. B. aufgrund der geringen Höhe ihrer Beteiligung – Schwierigkeiten hat, den Nachweis zu führen (vgl. z. B. Randnr. 45, 48). Dem Beklagten sind stichhaltige Nachweise vorzulegen, die eine „klare und genaue“ Überprüfung der tatsächlichen Körperschaftsteuervorbelastung ermöglichen. Wenn diese stichhaltigen Nachweise nicht beigebracht werden, ist die von der Klägerseite begehrte Anrechnung entsprechend § 36 EStG a.F. zu versagen. Auch die Möglichkeit zur Einleitung eines Amtshilfeverfahrens nach der Amtshilferichtlinie durch den Beklagten entbindet die Klägerseite nicht von ihrer Verpflichtung zur Vorlage der entsprechenden Nachweise (vgl. Randnr. 50).

Zu den Ausführungen der Klägerseite zur sog. indirekten **Körperschaftsteueranrechnung** ist zu erwidern, dass entsprechende Vorbelastungen von der Klägerin weder belegt noch nachgewiesen wurden. Im Übrigen sei – hilfsweise – darauf hingewiesen, dass § 36 EStG a.F. nur die (direkte) Anrechnung der von der ausschüttenden Körperschaft geschuldeten Körperschaftsteuer vorsah. Die Anrechnung einer (indirekten) Körperschaftsteuervorbelastung – also der Körperschaftsteuer einer der ausschüttenden Gesellschaft nachgeschalteten Gesellschaft – war in § 36 EStG a.F. nicht vorgesehen. Eine Steuergutschrift für mittelbare Vorbelastungen kommt daher entsprechend den Vorgaben des EuGH nicht in Betracht (vgl. Randnr. 31).

Die Ausführung der Kläger im Schriftsatz vom 11.07.2011, dass die deutsche Finanzverwaltung die Rechtslage unzutreffend dargestellt habe, trifft nicht zu. Nach dem deutschen Körperschaftsteuersystem werden Körperschaftsteuergutschriften nicht bis zum letzten Anteilseigner durchgereicht. Vielmehr wird auf jeder Stufe die konkrete Anrechnung geprüft. Auch im Inlandsfall wird eine indirekte Körperschaftsteuervorbelastung nicht berücksichtigt.

Zu § 175 AO hat der EuGH entschieden, dass die rückwirkende, ohne Übergangsfrist eingeführte verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeit von Steuerbescheiden bei nachträglicher Vorlage von Steuerbescheinigungen nicht mit dem europarechtlichen Effektivitätsgrundsatz vereinbar sei. Es sei Sache des vorlegenden nationalen Gerichts, eine angemessene Übergangsfrist festzulegen (Randnr. 59).

Anhaltspunkte für die Bestimmung einer angemessenen Übergangsfrist finden sich bereits in der Rechtsprechung des EuGH. So hat der EuGH in der Rechtssache Grundig Italiana SpA (C-255/00) mit Urteil vom 24.9.2002 (vgl. dessen Randnr. 42) entschieden, dass die „Mindestübergangszeit, die verhindert, dass die Geltendmachung des Anspruchs auf einer derartige Erstattung übermäßig erschwert wird, mit **sechs Monaten** anzusetzen“ ist. Für den Beginn dieser Übergangsfrist ist auf den „*Erlass der Regelung*“ (vgl. auch Randnr. 57 des EuGH-Urteils in der Rechtssache C-262/09) abzustellen. Der Zeitpunkt des Erlasses der Regelung ist die Verkündung dieser Regelung im Bundesgesetzblatt am 15.12.2004. Hiervon geht auch die Generalanwältin Trstenjak in ihren Schlussanträgen vom 13.01.2011 aus, die jedoch eine Übergangsfrist von 12 Monaten ab diesem Zeitpunkt für angemessen erachtet (vgl. Randnr. 129).

Dagegen ist eine Übergangsfrist von sechs Monaten nach Auffassung der Beklagten ausreichend, um die Erstattungsansprüche geltend zu machen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der EuGH auch eine Ausschlussfrist zur Geltendmachung von Erstattungsansprüchen von 90 Tagen als mit dem Effektivitätsgrundsatz vereinbar angesehen hat (vgl. EuGH-Urteil vom 17.06.2004 in der Rechtssache C-30/02 – *Recheio-Cash & Carry SA*). Nach Randnr. 21 dieser Entscheidung genüge eine Frist von 90 Tagen, *„um es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, in voller Kenntnis der Sachlage die Entscheidung zu treffen, eine Anfechtungsklage zu erheben, und alle dafür erforderlichen tatsächlichen und rechtlichen Elemente zusammenzutragen“*.

Da sich der EuGH bei der Frage des Nachweises der tatsächlichen Vorbelastung inhaltlich an der Körperschaftsteuerbescheinigung im Sinne des § 44 KStG orientiert und nur auf die „Formalie“ der Körperschaftsteuerbescheinigung verzichtet, ist durch die Entscheidung des EuGH-Urteils keine neue Nachweisform geschaffen worden, die eine längere Frist als sechs Monate erforderlich machen würde. Der EuGH hat nur in Hinblick auf die Art der zu erbringenden Nachweise Erleichterungen zugestanden, nicht aber in Hinblick auf den Inhalt.

