
Datum: 28.01.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 4220/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0128.2K4220.03.00

Rechtskraft: I R 25/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin für Gewinnausschüttungen ihrer im Inland ansässigen Tochtergesellschaft die vollständige Freistellung von der Kapitalertragsteuer beanspruchen kann. | 2 |
| Die Klägerin ist eine in Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft, die im Jahr 1999 in der Rechtsform einer "société par actions simplifiée" (S.A.S.) gegründet wurde. Sie ist alleinige Anteilseignerin der M GmbH mit Sitz in T (im Folgenden: M-GmbH). | 3 |
| Am 13. Juni 2002 stellte die Klägerin beim Bundesamt für Finanzen – BfF – (seit dem 1. Januar 2006 Bundeszentralamt für Steuern - BZSt -) einen Antrag auf Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge nach §§ 43b Abs. 1 Einkommensteuergesetz – EStG – i.V.m. § 50d Abs. 3 EStG. | 4 |
| Am 27. Juni 2002 erließ das BfF eine Freistellungsbescheinigung für den Zeitraum vom 13. Juni 2002 bis zum 31. Mai 2005. Darin bescheinigte das BfF, dass die M-GmbH als Schuldnerin der Kapitalerträge berechtigt sei, den Steuerabzug für die Kapitalerträge der Klägerin im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nach dem Doppelbesteuerungsabkommen - | 5 |

DBA - Frankreich in Höhe von 5 v.H. des Bruttoertrags vorzunehmen.

Gegen die Freistellungsbescheinigung legte die Klägerin Einspruch ein. Sie berief sich u.a. auf ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 14. Juni 2000 an das bayerische Staatsministerium der Finanzen. Darin werde ausgeführt, dass es aus sachlichen Gründen gerechtfertigt sei, die Rechtsform der "SAS" einer AG im Sinne der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften – Abl. EG – Nr. L 225, 6, im Folgenden: Richtlinie 90/435/EWG) gleichzustellen. Die Freistellung sei daher für den Gesamtbetrag der Kapitalerträge zu gewähren. 6

Am 12. August 2002 meldete die M-GmbH Kapitalertragssteuer für Dividendenzahlungen an die Klägerin an. Auf Antrag der M-GmbH gewährte das zuständige Finanzamt T jedoch die Aussetzung der Vollziehung nach § 361 Abs. 2 Abgabenordnung - AO -. Der streitige Betrag i.H.v. 5 % der Kapitalerträge wurde von der M-GmbH einbehalten. Eine Auszahlung dieses Betrages an die Klägerin erfolgte nicht. 7

Mit Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2003 wies das BfF den Einspruch als unbegründet zurück. Das BfF vertrat dabei die Auffassung, dass eine Erstattung der deutschen Kapitalertragsteuer nicht möglich sei, da die Klägerin keine Muttergesellschaft i.S.d. § 44d Abs. 2 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung - EStG 2002 - i.V.m. Art. 2 der Richtlinie 90/435/EWG sei. Die Rechtsform der "société par actions simplifiée" sei in der Liste der unter Art. 2 Buchst. a) der Richtlinie 90/435/EWG fallenden Gesellschaften nicht genannt. Die Aufzählung der Rechtsformen sei abschließend. 8

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. 9

Im Laufe des Klageverfahrens hat der erkennende Senat in einem Parallelverfahren dem EuGH gemäß Art. 234 Abs. 2 EG zur Auslegung und Vereinbarkeit der Richtlinie 90/435/EWG mit den europarechtlichen Grundfreiheiten folgende Fragen vorgelegt (vgl. FG Köln 2. Senat, Beschluss vom 23. Mai 2008, 2 K 3527/02, EFG 2008, 1391): 10

1. Ist Art. 2 Buchst. a) i.V.m. dem Anhang Buchst. f) der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 225, 6) dahingehend auszulegen, dass auch eine französische Gesellschaft in der Rechtsform einer "société par actions simplifiée" bereits in den Jahren vor 2005 als "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" im Sinne dieser Richtlinie angesehen werden kann und ihr somit für einen von ihrer deutschen Tochtergesellschaft im Jahr 1999 ausgeschütteten Gewinn nach Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG die Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle zu gewähren ist? 11
2. Für den Fall, dass die Frage 1. zu verneinen ist:

