

---

**Datum:** 17.05.2017  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 2310/13  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2017:0517.2K2310.13.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, I B 66/17

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

---

- |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| <b>Tatbestand</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 1 |
| Die Beteiligten streiten über eine gesonderte Feststellung einer Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 8 S. 3 KStG.                                                                                                                                                                                                                                 | 2 |
| Die Klägerin ist eine am ....8.2009 liquidierte Aktiengesellschaft nach luxemburgischem Recht.                                                                                                                                                                                                                                                   | 3 |
| Die Klägerin wurde am ....8.2009 im Rahmen einer außerordentlichen Hauptversammlung der Alleingesellschafterin, der in Deutschland ansässigen A GmbH, in Liquidation gesetzt. Die Alleingesellschafterin wurde als Liquidatorin eingesetzt und die Liquidation am selben Tag im Rahmen eines vereinfachten Liquidationsverfahrens abgeschlossen. | 4 |
| Am 28.12.2010 stellte die Klägerin, vertreten durch ihre Liquidatorin, beim Beklagten einen Antrag auf Feststellung einer Einlagenrückgewähr für den VZ 2009.                                                                                                                                                                                    | 5 |
| Der Beklagte lehnte den Antrag mit Bescheid vom 22.3.2012 ab, da aufgrund der beendeten Liquidation niemand mehr für die Klägerin wirksam habe handeln könne. Der Antrag sei daher unzulässig.                                                                                                                                                   | 6 |
| Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 20.4.2012.                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 7 |

Die Klägerin bestünde nach luxemburgischem Recht passiv fort.

Diesbezüglich zitierte die Klägerin diverse Entscheidungen luxemburgischer Gerichte, welche ursprünglich entschieden hätten, dass eine liquidierte Gesellschaft keine aktive Rechtspersönlichkeit mehr besitze und keine Berufung gegen Urteile einlegen könne, diese Rechtsprechung sich jedoch im Laufe der Jahre geändert habe und einer liquidierten Gesellschaft das Recht zustünde, gegen Urteile eine Berufung einzulegen. Diese Grundsätze seien im vorliegenden Fall dahingehend anzuwenden, dass die Klägerin noch über die notwendige Rechtspersönlichkeit verfüge, um ihre Verpflichtungen vollständig zu erfüllen. 9

Es bestehe eine Pflicht zur Antragsabgabe gemäß § 27 Abs. 8 S. 3 und 4 KStG. Gemäß § 34 Abs. 1 AO habe der gesetzliche Vertreter einer juristischen Person deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Diese Aufgabe obliege im vorliegenden Fall der Liquidatorin, welche am 28.12.2010 rechtzeitig einen Antrag auf Feststellung einer Einlagenrückgewähr im Veranlagungszeitraum 2009 nachgekommen sei. 10

Nach luxemburgischem Recht bestehe eine Treuepflicht der Gesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern. Ein Gesellschafter könne empfangene Leistungen nur dann als steuerfrei behandeln, soweit entsprechend Beträge der Einlagenrückgewähr gesondert festgestellt worden seien. Insoweit sei die Klägerin auch aus ihrer Treuepflicht der Gesellschafterin gegenüber verpflichtet gewesen, dafür zu sorgen, dass die notwendigen steuerlichen Feststellungen getroffen werden, um die Steuerfreiheit der empfangenen Leistungen zu erreichen. 11

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 28.6.2013 als unbegründet zurück. 12

Die Klägerin sei zum Zeitpunkt des Antrages bereits aus dem luxemburgischen Handelsregister gelöscht und damit nicht mehr als fortbestehend anzusehen gewesen. Mit der Löschung sei auch der Verlust der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft verbunden gewesen. 13

