
Datum: 07.05.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2587/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0507.2K2587.02.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Frage, ob der Beklagte zu Recht drei Bescheide über die Erstattung von Kapitalertragsteuer gem. § 50d des Einkommensteuergesetzes - EStG - in Verbindung mit Artikel 10 des Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Russland - DBA Russland - nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung - AO - zum Nachteil der Klägerin geändert hat.

2

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft russischen Rechts. Sie ist am Stammkapital der A-Handelsgesellschaft mbH - GmbH - zu 46,67 Prozent beteiligt. Ihr Anteil am Stammkapital von 150.000 DM beträgt 70.005 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Anlage 3 zur Klageschrift verwiesen.

3

Die GmbH leistete in den hier interessierenden Zeiträumen 1997 bis 1999 für die Jahre 1996 bis 1998 Ausschüttungen an die Klägerin.

4

Der Ausschüttungsbetrag für 1996 belief sich auf 4.021.593 DM. Davon wurden ordnungsgemäß 1.005.398,25 DM Kapitalertragsteuer und 75.404,87 DM Solidaritätszuschlag einbehalten.

5

Der Ausschüttungsbetrag für 1997 belief sich auf 5.293.700,58 DM. Es wurden 1.323.425,15 DM Kapitalertragsteuer und 72.788,38 DM Solidaritätszuschlag einbehalten.

6

Der Ausschüttungsbetrag für 1998 belief sich auf 4.348.590,00 DM. Es wurden 1.087.147,50 DM Kapitalertragsteuer und 59.793,1 DM Solidaritätszuschlag einbehalten.

7

8

Die einbehaltenen Beträge wurden ordnungsgemäß an das für die GmbH zuständige Finanzamt in X abgeführt.

Die Klägerin beantragte im Jahre 1997 zunächst die Erstattung von 402.159,30 DM Kapitalertragsteuer und 75.404,86 DM Solidaritätszuschlag aus der Ausschüttungen 1996. Dies entsprach im Ergebnis einer völligen Freistellung vom Solidaritätszuschlag und einer Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 15 Prozent des Ausschüttungsbetrages. 9

Der Beklagte erließ unter dem 20.1.1998 einen antragsgemäßen Bescheid über die Freistellung und Erstattung. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO. 10

Unter dem 28.1.1998 erging ein weiterer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehender Bescheid unter der gleichen Registriernummer des Beklagtes. Mit ihm wurde die Freistellung über weitere 402.159,30 DM ausgesprochen. Zur Erläuterung wurde ausgeführt, dass das DBA Russland geändert worden sei. Die Erstattung erfolge mit Bezug auf den ursprünglichen Antrag und Bescheid und berücksichtige die rückwirkend anzuwendenden Steuersätze und die bereits erstatteten Beträge. 11

Auf dieser Basis beantragte die Klägerin für die beiden Folgejahre jeweils eine Reduktion der Kapitalertragsteuer auf 5% der Ausschüttungsbeträge. 12

Im Dezember 2000 wiesen die steuerlichen Vertreter der GmbH, die sich insoweit berühmten auch die Vertreter der Klägerin zu sein, darauf hin, dass ihres Erachtens Artikel 10 des DBA Russland eine Reduktion der Kapitalertragsteuer im Streitfall nur auf 15 Prozent Reststeuersatz zulasse. 13

Daraufhin erließ der Beklagte unter dem 5.1.2001 die hier streitbefangenen drei Änderungsbescheide zur Kapitalertragsteuererstattung für die Jahre 1996 bis 1998. Mit ihnen reduzierte er die Kapitalertragsteuer jeweils auf einen Reststeuersatz von 15%. Die Änderungen waren auf § 164 Abs. 2 AO gestützt. Sie führten zu Rückforderungsbeträgen von 402.159,30 DM für 1996 und 529.370,06 DM für 1997 und 434.859,00 DM für 1998. Wegen der Einzelheiten wird auf die Bescheide verwiesen. 14

Die Bescheide wurden zunächst den vermeintlichen Bevollmächtigten der Klägerin, den Bevollmächtigten der GmbH, bekanntgegeben. Es kann nicht genau festgestellt werden, wann die Klägerin von den drei Bescheiden Kenntnis erhielt. 15

