
Datum: 27.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 5822/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0627.14K5822.99.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Kläger.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. | 1 |
| Der Kläger war im Streitjahr und im Jahre 1994 Gesellschafter und Geschäftsführer der T GmbH (GmbH). | 2 |
| Die Kläger reichten beim Beklagten eine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1993 ein, aus der sich u.a. Einnahmen aus Kapitalvermögen von insgesamt 68.886,-- DM, Werbungskosten von 278,-- DM, Zinsabschlagsteuer (ZAST) von 50.396,08 DM, Kapitalertragsteuer (KapEST) von 472,50 DM und Körperschaftsteuer (KSt) von 1.063,12 DM ergaben. | 3 |
| Zusätzlich zu den durch die Kläger in der Anlage KSO erklärten anzurechnenden Beträgen berücksichtigte der Beklagte im Rahmen der Veranlagung KapEST von 225.000,-- DM und anrechenbare KSt in Höhe von 385.714,29 DM (3/7) aufgrund einer vom Kläger in seiner Funktion als Geschäftsführer erstellten Steuerbescheinigung der GmbH über eine offene Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 1993 vom 3.8.1994, so dass der Beklagte insgesamt 50.397,-- DM ZAST, 225.473,-- DM KapEST und 386.778,-- DM KSt auf die Steuerschuld der Beklagten anrechnete. Die Einnahmen in Höhe von 1.285.714,29 DM im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. September 1990, BGBl. I S. 1898, ber. 91 S. 808 = BStBl I S. 453, ber. 91 S. 396 (EStG) erfasste der Beklagte im Bescheid über Einkommensteuer für 1993 vom 25.11.1994 zunächst nicht. Der Bescheid erging gem. § 164 Abs. 2 Abgabenordnung | 4 |
| | 5 |

1977 (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Mit Bescheiden vom 13.6., 31.7. und 13.9.1995 erließ der Beklagte Änderungsbescheide über Einkommensteuer 1993. 6

Mit Datum vom 14.7.1997 erstellte die GmbH durch den Kläger als Geschäftsführer der GmbH eine Steuerbescheinigung im Anschluss an eine bei der GmbH durchgeführte Betriebsprüfung über eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), aus der sich Einnahmen aus Kapitalvermögen von insgesamt 2.845.102,-- DM, Leistungen, die zur Anrechnung der KSt berechtigen i.H.v. 1.820.866,-- DM und anrechenbare KSt in Höhe von 1.024.236,-- DM (9/16) ergaben. Einen ausdrücklichen Antrag gem. § 54 Abs. 10a Satz 2 KStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11.3.1991, BGBl. I 1991, 638; BStBl. I 1991, 135, geändert durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310; BStBl I 1994, 50 (KStG), stellte die GmbH nicht. Bei der GmbH wurde die Ausschüttungsbelastung nur mit 30 % (Steuerminderung daraus 3/7) berücksichtigt. 7

Daraufhin erließ der Beklagte am 5.9.1997 einen gem. § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über Einkommensteuer 1993, in dem er Einnahmen aus Kapitalvermögen von insgesamt 2.913.988,-- DM (2.845.102,-- DM + 68.886,-- DM) erfasste, die Einkommensteuer auf insgesamt 6.878,-- DM festsetzte und im Anrechnungsteil in Höhe von 225.473,-- DM KapESt, 50.397,-- DM ZAST sowie 1.411.014,-- DM KSt (386.777,-- DM aus der offenen Gewinnausschüttung und 1.024.236,-- DM aus der vGA) berücksichtigte. 8

Die Einnahmen aus der offenen Gewinnausschüttung von 1.286.714,-- DM wurden weiterhin nicht angesetzt. Diese Einnahmen hat der Beklagte - an sich zutreffend - erst im Einkommensteuerbescheid 1994 angesetzt. Dabei erfolgte eine erneute Anrechnung der darauf entfallenden Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer. 9

Aufgrund eines am 7.10.1997 ergangenen Änderungsbescheides zur Einkommensteuer 1993 wurde die Einkommensteuer auf 5.354,-- DM festgesetzt. Hinsichtlich der Anrechnung und der Einkünfte aus Kapitalvermögen nahm der Beklagte keine Änderungen vor. 10