Das luxemburgische Handelsrecht kenne im Gegensatz zum deutschen Gesellschaftsrecht keine Bestellung eines Nachtragsliquidators. In der luxemburgischen Rechtsprechung und Fachliteratur werde in Anlehnung an die belgische Rechtsprechung die Auffassung vertreten, eine liquidierte Gesellschaft habe während einer fünfjährigen Nachlaufphase eine passive Rechtsfähigkeit. Stelle sich während dieser Zeit heraus, dass noch Forderungen gegen die Gesellschaft bestünden, könnten diese gegen die Gesellschaft geltend gemacht werden. In diesem Fall würde die Gesellschaft nach außen von ihren Liquidatoren vertreten. Dies solle Gläubigern die Möglichkeit eröffnen, eine Gesellschaft nach der Liquidation zu verklagen. Die Gesellschaft selbst habe wiederum nur die Möglichkeit, anhängige Prozesse fortzuführen und weiteren Instanzen anzurufen. Diese passive Rechtsfähigkeit umfasse jedoch nicht die Möglichkeit, Verwaltungsverfahren neu anzustrengen. 14

Ein Antrag auf Feststellung einer Einlagenrückgewähr stelle keine Abwehrmaßnahme dar, die im Rahmen der passiven Rechtsfähigkeit geltend gemacht werden könne. Die Klägerin sei zu keinem Zeitpunkt durch eine Behörde aufgefordert worden, einen Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG vorzulegen. Eine Verpflichtung zur Antragstellung bestehe auch nicht. Eine passive Rechtsfähigkeit könne auch nicht unter Berücksichtigung eines eventuellen Anspruchs des Gesellschafters gegen die Klägerin auf Antragstellung angenommen werden. 15

Hiergegen richtet sich die Klage vom 25.7.2013. 16

Die Klägerin wiederholt ihre Ausführungen aus dem Einspruchsverfahren. Die Liquidatorin habe die Klägerin rechtswirksam vertreten können. Nach luxemburgischem Recht sei der Liquidator berechtigt, während einer fünfjährigen Nachlaufphase Verpflichtungen der Gesellschaft rechtswirksam abwickeln zu können. Es habe die Verpflichtung bestanden, einen Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG zu stellen. Diese Verpflichtung habe aus den Treuepflichten gegenüber der Gesellschafterin bestanden.

Daher sei eine Einlagenrückgewähr i.H.v. ... € durch den Beklagten für den Veranlagungszeitraum 2009 festzustellen. 18

Die Rechtsauffassung werde gestützt durch eine Stellungnahme des in Luxemburg zugelassenen Rechtsanwalts B (Bl. 30 GA). 19

Nach der Rechtsprechung der luxemburgischen Gerichte sei es einer bereits liquidierten Gesellschaft möglich, gegen erstinstanzliche Urteile eine Berufung einzulegen. Die Rechtsprechung, wonach das passive Fortbestehen einer Gesellschaft nach Abschluss des Liquidationsverfahrens anerkannt wäre, basiere auf den Bestimmungen des Artikels 157 Abs. 4 des luxemburgischen Gesetzes von 1915, der eine fünfjährige Verjährungsfrist für Klagen gegen Liquidatoren vorsehe. Zwar beendete der Abschluss der Liquidation den Status der Gesellschaft als aktives Rechtselement und die Liquidatoren könnten grundsätzlich keine Rechtshandlungen mehr im Namen der Gesellschaft vornehmen, gleichwohl hindere die fehlende aktive Rechtsfähigkeit eine Gesellschaft nicht daran, sich gegen sie gerichtete Klagen und Ansprüche Dritter zu verteidigen und diesbezüglich alle erforderlichen Verteidigungsmittel anzuwenden. 20

Die luxemburgische Rechtsprechung berufe sich häufig auf die belgische Rechtsprechung. Dort sei entschieden worden, dass ein Liquidator einer Gesellschaft nach Abschluss des Liquidationsverfahrens Rechtsmittel gegen einen Steuerbescheid einlegen könne. Diese Auffassung werde in der Literatur auch für Luxemburg vertreten. Vertreten werde darüber hinaus die Auffassung, dass nach der Liquidation noch Steuererklärungen abgegeben werden könnten. 21