Die Klägerin erhob - unstreitig fristgerecht - am 10.1.2002 Einspruch gegen die Bescheide. Zur Begründung führte sie im wesentlichen aus, dass das Schreiben der Bevollmächtigten der GmbH ihr nicht zugerechnet werden könne, da sie weder einen Auftrag für ein derartiges Schreiben erteilt noch von dem Schreiben überhaupt Kenntnis gehabt habe. 16

Die Rückforderungsbescheide seien auch sachlich fehlerhaft. Die Klägerin habe einen Anspruch auf Reduktion der Kapitalertragsteuer auf einen Reststeuersatz von 5%. Dies ergebe sich aus Artikel 10 Abs. 1a des DBA Russland. Dort sei ausgeführt, dass der Kapitalanteil mindestens 160.000 DM betragen müssen. Damit sei entgegen der Auffassung des Beklagten nicht der nominale Anteil am Stammkapital gemeint, sondern der Verkehrswert der Beteiligung, der unstreitig ein Vielfaches des Nominalwertes ausmacht. 17

Dem stehe auch nicht das Schreiben des Bundesfinanzministeriums- BMF - vom 18.10.2001 (BStBl I 2001, 777) entgegen, wonach es für die Frage der Mindestbeteiligung eine 18

Verständigung gegeben hat, dass die Erfüllung der Mindestbeteiligung im Zeitpunkt der Investition ausreichend sei. Damit sei jedenfalls nicht der Fall präkludiert, dass ein ursprünglich geringerer Kapitalanteil diese Wertgrenze später überschreite.

Letztlich stehe der Rückforderung der Erstattungsbeträge der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Der Beklagte habe einen Vertrauenstatbestand gesetzt, indem er im ersten Streitjahr statt der beantragten 10 Prozentpunkte eine Erstattung über 20 Prozentpunkte vorgenommen habe. 19

Die Rückforderung sei insbesondere auch deshalb treuwidrig, weil eine Anrechnung nach Art. 23 Abs. 1 des DBA Russland wegen Verfalls nicht mehr möglich sei, weil die rechtzeitige Geltendmachung einer Anrechnung durch den Erstattungsbescheid des Beklagten für 1996 vereitelt worden sei. 20

Der Beklagte wies die Einsprüche gegen die drei Rückforderungsbescheide mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 10. April 2002 als unbegründet zurück. Dabei führte er im wesentlichen aus, dass die erhöhte Reduktion der Kapitalertragsteuer nach dem DBA Russland eine Mindestbeteiligung am Stammkapital von 160.000 DM erfordere. Am Stammkapital sei die Klägerin unstreitig nur mit 70.000 DM beteiligt. 21

Treu und Glauben stünden der Änderung der Bescheide nicht entgegen, da der Beklagte diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen und damit deutlich gemacht habe, dass die Steuerfälle noch nicht abschließend geprüft worden seien. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 22

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage. 23

Zur Begründung der Klage verweist sie zunächst auf ihr außergerichtliches Vorbringen. Nach Ergehen eines ablehnenden Aussetzungsbeschlusses (Beschluss vom 27. Juni 2002 2 V 2716/02) hat die Klägerin ergänzend zur Auslegung von Artikel 10 Abs. 1a DBA Russland vorgetragen. 24

Sie vertritt die Auffassung, dass der Senat bei der Auslegung des DBA Russland im Rahmen des Aussetzungsbeschlusses sowohl den Begriff des Kapitals fehlerhaft zu eng ausgelegt und die wesentlichste Auslegungsmethode, die teleologische Interpretation, zu Unrecht unbeachtet gelassen habe. 25

Entgegen der Auffassung des Senats sei der Begriff des Kapitalanteils in Artikel 10 Abs. 1a DBA Russland nicht im Sinne eines Anteils am Stammkapital, sondern im Sinne eines erweiterten Kapitalbegriffs zu verstehen. Insoweit verweist die Klägerin auf die Kommentierung zum OECD Musterabkommen. Dort werde in Anmerkung 15d ausgeführt, dass unter bestimmten Voraussetzungen auch andere Mittel, insbesondere Darlehen, als Kapital im Sinne des Artikel 10 OECD Musterabkommen angesehen werden könnten. Die vom Senat vorgenommene enge Wortlautauslegung und der Bezug auf die Gesetzgebungsbegründung seien nicht maßgeblich, da sie der vollständigen Auslegung von Artikel 10 des Musterabkommens nicht entsprächen. 26