Der Veranlagungsbezirk 23 des Beklagten übersandte dem Veranlagungsbezirk 15 des Beklagten am 14.7.1998 einen Vermerk zur Auswertung der Kontrollliste über Anrechnung von Körperschaftsteuer gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, der wie folgt lautet: 11

"Die Firma T GmbH hat in 1994 für das Wj. 1993 eine offene Gewinnausschüttung in Höhe von 1.800.000,-- DM vorgenommen. Hierzu wurde im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 1993 die Ausschüttungsbelastung mit 30 % hergestellt. Die Steuerbescheinigungen wurden mit 3/7 anrechenbarer KSt ausgestellt (Anlage I). 12

Im Rahmen der Betriebsprüfung der o. g. Gesellschaft wurden verdeckte Gewinnausschüttungen an die beiden Gesellschafter festgestellt. Diese wurden in geänderten Körperschaftsteuerfestsetzungen erfasst. Unter anderem wurden die Tätigkeitsvergütungen für die Gesellschafter-Geschäftsführer, soweit sie unangemessen waren, als vGA behandelt. Die vGA für die Geschäftsführergehälter 1992 wurde im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung für 1992 dem Einkommen hinzugerechnet. Die Ausschüttungsbelastung wurde aber erst im Rahmen der geänderten KSt-Festsetzung für 1993 (wg. des späteren Abfluss) hergestellt mit 30 %. Die KSt-Festsetzungen aufgrund BP sind endgültig bestandskräftig. 13

Im Rahmen des BP-Berichts wurden Kontrollmitteilungen über die verdeckten Gewinnausschüttungen an die für die Gesellschafter zuständigen Veranlagungsstellen übersandt (vgl. Anlage 16 zum BP-Bericht vom 17.06.1997). Darin wurde den Veranlagungsstellen u. a. mitgeteilt, dass bei Vorlage einer Steuerbescheinigung über die vGA die KSt sowohl als Einnahme nach § 20 (1) Nr. 3 EStG zu erfassen ist, als auch auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann. Dabei wurde für die 1993 abgeflossene vGA 1992 die anrechenbare KSt mit 9/16 mitgeteilt und auch durch die Gesellschaft bescheinigt (vgl. Anlagen II). In Hinblick auf die bei der Gesellschaft hergestellte Ausschüttungsbelastung von 30 % hätte jedoch lediglich ein Betrag von 3/7 als Einnahme erfasst und auf die Einkommensteuer angerechnet werden dürfen.

..." 15

Am 3.8.1998 erließ der Beklagte daraufhin einen weiteren Änderungsbescheid, mit dem er die Steuerschuld unter Ansatz von Kapitaleinkünften von 2.657.845,-- DM (2.670.123,-- DM abzüglich Werbungskosten i.H.v. 278,-- DM und eines Sparerfreibetrages von 12.000,-- DM) auf 0,-- DM herabsetzte. 16

Gleichzeitig nahm er hinsichtlich der Anrechnung der KSt eine Verminderung der anrechenbaren Körperschaftsteuer von bisher 1.411.014,-- DM um 243.865,-- DM auf 1.167.149,-- DM vor. Der Bescheid erhielt in den Erläuterungen unter der Überschrift "Besonders wichtig" folgenden Text: 17

"Die Firma T GmbH hat in 94 für das Wirtschaftsjahr 93 eine offene Gewinnausschüttung vorgenommen u. hierfür eine Ausschüttungsbelastung von 30 % (= 3/7 anrechenbarer Körperschaftsteuer) hergestellt. Daher ist auch bei der verdeckten Gewinnausschüttung nur eine Belastung von 30 % = 3/7 von 1.820.866 = 780.371,14 herzustellen. Die Einnahmen aus Kapitalvermögen (Körperschaftsteuer als Einnahme) u. die anrechenbare Körperschaftsteuer wurden entsprechend geändert. 18