Diese Rechtsprechung sei im vorliegenden Fall dahingehend zu übertragen, dass die Klägerin noch eine hinreichende Rechtspersönlichkeit gehabt habe, um ihre Verpflichtungen vollständig zu erfüllen. Die Verpflichtung zur Abgabe des Antrages habe bestanden, da nur durch Stellung des Antrages eine objektiv richtige Steuerfestsetzung möglich gewesen sei. Darüber hinaus sei die Klägerin auch nach Treu und Glauben gegenüber ihrer Gesellschafterin zur Antragstellung verpflichtet gewesen. 22

Hilfsweise sei zu berücksichtigen, dass im Rahmen eines vereinfachten Liquidationsverfahrens der Gesellschafter des liquidierten Rechtsträgers sämtliche Aktiva und Passiva übernehme. Nach einer Entscheidung des Bezirksgerichts von Luxemburg beinhalte dies auch die vertraglichen Verpflichtungen, die die liquidierte Gesellschaft vor der Liquidation eingegangen sei. Zu den Aktiva der Klägerin habe auch das Recht zur Antragstellung gemäß § 27 Abs. 8 KStG mit dem Ziel, den Betrag der Einlagenrückgewähr für den jeweiligen Veranlagungszeitraum gesondert festzustellen, gehört. Darüber hinaus sei auch die Verpflichtung zur Antragstellung zum Zwecke der objektiv richtigen Steuerfestsetzung im Rahmen der Liquidation auf die Gesellschafterin übergegangen. 23

Darüber hinaus sei eine Antragstellung gemäß § 27 Abs. 8 KStG auch überhaupt nicht erforderlich, denn die Vorschrift verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Faktisch führe die Antrags- und Nachweispflicht nach § 27 Abs. 8 KStG dazu, dass eine in einem anderen 24