Entgegen der Auffassung des Senats sei das DBA auch insoweit nicht sprachlich eindeutig. Das Demonstrativpronomen bedeute nichts anderes als den Verweis auf die Beteiligung der die Dividenden empfangenden Gesellschaft an der die Dividenden zahlenden Gesellschaft. Eine Aussage über den Wertmaßstab bei der Feststellung des Mindestwerts der Beteiligung sei damit nicht getroffen. 27

Bei einer teleologischen Auslegung seien Sinn und Zweck der betragsmäßige Begrenzung in Artikel 10 Abs. 1a DBA Russland zu beachten. Zweck der Sonderregelung in Artikel 10 Abs. 1a DBA Russland sei gewesen, bei einer Herabsetzung der Grenze für eine Schachtelbeteiligung auf 10% die Privilegierung durch die ermäßigte Kapitalertragsteuer von 5% nur Beteiligungen von erheblichem Gewicht zukommen zu lassen. Es sei nicht der Zweck gewesen, schon früher privilegierte Beteiligungen von 25% und mehr auszugrenzen.	28
Ausgehend von dieser Zweckrichtung sei es sinnwidrig auf den Nominalkapitalanteil abzustellen. Vielmehr sei auf den gemeinen Wert abzustellen. Der gemeine Wert der Beteiligung der Klägerin an der GmbH übersteige die maßgebliche Grenze unstreitig um ein Vielfaches. Zur weiteren Begründung nimmt die Klägerin auf Kramer, Quellensteuerreduktion nach Artikel 10 DBA Russland, Internationales Steuerrecht - IStR - 2003, 159 , Bezug, der hinsichtlich Beteiligungen von mehr als 25% des Stammkapitals die Auffassung vertritt, dass für derartige Beteiligungen nur auf die prozentuale Beteiligung abzustellen sei und dass das DBA insoweit im Wege der teleologischen Reduktion gegen den Wortlaut ausgelegt werden müsse.	29
Hinsichtlich ihrer Überlegungen zur Treuwidrigkeit der Änderungsbescheide hält die Klägerin auch unter Berücksichtigung des Aussetzungsbeschlusses an ihrem Sach- und Rechtsvortrag fest. Sie sieht insbesondere in der Tatsache, dass der Beklagte ohne entsprechenden Antrag hinsichtlich des Streitjahres 1996 eine weitergehende Erstattung vorgenommen habe die Setzung eines einer Zusage entsprechenden Vertrauenstatbestandes. Bei derartigen Vertrauenstatbeständen dürften auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Steuerfestsetzungen nicht mehr zum Nachteil der Steuerpflichtigen geändert werden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 5. September 2002 verwiesen.	30
Die Klägerin beantragt,	31
die Änderungsbescheide vom 5. Januar 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. April 2002 aufzuheben,	32
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	33
Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen.	35
Zur Begründung verweist er auf die Einspruchsentscheidung und den Aussetzungsbeschluss des Senates.	36
Im Hinblick auf die von der Klägerin vorgetragenen Überlegungen zur teleologischen Interpretation vertritt der Beklagte die Auffassung, dass die von der Klägerin vorgetragenen Überlegungen den äußersten Wortsinn des Artikel 10 Abs. 1a DBA Russland und damit die Möglichkeiten der teleologischen Auslegung überschreiten.	37
<u>Entscheidungsgründe:</u>	38
Die Klage ist unbegründet.	39
Die angefochtenen Änderungsbescheide vom 5. Januar 2001 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	40
	41

Der Beklagte hat zu Recht die ursprünglichen Bescheide über die Freistellung von Kapitalertragsteuer nach dem DBA Russland i. V. m. § 50d EStG nach § 164 Abs. 2 AO zum Nachteil der Klägerin geändert.

