
Datum: 28.01.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2 .Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 4328/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0128.2K4328.03.00

Tenor:

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

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin für eine im Jahr 2001 erfolgte Gewinnausschüttung ihrer Tochtergesellschaft die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer beanspruchen kann.
- 3 Die Klägerin ist eine in Frankreich ansässige Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer "société par actions simplifiée" (S.A.S.). Sie ist alleinige Anteilseignerin der A GmbH mit Sitz in Deutschland.
- 4 Aufgrund des Bescheids des Beklagten vom 8. März 2001 war die A GmbH berechtigt, den Steuerabzug für Kapitalerträge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.H.v. 5 % vorzunehmen.
- 5 Am 13. Juli 2001 schüttete die A GmbH einen Gewinn i.H.v. 4.000.000 € an die Klägerin aus. Von dieser Gewinnausschüttung behielt die A GmbH Kapitalertragsteuer i.H.v. 200.000 € (= 5 % von 4.000.000 €) ein und führte die Steuerabzugsbeträge an das zuständige Finanzamt ab.
- 6 Mit Antrag vom 24. Juli 2002 (Posteingangsdatum) beantragte die Klägerin die Erstattung der deutschen Kapitalertragsteuer gemäß § 50 d EStG i.V.m. § 44 d EStG a.F. (§ 43 b EStG n.F.) i.H.v. 200.000 €.

Mit Bescheid vom 27. Januar 2003 lehnte der Beklagte die beantragte Erstattung ab. Zur Begründung verwies er darauf, dass eine Erstattung der deutschen Kapitalertragsteuer nicht möglich sei, da die Klägerin keine Muttergesellschaft i.S.d. § 43 b Abs. 2 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung i.V.m. Art. 2 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: Mutter-Tochter-Richtlinie) 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.

Der hiergegen fristgemäß eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2003 als unbegründet zurückgewiesen. 8

Zur Begründung ihrer hiergegen fristgemäß erhobenen Klage hat die Klägerin vorgetragen, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie im Lichte der primärrechtlichen Grundfreiheiten dahingehend auszulegen sei, dass auch die im Jahr 2001 nicht ausdrücklich in ihr genannte "société par actions simplifiée" von ihr erfasst werde. 9

Im Einvernehmen mit den Beteiligten ist das Verfahren durch gerichtlichen Beschluss vom 24. September 2008 bis zur Entscheidung des EuGH in der Rechtssache 10

C-247/08 (*Gaz de France*) nach § 155 FGO i.V.m. § 251 ZPO zum Ruhen gebracht worden. Mit Urteil vom 1. Oktober 2009 hat der EuGH in der Rechtssache C-247/08 (*Gaz de France*) entschieden, dass Art. 2 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie in Verbindung mit Buchst. f ihres Anhangs dahin auszulegen sei, 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 worden sei. U.a. hat der EuGH ausgeführt, dass es für nicht von der Mutter-Tochter-Richtlinie erfasste Beteiligungen den Mitgliedstaaten obliege, festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden solle und dazu einseitig oder durch Abkommen mit anderen Mitgliedstaaten Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbelastung einzuführen. Dieser Umstand erlaube es den Mitgliedstaaten jedoch nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen die vom EG-Vertrag garantierten Grundfreiheiten verstießen. 11

Die Klägerin trägt hierzu vor, dass sie aufgrund der zu beachtenden Grundfreiheit der freien Niederlassung mit einer deutschen Muttergesellschaft gleichzustellen sei. Da die Bundesrepublik Deutschland dies durch die Regelung im DBA mit Frankreich nicht sichergestellt habe, könne Deutschland sich nicht auf dieses DBA berufen, sondern habe die strittige Kapitalertragsteuer zu erstatten. 12

Dies werde auch durch die "*Aberdeen*"-Entscheidung des EuGH vom 18. Juni 2009 (C-303/07, IStR 2009, 499) gestützt. Der EuGH habe in diesem Verfahren entschieden, dass die Niederlassungsfreiheit den Mitgliedstaat der ansässigen Tochtergesellschaft verpflichte, die im anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft auch dann mit inländischen Muttergesellschaften bezüglich des Quellensteuerabzugs gleichzustellen, wenn die Rechtsform der ausländischen Muttergesellschaft nicht im Anhang zur Mutter-Tochter-Richtlinie genannt sei. Die Befreiung der Muttergesellschaft im anderen Mitgliedstaat von der dortigen Einkommensteuer rechtfertige es nach Auffassung des EuGH nicht, diese bei der inländischen Quellenbesteuerung unterschiedlich zu behandeln. Auch habe es der EuGH abgelehnt, dass der Mitgliedstaat der ausländischen Muttergesellschaft die zusätzliche 13