Verstößt Art. 2 Buchst. a) i.V.m. dem Anhang Buchst. f) der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (90/435/EWG, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 225, 6) insoweit gegen Art. 43 EG und Art. 48 EG oder Art. 56 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 EG als er in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 90/435/EWG zwar für eine französische Muttergesellschaft in der Rechtsform einer société anonyme, société en commandite par actions oder société à responsabilité limitée, nicht aber für eine französische Muttergesellschaft in der Rechtsform einer société par actions simplifiée bei 1

Gewinnausschüttungen einer deutschen Tochtergesellschaft eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle vorschreibt?

- Mit Urteil vom 1. Oktober 2009 (C-247/08, IStR 2009, 774) hat der EuGH die Fragen des erkennenden Senats wie folgt beantwortet: 13
1. Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten ist in Verbindung mit Buchst. f ihres Anhangs dahin auszulegen, dass eine französische Gesellschaft in der Rechtsform einer "société par actions simplifiée" nicht als "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" im Sinne der Richtlinie angesehen werden kann, bevor diese durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 geändert wurde. 14
 2. Die Prüfung der zweiten Frage hat nichts ergeben, was die Gültigkeit von Art. 2 Buchst. f der Richtlinie 90/435 in Verbindung mit Buchst. f ihres Anhangs und mit Art. 5 Abs. 1 dieser Richtlinie beeinträchtigen könnte. 15
- Auf der Grundlage dieses Urteils des EuGH vom 1. Oktober 2009 trägt die Klägerin im Wesentlichen folgende Gesichtspunkte vor: 16
- Zwar sei nach der Entscheidung des EuGH Art. 2 der Richtlinie 90/435/EWG dahingehend auszulegen, dass eine französische SAS nicht als "Gesellschaft eines Mitgliedstaates" i.S. dieser Richtlinie angesehen werden könne. Der EuGH habe jedoch zugleich eindeutig hinzugefügt, dass die Richtlinie 90/435/EWG es einem Mitgliedstaat nicht gestatte, an Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten, die nicht unter den Anwendungsbereich der Richtlinie fielen, ausgeschüttete Gewinne ungünstiger zu behandeln als die an vergleichbare inländische Gesellschaften ausgeschütteten Gewinne. 17
- Der EuGH weise außerdem darauf hin, dass es für nicht von der Richtlinie 90/435/EWG erfasste Beteiligungen den Mitgliedstaaten obliege, festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden solle und dazu Mechanismen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einzuführen. 18
- Im Ergebnis stelle der EuGH damit klar, dass die Richtlinie 90/435/EWG und die Niederlassungsfreiheit es nicht gestatteten, die an eine französische SAS ausgeschütteten Gewinne einer anderen steuerlichen Behandlung zu unterziehen, als diejenigen Gewinne, die an eine GmbH deutschen Rechts ausgekehrt würden. 19
- Die diskriminierende Behandlung der SAS gegenüber einer inländischen GmbH habe im VZ 2002 jedoch darin bestanden, dass Ausschüttungen an inländische Kapitalgesellschaften auf der Ebene der empfangenden Muttergesellschaft nach § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz - KStG - 2002 vollständig freigestellt worden seien. Trotz dieser Freistellung der Dividenden ordne § 43 EStG 2002 zwar den Einbehalt einer 20%igen Kapitalertragsteuer an. Bei Veranlagung der empfangenden Mutterkapitalgesellschaft als unbeschränkt Steuerpflichtige sei jedoch die volle Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG 2002 anzurechnen bzw. zu erstatten. Der Einbehalt einer endgültigen 5 %igen Quellensteuer sei für eine deutsche Muttergesellschaft damit nicht vorgesehen. Demgegenüber erhalte die in Frankreich ansässige Muttergesellschaft in der Rechtsform einer SAS keine vollständige Rückerstattung. Im Endeffekt sei sie auch nach Anwendung der Vorschriften des DBA-Frankreich mit der 5 %igen Ausschüttung endgültig belastet. Eine solche Diskriminierung verstoße gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit und sei daher unzulässig. 20