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, 42

1. dass der Klägerin nach § 50d Abs. 1 EStG i. V. m. Art. 10 Abs. 1a und b DBA Russland nur eine Reduktion der Quellensteuer auf einen Reststeuersatz von 15% zusteht, und 43

1. dass die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO gegeben waren und die Grundsätze von Treu und Glauben der Änderung nicht entgegenstehen. 44

1. Die Klägerin erfüllt die Voraussetzungen des Art. 10 Abs. 1a DBA Russland für eine Quellensteuerreduktion auf 5% des Bruttobetrages der Dividende nicht. 45

Die Klägerin ist am Stammkapital der deutschen GmbH nicht mit einem Anteil von mindestens 160.000 DM beteiligt. Der Anteil der Klägerin am Stammkapital beträgt nur 70.005 DM. 46

Nach dem Wortlaut des Doppelbesteuerungsabkommens ist aber eine Beteiligung von mindestens 160.000 DM am Stammkapital erforderlich, um in den Genuss des verminderten Reststeuersatzes für Dividendenausschüttungen bei Schachtelbeteiligungen im Sinne des Artikel 10 Abs. 1 Satz 1a DBA Russland zu kommen. 47

Nach Art. 10 Abs. 1a DBA Russland darf die Quellensteuer 5 vH des Bruttobetrages der Dividenden nicht übersteigen, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft ist, die unmittelbar über mindestens zehn vH des Grund- oder Stammkapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt und dieser Kapitalanteil mindestens 160.000 DM oder den entsprechenden Wert in Rubeln beträgt. 48

In der Vorschrift ist im ersten Teilsatz eindeutig ein 10-prozentiger Anteil am Grund- oder Stammkapital als Voraussetzung für die erhöhte Quellensteuerreduktion festgeschrieben. Damit ist - das ist zwischen den Beteiligten unstreitig - das Kapital im gesellschaftsrechtlichen Sinne gemeint. 49

Das gesellschaftsrechtliche Grund- oder Stammkapital ist stets mit dem Nennwert (Nominalwert) auszuweisen. Das ergibt sich aus den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften (§ 6 Aktiengesetz - Grundkapital -; § 5 GmbH-Gesetz - Stammkapital -; §§ 266, 272 Handelsgesetzbuch - HGB - mit dem Begriff des gezeichneten Kapitals als Oberbegriff), auf die nach Art. 3 Abs. 2 DBA Russland mangels einer eigenen Definition des Kapitals im DBA zurückzugreifen ist. 50

Wenn im zweiten Teilsatz des Artikel 10 Abs. 1 Satz 1a des DBA ausgeführt wird, dass " dieser Kapitalanteil mindestens 160.000 DM oder den entsprechenden Wert in Rubeln beträgt ", so kann rein sprachlich nur die im ersten Teilsatz angesprochene Beteiligung am Grund- oder Stammkapital und damit die Beteiligung am Nennwert gemeint sein (ebenso Koslow, Das deutsch-russische Doppelbesteuerungsabkommen, Internationale Wirtschaftsbrieft - IWB - Gruppe 2, Russische Föderation, Seite 75, 83; Chebounov in Debatin/Wassermeyer, DBA, Exkurs zu Art. 10 DBA Russland). 51

Die Formulierung, dass " dieser Kapitalanteil mindestens 160.000 DM beträgt ", wirft entgegen der Auffassung von Kramer, IStR 2003, 159, keine Frage nach dem Wertmaßstab 52