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Mitgliedstaat ansässige Kapitalgesellschaft eine Kapitaleinlage „meistens“ nicht steuerneutral zurückzahlen könne. Dagegen sei es einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft praktisch stets möglich, die notwendigen Nachweise beizubringen. Diese Schlechterstellung stelle eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit dar, die nicht gerechtfertigt sei.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |    |
| Die Klägerin beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 25 |
| den Beklagten unter Aufhebung des Bescheides vom 22.3.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu verpflichten, für den Veranlagungszeitraum 2009 eine Einlagenrückgewähr i.H.v. ... € gesondert festzustellen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 26 |
| Der Beklagte beantragt,                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 27 |
| die Klage abzuweisen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 28 |
| Die Klage sei unzulässig, da die Klägerin nicht beteiligtenfähig sei.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 29 |
| Im deutschen Recht werde eine Kapitalgesellschaft auch nach Löschung noch als steuerrechtlich existent behandelt, wenn sie steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen habe oder gegen sie ergangene Steuerbescheide angreife. Diese Grundsätze fänden im vorliegenden Fall jedoch keine Anwendung, da die Klägerin keine steuerlichen Pflichten zu erfüllen habe und keine Bescheide angreife. Die Klägerin habe vielmehr nach Verlust ihrer Rechtsfähigkeit erstmalig einen Antrag gestellt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 30 |
| Hierzu sei sie auch unter Berücksichtigung des luxemburgischen Rechts nicht berechtigt. Nach Beendigung der Liquidation bestehe eine Gesellschaft nicht mehr fort. Eine Ausnahme bestehe nur für den Fall, dass sich eine gelöschte Gesellschaft gegen Gläubigerforderungen verteidige (Art. 157 GHG). Diese passive Rechtsfähigkeit beinhalte jedoch nicht die Möglichkeit, Verwaltungsverfahren oder aktive Klagen neu anzustrengen. Dies entspreche auch der Rechtsprechung der luxemburgischen Gerichte. Soweit dort einer liquidierten Gesellschaft das Recht zur Berufung gegen ein Urteil eingeräumt werde, sei zu beachten, dass es sich hierbei lediglich um eine Verteidigung gegen ein vorangegangenes Urteil handele. In keinem Fall werde ein neues Gerichtsverfahren in Gang gesetzt. | 31 |
| Eine vorauseilende Antragstellung nach § 27 Abs. 8 KStG ohne konkrete Gläubigerforderung sei als neue Anstrengung eines Verwaltungsverfahrens zu betrachten.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | 32 |
| Es bestünde keine öffentlich-rechtliche Forderung des Beklagten gegen die Klägerin auf Antragstellung. Die Klägerin sei in steuerrechtlicher Hinsicht auch nicht verpflichtet den streitgegenständlichen Antrag überhaupt zu stellen. Ohne die Existenz eines Nachtragsliquidators sei der Beklagte auch überhaupt nicht in der Lage, einen Bescheid wirksam bekannt zu geben.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 33 |
| Darüber hinaus sei nicht ersichtlich, dass eine zivilrechtliche Forderung der früheren Gesellschafterin bestanden habe. Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass die frühere Gesellschafterin zugleich Liquidatorin gewesen sei, so dass sie eine Forderung gegen sich selbst hätte geltend machen müssen. Darüber hinaus habe eine gegebenenfalls im Raume stehende zivilrechtliche Verpflichtung zur Antragstellung nicht der Gesellschafterin, sondern der Liquidatorin oblegen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 34 |
| Grundsätzlich sei jedoch zu beachten, dass von einer Gläubigerforderung im Sinne von Art. 157 GHG erst dann hätte ausgegangen werden können, wenn die Gesellschafterin gegen die                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 35 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Klägerin vorgegangen wäre und die Klägerin sich hiergegen hätte verteidigen müssen. Ein solches Vorgehen sei jedoch weder ersichtlich noch unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben denkbar.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |    |
| Der Klägerin sei kein Fehlverhalten anzulasten. Die endgültige Beendigung der Gesellschaft habe vielmehr die Gesellschafterin selbst durch Abgabe entsprechender Erklärungen gegenüber dem Notar herbeigeführt, ohne darauf zu achten, im Rahmen der Liquidation zuvor einen Antrag auf Feststellung einer Einlagenrückgewähr zu stellen. Vor diesem Hintergrund verbiete es sich, von einer gesellschaftsrechtlich aus einem Treueverhältnis gegenüber der Gesellschafterin veranlassten Pflicht der Klägerin zur Antragstellung auszugehen, da die Gesellschafterin selbst die ordnungsgemäße Antragstellung vereitelt habe.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 36 |
| Eine Pflicht zur Antragstellung nach § 27 Abs. 8 KStG sei darüber hinaus kein im Wege der Rechtsnachfolge auf die Alleingesellschafterin übertragbares Wirtschaftsgut.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 37 |
| Das Vermögen der Klägerin sei der Gesellschafterin lediglich im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge übertragen worden. Nur vor diesem Hintergrund sei es überhaupt zur Zuständigkeit des Beklagten gekommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 38 |
| Eine Antragsberechtigung nach § 27 Abs. 8 KStG stelle nach der gesetzlichen Konzeption kein übertragbares Wirtschaftsgut dar. Die Frage könne jedoch dahingestellt bleiben, da der Antrag ausdrücklich für die Klägerin gestellt worden sei.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 39 |
| <b>Entscheidungsgründe</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 40 |
| Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 41 |
| I. Die Klägerin ist im finanzgerichtlichen Verfahren beteiligtenfähig, da sie sich gegen einen ablehnenden Bescheid in Gestalt einer Einspruchsentscheidung wendet.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 42 |
| Die Beteiligtenfähigkeit im Sinne der FGO ist nicht mit der Parteifähigkeit im Sinne des Zivilrechts gleichzusetzen und hängt nicht von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit ab. Im Hinblick auf den Rechtswegsgewährungsanspruch gemäß Art. 19 Abs. 4 GG muss ungeachtet eines möglicherweise zivilrechtlich bereits eingetretenen Verlusts der Rechtsfähigkeit jedem der Zugang zu einem Verfahren eröffnet sein, der Träger formeller oder materieller abgabenrechtlicher Rechte oder Pflichten sein kann (vgl. Levedag in Gräber, § 57 FGO, Rn. 12 m. w. N.). Für die Beendigung der Steuerrechtsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft kommt es weder auf den Beginn der Liquidation noch auf die zivilrechtliche Beendigung der Gesellschaft an. Maßgeblich ist alleine der Zeitpunkt, in dem die Gesellschaft hinsichtlich ihrer steuerlichen Rechte und Pflichten vollständig – einschließlich der Erledigung insoweit anhängige Einspruchs- oder Klageverfahren – abgewickelt ist. Steuerrechtlich wird eine gelöschte Kapitalgesellschaft als fortbestehend angesehen, solange sie noch steuerrechtliche Pflichten zu erfüllen hat oder gegen sie ergangene Steuerbescheide oder Haftungsbescheide angreift. Ihre Beteiligungsfähigkeit wird durch die Löschung nicht berührt (h.M., vgl. Rosenke in BeckOK AO, Pfirmann/Rosenke/Wagner, § 33 AO, Rn. 100 m. w. N.). | 43 |
| Vor diesem Hintergrund ist die Klägerin im finanzrechtlichen Verfahren als beteiligtenfähig anzusehen. Sie wendet sich gegen den Ablehnungsbescheid im Hinblick auf die begehrte Feststellung einer Einlagenrückgewähr in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten. Zu berücksichtigen ist insoweit auch, dass der Beklagte den Einspruch der                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 44 |