Belastung mit inländischer Quellensteuer vermeiden müsse. Ferner habe der EuGH entschieden, dass sich der Mitgliedstaat der ausschüttenden Tochtergesellschaft nicht auf ein DBA berufen könne, um seinen Verpflichtungen aus dem Vertrag zu entgehen. Aus dieser Entscheidung des EuGH sei abzuleiten, dass der Mitgliedstaat der ausschüttenden Tochtergesellschaft die Besteuerung der Muttergesellschaft im anderen Mitgliedstaat nicht zur Rechtfertigung heranziehen könne, um diese im Vergleich zu anderen inländischen Muttergesellschaften abweichend behandeln zu dürfen.

Eine in Deutschland ansässige Muttergesellschaft sei zur Anrechnung der erhobenen deutschen Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG berechtigt. Soweit sich im Veranlagungszeitraum keine Körperschaftsteuer in entsprechender Höhe berechne, sei die erhobene Kapitalertragsteuer der Muttergesellschaft gemäß § 36 Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 KStG zu erstatten. Es sei damit ausgeschlossen, dass ein Teil der Kapitalertragsteuer nicht angerechnet werde. Folglich lasse sich auch ein Anrechnungsüberhang bei ihr, der Klägerin, nicht rechtfertigen. Ihre Gleichstellung mit inländischen Muttergesellschaften habe Deutschland durch das DBA mit Frankreich nicht sichergestellt, da Frankreich zur Anrechnung der deutschen Kapitalertragsteuer nur insoweit verpflichtet sei, als die Dividende aus Deutschland in der französischen Bemessungsgrundlage enthalten sei (vgl. Art. 20 Abs. 2 Buchst. A Satz 3 DBA Frankreich). Da Frankreich nach dem DBA nicht verpflichtet sei, die deutsche Dividende in die französische Steuerbemessungsgrundlage einzubeziehen, sei Frankreich nach dem DBA auch nicht verpflichtet, die deutsche Kapitalertragsteuer anzurechnen. Die französische Besteuerung stehe damit im Einklang mit dem DBA. Folglich könne Deutschland die Gleichbehandlung mit inländischen Muttergesellschaften nur dadurch herstellen, dass die abgeführte Kapitalertragsteuer vom Beklagten erstattet werde.

14

Dem stehe das BFH-Urteil vom 22. April 2009 (I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543) nicht entgegen. Die Entscheidung betreffe einen Drittstaatenfall, bei dem Gegenstand der Entscheidung die Kapitalverkehrsfreiheit gewesen sei. Nach *Gosch* stelle die Entscheidung eine schweizspezifische Lösung dar, die nicht ohne weiteres verallgemeinert werden könne. Seines Erachtens sei insbesondere das Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen Deutschland (Kommission Az. 2004/4349; Pressemitteilung vom 19. März 2009, IP/09/435) zu beachten (BFH/PR 2009, 334). *Brocke* und *Hackemann* würden zum BFH-Urteil vom 22. April 2009 zutreffend die Auffassung vertreten, dass aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in den Rechtssachen "*Denkavit*" und "*Amurta*" der BFH den entschiedenen Fall dem EuGH zur Vorabentscheidung hätte vorlegen müssen. Dafür spreche die in den Mitgliedstaaten Frankreich, Österreich und Niederlande angewandte Verwaltungspraxis, wonach von einer Erhebung einer Quellensteuer abgesehen werde, wenn die Muttergesellschaft diese Quellensteuer im anderen Mitgliedstaat nicht anrechnen könne (vgl. IWB Nr. 18 vom 23.09.2009, Punkt II.3, Seite 903 f und S. 906, erster Absatz).

15

Im Übrigen sei in dem BFH-Urteil vom 22. April 2009 mit dem Verweis auf das "Test Claimants in Class IV"-Urteil des EuGH (vom 12. Dezember 2006, C-274/04, Slg. 2006, I-11673) auf EuGH-Rechtsprechung verwiesen worden, die zur Anrechnung von Körperschaftsteuer ergangen sei.