auf. Der Begriff " dieser Kapitalanteil " ist eindeutig rückbezüglich, verweist also auf das Grund- oder Stammkapital. Beträgt bedeutet " hat die Summe oder erreicht die Größe oder ist von einer bestimmten Höhe " (Duden, Das Bedeutungswörterbuch, Stichwort " betragen "). Im Zusammenhang kann dies nur bedeuten, dass auf die Höhe der Beteiligung am Grund- oder Stammkapital und damit auf den Nominalwert abgestellt wird.	
Soweit Kramer a. a. O. ausführt, dass " dieser Kapitalanteil " trotz des Demonstrativpronomens nichts anderes bedeute, als die Beteiligung an der Dividenden zahlenden Gesellschaft, so bleibt er eine Begründung dafür schuldig, warum trotz der klaren Rückbezüglichkeit nicht das Stammkapital gemeint sein soll.	53
Hätte der Gesetzgeber auf einen anderen Wertmaßstab abstellen wollen, hätte es nahegelegenen Formulierungen wie "... und der Wert des Kapitalanteils... beträgt " oder "... der Kapitalanteil... wert ist " zu wählen.	54
Für die Richtigkeit der Auffassung, dass " dieser Kapitalanteil " als Kapital im gesellschaftsrechtlichen Sinn mit dem Nominalwert zu erfassen ist, spricht auch die Entstehungsgeschichte des DBA Russland. Ausweislich der Denkschrift der Bundesregierung zum Abkommen mit der russischen Föderation (Bundesratsdrucksache 598/96 S. 27 ff.; vgl. Baranowsky, IdW-Praktikerhandbuch Außensteuerrecht, 2000, Band II, 540) war einer der leitenden Gedanken bei der Abfassung des neuen DBA die Anlehnung an das OECD-Musterabkommen (zur Neufassung vgl. BStBl I 2001, 72).	55
Im Kommentar zum Musterabkommen ist unter Punkt 15 der Kommentierung zu Art. 10 " Dividenden ", dem Art. 10 des DBA Russland nachgebildet ist, der Begriff des Kapitals definiert. Dort heißt es:	56
Unter dem Ausdruck " Kapital " in Buchstabe a ist daher grundsätzlich das Kapital im gesellschaftsrechtlichen Sinne zu verstehen. Sonstiges Vermögen der Gesellschaft, insbesondere die Reserven, sind nicht einzubeziehen.	57
Kapital im gesellschaftsrechtlichen Sinne ist als die Summe des Nennwerts der Anteile zu verstehen, die meistens als Grund- oder Stammkapital in der Bilanz der Gesellschaft erscheint.	58
Dieser Musterkommentierung folgend wird auch in der Literatur der Begriff des Kapitals als Nominalkapital im gesellschaftsrechtlichen Sinne verstanden, welches nur aufgrund förmlicher Entscheidungen über Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung modifiziert werden kann (vgl. Vogel, DBA, Art. 10 Tz 77 m. w. N.).	59
Die von der Klägerin vertretene abweichende Interpretation des Begriffs des Kapitals vermag den erkennenden Senat nicht zu überzeugen.	60
Soweit sich die Klägerin auf Abschnitt 15d des Kommentars zum OECD Musterabkommen stützt, kann dies eine abweichende Auslegung des Begriffs des Kapitals im Streitfall nicht tragen. Auch wenn es in der entsprechenden Kommentierung heißt, dass dann, wenn der Gesellschaft Darlehen oder andere Mittel zur Verfügung gestellt werden, die nach dem Wortlaut des Gesellschaftsrechts nicht als Kapital gelten, deren Erträge aber nach dem innerstaatlichen Recht oder innerstaatlicher Praxis (...) nach Art. 10 wie Dividenden behandelt werden, das Darlehen oder der Wert dieser Mittel auch als " Kapital " im Sinne des Buchstabens a anzusehen sei, hat dies keine Bedeutung für die Auslegung der konkret einschlägigen Formulierungen in Art. 10 des DBA Russland.	61