Das Urteil des BFH vom 22. April 2009 (I R 53/07, BFHE 224, 556, BFH/NV 2009, 1543) wende die seit 2006 vom EuGH aufgestellten Grundsätze über die Niederlassungsfreiheit falsch an und werde deshalb in der Literatur zu Recht heftig kritisiert (vgl. Schön, IStR 2009, 555; Rehm/Nagel, GmbHR 2009, 844). Insbesondere verwechsle der BFH leider schlicht die Rechtsprechungslinien des EuGH zur Körperschaftsteuer der ausschüttenden Tochtergesellschaft und zur Kapitalertragsteuer des Anteilseigners. Zu dem im vorliegenden Fall streitigen Thema der Kapitalertragsteuer habe der EuGH in der Entscheidung "Test Claimants in Class IV" vom 12. Dezember 2006 (C-374/04) und später in den drei Entscheidungen vom 14. Dezember 2006 (C- 170/05, "Denkavit International"), vom 8. November 2007 (C-379/05, "Amurta") und vom 18. Juni 2009 (C-303/07, "Aberdeen") entschieden, dass der Sitzstaat der ausschüttenden Gesellschaft eine Quellensteuer zu Lasten ausländischer Kapitalgesellschaften als Dividendenempfänger nicht erheben dürfe, wenn vergleichbare inländische Dividendenempfänger nicht entsprechend belastet würden. Auch nach der Entscheidung des BFH vom 22. April 2009 habe sich die EuGH-Rechtsprechung nicht geändert. In diesem Zusammenhang sei auch auf die Entscheidung vom 19. November 2009 in der Sache "Kommission gegen Italien" (C-540/07) zu verweisen.

Hilfsweise sei darauf hinzuweisen, dass sich die Frage, ob die ausländische SAS durch den Einbehalt der 5-%igen Kapitalertragsteuer diskriminiert werde, entgegen der vom BFH in seiner Entscheidung vom 22. April 2009 vertretenen Auffassung nicht ohne eine weitere Vorlage an den EuGH entscheiden lasse. 22

Am 8. Januar 2010 hat der Beklagte eine geänderte Freistellungsbescheinigung gegenüber der Klägerin erlassen. Darin bescheinigt der Beklagte, dass die M-GmbH als Schuldnerin der Kapitalerträge berechtigt sei, den Steuerabzug für die Kapitalerträge der Klägerin im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 0 v.H. des Bruttoertrags vorzunehmen. Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag seien nicht zu erheben. Die Bescheinigung gelte nur für Kapitalerträge, die in der Zeit vom 16. Dezember 2004 bis 23. Mai 2005 zuflössen. 23

Die Klägerin beantragt zuletzt, 24

1. unter Abänderung der Freistellungsbescheinigung vom 27. Juni 2002 in Gestalt der Freistellungsbescheinigungen vom 4. Januar 2010 und vom 8. Januar 2010 den Beklagten zu verpflichten, auch für den Zeitraum vom 13. Juni 2002 bis 15. Dezember 2004 die Freistellung für den Gesamtbetrag der Kapitalerträge ohne Steuerabzug zu gewähren und 25
2. hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 26

Der Beklagte beantragt, 26

die Klage abzuweisen. 27

Der Beklagte trägt zur Begründung im Wesentlichen folgende Gesichtspunkte vor: 28

Auf der Grundlage der Richtlinie des Rates vom 22. Dezember 2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (2003/123/EG, Amtsblatt der Europäischen Union – ABl. EU – 2004 Nr. L 7, 41, im Folgenden: Richtlinie 2003/123/EG) sei die Rechtsform der "SAS" als "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" im Sinne dieser Richtlinie anzusehen. Die Richtlinie sei durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften 29

(Richtlinienumsetzungsgesetz, BGBl. I, S. 3310, - EURLUMsG -) vom 9. Dezember 2004 mit Wirkung ab dem 16. Dezember 2004 in das nationale Recht transformiert worden. Daher sei für den Zeitraum vom 16. Dezember 2004 bis zum 31. Mai 2005 eine geänderte Freistellungsbescheinigung zu erlassen.