Klägerin als unbegründet – und nicht etwa als unzulässig – zurückgewiesen und mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen hat, die auf die Möglichkeit einer Klage vor dem Finanzgericht hinwies. Im Hinblick auf den verfassungsrechtlich garantierten Rechtsweganspruch, muss der Klägerin die Möglichkeit eingeräumt werden, die Entscheidung der Verwaltung überprüfen zu lassen. Daher ist im Streitfall die Beteiligtenfähigkeit zu bejahen.

Die Vertretung der Klägerin konnte insoweit durch die (frühere) Liquidatorin erfolgen, da – und dies ist nach den Einlassungen der Beteiligten zur Rechtslage in Luxemburg zwischen diesen auch unstreitig – nach luxemburgischen Recht ein Liquidator innerhalb einer Frist von fünf Jahren nach Abschluss der Liquidation noch befugt ist, im Namen der liquidierten Gesellschaft gegen belastende Rechtsakte vorzugehen (vgl. insoweit auch BMF vom 06.01.2014, DStR 2014,145 zur Vertretungsbefugnis einer gelöschten Britischen Limited).

II. Die Klage ist allerdings unbegründet. 46

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die begehrte Feststellung einer Einlagenrückgewähr vorzunehmen, da die Klägerin zum Zeitpunkt der Antragstellung aufgrund der abgeschlossenen Liquidation hinsichtlich einer aktiven Antragstellung nicht mehr steuerrechtsfähig war. 47

1. Gemäß § 27 Abs. 8 S. 3 KStG wird eine Einlagenrückgewähr für eine Körperschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, auf Antrag festgestellt. 48

a. Gemäß § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO sind juristische Personen zur Vornahme von Verfahrenshandlungen durch ihre gesetzlichen Vertreter oder besondere Beauftragte fähig. Wer diese Personen sind und unter welchen Voraussetzungen diese handlungsfähig sind, richtet sich nach dem Personalstatut in Bezug auf die jeweilige Gesellschaft. 49

b. Das Personalstatut von Gesellschaften richtet sich nach der Gründungstheorie, wenn die Auslandsgesellschaft in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gegründet worden ist (BGH, Urteil vom 08. September 2016, III ZR 7/15, DB 2016, 2536). 50