Im Streitfall ist durch die Formulierung des DBA mit der klaren Rückbeziehung (dieser Kapitalanteil) auf die im ersten Halbsatz eindeutig angesprochene Beteiligung am Grund- oder Stammkapital eine klare Regelung getroffen worden, die in Übereinstimmung auch mit der Kommentierung in Abs. 15 zu Art. 10 des OECD-Musterabkommens steht. Ein Sonderfall, wie er in Abschnitt 15d der Kommentierung beschrieben ist, liegt nicht vor. Die Tatsache, dass der Begriff des Kapitals auch eine andere Bedeutung als Grund- oder Stammkapital haben kann, ist daher für die Auslegung des Art. 10 Abs. 1a DBA Russland ohne Bedeutung.	62
Für die Auslegung von " dieser Kapitalanteil " i. S. v. Anteil am Grund- oder Stammkapital sprechen auch die Ausführungen zu Artikel 10 in der Denkschrift zum DBA. In der Denkschrift wird insoweit im wesentlichen der Text des DBA wiederholt und lediglich auf die Begrenzung der Quellensteuerreduktion gemäß Textziffer 5 des Protokolls zum DBA Russland bei Zahlungen, die sich auf die Gewinnermittlung des Schuldners gewinnmindernd auswirken, hingewiesen. Hätte der Gesetzgeber in Artikel 10 des DBA abweichend vom Wortlaut nicht die Beteiligung am Nominalkapital, sondern eine Beteiligung am gemeinen Wert regeln wollen, hätte eine Klarstellung in der Denkschrift nahe gelegen.	63
Für eine Auslegung des Begriffs des Kapitals im Sinne einer Beteiligung am Nominalkapital spricht auch die Verständigungsvereinbarung, die das Bundesfinanzministerium - BMF - im BStBl I 2001, 777, veröffentlicht hat. Beide Beteiligten gingen bei dieser Verständigung davon aus, dass das Kapital im Sinne des Art. 10 Abs. 1a DBA Russland das Nominalkapital sei. Lediglich im Hinblick auf die Abwertung des Rubels war eine ergänzende Regelung erforderlich, weil die Beteiligungen deutscher Mutterunternehmen an russischen Tochterunternehmungen infolge der Abwertung des Rubels unter die Mindestbeteiligungsgrenze von 160.000 DM zu sinken drohten (vgl. Chebounov in Debatin/Wassermeyer, DBA, Exkurs zu Art. 10 DBA Russland).	64
Die übereinstimmende Interpretation des Art. 10 Abs. 1a DBA Russland durch die Vertragsparteien ist bei der Auslegung entsprechend Art. 31 Abs. 3 WÜRV zu beachten (vgl. dazu z. B. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rdnr. 87 bis 89 m. w. N.).	65
Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich bei einer teleologischen Auslegung kein abweichendes Ergebnis.	66
Zunächst ist festzustellen, dass der Zweck der Regelung über Schachteldividenden im DBA Russland ein zweifacher ist. Erstens sollen Einkünfte aus unternehmerischen Beteiligungen gegenüber denjenigen zu bloßen Kapitalanlagezwecken begünstigt werden. Das ist der allgemein übliche Zweck der Klauseln über Schachteldividenden in Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Vogel, DBA, Art. 10 Rdnr. 8). Dieser Zielsetzung dient die Grenze der prozentualen Beteiligung am Stammkapital.	67
Zweitens ist davon auszugehen, dass die Regelung für Schachteldividenden in Art. 10 Abs. 1 Satz 1 a DBA Russland größere Investitionen, insbesondere den Kapitalimport, nach Russland, fördern soll (Koslow a. a. O., Seite 83; Kempf, Besonderheiten des DBA Deutschland-Russland, IStR 1998, 564). Dieser zweiten Zielsetzung dient die kapitalmäßige Mindestbeteiligungsgrenze.	68
Bei diesem Zweck der Regelung in Artikel 10 Abs. 1 Satz 1a DBA Russland sprechen gewichtige Argumente dafür, dass ein minimaler Kapitalimport von 160.000 DM erfolgen sollte, um in den Genuss der Schachtelprivilegierung zu kommen. Die Annahme, dass dies durch eine Mindestbeteiligung am Nennkapital sichergestellt werden sollte, ist nahe liegend. Dafür spricht auch die Verständigungsvereinbarung zwischen Deutschland und Russland,	69