Für den Zeitraum vom 13. Juni 2002 bis zum 15. Dezember 2004 komme eine volle Freistellung nach der alten Richtlinie 90/435/EWG demgegenüber weiterhin nicht in Betracht. Nach den bilateralen Vereinbarungen im DBA-Frankreich sei nur die vom Beklagten bereits ausgesprochene beschränkte Freistellung zu gewähren. 30

Die bilateralen Vereinbarungen im DBA-Frankreich würden aber weder die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV) noch die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV) verletzen. Insoweit sei auf das zu einer dem Streitfall ähnlichen Sachverhaltskonstellation ergangene BFH-Urteil vom 22. April 2009 (I R 53/07, a.a.O.) zu verweisen. 31

Entscheidungsgründe 32

Die Klage ist unbegründet. 33

I. Die Freistellungsbescheinigung vom 8. Januar 2010 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). 34

1. Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, der Klägerin nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 43b EStG 2002 auch für den Zeitraum vom 13. Juni 2002 bis 15. Dezember 2004 die Freistellung für den Gesamtbetrag der Kapitalerträge ohne Steuerabzug zu gewähren. 35

a) Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen, u.a. nach § 43b EStG 2002 nicht besteuert werden, so kann der Gläubiger der Kapitalerträge gemäß § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG die Freistellung vom Steuerabzug beanspruchen. 36

b) Gemäß § 43b Abs. 1 EStG 2002 wird auf Antrag die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, die einer Muttergesellschaft, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hat, aus Ausschüttungen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes oder aus der Vergütung zufließen, nicht erhoben. Muttergesellschaft im Sinne des Absatz 1 ist nach § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 eine Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen des Artikel 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225, 6) erfüllt und die im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 nachweislich mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Nennkapital der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Weitere Voraussetzung ist nach § 43b Abs. 2 Satz 2 EStG 2002, dass die Beteiligung nachweislich ununterbrochen zwölf Monate besteht. Wird dieser Beteiligungszeitraum nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG 2002 vollendet, so ist nach § 43b Abs. 2 Satz 3 EStG 2002 die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu erstatten; das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG ist ausgeschlossen. 37

c) In Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 2002 ist Folgendes ausgeführt: 38

"Gesellschaften im Sinne des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225, 6) über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ergänzt durch die Akte über die 39

Bedingungen des Beitritts der Republik Österreich, der Republik Finnland und des Königreichs Schweden und die Anpassung der die Europäische Union begründenden Verträge vom 24. Juni 1994 (BGBl. II S. 2031).

Gesellschaft im Sinne des Artikels 2 der genannten Richtlinie ist jede Gesellschaft, die	40
1. eine der aufgeführten Formen aufweist:	41
...	42
- Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung:	43
société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und –unternehmen;	44
...	45
2. nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als in diesem Staat ansässig und auf Grund eines mit einem dritten Staat geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommens in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz nicht als außerhalb der Gemeinschaft ansässig betrachtet wird und	46
3. ohne Wahlmöglichkeit einer der nachstehenden Steuern	47
...	48
- impôt sur les sociétés in Frankreich	49
...	50
- oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein."	51
d) Im Streitfall liegen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 nicht alle vor. Denn die Klägerin war in dem streitigen Zeitraum 13. Juni 2002 bis 15. Dezember 2004 keine Gesellschaft, die die in der Anlage 2 Nr. 1 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie 90/435/EWG erfüllte.	52
aa) Der erkennende Senat ist dabei der Ansicht, dass die Regelung in § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2002 in Übereinstimmung mit Art. 2 der Richtlinie 90/435/EWG auszulegen ist. Dafür spricht nach Überzeugung des Senats schon der eindeutige Wortlaut der nationalen Regelung, die ausdrücklich auf die Voraussetzungen des Art. 2 der Richtlinie 90/435/EWG verweist. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der nationale Gesetzgeber durch die Regelung des § 43b EStG 2002 die Richtlinie 90/435/EWG, mit der zur Schaffung binnenmarkähnlicher Strukturen in der EU die Unterschiede bei der Besteuerung von Gewinnausschüttungen einer Tochter- an ihre Muttergesellschaft beseitigt werden sollen (vgl. v. Beckerrath, in Kirchhof, EStG, 8. Auflage, § 43b, Rn. 1), in nationales Recht umsetzen wollte. Nach dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers sollten damit durch die Regelung in § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2002 nur die unter die Richtlinie 90/435/EWG fallenden Gesellschaftsformen begünstigt werden.	53