Einnahmen aus verdeckter Gewinnausschüttung: 19

neu = 2.601.237,-- 20

bisher = 2.845.102,-- 21

anrechenbare Körperschaftsteuer hieraus: 22

neu = 780.371,14 23

bisher = 1.024.236,-- 24

..." 25

Die bisherige Anrechnung von Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer aus der offenen Gewinnausschüttung vom 3.8.1994 blieb unverändert. 26

Gegen den Einkommensteuerbescheid legten die Kläger am 27.8.1998 Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, dass die anrechenbare KSt nicht herabgesetzt werden dürfe, da sie nicht Bestandteil des Einkommensteuerbescheides sei, sondern Teil der Anrechnungsverfügung. Die Anrechnungsverfügung sei aber ein selbständiger Verwaltungsakt des Erhebungsverfahrens, der nicht gem. § 164 AO geändert werden könne. Die ihnen bekanntgegebene Anrechnungsverfügung entfalte Bindungswirkung gem. § 124 27

Abs. 2 AO und könne nur nach den Vorschriften der §§ 129, 130, 131 AO berichtigt werden. Diese seien jedoch nicht einschlägig. Auch seien die Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid nicht geeignet, die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 129, 130 bzw. 131 AO auszufüllen. Die im Änderungsbescheid genannte Vorschrift des § 164 Abs. 2 AO sei nur auf den Einkommensteuerbescheid und nicht auf die Anrechnungsverfügung anwendbar.

Insbesondere sei die Vorschrift des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO nicht einschlägig. Zum einen habe der Kläger die Begünstigung nicht selbst durch Angaben erwirkt. Dies sei nur der Fall, wenn der Begünstigte die Ursache für die Rechtswidrigkeit selbst gesetzt habe, die Ursache also nicht in der Sphäre der Behörde liege. Nur dann sei der Begünstigte nicht schutzwürdig. Im Falle der Kläger hätten diese die objektiv fehlerhaften Angaben nicht selber erwirkt. In der Anlage KSO seien die Einnahmen und anrechenbaren Steuern gemäß der Steuerbescheinigung der GmbH übernommen worden. Auch dass der Kläger in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH die Steuerbescheinigung ausgefüllt und unterschrieben habe, erfülle die Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO nicht, denn die Steuerbescheinigung sei auf der Grundlage der stattgefundenen Betriebsprüfung bei der GmbH und den Ausführungen des Betriebsprüfers zu den geänderten Kapitaleinkünften und anrechenbaren Steuern erstellt worden. Dabei habe der Kläger als Geschäftsführer der GmbH exakt die Zahlen nach dem vom Betriebsprüfer vorgenommenen Muster mit den vorgegebenen Zahlen übernommen. Daher liege die Ursache für die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsaktes nicht im persönlichen oder geschäftlichen Bereich der Kläger, sondern im Bereich der Behörde. 28

Gerade im Vertrauen auf die Richtigkeit der Außenprüfung sei die Steuerbescheinigung ausgefüllt und in die persönliche Steuererklärung der Kläger übernommen worden. 29

Auch habe der Kläger nicht schuldhaft gehandelt. 30

Am 22.6.1999 erließ der Beklagte einen Änderungsbescheid, der Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde. 31

Am 3.8.1999 beantragten die Kläger sodann einen Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO, den der Beklagte am 26.8.1999 ohne Abweichung von seiner Anrechnungsverfügung im Einkommensteuerbescheid vom 3.8.1998 erließ und der bzgl. der Einkommensteuer 1993 wie folgt lautet: 32

Einkommensteuer 1993	0 DM	33
anrechenbare Lohnsteuer/Ehemann	./ 46.666,00 DM	
Kapitalertragsteuer	./ 225.473,00 DM	
Zinsabschlag	./ 50.397,00 DM	
Körperschaftsteuer	./ 1.167.149,00 DM	
verbleibende Beträge	./ 1.489.685,00 DM	
bereits erstattet	<u>1.728.196,00 DM</u>	
offener Betrag, fällig am 26.7.1999	238.511,00 DM	