wonach im Blick auf die Zielrichtung der Bestimmung, die Erfüllung der Mindestbeteiligung im Zeitpunkt der Investition als ausreichend angesehen wurde (vgl. BStBl I 2001, 777 unter 1.).	
Die von Kramer angestellte Überlegung, dass bei Beteiligungen über 25% des Stammkapitals entgegen dem Wortlaut des DBA unabhängig vom Vorliegen der betragsmäßigen Mindestbeteiligung das Schachtelprivileg zu gewähren sei (teleologische Reduktion des DBA-Textes), vermag insoweit nicht zu überzeugen. Kramer ignoriert dabei die zweite Zielrichtung des Art. 10 Abs. 1 Satz 1a DBA Russland. Die Argumentation basiert im wesentlichen auf dem OECD Musterabkommen und versucht die Besonderheiten des in der deutschen Abkommenspraxis singulären DBA Russland durch einen Rückgriff auf die Ziele der Schachtelvergünstigungen in anderen deutschen DBA zu begrenzen. Die Annahme, dass Russland bei Vereinbarung einer 25%-Grenze für Schachtelbeteiligungen auf eine betragsmäßige Mindestbeteiligung verzichtet hätte, ist Spekulation. Fest steht lediglich, dass das alte DBA Deutschland Russland (UdSSR) keine Schachtelprivilegierung enthielt (vgl. Art. 7 des alten DBA) und das hier zu beurteilende " neue " DBA Russland unter anderem eine betragsmäßige Mindestbeteiligung verlangt.	70
Für die Interpretation des DBA im Sinne einer notwendigen Mindestbeteiligung am Nennkapital sprechen letztlich auch Überlegungen der Praktikabilität.	71
Die von der Klägerin vorgeschlagene Auslegung im Sinne eines Anteils am gemeinen Wert würde eine erhebliche Unsicherheit herbeiführen. Die Regeln über die Bestimmung des gemeinen Werts sind vielfältig und führen nur rechtstheoretisch zu gleichen Ergebnissen. Es kann nicht angenommen werden, dass die vertragschließenden Staaten bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung derartig unklare Regelungen treffen wollten. Der Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens, eine klare Zuteilung des Steuersubstrats vorzunehmen, wäre bei einem Abstellen auf den gemeinen Wert offenkundig verfehlt worden.	72
2. Der Beklagte war auch zu einer Änderung der 3 ursprünglichen Freistellungsbescheide und zur Erhöhung der Kapitalertragsteuer von dem bisherigen Reststeuersatz 5% auf eine Reststeuersatz i. H. v. 15% befugt.	73
Die streitigen Änderungen konnten nach § 164 Abs. 2 AO erfolgen.	74
Nach § 164 Abs. 2 AO kann die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert werden, solange der Vorbehalt der Nachprüfung wirksam ist. Steuerfreistellungsbescheide, wie die hier streitbefangenen, sind nach § 155 Abs. 1 AO Steuerfestsetzungen im Sinne des § 164 AO. Alle drei Bescheide enthielten unstreitig den Vorbehalt der Nachprüfung. Anhaltspunkte für eine Unwirksamkeit der Vorbehalte bestehen nicht.	75
Die demnach dem Grunde nach gegebene Korrekturbefugnis des Beklagtes, wie sie sich aus § 164 Abs. 2 AO ergibt, war auch nicht aus Gründen von Treu und Glauben ausgeschlossen.	76
Die Grundsätze von Treu und Glauben verlangen die Rücksichtnahme auf die berechtigten Interessen des anderen Beteiligten im Steuerrechtsverhältnis. Der Beteiligte am Steuerrechtsverhältnis soll sich nicht mit seinem eigenen früheren Verhalten, auf das der andere vertraut hat, in Widerspruch setzen (vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 AO Rdnr. 139 mit umfangreichen Nachweisen).	77
Ein derartiger Vertrauenstatbestand kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 28.4.1987 IX R 7/83, BStBl II 1987, 814, 816; weitere Nachweise bei Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO Rdnr. 30; Hübschmann/Hepp/Spitaler,	78

AO/FGO, § 164 AO Rdnr. 15) nicht eintreten, wenn die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgt. Die Änderungen nach § 164 Abs. 2 AO bedürfen keiner besonderen Rechtsgrundlage. Das Finanzamt ist dabei grundsätzlich nicht an die Rechtsauffassung oder Sachverhaltswürdigung gebunden, die dem unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Steuerbescheid zugrundeliegt (BFH a. a. O.). Es ist unerheblich, ob der Steuerpflichtige oder die Finanzbehörde die Rechtswidrigkeit des Vorbehaltsbescheid verursacht haben (vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 164 AO Rdnr. 35;

Ein Sonderfall, im Sinne einer Verwirkungssituation, bei der ausnahmsweise eine Bindung nach Treu und Glauben eintritt, ist im Streitfall nicht festzustellen. 79