bb) Mit dem oben zitierten Urteil vom 1. Oktober 2009 (C-247/08, a.a.O.) hat der EuGH jedoch entschieden, dass Art. 2 Buchst. a der Richtlinie 90/435/EWG in Verbindung mit Buchst. f ihres Anhangs dahin auszulegen ist, dass eine französische Gesellschaft in der Rechtsform einer "société par actions simplifiée" nicht als "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" im Sinne der Richtlinie angesehen werden kann, bevor diese durch die Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22. Dezember 2003 geändert wurde. Da die von der Richtlinie 90/435/EWG erfassten Gesellschaftsformen des französischen Rechts in Buchst. f ihres Anhangs abschließend aufgezählt werden, kann die Anwendung dieser Richtlinie nach der Auffassung des EuGH auch nicht im Wege der Analogie auf andere Arten von Gesellschaften des französischen Rechts wie z.B. die "société par actions simplifiée" ausgedehnt werden, mögen sie auch vergleichbar sein (vgl. Rdnr. 43 des Urteils).

cc) Entgegen der Rechtsansicht der Klägerin kann im Streitfall § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2002 auch nicht aufgrund einer rein nationalen Regelungslücke analog dahingehend ausgelegt bzw. ergänzt werden, dass abweichend von der Richtlinie 90/435/EWG auch die Rechtsform einer "société par actions simplifiée" als "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" i.S. dieser nationalen Regelung angesehen werden könnte. Zwar kann auch bei einem eindeutigen Gesetzeswortlaut eine Gesetzeslücke entstehen, die durch eine Analogie geschlossen werden kann (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 2. Juli 1997 I R 32/95, BFHE 183, 496, BStBl II 1998, 176, m.w.N.). Voraussetzung für eine Analogie ist in diesem Fall jedoch, dass das Gesetz, gemessen an dem zugrunde liegenden Plan des Gesetzgebers, lückenhaft geblieben ist (vgl. BFH-Urteil vom 2. Juli 1997 I R 32/95, a.a.O., m.w.N.). Wie oben ausgeführt wurde, wollte der nationale Gesetzgeber durch die Regelung in § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2002 aber gerade nur die unter die Richtlinie 90/435/EWG fallenden Gesellschaftsformen begünstigen. Eine planwidrige Regelungslücke im nationalen Recht liegt daher nicht vor. 55

dd) Aus dem gleichen Grund sieht der erkennende Senat auch keine Möglichkeit, die Vorschrift des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2002 im Wege einer verfassungskonformen Auslegung zu Gunsten der Klägerin anzuwenden. Der Klägerin ist zwar zuzugestehen, dass ihre Benachteiligung gegenüber den vergleichbaren Gesellschaftsformen einer "société anonyme" oder einer "société à responsabilité limitée" unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz - GG - verfassungsrechtlich bedenklich sein könnte. Jede verfassungskonforme Auslegung findet ihre Grenze aber dort, wo sie mit dem Wortlaut der Vorschrift und dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers in Widerspruch treten würde (vgl. z.B. Beschluss des BVerfG vom 19. Januar 1999 1 BvR 2161/94, BVerfGE 99, 341, 358). Daher darf ein Gericht einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigem Gesetz nicht durch Berufung auf verfassungsrechtliche Grundsätze einen entgegengesetzten Inhalt geben (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2000 VI R 65/99, BFHE 193, 361, BStBl II 2001, 109). 56

e) Im Ergebnis scheidet damit die begehrte vollständige Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug durch das beklagte BZSt auf der Grundlage des § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 aus, da die Klägerin keine Muttergesellschaft im Sinne des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 ist. 57

2. Eine weitere Anspruchsgrundlage für eine vollständige Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug steht der Klägerin zumindest gegenüber dem beklagten BZSt nicht zu. 58

a) Die Klägerin weist zwar zu Recht darauf hin, dass nach der inzwischen gefestigten Rechtsprechung des EuGH die Richtlinie 90/435/ EWG es einem Mitgliedstaat nicht gestattet, an Gesellschaften aus anderen Mitgliedstaaten, die nicht unter den Anwendungsbereich der 59