Was die deutsche Gerichtsbarkeit angeht, so ist derzeit ein Verfahren vor dem BFH anhängig (VIII R 18/08), vorausgehend FG München (10 K 390/06). Das Finanzgericht hat – unter Berufung auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts – in seinem eigenen Urteil unter Randnr. 19 dargestellt, dass der Steuerbürger auf das Fortbestehen der bisherigen Rechtslage nicht erst bei Gesetzesverkündung nicht mehr vertrauen dürfe. Vielmehr stelle bereits der „endgültige Gesetzesbeschluss des Bundestages (3. Lesung) einen wesentlichen Markstein auf dem Weg der Gesetzwerdung dar“. Diese Entscheidung vor Augen könnte man sogar den Zeitpunkt, ab wann die Übergangsregelung greift, noch auf den 28.10.2004 vorverlegen, ohne das Schutzbedürfnis des Steuerpflichtigen zu übergehen.

Schließlich bleibt folgendes festzuhalten, was dem Erfordernis einer längeren Übergangsfrist von vornherein entgegensteht: Das deutsche Verfahrensrecht verhindert nicht grundsätzlich die Geltendmachung der Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer: Jedem Steuerbürger ist es möglich, einen Antrag auf Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu stellen. Das deutsche Verfahrensrecht sieht in diesen Fällen sogar vor, dass der betreffende Steuerbescheid durch bloße Antragstellung „offen“ bleibt, solange nicht rechtskräftig über den Anrechnungsantrag entschieden ist (§ 171 Abs. 3 AO). Es ist somit jedem Steuerbürger möglich, die Anrechnung zu beantragen, sobald er Kenntnis von ausländischen Dividendenzahlungen erhält. Der einer Anrechnung zugrundeliegende Sachverhalt ist naturgemäß dem Steuerpflichtigen selbst am ehesten bekannt. Er kann daher rechtzeitig dafür Sorge tragen, dass – jedenfalls verfahrensrechtlich – keine Probleme entstehen.

Dass dies nicht nur Theorie ist, sondern Realität, zeigt gerade der vorliegende Fall. Hinsichtlich der streitbefangenen Veranlagungszeiträume 1995 und 1996 hat der Kläger entsprechende Anträge auf Anrechnung rechtzeitig gestellt und den Steuerfall insoweit weiter offen gehalten. Lediglich für das Streitjahr 1997 wird überhaupt die verfahrensrechtliche Problematik der Änderbarkeit eines bereits bestandskräftigen Bescheides, also die Sonderproblematik der Vorlagefrage Nr. 4, virulent.

Dies vorausgeschickt erhält die streitbefangene Gesetzesänderung des § 175 AO einen anderen Stellenwert: Geändert wurde damit lediglich eine Norm, die für den Ausnahmefall eines bereits bestandskräftigen Bescheides die Geltendmachung von anrechenbarer Körperschaftsteuer im Nachhinein noch ermöglichte. Die regulären Antragsmöglichkeiten, die den Steuerbescheid von vornherein offen halten, bleiben hiervon völlig unberührt. Dass der Kläger – so seine bisherigen Ausführungen im Klageverfahren – „kein Bedürfnis“ gesehen hat, „schon innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist einen Antrag auf Anrechnung der ausländischen Körperschaftsteuer zu stellen“, also bewusst nicht die ihm zur Verfügung stehenden regulären verfahrensrechtlichen Möglichkeiten genutzt hat, ist zunächst sein Risiko. Das darf aber nicht dazu führen, dass der falsche Eindruck entsteht, das (neue) deutsche Verfahrensrecht verhindere nunmehr durch die Gesetzesänderung die Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer und verstoße insoweit gegen Gemeinschaftsrecht.

Vor diesem Hintergrund ist die Übergangsfrist für eine Regelung, die den Grundsatz der Bestandskraft von Bescheiden aushebelt, restriktiv zu bestimmen.

Entgegen anderer Äußerungen in der Literatur (vgl. *Gosch*, BFH-PR 2011, S. 338) ist für die Bestimmung des Beginns der sechsmonatigen Übergangsfrist nicht auf den Erlass des Urteils in der Rechtssache C-262/09 am 30.06.2011 abzustellen, so dass diese auf den 31.12.2011 enden würde. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist die Feststellung

eines Unionsrechtsverstoßes durch den Gerichtshof für den Beginn von Ausschlussfristen grundsätzlich unerheblich (vgl. zuletzt z. B. EuGH vom 8.9.2011 in den Rechtssachen C-89/10, 96/10, Randnr. 47). Dementsprechend kommt es auch im Streitfall – wie dargestellt – auf den Erlass der betreffenden Regelung an.

Im Auftrag

ae Berg
vom Berg