Entgegen der herrschenden Meinung ist in Einzelfällen angenommen worden, dass trotz des Vorbehaltes der Nachprüfung eine Änderung zum Nachteil des Steuerpflichtigen nicht mehr zulässig sei. So hat das Finanzgericht Brandenburg die Änderung eines Investitionszulagebescheides als rechtswidrig angesehen, weil die Finanzbehörde die streitige formelle Frage vorher mehrfach durch einen Spezialprüfer geprüft hatte, ohne die Steuerpflichtige auf den formellen Mangel hinzuweisen (vgl. EFG 1997, 1258). Das Finanzgericht Niedersachsen hat eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO für unrechtmäßig angesehen, nachdem ein wegen der gleichen Streitfrage geführtes Einspruchsverfahren durch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Abhilfebescheid beendet worden war (EFG 2000, 1090). 80

Der erkennende Senat kann hier dahingestellt sein lassen, ob er den zitierten Entscheidungen folgen könnte (ablehnend z. B. BFH-Beschluss vom 13. Juni 2002 III B 22/02, BFH/NV 2002, 1421), da im vorliegenden Verfahren eine ähnliche Situation nicht besteht. 81

Der Beklagte hat bei Erlass des Änderungsbescheides zur Freistellung der Dividenden 1996 keine besondere Prüfung der betragsmäßigen Voraussetzungen für das Schachtelprivileg vorgenommen. Eine derartige Prüfung war ihm auch gar nicht möglich, da der Antrag nur hinsichtlich der prozentualen Beteiligung Informationen enthielt. 82

Da der Klägerin die Antragsunterlagen bekannt waren und sie daher wusste, dass der Beklagte die kapitalmäßige Beteiligung an der deutschen GmbH nicht geprüft haben konnte, konnte bei ihr auch kein schutzwürdiges Vertrauen entstehen, dass der Beklagte die dahingehenden Voraussetzungen für die weitergehende Freistellung nach dem DBA geprüft und bejaht hatte. 83

Die möglicherweise gegebene Unbilligkeit bzgl. der Rückforderung der zunächst erstatteten Kapitalertragsteuer für 1996 führt ebenfalls nicht dazu, dass eine Änderung wegen Treu und Glauben unmöglich ist. 84

Die von der Klägerin vorgetragene besondere Situation, also die Tatsache, dass der Beklagte ohne Antrag der Klägerin die fehlerhafte Erstattung vorgenommen hat und die Rückforderung zu einem so späten Zeitpunkt vornahm, dass eine Anrechnung nach Art. 23 Abs. 1 DBA Russland für die Klägerin ggf. nicht mehr möglich ist, führt nicht dazu, dass die nach deutschem Recht gegebene Korrekturmöglichkeit innerhalb der Festsetzungsverjährungsfristen ausgeschlossen wäre. Jede andere Entscheidung liefe darauf hinaus, ggf. die Anwendung des deutschen Rechts von der besonderen Gestaltung des ausländischen Rechts, insbesondere den dort gegebenen Korrekturvorschriften, Ausschluss- und Verjährungsfristen abhängig zu machen. (Ob tatsächlich eine Anrechnung in Russland nicht mehr möglich ist, hat der Senat nicht überprüft. Die von der Klägerin angegebene 85

Fundstelle in Debatin/Wassermeyer, DBA, bezieht sich auf die Erstattung russischer Steuern an Deutsche und betrifft den vorliegenden Fall damit nicht.)

Ob die deutsche Finanzverwaltung im Hinblick auf die auch durch ihr Verhalten ausgelöste Situation gehalten ist, im Interesse der Klägerin im Wege eines Verständigungsverfahrens oder einer Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO den möglicherweise eingetretenen Nachteil, der nach dem Konzept des DBA Russland nicht eintreten sollte, zu beseitigen oder abzumildern, kann im vorliegenden Verfahren dahinstehen, da es sich entweder um weitgehend nicht justiziable Vorgänge (Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA Russland) oder um ein eigenständiges Verwaltungsverfahren (Billigkeitsverfahren nach § 163 AO) handelt. 86

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 87

Die Revision ist nach § 115 Abs. 2 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Auslegung des DBA Russland zugelassen worden. 88