Richtlinie fallen, ausgeschüttete Gewinne ungünstiger zu behandeln als die an vergleichbare inländische Gesellschaften ausgeschütteten Gewinne (vgl. EuGH-Urteil vom 1. Oktober 2009 C-247/08, a.a.O., Rz. 59). Für nicht von der Richtlinie 90/435/EWG erfasste Beteiligungen obliegt es danach den Mitgliedstaaten, festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch Abkommen mit anderen Mitgliedstaaten Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einzuführen, doch erlaubt dieser bloße Umstand es ihnen nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten verstoßen (vgl. EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006 C-374/04, "Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation", Slg. 2006, I-11673, Rz. 54; vom 8. November 2007 C-379/05, "Amurta", Slg. 2007, I-9569, Rz. 24; vom 18. Juni 2009 C-303/07, "Aberdeen Property Fininvest Alpha", Slg. 2009, I-0000, Rz. 28 und vom 1. Oktober 2009 C-247/08, a.a.O., Rz. 60). Will ein Mitgliedstaat die gebietsansässigen Muttergesellschaften vor einer mehrfachen Belastung der von einer gebietsansässigen Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne bewahren, so muss er zur Vermeidung eines Verstoßes gegen die in den Art. 43 und 56 EG garantierten Verkehrsfreiheiten entweder die für gebietsansässige Muttergesellschaften geltenden Regelungen auf die gebietsfremden Muttergesellschaften ausdehnen oder aber durch den Abschluss von entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen sicherstellen, dass die von ihm auf die Gewinnausschüttungen erhobenen Quellensteuern in den Ansässigkeitsstaaten der gebietsfremden Muttergesellschaften tatsächlich angerechnet werden (EuGH-Urteil vom 14. Dezember 2006 C-170/05, "Denkavit International und Denkavit France", Slg. 2006, I-11949, Rz. 37, 45 ff., und vom 18. Juni 2009 C-303/07, "Aberdeen Property Fininvest Alpha", Slg. 2009, I-0000, Rz. 44).

b) Auf der Basis dieser Rechtsprechung des EuGH kann die Klägerin jedoch keinen Anspruch auf Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug gegenüber dem BZSt geltend machen. Als gebietsfremde Muttergesellschaft hat sie gegenüber der Bundesrepublik Deutschland vielmehr "allenfalls" einen Anspruch darauf, dass die dort für gebietsansässige Muttergesellschaften geltenden Regelungen auf sie ausgedehnt werden, wenn bzw. soweit die deutsche Quellensteuer nicht auf der Grundlage des DBA-Frankreich auf die in Frankreich bestehende Steuerschuld der Klägerin angerechnet werden kann (vgl. Benecke, IStR 2009, 777). Die Klägerin könnte unter diesen Voraussetzungen damit aber "nur" beanspruchen, dass die durch § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG 2002 für sie als beschränkt Steuerpflichtige angeordnete Abgeltungswirkung der Körperschaftsteuer, die im Wege des Steuerabzugs von den Kapitaleinkünften einzubehalten ist, nicht eintritt. Die Klägerin könnte dann für ihre nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 steuerfreien Dividenden nach § 50d Abs. 1 EStG 2002 in analoger Anwendung einen Freistellungsbescheid beantragen. Zuständig für die Entscheidung über dieses Freistellungsbegehren wäre aber das örtlich zuständige Finanzamt und nicht das BZSt (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 2009 I R 53/07, a.a.O., m.w.N.; Gosch, BFH/PR 2009, 333, 335; Benecke, IStR 2009, 777). Denn das BZSt ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 Finanzverwaltungsgesetz - FVG - 2002 nur für die Entlastung von deutschen Abzugsteuern (Erstattung und Freistellungen) in den - im Streitfall nach den obigen Ausführungen nicht gegebenen - Fällen des § 43b EStG sowie auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zuständig.

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

III. Die Revision zum Bundesfinanzhof war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

60

61

62