16

Schließlich sei auf das Urteil des EuGH vom 19. November 2009 (C-540/07, Europäische Kommission/Italienische Republik, IStR 2009, 853) hinzuweisen. Hierin werde deutlich, dass es dem EuGH nur darauf ankomme, ob es tatsächlich durch eine Anrechnung zu einem Nachteilsausgleich komme. Der EuGH habe bezüglich des Ausgleichs der Mehrbelastung ausschließlich auf den Mitgliedstaat der ausschüttenden Gesellschaft abgestellt. Den

17

Mitgliedstaat der Muttergesellschaft treffe keinerlei Verpflichtung, diese Mehrbelastung durch die nicht anrechenbare Quellensteuer auszugleichen.

Die Klägerin beantragt, 18

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27. Januar 2003 in Gestalt der 19
Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2003 den Beklagten zu verpflichten, einbehaltene und
abgeführte Kapitalertragsteuer i.H.v. 200.000 € zu erstatten;

hilfsweise die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen; 20

äußerst hilfsweise, das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH im 21
Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland (C-284/09) ruhen zu lassen.

Der Beklagte beantragt, 22

die Klage abzuweisen. 23

Der Beklagte trägt vor, dass auf der Grundlage der Entscheidung des EuGH vom 1. Oktober 24
2009 (C-247/08, *Gaz de France*) die streitige Ausschüttung nicht nach der Mutter-Tochter-
Richtlinie von der deutschen Kapitalertragsteuer freizustellen sei.

Die mangelnde Kapitalertragsteuererstattung im Streitfall sei EU-rechtskonform. 25
Insbesondere sei die Niederlassungsfreiheit i.S.d. Art. 43 EG nicht verletzt.

Der BFH habe mit Urteil vom 22. April 2009 (I R 53/07) über einen mit dem Streitfall 26
vergleichbaren Fall entschieden. Der BFH habe zwar über eine mögliche Verletzung der
Kapitalverkehrsfreiheit entschieden. Dies stehe jedoch einer Übertragung des Ergebnisses
bei vergleichbarer Sachverhaltskonstellation auf den Streitfall grundsätzlich nicht entgegen,
auch wenn es hier um die Niederlassungsfreiheit gehe. Dies werde durch das "*Test*
Claimants in Class IV"-Urteil des EuGH vom 12. Dezember 2006 (C-374/04, Slg. 2006, I-
11673) bestätigt, in dem der EuGH u.a. allgemein seine Schemata zur Prüfung einer
Verkehrsrechtsverletzung und möglicher, die Verletzung ausgleichender
Rechtfertigungsgründe erläutere. Zu diesen Rechtfertigungsgründen gehöre unter Verweis
auf Art. 4 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie auch der Ausgleich durch bilaterale
Vereinbarungen in Form eines DBA.

Die der Entscheidung des BFH vom 22. April 2009 zugrunde liegende 27
Sachverhaltskonstellation entspreche derjenigen im Streitfall, weil es in beiden Fällen um die
steuerliche Behandlung von steuerbaren Ausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG einer
deutschen Kapitalgesellschaft an eine im Ausland ansässige Muttergesellschaft gehe. Nach
der nationalen deutschen Regelung würden alle Dividendenausschüttungen deutscher
Kapitalgesellschaften grundsätzlich einem Kapitalertragsteuerabzug (§§ 43 ff EStG)
unterliegen. Sowohl Steuerin- als auch Steuerausländer als Empfänger dieser Leistungen
hätten gleichermaßen die Möglichkeit, diese steuerliche Belastung wieder auszugleichen,
wenn auch die nationale Regelung hierfür unterschiedliche Verfahren vorsehe (§ 36 EStG für
Steuerinländer, § 50 d EStG für Steuerausländer).

Sei die Mutter-Tochter-Richtlinie, wie im Streitfall, nicht anwendbar, so hätten die beteiligten 28
Mitgliedstaaten durch geeignete Maßnahmen zu verhindern, dass es zu einer wirtschaftlichen
Doppelbesteuerung dieser Gewinn komme, also die ausgeschütteten Gewinne zunächst bei
der Tochtergesellschaft und sodann auch bei der Muttergesellschaft erfasst würden (vgl.
EuGH-Urteil vom 3. April 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, Slg. 2008, I-