Maßgeblich ist im Streitfall somit das Recht Luxemburgs. 51

c. Gemäß § 155 FGO in Verbindung mit § 293 ZPO obliegt es dem zur Entscheidung berufenen Gericht, das in einem anderen Staat geltende Recht zu erforschen. Die Art und Weise der Ermittlung steht im Ermessen des Gerichts (Geimer in Zöller, § 293 ZPO, Rn. 20). Diesbezüglich hat das Gericht im Streitfall die Ausführungen und angebotenen Belege der Beteiligten umfassend berücksichtigt. 52

aa. Unter Berücksichtigung dieses Vortrags der Beteiligten kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass nach dem Recht Luxemburgs Gesellschaften gemäß Art. 141 des Gesetzes vom 10.8.1915 (GHG) nach ihrer Auflösung für Zwecke der Liquidation weiterbestehen. Unter Rückgriff auf Art. 157 GHG gilt, dass nach Abschluss und Bekanntmachung einer Liquidation das Erlöschen einer Gesellschaft nicht absolut ist, sondern eine Gesellschaft weiterbesteht, um auf Forderungen von Gläubigern der Gesellschaft reagieren zu können, solange nicht eine Verjährung nach Ablauf einer Fünfjahresfrist nach Bekanntmachung des Liquidationsbeschlusses eingetreten ist (vgl. insoweit auch LG Köln, Teilurteil vom 30. Januar 2008, 28 O 340/06, juris m. w. N.). 53

- bb. Im Hinblick auf die Reichweite dieser so genannten „passiven Rechtsfähigkeit“ haben Luxemburgischen Gerichte entschieden, dass eine bereits liquidierte Gesellschaft sich noch mit einer Berufung gegen bereits ergangene Urteile wenden könne, da eine Berufung ein Verteidigungsmittel gegen eine geltend gemachte Forderung darstelle. Dasselbe gelte für eine Streitverkündung (zum Ganzen: Bezirksgericht Luxemburg vom 25. März 2005, Registernummer 92164; Berufungsgericht Luxemburg vom 11.10.2007, Registernummern 30230 und 30322; Bezirksgericht Dietkirch vom 27.11.2007, Registernummern 1066 5,10681 und 10745; Berufungsgericht Luxemburg vom 9.10.2008, Registernummer 32596 und 32680). Nach Abschluss der Liquidation kann auch noch ein auf ein Urteil bezogener Fehlerberichtigungsanspruch geltend gemacht werden (Berufungsgericht Luxemburg vom 31.5.2006, Registernummer 28664). Darüber hinaus wird vertreten, dass nach Abschluss der Liquidation die Rechtspersönlichkeit weiterbestehe, solange „nicht alle gesellschaftsrechtlichen Rechte und Pflichten liquidiert“ seien (Bezirksgericht Luxemburg vom 25. März 2005, Registernummer 92164 m. w. N.). Weiterhin wird zum belgischen Gesellschaftsrecht – welches zur Auslegung des luxemburgischen Rechts auch herangezogen wird – die Auffassung vertreten, dass eine Kapitalgesellschaft nach Beendigung der Liquidation noch eine Steuererklärung abgeben könne (Du Faux, La liquidation des sociétés commerciales, 6. Buch, S. 152).
- d. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze konnte die Klägerin keinen wirksamen Antrag stellen, da die Klägerin weder steuerrechtliche noch gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen hinsichtlich einer Antragstellung hatte. 55
- aa. Im Streitfall bestand keine steuerrechtliche Verpflichtung, einen Antrag nach § 27 Abs. 8 KStG zu stellen. Eine Pflicht zur Antragstellung lässt sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht ableiten (vgl. i. E. Oellerich in Blümich, § 27 KStG, Rn. 85). 56
- bb. Darüber hinaus bestand auch keine gesellschaftsrechtliche Verpflichtung gegenüber der Gesellschafterin der Klägerin, einen entsprechenden Antrag zu stellen. Zu beachten ist insoweit, dass vorliegend die Gesellschafterin zugleich Liquidatorin war und die Liquidation der Klägerin selbst in Gang gesetzt hat. Vor diesem Hintergrund würde es einen Verstoß gegen den Grundsatz „venire contra factum proprium“ bedeuten, wenn die Gesellschafterin und Liquidatorin nunmehr davon ausgehen würde, die von ihr liquidierte Gesellschaft habe noch gesellschaftsrechtliche Pflichten zu erfüllen, obwohl sie selbst durch die Liquidation die Erfüllungsmöglichkeit der behaupteten Pflichten vereitelt hat. Vor diesem Hintergrund stellt sich die rechtliche Unmöglichkeit einer wirksamen Antragstellung aufgrund Liquidation als Folge der Liquidation durch die – letztlich durch den jetzt nicht mehr möglichen Antrag zu begünstigenden – Gesellschafterin dar. 57
- cc. Eine Antragstellung nach § 27 Abs. 8 KStG stellt auch keine Verteidigung gegen die Geltendmachung einer Forderung dar, sondern bedeutet vielmehr ein eigenständiges Ingangsetzen eines neuen Verfahrens. Zur Einleitung eines neuen Verfahrens ist eine bereits liquidierte Gesellschaft nach luxemburgischen Recht jedoch nicht als fortbestehend zu betrachten. 58
- Dass nach insoweit möglicherweise heranzuziehendem belgischem Recht eine liquidierte Gesellschaft noch eine Steuererklärung abgeben kann, führt im Streitfall zu keiner anderen Beurteilung, denn die Abgabe einer Steuererklärung stellt gemeinhin die Erfüllung einer steuerlichen Verpflichtung dar und eine solche Verpflichtung zur Abgabe eines Antrages auf Erstellung einer Einlagenrückgewähr existiert gerade nicht. Insoweit geht das Gericht unter Berücksichtigung der durch die Klägerin vorgelegten Entscheidungen luxemburgischer Gerichte davon aus, dass die rechtliche Möglichkeit zur Abgabe einer Steuererklärung einer 59

liquidierten Gesellschaft nur dann besteht, wenn die Gesellschaft zur Abgabe einer solchen Erklärung auch verpflichtet ist.

dd. Ob ein Liquidator im Rahmen der Liquidation nach luxemburgischen Recht sämtliche Aktiva und Passiva der zu liquidierenden Gesellschaft übernimmt, kann im vorliegenden Fall dahinstehen, da ausdrücklich die Klägerin den Antrag auf Einlagenrückgewähr gestellt und die Klage erhoben hat und nicht die Liquidatorin in eigenem Namen. 60

e. Das in § 27 Abs. 8 S. 3 und 4 KStG vorgesehene Verfahren, wonach die Feststellung einer Einlagenrückgewähr auf Antrag zu erfolgen hat, ist mit dem Unionsrecht vereinbar. 61

Das im deutschen Recht vorgesehene Verfahren verstößt nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Dass inländische Gesellschaften einen entsprechenden Antrag nicht stellen müssen, liegt daran, dass für inländische Gesellschaften gemäß § 27 Abs. 1 KStG von Amts wegen ein steuerliches Einlagekonto geführt wird. Ein solches steuerliches Einlagekonto kann mangels fiskalischer Hoheit deutscher Finanzbehörden für ausländische Gesellschaften naturgemäß nicht von Amts wegen geführt werden. Insoweit ist die Situation einer inländischen Gesellschaft mit der Situation einer Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat nicht vergleichbar und die unterschiedliche Behandlung beider Gesellschaften ist durch unterschiedliche Verhältnisse gerechtfertigt (vgl. hierzu bereits FG Köln v. 15.2.2017, 2 K 803/15, EFG 2017, 769 m. Anm. Hennigfeld). Vor dem Hintergrund der nicht vergleichbaren Situationen kann das Gericht keine Beschränkung einer Grundfreiheit zulasten der Klägerin erkennen. 62

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 63