Im übrigen wird auf den Abrechnungsbescheid verwiesen. 34

Auch gegen den Abrechnungsbescheid legten die Kläger am 30.8.1999 Einspruch ein. In ihrer Begründung wandten sich die Kläger gegen die Nichtberücksichtigung der anrechenbaren Körperschaftsteuer in einer Gesamthöhe von 1.411.000,14 DM.	35
Mit Einspruchsentscheidung vom 28.7.1999 wies der Beklagte den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 und die Anrechnung der einbehaltenen KSt zur Einkommensteuer 1993 als unzulässig zurück.	36
Hierzu führte er zunächst aus, dass vom Vorliegen zweier Einsprüche auszugehen sei. Zwar hätten die Kläger gegen den "Einkommensteuerbescheid" Einspruch eingelegt, jedoch ergebe sich aus der Begründung des Rechtsbehelfs, dass sich die Einwendungen nicht gegen die Höhe der festgesetzten Steuerschuld, sondern gegen die Höhe der anzurechnenden KSt richten.	37
Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1993 führt der Beklagte zur Begründung des weiteren aus, dass es an der gem. § 350 AO erforderlichen Beschwer fehle, da es insoweit ungeachtet der Richtigkeit einzelner Besteuerungsgrundlagen auf die Höhe der festgesetzten Steuerschuld ankäme. Eine Beschwer sei bei einer auf 0,-- DM lautenden Steuerfestsetzung nicht gegeben.	38
Im übrigen sei der Einspruch jedoch auch unbegründet. Die Höhe der im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen zutreffenderweise zu erfassenden KSt stehe außer Streit. Im Hinblick auf den im vorangegangenen Bescheid vom 7.10.1997 aufrechterhaltenen Vorbehalt der Nachprüfung sei die Berichtigung auch verfahrensrechtlich nicht zu beanstanden, da eine Änderung der Steuerfestsetzung gem. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO ohne Rücksicht auf etwaige Verschuldensgesichtspunkte jederzeit möglich sei.	39
Bzgl. der Anrechnungsverfügung gingen die Kläger zwar zu Recht davon aus, dass es sich bei der betreffenden Anrechnung um keinen Bestandteil der Steuerfestsetzung, sondern um einen eigenständigen Verwaltungsakt handele. Bei Streitigkeiten über die Richtigkeit eines solchen Verwaltungsaktes sei jedoch zwingend durch Abrechnungsbescheid gem. § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden.	40
Ungeachtet dessen wäre der Einspruch auch unbegründet, da ein Fall des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO vorliege. Grundlage der fehlerhaften Anrechnung sei die Steuerbescheinigung vom 14.7.1997, die der Kläger als Geschäftsführer der GmbH unterzeichnet habe. Inwieweit ihm ein Verschulden an der Fehlerhaftigkeit dieser Bescheinigung anzulasten sei, könne dahinstehen, da eine Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Unrichtigkeit nicht Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Bestimmung sei.	41
Ebenso wies der Beklagte den Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid mit Einspruchsentscheidung vom 20.9.1999 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die Höhe der anrechenbaren KSt nach Kenntniserlangung über den unzutreffenden Inhalt der Steuerbescheinigung vom 14.7.1997 zu Recht korrigiert worden sei, da die bisherige Anrechnung durch den unrichtigen Inhalt der vom Kläger als Geschäftsführer der GmbH unterzeichneten Bescheinigung erwirkt worden sei und damit ein Fall des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO gegeben sei. Dabei käme es nicht darauf an, dass dem Kläger ein Verschulden an der Fehlerhaftigkeit der Steuerbescheinigung anzulasten sei, denn die Kenntnis des Steuerpflichtigen von der Unrichtigkeit sei nicht Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Norm.	42

Gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 und die Anrechnungsverfügung haben die Kläger am 27.8.1999 Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren weiter verfolgen. Hierzu tragen sie vor, dass die Steuerbescheinigung auf der Grundlage des Prüfungsergebnisses der bei der GmbH stattgefundenen Außenprüfung, nach den vom Betriebsprüfer vorgegebenen Zahlen erstellt worden sei. Die Anrechnungsverfügung vom 7.10.1997 sei bereits in Bestandskraft erwachsen, ihr käme daher gem. § 124 Abs. 2 AO Bindungswirkung zu. Auch für einen Abrechnungsbescheid im Sinne des § 218 AO sei erforderlich, dass für eine Änderung der Anrechnung von Körperschaftsteuer die Voraussetzungen der §§ 129, 130 bzw. 131 AO gegeben seien. Insbesondere die Vorschrift des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO greife nicht ein, da der Kläger die Begünstigung nicht erwirkt habe. Auf die Personenidentität zwischen dem Kläger als Steuerpflichtigen und seiner Funktion als Geschäftsführer käme es dabei nicht an. Aber auch die GmbH habe die Begünstigung nicht erwirkt, da der Kläger als Geschäftsführer der GmbH das Zahlenmaterial aus dem Betriebsprüfungsbericht übernommen habe.

Die Steuerbescheinigung finde Eingang in die Einkommensteuerveranlagung 1993 gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 52 Abs. 27 EStG. Fehle eine korrigierte Steuerbescheinigung, so sei eine Änderung nicht möglich. 44

Die Kläger beantragen, 45

die Einspruchsentscheidung vom 28.7.1999 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1993 vom 3.8.1998 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 22.6.1999 insoweit abzuändern, als die Einkünfte aus Kapitalvermögen unter Berücksichtigung der erstellten Steuerbescheinigung vom 14.7.1997 zu erfassen sind. 46

Der Beklagte beantragt, 47

die Klage abzuweisen; 48

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 49

Zur Begründung führt er aus, dass die Rechtmäßigkeit der strittigen Abrechnung nicht Gegenstand eines Klageverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid sein könne. Hierzu verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. Eine Berichtigung sei darüber hinaus verfahrensrechtlich gem. § 164 Abs. 2 AO zulässig gewesen. 50

Wenngleich die Anrechnung von Körperschaftsteuer gem. § 52 Abs. 27 EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes vom 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569) das Vorliegen einer Körperschaftsteuerbescheinigung verlange, die die gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 EStG anrechenbare KSt in Höhe von 3/7 ausweist, vermöge das Fehlen einer solchen Bescheinigung die Korrektur eines in unzutreffender Höhe angesetzten Steuerbetrages schon deshalb nicht auszuschließen, da dies Sinn und Zweck des Gesetzes widerspräche. § 52 Abs. 27 EStG diene nur der betragsmäßigen Anpassung, als er einen Anrechnungsbetrag von 3/7 statt des bis dahin nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG geltenden Satzes von 9/16 vorsehe. Zwar sei eine Anrechnung der Körperschaftsteuer bei Nichtvorliegen der Steuerbescheinigung gem. § 36 Abs. 3 Nr. 3 Satz 4 lit. b) EStG ausgeschlossen. Es handele sich hierbei aber ausschließlich um eine Regelung über den zur Steueranrechnung zu erbringenden Nachweis; konstitutive Bedeutung komme der Steuerbescheinigung nicht zu (Hinweis auf: BFH-Urteil vom 24.3.1992 VII R 39/91, BStBl. II 1992, 956, unter II. 1. c der Entscheidungsgründe). Bei Fällen, in denen es lediglich um die Korrektur eines sich aus einer Steuerbescheinigung ergebenden überhöhten Einnahme- bzw. Anrechnungsbetrages gehe, 51

stelle sich die Frage des Nachweises nicht.

Ungeachtet dessen würde ein Abstellen auf das Fehlen einer - geänderten - Steuerbescheinigung jedenfalls hinsichtlich des Abrechnungsbescheides nicht dem Umstand Rechnung tragen, dass die Anrechnung von Abzugsbeträgen verfahrensrechtlich von der Steuerfestsetzung zu trennen ist und insbesondere auch eigenständigen Korrekturbestimmungen unterliege. 52

Die gegen die Anrechnungsverfügung gerichtete Klage haben die Kläger im Hinblick auf den bereits ergangenen Abrechnungsbescheid in der mündlichen Verhandlung zurückgenommen. 53

Entscheidungsgründe 54

I. Die Klage gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 vom 3.8.1998 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 22.6.1999 ist zulässig. 55

Hinsichtlich der Anfechtung des Einkommensteuerbescheides fehlt es insbesondere nicht an der Klagebefugnis der Kläger, im Sinne des § 40 Abs. 2, 1. Fall Finanzgerichtsordnung (FGO). 56

1. Die Klage ist nur mit dem Ziel erhoben, eine Besserstellung gegenüber dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid im Anrechnungsverfahren zu erreichen. Mit diesem Ziel ist sie grundsätzlich unzulässig. Die Anrechnung ist Teil des Steuererhebungsverfahrens und wird durch einen selbständigen Verwaltungsakt --durch Anrechnungsverfügung oder Abrechnungsbescheid-- herbeigeführt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. März 1992 VII R 39/91, BFHE 168, 300, BStBl II 1992, 956 unter II. 1. c der Gründe; vom 25. Februar 1992 VII R 41/91, BFH/NV 1992, 716; vom 28. April 1993 I R 100/92, BFHE 171, 397, BStBl II 1993, 836). Unzulässig ist eine Klage grundsätzlich auch mit dem Begehren, eine höhere Einkommensteuer festzusetzen. Nach § 40 Abs. 2 FGO kann ein Verwaltungsakt nur angefochten werden, wenn der Kläger geltend macht, durch ihn in seinen Rechten verletzt zu sein. Das ist regelmäßig nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige behauptet, daß die Steuer zu niedrig festgesetzt sei (vgl. z.B. BFH-Beschluß vom 17. Dezember 1987 V B 152/87, BFHE 152, 40, BStBl II 1988, 286, und Urteil vom 8. November 1989 I R 174/86, BFHE 158, 540, BStBl II 1990, 91). 57

2. Im Streitfall treten jedoch beide Grundsätze zurück; das angestrebte Rechtsschutzziel kann mit dem gestellten Antrag im Klageverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid grundsätzlich erreicht werden. 58

Gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG ist auf die Einkommensteuer die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzurechnen. Auch diese Anrechnung ist nur möglich, wenn zunächst die Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F. entsprechend erhöht werden. Das ist für Einkommensteuerveranlagungen ausdrücklich geregelt vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 3 lit. f) EStG (vgl. BFH-Urteil vom 19.7.1994 VIII R 58/92, BFHE 176, 317, BStBl II 1995, 362; Schmidt/Heinicke, EStG, 21. Aufl., München 2002, § 36 Rdn. 63 m.w.N.). 59

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. 60

Der Einkommensteuerbescheid 1993 vom 22.6.1999 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO im Umkehrschluss. 61

Der Beklagte war berechtigt die festgesetzte Einkommensteuer gem. § 164 Abs. 2 AO zu berichtigen und hat dies auch materiell richtig vorgenommen.	62
Der Beklagte hat zu Recht die anrechenbare KSt auf die vGA der GmbH nicht wie bescheinigt mit 9/16, sondern mit 3/7 als Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 780.371,-- DM gem. §§ 8 Abs. 1, 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG erfasst. Die Kläger haben keinen Anspruch auf Ansatz einer Körperschaftsteuer als Einnahme i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG a.F., die mehr als 780.371 DM beträgt.	63
Gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG anzurechnende Körperschaftsteuer.	64
1. Die materiell-rechtlich richtige anrechenbare Körperschaftsteuer beträgt im Streitfall 3/7 der Barausschüttungen von 1.820.866,-- DM, nicht 9/16.	65
a) Der GmbH stand zwar nach § 54 Abs. 10a Satz 2 KStG ein Wahlrecht zu, sowohl für die am 3.8.1994 beschlossene offene Gewinnausschüttung als auch für die im Laufe des Jahres 1993 zugeflossene verdeckte Gewinnausschüttung weiterhin die Ausschüttungsbelastung von 9/16 anzuwenden. Die GmbH hat von diesem Wahlrecht aber nicht wirksam Gebrauch gemacht. Denn das Wahlrecht kann für beide im nachrichtlichen Teil der Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals auf den 31.12.1993 zu erfassenden Gewinnausschüttungen nur einheitlich ausgeübt werden (Pung in: Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, Stuttgart Lsbl., Stand Juni 2003, § 54 KStG Rdn. 85ff.). Daran fehlt es im Streitfall.	66
b) Eine ausdrückliche Erklärung, die der GmbH zuzurechnen wäre, liegt nicht vor. Das Wahlrecht kann zwar auch konkludent ausgeübt werden (vgl. FG München-Urteil vom 30. September 2002 7 K 2456/99, EFG 2003, 412; FG Berlin-Urteil vom 14. Februar 2002 1 K 1076/99, EFG 2002, 876 m.w.N.). Die GmbH hat aber auch keine eindeutige schlüssige Erklärung durch die Erstellung der Körperschaftsteuerbescheinigung mit 9/16 abgegeben. Diese Erklärung ist vielmehr indifferent, da die GmbH sowohl eine Bescheinigung für die offene Gewinnausschüttung erteilt hat, in der sie die Ausschüttungsbelastung mit 30 % ermittelt hat, als auch eine Bescheinigung, in der sie die Ausschüttungsbelastung für die verdeckte Gewinnausschüttung mit 36 % ermittelt hat. Von einem konkludenten Antrag kann nur dann ausgegangen werden, wenn die Wahl des § 54 Abs. 10a Satz 2 KStG eindeutig ausgefallen wäre. Da allerdings die GmbH keine eindeutige Wahl im Sinne des § 54 Abs. 10a Satz 2 KStG getroffen hat, gilt die Regelung des § 54 Abs. 10a Satz 1 KStG, so dass die Ausschüttungsbelastung richtiger Weise mit 30 % im Sinne des § 27 Abs. 1 KStG hergestellt werden musste und damit auch der Körperschaftsteueranrechnungsbetrag nur 3/7 betrug.	67
c) Aufgrund dieser Rechtslage war die GmbH verpflichtet über die verdeckte Gewinnausschüttung eine Steuerbescheinigung zu erteilen, die eine anrechenbare Körperschaftsteuer i.H. von 3/7 auswies. Die erteilte Steuerbescheinigung vom 14.7.1997 mit einer anrechenbaren Körperschaftsteuer von 9/16 ist insoweit unrichtig.	68
2. Der Senat teilt nicht die Auffassung der Kläger, dass der Beklagte verpflichtet gewesen wäre, aufgrund der unrichtigen Steuerbescheinigung über 9/16 auch die Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG i.H. von 9/16 der Barausschüttung anzurechnen.	69
Der Beklagte war bei der Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. §§ 8 Abs. 1, 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG an die unrichtige Bescheinigung der GmbH i.S.d. § 44 KStG nicht gebunden, denn sie ist kein Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 Abgabenordnung 1977 (AO). Die Steuerbescheinigung ist lediglich materiell-rechtliche	70

- a) Durch die Steuerbescheinigung führt der Anteilseigner den Nachweis, dass ihm mit Körperschaftsteuer belasteter Beteiligungsertrag zugeflossen ist. Die Vorlage der Bescheinigung soll verhindern, dass ein Steuerpflichtiger Kapitalerträge erklärt, die er nicht bezogen hat (vgl. BFH-Beschluss vom 26.9.1991 VII B 41/91, BFHE 165, 287, BStBl II 1991, 924; BFH-Urteil vom 19. Juli 1994 VIII R 58/92; BFHE 176, 317; BStBl II 1995, 362). Auch aus § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG folgt nicht, dass die Bescheinigung eine Bindungswirkung für die Einkommensteuerfestsetzung entfaltet. Zwar verweist § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG 1993 und damit auf Buchstabe b) dieser Bestimmung, wonach die KSt nicht angerechnet wird, wenn die Steuerbescheinigung nicht vorgelegt worden ist. Dieser Regelung kann aber nicht entnommen werden, dass eine zu hohe Bescheinigung der anrechenbaren KSt zu einer entsprechenden Erhöhung der nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG zu erfassenden Einnahmen führt. Die Steuerbescheinigung hat keine rechtsbegründende Bedeutung für die Einkommensteuer (BFH-Urteil vom 24. März 1992 VII R 39/91, BStBl II 1992, 956). Sie ist lediglich eine gesetzlich vorgeschriebene Beweisurkunde (BFH-Beschluss vom 26. September 1991 VIII B 41/91, BFHE 165, 287, BStBl II 1991, 924), die, wenn und soweit ihr Inhalt dem materiellen Steuerrecht widerspricht, nicht zugrunde gelegt werden kann. Maßgeblich für das Bescheinigungsverfahren ist die materiell-rechtlich an sich zu erhebende KSt (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1993 I R 101/92, BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191). Diese betrug im Streitfall 3/7 der Barausschüttung. 71
- b) Etwas anderes ergibt sich für Zwecke der Einkommensteuer auch nicht aus der Vorschrift des § 52 Abs. 27 Satz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung, wonach für die Anwendung des § 52 Abs. 27 Satz 1 EStG, der die erstmalige Geltung der § 36 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 Satz 1 bis 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. September 1993 (BGBl. I S. 1569) regelt, u.a. für den Veranlagungszeitraum 1993 erforderlich ist, dass eine Steuerbescheinigung vorliegt, die die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 EStG anrechenbare Körperschaftsteuer in Höhe 3/7 sowie die Höhe der Leistung, für die der Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt, ausweist. Aus ihr kann nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass für den Fall des Vorliegens von zwei Steuerbescheinigungen, bei der die eine Steuerbescheinigung die anrechenbare Körperschaftsteuer mit 3/7 ausweist und die andere mit 9/16, unter Anwendung des bislang geltenden Rechts eine Anrechnung mit 9/16 vorzunehmen ist und damit gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG Einnahmen in entsprechender Höhe zu erfassen wären. Vielmehr ist der Wortlaut des § 52 Abs. 27 Satz 2 EStG unter Berücksichtigung der Regelung des § 54 Abs. 10a Satz 2 KStG auszulegen, wonach es für die Anwendung der bisherigen Rechtslage, die zu einer anrechenbaren Körperschaft mit 9/16 führte, eines ausdrücklichen oder konkludenten Antrages bedurfte, mithin die Anwendung der neuen Rechtslage den Grundsatz darstellt und die Anwendung der alten Rechtslage die Ausnahme bildet. Stehen mithin die Körperschaftsteuerbelastungen von 30 % gem. § 27 Abs. 1 KStG n.F. und von 36 % gem. § 27 Abs. 1 KStG a.F. in einem Regel-Ausnahme-Verhältnis, so kann § 52 Abs. 27 Satz 2 EStG nicht dahingehend zu verstehen sein, dass die Regel der Bescheinigung von 3/7 anrechenbarer Körperschaftsteuer zur Ausnahme wird und § 36 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 Satz 1 bis 3 EStG in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 13. September 1993 (BGBl. I S. 1569) keine Anwendung auf andere Ausschüttungen findet, die in dem letzten vor dem 1. Januar 1994 endenden Wirtschaftsjahr der ausschüttenden Körperschaft erfolgen, wenn die GmbH unterschiedliche Bescheinigungen erteilt. Vielmehr ist dieser Regelung nur deklaratorische Bedeutung beizumessen und dahingehend zu verstehen, dass für den Fall, dass die Körperschaft die Ausschüttungsbelastung mit 30 % herstellt für Zwecke der Anrechnung auch eine Bescheinigung mit 3/7 zu erteilen ist. 72

3. Der Beklagte war damit mangels Bindung an die Steuerbescheinigung nicht berechtigt, die Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit 9/16 zu ermitteln. Er durfte folglich nur die gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG anzurechnende KSt als Einnahme erfassen. Anzurechnen waren aber aufgrund der Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes vom 13. September 1993, BGBl I S. 1569 = BStBl. I S. 774 und § 52 Abs. 27 Satz 1 lit. b) EStG lediglich die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 des KStG als verwendet gilt. 73
4. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob der Beklagte zunächst eine berichtigte KSt-Bescheinigung hätte anfordern müssen, die eine Ausschüttungsbelastung von 3/7 bescheinigt und bis zur Vorlage die KSt überhaupt nicht als Einnahme hätte erfassen dürfen. Denn diese Handhabung wäre für die Kläger ungünstiger und könnte der mit dem Ziel einer KSt-Anrechnung von 9/16 erhobenen Klage nicht zum Erfolg verhelfen. 74
- Der Beklagte hat damit zu Recht die Einnahmen aus § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG um die in Höhe von 243.865,-- DM durch die GmbH zu hoch bescheinigte Körperschaftsteuer gemindert. 75
- III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 76