Zu diesem Zwecke sei es den Mitgliedstaaten anheim gestellt worden, einer Muttergesellschaft zuzurechnende Gewinne als Teilhaberin ihrer Tochtergesellschaft im Mitgliedstaat, in dem die Muttergesellschaft ansässig sei, nicht zu besteuern oder aber alternativ die Quellensteuer, die der Mitgliedstaat der Tochtergesellschaft erhebe, durch den Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft anzurechnen (EuGH-Urteil vom 3. April 2008, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, C-27/07, a.a.O., Rn. 24 und 27). 29

Indem der EUGH den Mitgliedstaaten ausdrücklich die Wahl zwischen dem Befreiungssystem und dem Anrechnungssystem offen lasse – wodurch beim Anteilseigner nicht notwendigerweise dasselbe Ergebnis erzielt werde – sei davon auszugehen, dass auch der Einbehalt deutscher Quellensteuern im Streitfall keine Verletzung der Niederlassungsfreiheit bewirke, unabhängig davon, welche Methode der Vermeidung einer Doppelbesteuerung Frankreich anwende. Die entsprechende Regelung finde sich für den Streitfall in Art. 20 Abs. 2 DBA-Frankreich. Mit Art. 20 Abs. 2 DBA-Frankreich sei eine dem Methodenartikel des DBA-Schweiz entsprechende Regelung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung getroffen worden, die nicht gegen die Niederlassungsfreiheit verstoße. 30

Entscheidungsgründe 31

Die Klage ist unbegründet. 32

I. Der Ablehnungsbescheid vom 27. Januar 2003 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2003 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). 33

1. Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, der Klägerin die von der A GmbH einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer i.H.v. 200.000 € nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2001 i.V.m. § 43 b EStG 2001 zu erstatten. 34

a. Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen, u.a. nach § 43 b EStG 2001 nicht besteuert werden, so kann der Gläubiger der Kapitalerträge gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer beanspruchen. 35

b. Gemäß § 43b Abs. 1 EStG 2001 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 KStG oder aus der Vergütung zufließen, nicht erhoben. Muttergesellschaft im Sinne des Absatz 1 ist nach § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2001 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 2001 nachweislich mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Nennkapital der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Weitere Voraussetzung ist nach § 43b Abs. 2 Satz 2 EStG 2001, 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 2001 vollendet, so ist nach § 43b Abs. 2 Satz 3 EStG 2001 die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG zu erstatten; das Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG ist ausgeschlossen. 36

c. In Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 2001 ist Folgendes ausgeführt:

"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 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). 38

Gesellschaft im Sinne des Artikels 2 der genannten Richtlinie ist jede Gesellschaft, die 39

1. eine der aufgeführten Formen aufweist: 40

... 41

- Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung: 42

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée sowie 43
die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und –unternehmen;

... 44

2. nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als in 45
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

3. ohne Wahlmöglichkeit einer der nachstehenden Steuern 46

... 47

- impôt sur les sociétés in Frankreich 48

... 49

- oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu 50
sein."

d. Im Streitfall sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 51
2001 nicht erfüllt. Denn die Klägerin war in dem streitigen Jahr 2001 keine Gesellschaft, die
die in der Anlage 2 Nr. 1 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen des Art. 2 der
Richtlinie 90/435/EWG erfüllte.

aa. Der erkennende Senat ist dabei der Ansicht, dass die Regelung in § 43b Abs. 2 Satz 1 52
EStG 2001 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43 b EStG 2001 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 § 43 b EStG 2001 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 2001 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2001 nur die unter die Richtlinie 90/435/EWG fallenden Gesellschaftsformen begünstigt werden.

bb. Mit Urteil vom 1. Oktober 2009 hat der EuGH in der Rechtssache *Gaz de France* (C-247/08, IStR 2009, 774) 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. Rn. 43 des Urteils). 53

cc. § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2001 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2001 kann 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 bereits dargelegt, wollte der nationale Gesetzgeber durch die Regelung in § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2001 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2001 aber gerade nur die unter die Richtlinie 90/435/EWG fallenden Gesellschaftsformen begünstigen. Eine planwidrige Regelungslücke im nationalen Recht liegt daher nicht vor. 54

dd. Aus dem gleichen Grund sieht der erkennende Senat auch keine Möglichkeit, die Vorschrift des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG 2001 i.V.m. der Anlage 2 Nr. 1 zu § 43b EStG 2001 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 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 Grundsätzen einen entgegengesetzten Inhalt geben (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2000, VI R 65/99, BFHE 193, 361, BStBl II 2001, 109). 55

e. Im Ergebnis scheidet damit die begehrte vollständige Erstattung der Kapitalertragsteuer durch den Beklagten auf der Grundlage des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG 2001 aus, da die Klägerin keine Muttergesellschaft im Sinne des § 43 b Abs. 2 Satz 1 EStG 2001 ist. 56

2. Eine weitere Anspruchsgrundlage auf vollständige Erstattung der von der A GmbH einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer steht der Klägerin zumindest gegenüber 57

dem Beklagten (G) nicht zu.

