
Datum: 18.01.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 659/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0118.2K659.15.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Der Streitwert wird auf 27.026 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten streitig, ob der Klägerin bezüglich der Streitjahre 2007 und 2008 ein Anspruch auf Erstattung von Kapitalertragsteuer zusteht. Dabei ist insbesondere problematisch, ob die Antragsfrist versäumt wurde.

2

Die Klägerin ist in Tschechien ansässig und zu 100 % Anteilseignerin der A GmbH (B/Deutschland).

3

Im Jahre 2011 wurde bei der A GmbH für die Geschäftsjahre 2007 bis 2009 eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt F durchgeführt.

4

Mit Schreiben vom 13. Oktober 2011 teilte das Finanzamt F den Steuerberatern der A GmbH die Prüfungsergebnisse mit. Wesentliche Prüfungsfeststellung war die Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen der A GmbH an die Klägerin in den Jahren 2007 bis 2009. Dementsprechend erließ das Finanzamt F am 27. Juni 2012 geänderte Steuerbescheide. Hierzu gehörte unter anderem ein Nachforderungsbescheid über Kapitalertragsteuer 2007, 2008 und 2009, in dem die Kapitalertragsteuer wie folgt festgesetzt wurde:

5

Jahr	KapEst	SolZ

6

2007	19.883 €	1.094 €
2008	43.752 €	2.406 €
2009	18.488 €	1.017 €

Die Kapitalertragsteuer wurde wie folgt gezahlt:

14.09.2012	258,46 €	KapESt 2007
28.09.2012	66.876,54 €	KapESt und SolZ 2007 und 2008
26.11.2012	19.505,00 €	KapESt und SolZ 2009

Im Laufe des von der A GmbH geführten Einspruchsverfahrens änderte das FA F die streitigen Steuerbescheide und setzte u.a. die Kapitalertragsteuer jeweils mit Bescheid vom 25. März 2013 wie folgt herab.

Jahr	KapESt	SolZ	Summe
2007	7.903 €	434 €	8.337 €
2008	19.123 €	1.051 €	20.174 €
2009	6.637 €	365 €	7.002 €

Am 22. August 2013 (Posteingangsdatum) beantragte die Klägerin die Erstattung von Kapitalertragsteuer in Höhe von insgesamt 35.513 € (KapESt zzgl. SolZ), die die A GmbH auf die verdeckten Gewinnausschüttungen bezüglich der Jahre 2007-2009 einbehalten und abgeführt hatte, wie folgt:

Zeitpunkt des Zuflusses der Erträge	Bruttozufluss	Abgeführte Steuer und Steuerzuschläge	Beantragte Erstattungen (Steuer und Steuerzuschläge)
31.12.2007	31.613,32 €	8.337,00 € (= 7.903 € KapESt zzgl. 434,00 € SolZ)	8.337,00 €
31.12.2008	76.492,72 €	20.174,00 € (= 19.123 € KapESt zzgl. 1.051 € SolZ)	20.174,00 €

31.12.2009	26.549,13 €	7.002,00 € (= 6.637 € KapESt zzgl. 365 € SolZ)	7.002,00 €
------------	-------------	--	------------

Mit Bescheid vom 14. November 2013 gewährte der Beklagte die Erstattung für das Jahr 2009 i.H.v. 7.002,33 €. Bezüglich der Jahre 2007 und 2008 lehnte er eine Erstattung jedoch ab. 13

Hiergegen legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2015 wegen Versäumung der Frist gemäß § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG als unbegründet zurückgewiesen. 14

Zur Begründung ihrer am 10. März 2015 erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen des § 43b EStG unstreitig sei. Streitig sei allein die Rechtsfrage, ob der Erstattungsanspruch gemäß § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG verjährt sei. Soweit der Beklagte die Norm allein auf der Grundlage des Wortlauts auslege, führe dies dazu, dass der Erstattungsanspruch bereits vor rechtskräftiger Festsetzung der Kapitalertragsteuer verjähre. Eine solche Auslegung sei weder mit geltendem nationalem Recht noch mit Unionsrecht vereinbar. 15

Mit der Änderung vom 25. März 2013 sei die Festsetzung vom 27. Juni 2012 entfallen und durch die neue Festsetzung ersetzt worden. Diese verfahrensrechtliche Folge setze sich auch im Abrechnungsteil des Bescheides fort. Durch den Wegfall des Regelungsgehaltes des Bescheides vom 27. Juni 2012 seien ein Steuererstattungsanspruch des Vergütungsschuldners bezogen auf diesen Bescheid und zugleich eine neue Steuerschuld aufgrund des neu erlassenen Bescheides vom 25. März 2013 entstanden. Im Abrechnungsteil des Bescheides werde dann dieser Erstattungsanspruch mit der neuen Steuerschuld verrechnet und es erfolge lediglich ein Spitzenausgleich (hier eine Erstattung). Nichtsdestotrotz sei damit die letztlich bestandskräftig festgesetzte Steuer nicht nur erst am 25. März 2013 festgesetzt worden, sondern zugleich auch durch Aufrechnung (§ 226 AO) in vollem Umfang neu entrichtet worden. 16

Der Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer sei nicht gemäß § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG verjährt. 17

Der Begriff der „Entrichtung der Steuer“ im Sinne von § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG müsse so verstanden werden, dass sich dieser auf die rechtskräftige Veranlagung beziehe. Der Ablauf, der dieser Regelung nach der Vorstellung des Gesetzgebers zugrunde liege, sei der der Steueranmeldung durch den Vergütungsschuldner. Anders sei die Situation jedoch, wenn nicht der Vergütungsschuldner die Steuer anmelde, sondern diese, wie im Streitfall, durch die Finanzverwaltung festgesetzt werde. Wenn in diesem Fall der Vergütungsschuldner ein Einspruchs- oder sogar Klageverfahren gegen die Festsetzung bzw. Anmeldung führe, stelle die erfolgende Zahlung noch nicht die endgültige „Entrichtung der Steuer“ im Sinne von § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG dar. Vielmehr erfolge letztlich die Zahlung erst in dem Augenblick, in dem rechtskräftig über die zutreffende Festsetzung entschieden werde. 18

Konsequenterweise würde damit die Frist zur Erstattung der Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG frühestens ab dem 25. März 2013 laufen, so dass der am 22. August 2013 gestellte Antrag auf Erstattung fristgemäß erfolgt sei. 19

Es liege eine planwidrige Regelungslücke des Gesetzgebers vor, die durch teleologische Erweiterung des § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG geschlossen werden müsse. Die Rechtslage vor dem StÄndG 2001 habe ursprünglich eine Anspruchsverjährung gleichzeitig mit der Festsetzungsverjährung der Kapitalertragsteuer vorgesehen. Mit dem StÄndG 2001 habe der Gesetzgeber beabsichtigt, eine noch großzügigere Regelung zu treffen. Vor allem habe er verhindern wollen, dass der Erstattungsanspruch in Fällen eines unterlassenen Steuerabzugs, insbesondere in Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen, keinesfalls vor dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer verjähre. Dies gehe ausdrücklich aus der Gesetzesbegründung hervor (BT-Drucks. 14/7341, Seite 13). Dabei habe der Gesetzgeber übersehen, dass die getroffene Neuregelung in bestimmten Fällen zu einer Verkürzung der Anspruchsverjährung führe, insbesondere wenn – wie im Streitfall – bei einer am Wortlaut orientierten Auslegung der Vorschrift der Erstattungsanspruch vor der rechtskräftigen Steuerfestsetzung verjähre. Angesichts dessen müsse die Regelung des § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG weiter ausgelegt werden. Hierzu müsse der Begriff der „Entrichtung der Steuer“ im Sinne von § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG so verstanden werden, dass sich dieser auf die rechtskräftige Veranlagung beziehe. Der Ablauf, der dieser Regelung nach der Vorstellung des Gesetzgebers zu Grunde liege, sei der der Steueranmeldung durch den Vergütungsschuldner. Zur Schließung der planwidrigen Regelungslücke könnten deshalb Grundsätze der Entscheidung des Bundesfinanzhofs im Urteil vom 29. Januar 2003 (I R 10/02) und der Entscheidung des BFH zur Ablaufhemmung im Gewerbesteuerverfahren vom 5. Februar 2014 (X R 1/12) herangezogen werden.

Die Regelungen des § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG seien auch unionsrechtswidrig. Sie würden gegen die Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen. 21

Eine Regelung über Verjährungsfristen sei unionsrechtlich nicht vorgesehen. Der Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer basiere auf der Richtlinie des Rates Nr. 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten vom 23. Juli 1990, nunmehr Richtlinie des Rates Nr. 2011/96/EU vom 30. November 2011 (Mutter-Tochter-Richtlinie). Art. 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie sehe bei Erfüllung ihrer Voraussetzungen einen Anspruch auf eine vollständige Quellensteuerbefreiung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft vor. Eine Regelung über eine Verjährung des Erstattungsanspruchs sehe die Mutter-Tochter-Richtlinie jedoch nicht vor. 22

Die Verjährungsregelung des § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG verstoße – bei wortgetreuer Auslegung – gegen das in Erwägungsgrund Ziffer 6 der Mutter-Tochter-Richtlinie verankerte Benachteiligungsverbot des Art. 55 AEUV, weil diese Regelung ausländische Muttergesellschaften schlechter stelle als inländische Muttergesellschaften in vergleichbaren Fällen. 23

Die wortgetreue Anwendung des § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG habe insbesondere in der vorliegenden Fallgestaltung zur Konsequenz, dass eine Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat schlechter gestellt werde, als eine inländische Muttergesellschaft in vergleichbaren Fallgestaltungen, wenn nicht der Vergütungsschuldner die Steuer anmelde, sondern diese, wie im Streitfall, durch die Finanzverwaltung festgesetzt werde oder der Vergütungsschuldner nach Anmeldung selber Einspruch gegen seine eigene Anmeldung einlege. In reinen Inlandsfällen würden dagegen die §§ 169 ff. AO derartigen Fallgestaltungen Rechnung tragen. Insbesondere treffe § 171 Abs. 3a AO eine Regelung über die Ablaufhemmung im Falle eines Einspruchs gegen einen Festsetzungsbescheid, wonach die Festsetzungsfrist nicht ablaufe bevor über den Rechtsbehelf nicht rechtskräftig entschieden worden sei. 24

Der Einwand des Beklagten, dass der Steuerinländer nach §§ 44b Abs. 3 Satz 1, 44a Abs. 1, 2 und 5 EStG angeblich kürzeren Verjährungsfristen unterliege, sei unzutreffend, weil das Verfahren für Inländer strukturell völlig verschieden sei und solche nicht gleichermaßen einschneidend von der Geltendmachung ausgeschlossen seien (vgl. BFH-Urteil vom 2. April 2009 – I R 53/07 unter Verweis auf EuGH-Urteil vom 12. Dezember 2006 – C-374/04). Denn für inländische Muttergesellschaften würde im Rahmen ihrer Veranlagung zur Körperschaftssteuer zwecks Anrechnung der einbehaltenen Abzugsbeträge keine vergleichbare Ausschlussfrist gelten.	25
Auch sei zu berücksichtigen, dass der vom Beklagten zitierte § 44b Abs. 3 EStG mit Wirkung zum 30. Juni 2013 ersatzlos aufgehoben worden sei. Im Streitfall sei der Antrag auf Steuererstattung aber erst am 22. August 2013 gestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt habe somit die vermeintliche Gleichstellung nicht mehr existiert.	26
Zu einer europakonformen Anwendung des § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG würde man allenfalls kommen, wenn man, angesichts der bereits dargestellten planwidrigen Regelungslücke, die Vorschrift teleologisch erweitere und bei dem Begriff der „Entrichtung der Steuer“ im Sinne von § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG auf den Zeitpunkt der rechtskräftigen Veranlagung (frühestens ab dem 25. März 2013) abstelle.	27
Es sei auch zu bedenken, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie kein Erstattungsverfahren vorsehe, so dass das deutsche Verfahrensrecht insoweit gegen die Richtlinie verstoße und Steuerausländer diskriminiere.	28
Die Klägerin beantragt,	29
1) unter Änderung des Bescheides vom 14. November 2013 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2015 den Beklagten dazu zu verpflichten, deutsche Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. § 43b EStG nebst Solidaritätszuschlages für die Gewinnausschüttung der A GmbH im Jahre 2007 i.H.v. insgesamt 8.337,00 € (= 7.903 € KapESt zzgl. 434,00 € SolZ) und im Jahr 2008 i.H.v. insgesamt 20.174,00 € (= 19.123 € KapESt zzgl. 1.051 € SolZ) zu erstatten;	30
2) hilfsweise die Sache dem EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 267 AEUV vorzulegen;	31
3) hilfsweise die Revision zuzulassen.	32
Der Beklagte beantragt,	33
die Klage abzuweisen.	34
Der Beklagte trägt vor, dass die Klägerin zwar die Voraussetzungen des § 43b EStG erfülle, jedoch die Frist gemäß § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG versäumt worden sei.	35
Da sich die streitigen Kapitalerträge auf verdeckte Gewinnausschüttungen beziehen würden, welche der Klägerin im Jahr 2007 und 2008 zugeflossen seien, sei diese Frist im Streitfall am 31. Dezember 2011 bzw. am 31. Dezember 2012 abgelaufen. Die Kapitalertragsteuer sei jedoch seitens der GmbH am 14. und 28. September 2012 an das zuständige Finanzamt abgeführt und damit im Sinne des § 224 AO entrichtet worden. Durch Zahlungszufluss sei der Lauf der Sechs-Monatsfrist des § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG in Gang gesetzt worden, welche am 28. März 2013 geendet sei. Zum Zeitpunkt der Antragstellung am 22. August 2013 seien folglich für die Jahre 2007 und 2008 beide Fristen abgelaufen gewesen.	36

Der Klägerin sei nicht zu folgen, soweit sie davon ausgehe, dass die als Folge des Einspruchs geänderte Steuerlast nicht nur am 25. März 2013 festgesetzt worden sei, sondern zugleich auch als von der GmbH neu entrichtet zu gelten habe. Die Klägerin berücksichtige dabei nicht die maßgeblichen gesetzlichen Regelungen. Durch die geänderte Festsetzung vom 25. März 2013 und dem zugehörigen Abrechnungsbescheid sei es lediglich zu einem Rückzahlungsanspruch der GmbH gegenüber ihrem Betriebsstättenfinanzamt nach § 37 Abs. 2 AO gekommen. Diesem sei durch Auszahlung entsprochen worden. 37

Durch die Bestimmung des § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG als einzig maßgebliche lex specialis sei vom Gesetzgeber ein eigenes, von der Festsetzungsverjährung der AO unabhängiges Regelungsregime für die Verjährung des Erstattungsanspruchs nach § 50d Abs. 1 EStG geschaffen worden. Diese Tatsache werde auch dadurch verdeutlicht, dass ansonsten die durch § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG bewirkte Ablaufhemmung unnötig wäre. Die Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 14/7341) selbst stütze diese Rechtsauffassung. