
Datum: 27.06.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 6586/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0627.14K6586.99.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens 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, Kapitalertragssteuer (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 03.08.1994, 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 3 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 07. 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 gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung 1977 | 4 |
| | 5 |

(AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Mit Bescheiden vom 13.06., 31.07. und 13.09.1995 erließ der Beklagte Änderungsbescheide über Einkommensteuer 1993. 6

Mit Datum vom 14.07.1997 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 berechtigten in Höhe von 1.820.866,-- DM und anrechenbare KSt in Höhe von 1.024.236,-- DM (9/16) ergaben. Einen ausdrücklichen Antrag gemäß § 54 Abs. 10 a Satz 2 KStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11.03.1991, BGBl. I 1991, 638; BStBl I 1991, 135, (KStG), stellte die GmbH nicht. 7

Bei der GmbH wurde die Ausschüttungsbelastung nur mit 30 % (Steuerminderung daraus 3/7) berücksichtigt. 8

Daraufhin erließ der Beklagte am 05.09.1997 eine gemäß § 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 und 1.411.014,-- DM KSt (386.777,-- DM aus der offenen Gewinnausschüttung und 1.024.236,-- DM aus der vGA) berücksichtigte. 9

Die Einnahmen aus der offenen Gewinnausschüttung von 1.285.714,-- DM wurden weiterhin nicht angesetzt. Diese Einnahmen hat der Beklagte - ansich zutreffend - erst im Einkommensteuerbescheid 1994 angesetzt. Dabei erfolgte eine erneute Anrechnung der darauf entfallenden Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer. 10

Aufgrund eines am 07.10.1997 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 Änderung vor. 11

Der Veranlagungsbezirk 23 des Beklagten übersandte dem Veranlagungsbezirk 15 des Beklagten am 14.07.1998 einen Vermerk zur Auswertung der Kontrolliste über Anrechnung von KSt gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, der wie folgt lautet: 12

"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 KSt-Veranlagung 1993 die Ausschüttungsbelastung mit 30 % hergestellt. Die Steuerbescheinigungen wurden mit 3/7 anrechenbarer KSt ausgestellt (Anlage I). 13

Im Rahmen der Betriebsprüfung der o. g. Gesellschaft wurden verdeckte Gewinnausschüttung 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 1993 (wg. des späteren Abfluß) hergestellt mit 30 %. Die KSt-Festsetzungen aufgrund BP sind endgültig bestandskräftig. 14

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). Im Hinblick auf die bei der Gesellschaft hergestellte Ausschüttungsbelastung von 30 % hätte jedoch lediglich ein Betrag 3/7 als Einnahme erfasst und auf die Einkommensteuer angerechnet werden dürfen.

...". 16

Am 03.08.1998 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 einen Sparerfreibetrag von 12.000,-- DM) auf 0,-- DM herabsetzte. 17

Gleichzeitig nahm er hinsichtlich der Anrechnung der KSt eine Verminderung der anrechenbaren Körperschaftsteuer von bisher 1.411.014,-- DM und 243.865,-- DM auf 1.167.149,-- DM vor. Der Bescheid erhielt in den Erläuterungen unter der Überschrift "Besonders wichtig" folgenden Text: 18

"Die Firma T GmbH hat in 1994 für das Wirtschaftsjahr 1993 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,-- DM = 780.371,14 DM herzustellen. Die Einnahmen aus Kapitalvermögen (Körperschaftsteuer als Einnahme) u. die anrechenbare Körperschaftsteuer wurde entsprechend geändert. 19

Einnahmen aus verdeckter Gewinnausschüttung: 20

neu = 2.601.237,-- 21

bisher = 2.845.102,-- 22

anrechenbare Körperschaftsteuer hieraus: 23

neu = 780.371,14 24

bisher = 1.024.236,-- 25

..." 26

Die bisherige Anrechnung von Kapitalertrag- und Körperschaftsteuer aus der offenen Gewinnausschüttung vom 03.08.1994 blieb unverändert. 27

Gegen den Einkommensteuerbescheid und die Abrechnungsverfügung legten die Kläger am 27.08.1998 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 Abrechnungsverfügung. Die Abrechnungsverfügung sei aber ein selbständiger Verwaltungsakt des Erhebungsverfahrens, der nicht gemäß § 164 AO geändert werden könne. Die ihnen bekanntgegebene Abrechnungsverfügung entfalte Bindungswirkung 28

gemäß § 124 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 Abrechnungsverfügung 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 geweckt 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.

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

Auch habe der Kläger nicht schuldhaft gehandelt.

Am 22.06.1999 erließ der Beklagte ein Änderungsbescheid, der Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde.

Am 03.08.1999 beantragten die Kläger sodann einen Abrechnungsbescheid gemäß § 218 Abs. 2 AO, den der Beklagte am 26.08.1999 ohne Abweichung von seiner Anrechnungsverfügung im Einkommensteuerbescheid vom 3.08.1998 erließ und der bzgl. der Einkommensteuer 1993 wie folgt lautet:

Einkommensteuer 1993 0,00 DM

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 1.728.196,00 DM

offener Betrag, fällig am 26.07.1999 238.511,00 DM.

Im übrigen wird auf den Abrechnungsbescheid verwiesen.

Auch gegen den Abrechnungsbescheid legten die Kläger am 30.08.1999 Einspruch ein. In ihrer Begründung wandten sich die Kläger gegen die Nichtberücksichtigung der anrechenbaren Körperschaftsteuer in einer Gesamthöhe von 1.411.000,14 DM. 43

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.07.1999 wies der Beklagte den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 und die Anrechnung der einbehaltenen Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer 1993 als unzulässig zurück. 44

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. 45

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 1993 führte 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. 46

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 gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO ohne Rücksicht auf etwaige Verschuldensgesichtspunkte jederzeit möglich sei. 47

Bzgl. der Arechnungsverfügung 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 gemäß § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden. 48

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 14.07.1997, 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. 49

Ebenso wies der Beklagte den Einspruch gegen den Abrechnungsbescheid mit Einspruchsentscheidung vom 20.09.1999 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass die Höhe der anrechenbaren KSt nach Kenntniserlangung über den unzutreffenden Inhalt der Steuerbescheinigung vom 14.07.1997 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. 50

Gegen den Abrechnungsbescheid vom 26.08.1999 und die Einspruchsentscheidung vom 20.09.1999 haben die Kläger am 28.09.1999 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 07.10.1997 sei bereits in Bestandskraft erwachsen, ihr käme daher gemäß § 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. Aussteller der Bescheinigung sei nicht der Kläger, sondern die GmbH, daher habe der Kläger die Bescheinigung nicht erwirkt. Die Zufälligkeit der Person des Handelnden bei einer Kapitalgesellschaft mit mehreren gesetzlichen Vertretern könne nicht dazu führen, dass in einem Falle die Kapitalgesellschaft und in einem anderen Falle die natürliche Person als Aussteller der Steuerbescheinigung anzusehen sei. Es handle sich vielmehr um eine Verpflichtung der Kapitalgesellschaft aufgrund der Vorschrift des § 44 KStG, die lediglich durch ihre gesetzlichen Vertretungsorgane gemäß § 35 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) handelt.	51
Aber auch die GmbH habe die Begünstigung nicht erwirkt, da der Kläger als Geschäftsführer der GmbH das Zahlenmaterial aus dem Betriebsprüfungsbericht übernommen habe.	52
Daher sei dem Beklagten die Änderung der Anrechnungsverfügung auch nach Treu und Glauben gemäß § 242 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) verwehrt.	53
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.	54
Die Kläger beantragen,	55
die Einspruchsentscheidung vom 20.09.1999 aufzuheben und den Abrechnungsbescheid bezüglich der Einkommensteuer 1993 vom 26.08.1999 dergestalt zu ändern, dass anstelle einer Körperschaftsteuer von 1.167.149,00 DM nunmehr eine Körperschaftsteuer von 1.411.013,00 DM angerechnet wird.	56
Der Beklagte beantragt,	57
die Klage abzuweisen.	58
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 gemäß § 164 Abs. 2 AO zulässig gewesen.	59
Wenngleich die Anrechnung von Körperschaftsteuer gemäß § 52 Abs. 27 EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes vom 13.09.1993 (BGBl. I 1993, 1569) das Vorliegen einer KSt-Bescheinigung 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	60

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 KSt bei Nichtvorliegen der Steuerbescheinigung gemäß § 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, 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. 61

Entscheidungsgründe 62

I. Die Klage ist unbegründet. 63

Der Abrechnungsbescheid vom 26.08.1999 verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) im Umkehrschluss. 64

Der Beklagte war berechtigt, im Rahmen des angefochtenen Abrechnungsbescheides die Anrechnungsverfügung vom 03.08.1998 über die Anrechnung von Körperschaftsteuer zu bestätigen. 65

1. Der Beklagte hat im Rahmen des Abrechnungsbescheides im Sinne des § 218 Abs. 2 AO die KSt mit 1.167.149,-- DM jedenfalls nicht zu niedrig angerechnet. Die Anrechnungsverfügung im Bescheid vom 5.9.1997 war mindestens i. H. von 243.865,-- DM rechtswidrig. 66

Aufgrund der Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG wird auf die Einkommensteuer die KSt einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft angerechnet. 67

Gemäß § 52 Abs. 27 Satz 1 lit. b) EStG, ist § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG in der Fassung des Standortsicherungsgesetzes vom 13. September 1993, BStBl I S. 1569, für Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die in dem letzten vor dem 01. Januar 1994 endenden Wirtschaftsjahr der ausschüttenden Körperschaft erfolgen, anwendbar. Dies bedeutet, dass die anzurechnende KSt im Streitfall für die im Jahre 1993 erfolgte vGA nicht mit 9/16, sondern gemäß § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG mit 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu erfassen war (wg. der weiteren Begründung wird auf das Urteil des Senats vom 27.06.2003 14 K 5822/99 wg. Einkommensteuer 1993 verwiesen, das den Beteiligten gleichzeitig zugestellt wird.). 68

2. Der Beklagte war zudem berechtigt, den Abrechnungsbescheid ohne Bindung an die zuvor erlassenen Anrechnungsverfügungen wie geschehen zu erlassen und diese insoweit zurückzunehmen. 69

Die Befugnis folgt dabei entweder direkt aus der Norm des § 218 Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 AO oder aus den Berichtigungsnormen des § 36 Abs. 2 Nr. 3 lit. f) EStG bzw. § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO.

a) Nach § 218 Abs. 2 Satz 1 AO entscheidet die Finanzbehörde über Streitigkeiten, welche die Verwirklichung der Ansprüche im Sinne des Abs. 1 betreffen durch Verwaltungsakt, nämlich durch sogenannten Abrechnungsbescheid. Nach Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift sind Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis unter anderem die Steuerbescheide. Da der Abrechnungsbescheid gegenüber einer zuvor erlassenen Anrechnungsverfügung eine materiell- und verfahrensrechtliche Sonderregelung darstellt, bedurfte es einer förmlichen Aufhebung oder Rücknahme der Anrechnungsverfügung nicht. Es ist gerade der Sinn der in § 218 Abs. 2 AO getroffenen Regelung, dass der Beklagte über das Bestehen oder Nichtbestehen ohne Bindung an frühere Anrechnungsverfügungen entscheiden kann und muss. § 218 Abs. 2 AO enthält daher eine gegenüber §§ 130, 131 AO vorgreifliche Sonderregelung (so der 1. Senat des BFH in den Urteilen vom 28. April 1983 I R 100/92, BFHE 171, 397, BStBl II 1993, 836; vom 28. April 1993 I R 123/91, BFHE 170, 573, BStBl II 1994, 147; zuletzt BFH-Urteil vom 27. Juni 2001 I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528; offen gelassen im Urteil vom 4. September 2002 I R 65/01, BFH/NV 2003, 154; a.A. BFH-Urteil vom 22. März 1992 VII R 39/91, BFHE 168, 300, BStBl II 1992, 956).

b) Zum anderen folgt eine Berichtigungsmöglichkeit aber auch bereits aus der Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 3 lit. f) EStG. Diese Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 3 lit. f) EStG besagt, dass die KSt nicht angerechnet wird, wenn die Einnahmen bei der Veranlagung nicht erfasst werden. Es handelt sich hierbei um eine Vorschrift des Erhebungsverfahrens, die einen Konnex zwischen der Einnahmeerfassung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG auf der einen Seite, der Anrechnung gem. § 36 Abs. 2 Satz 1 EStG auf der anderen Seite und eine inhaltliche Verknüpfung zwischen Steuerfestsetzungs- und -erhebungsverfahren herstellt (BFH-Urteile vom 19. Dezember 2000 VII R 69/99, BFHE 194, 162, BStBl II 2001, 353; vom 10. Januar 1995 VII R 41/94, BFH/NV 1995, 779; BFH/NV 2001, 1528). Ist der Beklagte daher berechtigt, die Einnahmeerfassung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG, wie zutreffend geschehen, gem. § 164 Abs. 2 AO zu berichtigen, so folgt aus der Norm des § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 lit. f) EStG, dass der Beklagte auch berechtigt ist, die Anrechnungsverfügung hinsichtlich der KSt zu berichtigen und soweit eine Erfassung der Einnahmen nicht mehr erfolgt, die KSt-Anrechnung zu ändern. Anders als der I. Senat des Bundesfinanzhof (BFH) ist der Senat dabei der Auffassung, dass die Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 lit. f) EStG nicht nur Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG erfasst, sondern alle Einnahmen im Sinne des § 8 EStG und damit auch Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Der Schluss, den der BFH in seinem Urteil vom 6. Oktober 1993 I R 101/92, BFHE 172, 370, BStBl II 1994, 191 zieht, dass aufgrund der Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 Sätze 1 und 2 EStG durch die Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 lit. f) EStG auch nur Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG in Bezug genommen werde, ist nicht zwingend, da § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG auch die KSt erwähnt, die Einnahme im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist und auf Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG entfällt. Die fehlende Erwähnung des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG in § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 EStG lässt sich im übrigen dadurch erklären, dass die in diesen Vorschriften ausdrücklich erwähnten Einnahmen die Bemessungsgrundlage für die Höhe der anzurechnenden KSt und damit für die Höhe der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG bilden (FG Düsseldorf-Urteil vom 11. Januar 2000, EFG 2000, 557). Entsprechend hat der Gesetzgeber mittlerweile mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 1996 eine Klarstellung dahingehend getroffen, dass § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 lit. f) EStG auch Einnahmen im Sinne des § 20 Abs.

1 Nr. 3 EStG erfasst (einschränkend BFH-Urteil vom 27. März 2001 I R 66/00, BFHE 195, 249 welches die Anwendung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 lit f). EStG in der Fassung des JStG 1996 auf Veranlagungszeiträume ab 1996 beschränken will; wie hier dagegen Schmidt/Heinicke, EStG, 21. Aufl. München 2002, § 36 Rdn. 63 m. w. N.; FG Düsseldorf-Urteil, EFG 2000, 556; BFH-Urteil vom 18. April 2000 VIII R 75/98, BStBl II 2000, 423).

c) Aber auch wenn der Ansicht des 7. Senats des BFH (Urteil vom 15. April 1997 VII R 100/96, BStBl II 1997, 787) gefolgt wird, dass eine fehlerhafte Anrechnung von Steuern in einer Anrechnungsverfügung auch durch einen nachfolgenden Abrechnungsbescheid nur dann zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden kann, wenn die Voraussetzungen der Rücknahme oder des Widerrufs der Anrechnungsverfügung nach §§ 130, 131 AO gegeben sind, ist der Abrechnungsbescheid zu Recht ergangen, denn im Streitfall konnte die Anrechnung gem. § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO im erfolgten Umfang zurückgenommen werden. 73

aa) Nach der Vorschrift des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO darf ein rechtswidriger Verwaltungsakt, der ein Recht oder einen rechtlich erheblichen Vorteil begründet oder bestätigt hat, nur dann zurückgenommen werden, wenn ihn der Begünstigte durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren. 74

bb) Die Anrechnungsverfügung im Bescheid vom 07.10.1997 war ein begünstigender Verwaltungsakt im Sinne des § 130 Abs. 2 AO. Anrechnungsverfügungen sind nach allgemeiner Ansicht Verwaltungsakte, die von der Steuerfestsetzung einerseits und einem Abrechnungsbescheid andererseits zu unterscheiden sind. Die Anrechnungsverfügung war auch begünstigend, da sie zugunsten des Klägers KSt auf die Einkommensteuer anrechnete. 75

cc) Die Anrechnungsverfügung war jedenfalls im streitigen Umfang rechtswidrig, da wie ausgeführt, die KSt nicht mit 9/16, sondern gem. § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG lediglich mit 3/7 anzurechnen war. 76

dd) Die Anrechnungsverfügung hat der Kläger auch durch Angaben erwirkt, d. h. durch darauf gerichtetes zweck- und zielgerichtetes Verhalten erreicht (vgl. zur Parallelvorschrift des § 48 Abs. 2 Nr. 2 VwVfG, Kopp/Ramsauer, VwVfG, 7. Aufl., München 2000, § 48 Rdn. 101), die in wesentlicher Beziehung unrichtig waren, indem er eine unrichtige Steuerbescheinigung erstellt hat. Im Zeitpunkt, in dem der Kläger in einer Funktion als Geschäftsführer der GmbH die Bescheinigung erstellt hat, war es ihm zwar noch möglich, das Wahlrecht im Sinne des § 54 Abs. 10a KStG auszuüben, da die Ausübung eines solchen Wahlrechts mangels Befristung bis zur Unanfechtbarkeit des Körperschaftsteuerbescheides möglich ist und dieser erst nach Erstellung der Bescheinigung unanfechtbar wurde (vgl. BFH-Urteil vom 30. August 2001 IV R 30/99, BFH/NV 2002, 252; FG Berlin-Urteil vom 14. Februar 2002 1 K 1076/99, EFG 2002, 1208), jedoch war mangels konkludenter und ausdrücklicher Wahlrechtsausübung die der GmbH zuzurechnende Erklärung indifferent, was dazu führt, dass objektiv ein Wahlrecht nicht ausgeübt wurde und damit die durch den Kläger erstellte Bescheinigung in diesem Zeitpunkt unrichtig war und mit der Bestandskraft des KSt-Bescheides lediglich endgültig unrichtig wurde. Insofern unterscheidet sich der Streitfall auch von dem Sachverhalt, den das Finanzgericht Berlin zu entscheiden hatte, den in diesem Fall hatte die Körperschaft durch die Erstellung der Bescheinigung schlüssig ihr Wahlrecht im Sinne des § 54 Abs. 10a KStG ausgeübt (vgl. FG Berlin, EFG 2002, 1208). Unschädlich ist auch, dass der Kläger in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer die Zahlen vom Betriebsprüfer übernommen hat, denn dies ändert nichts daran, dass letztlich die Handlung des Klägers kausal für die unrichtige Anrechnung der KSt im Rahmen der Anrechnungsverfügung war. Die Angaben des Betriebsprüfers führte nicht zu einer überholenden Kausalität, zumal es der Kläger selbst in der Hand hatte, noch einen Antrag 77

gemäß § 54 Abs. 10a KStG für die GmbH zu stellen, was im Streitfall allerdings vorausgesetzt hätte, dass auch die Steuerbescheinigung für die offene Gewinnausschüttung hätte berichtigt werden müssen. Dies hat er unterlassen und die unrichtige Bescheinigung über die vGA seiner Einkommensteuererklärung beigelegt hat. Damit lag die Unrichtigkeit der Angaben in der Steuerbescheinigung in der Sphäre des Klägers. Er hat die wesentliche Ursache für die Rechtswidrigkeit durch die Einreichung der Steuerbescheinigung beim Beklagten selbst gesetzt hat, der im Falle der Einreichung einer zutreffenden Steuerbescheinigung mit ausgewiesenen 3/7 anrechenbarer KSt auch nur diesen Betrag angerechnet hätte. Dagegen konnte der für den Kläger zuständige Veranlagungsbezirk - anders als der für die GmbH zuständige Veranlagungsbezirk - die Unrichtigkeit nicht ohne weiteres erkennen, da für ihn trotz unterschiedlicher Bescheinigungen der GmbH, die Wahlrechtsausübung im Sinne des § 54 Abs. 10a KStG durch die GmbH objektiv möglich erschien, so dass auch nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Behörde aufgrund offensichtlicher Unrichtigkeit zu weiteren Nachforschungen verpflichtet gewesen wäre (vgl. Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 48 Rdn. 104).

Ob der Kläger die Unrichtigkeit kannte, ist unerheblich, denn auf eine Kenntnis des Begünstigten über die Unrichtigkeit der Angaben kommt es anders als in der Vorschrift des § 130 Abs. 2 Nr. 4 AO, in der Kenntnis oder grob fahrlässige Unkenntnis der Rechtswidrigkeit verlangt werden, in der Vorschrift des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO gerade nicht an. Die fehlende Schutzwürdigkeit des Klägers ergibt sich vielmehr daraus, dass die Ursache für die Rechtswidrigkeit durch ihn gesetzt wurde und in seiner Sphäre liegt. 78

ee) Zum Zeitpunkt der Rücknahme der Anrechnungsverfügung durch die geänderte Anrechnungsverfügung vom 03.08.1998 war die Jahresfrist des § 130 Abs. 3 Satz 1 AO noch nicht abgelaufen. Danach ist eine Rücknahme innerhalb eines Jahres seit dem Zeitpunkt zulässig, zu dem die Finanzbehörde von Tatsachen Kenntnis erhält, welche die Rücknahme eines rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsaktes rechtfertigen. Die Kenntnis bezieht sich dabei auf die Rechtswidrigkeit des begünstigenden Verwaltungsaktes (vgl. dazu BVerwG-Beschluss des großen Senats vom 19. Dezember 1984 BVerwG 1 und 2.84 BVerwGE 70, 356; daran anschließend BFH-Urteil vom 28. September 1993 VII R 107/92, BFH/NV 1994, 751). 79

Unter Zugrundelegung dieser Auslegung war die Jahresfrist des § 130 Abs. 3 Satz 1 AO nicht verstrichen. Von der Unrichtigkeit der Steuerbescheinigung erlangte der für die Besteuerung des Klägers zuständige Veranlagungsbezirk erst durch die Kontrollmitteilung des für die Besteuerung der GmbH zuständige Veranlagungsbezirk vom 14.07.1998 Kenntnis. Verbunden mit dem Einkommensteuerbescheid 03.08.1998 und damit innerhalb der Jahresfrist wurde die Anrechnung im Rahmen der Anrechnungsverfügung im Streitumfang zurückgenommen. 80

ff) Die Rücknahme der Anrechnungsverfügung in im Streitfall erfolgen Umfange ist entgegen der Auffassung der Kläger auch nicht ermessensfehlerhaft. 81

Ob und inwieweit bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 Nr. 3 AO eine Rücknahme erfolgt, hat die zuständige Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden. Dieser Teil der Entscheidung unterliegt gemäß § 102 FGO nur der eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung dahingehend, ob die Behörde den entscheidungserheblichen Sachverhalt nicht einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Hierbei darf das Gericht vor allem die für die Ausübung des Ermessens maßgeblichen Erwägung nicht 82

durch eigene Ersetzen (BFH-Urteile vom 14. Juni 2000 X R 56/98, BFHE 192, 213; vom 11. Juni 1997 X R 14/95, BFHE 183, 21, BStBl II 1997, 642, m. w. N.). Für die Ermessensprüfung kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an, die zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung gegeben bzw. erkennbar waren (BFHE 183, 21, BStBl II 1997, 642; Gräber/von Groll, FGO, 5. Aufl., München 2002, § 102 Rdn. 13), im Streitfall also auf den Zeitpunkt der teilweisen Rücknahme der Anrechnungsverfügung mit Bescheid vom 03.08.1998. Jedoch kann die Finanzbehörde gem. § 102 Satz 2 FGO die Ermessenserwägungen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen.

Die Behörde muss ihre Ermessenserwägungen daher grundsätzlich in den Gründen der Rücknahmeverfügung kenntlich machen, weil nur auf diese Weise geprüft werden kann, ob und in welchem fehlerfreien Ausmaß eine Ermessensbetätigung stattgefunden hat. Die Unterlassung der grundsätzlich gebotenen Ermessensausübung stellt daher in der Regel einen zur Aufhebung der Behördenentscheidung führenden Ermessensfehler dar. Etwas anderes gilt ausnahmsweise aber dann, wenn auch bei fehlerfreier Betätigung des Ermessens ein Verwaltungsakt gleichen Inhalts hätte ergehen müssen, weil jede andere Entscheidung ermessensfehlerhaft wäre, sog. Ermessensreduktion auf Null (vgl. BVerwG-Urteil vom 26. Oktober 1978 3 C 18.77, BVerwGE 57, 1; Verwaltungsgerichtshof Baden-Württemberg-Urteil vom 14. April 1993 11 S 461/92; VGHBW-Ls 1993, Beilage 7, B4; Juris-Nr. MWRE 109109300).

83

Dies ist im Streitfall der Fall, denn jede andere Entscheidung als die teilweise Rücknahme der Anrechnungsverfügung mit Verwaltungsakt vom 03.08.1998 wäre ermessensfehlerhaft gewesen, denn die Aufrechterhaltung der fehlerhaften Anrechnungsverfügung ist im Hinblick auf das verfassungsrechtliche Gebot der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Verwaltung ermessensfehlerhaft und würde den Rechtsverstoß der fehlerhaften Anwendung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG perpetuieren. Ein Vertrauen der Kläger auf Beibehaltung der fehlerhaften Anrechnungsverfügung ist dagegen nicht ersichtlich, da die Fehlerhaftigkeit allein die Sphäre des Klägers betrifft, er die Richtigstellung der Bescheinigung selbst in der Hand hatte und als Geschäftsführer der GmbH zu einer Berichtigung auch rechtlich verpflichtet war. Denn gemäß § 44 Abs. 4 KStG bestand die Pflicht der GmbH, die unzutreffende Bescheinigung zurückzufordern. Dieser Verpflichtung kann die GmbH als juristische Person des Privatrechts nur durch ihr Vertretungsorgan nachkommen, §§ 13 Abs. 1, 35 Abs. 1 Gesetz betreffend die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbHG) (ausführlich Raiser, Recht der Kapitalgesellschaft, 3. Aufl., München 2001, § 32).

84

3. Unterlässt der Kläger dies in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH, so kann weder er noch seine Ehefrau sich im Rahmen der Anrechnungsverfügung auf Treu und Glauben berufen und die auf der fehlerhaften Bescheinigung beruhende Anrechnung von KSt verlangen.

85

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

86