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 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", IStR 2009, 499, 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", IStR 2009, 499, Rz. 44).

58

b. Auf der Basis dieser Rechtsprechung des EuGH kann die Klägerin jedoch keinen Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer gegenüber dem beklagten G 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 2001 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 2001 steuerfreien Dividenden nach § 50d Abs. 1 EStG 2001 in analoger Anwendung eine Erstattung beantragen. Zuständig für die Entscheidung über dieses Erstattungsbegehren wäre aber das örtlich zuständige Finanzamt und nicht das hier beklagte G (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 G ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG (Finanzverwaltungsgesetz) 2001 nur für die Entlastung von deutschen Abzugssteuern (Erstattung und Freistellungen) in den - im Streitfall nicht gegebenen - Fällen des § 43 b EStG sowie auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zuständig.

59

c. Auch unter dem Gesichtspunkt des "Effet utile" ist kein anderes Ergebnis gerechtfertigt. Nach dem "Effet utile" müssen die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen treffen, um dem Gemeinschaftsrecht die größtmögliche Wirksamkeit zu verschaffen. Hiergegen wurde im Streitfall nicht verstoßen. Zwar verzögert sich die Entscheidung über den Erstattungsanspruch dadurch, dass die Klägerin nunmehr ihren Anspruch gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt geltend machen müsste. Möglicherweise könnte eine Geltendmachung dort verfahrensrechtlich auch nicht mehr zulässig sein. Jedoch ist die Splittung des Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruchs auf zwei Verfahren, je nachdem, ob es sich um einen Anspruch nach § 50 d Abs. 1 i.V.m. § 43b EStG bzw. einem DBA oder aber um einen anderen Erstattungsanspruch handelt, nicht neu. Die Entscheidung der Klägerin für einen dieser beiden sich prozessual bietenden Rechtswege stellt ein typisches Prozessrisiko dar.

d. Wenngleich die von der Klägerin begehrte Kapitalertragsteuer-Erstattung zwecks Gleichbehandlung mit einer inländischen Muttergesellschaft nicht gegenüber dem G geltend zu machen ist und der erkennende Senat deshalb keine materiell-rechtlichen Entscheidung der Rechtsfrage zu treffen hat, besteht insbesondere auch angesichts des Urteils des EuGH vom 19. November 2009 (C-540/07, Europäische Kommission/Italienische Republik, IStR 2009, 853) eine gewisse Neigung des Senats zu der Rechtsauffassung, dass in der Sache einiges zugunsten eines Erstattungsanspruchs der Klägerin sprechen könnte. Dabei wäre allerdings auch das Urteil des BFH vom 22. April 2009 (I R 53/07, IStR 2009, 551) zu würdigen, bezüglich dessen eine Verfassungsbeschwerde anhängig ist (Az.: 2 BvR 1807/09) und das auch im Schrifttum nicht unumstritten ist (zustimmend: Gosch, BFH/PR 2009, 333; ablehnend: Schön, IStR 2009, 555).

61

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

62

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

63

Die Sache war nicht dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, da der EuGH bereits mit Urteil vom 1. Oktober 2009 (C-247/08 - *Gaz de France*, IStR 2009, 774) entschieden hat, 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. Soweit die Klägerin eine Gleichbehandlung mit inländischen Muttergesellschaften begehrt, mangelt es im Hinblick auf ein Vorabentsuchungsersuchen an der Entscheidungserheblichkeit, da in diesem Fall das Verfahren nicht gegen das beklagte G, sondern gegen das örtlich zuständige Finanzamt zu führen wäre. Aus diesem Grunde wird das Verfahren auch nicht bis zur Entscheidung des EuGH im Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland (C-284/09) zum Ruhen gebracht. Denn auch diese Entscheidung könnte, wenn überhaupt, nur für ein Verfahren gegen das örtlich zuständige Finanzamt Bedeutung erlangen.

64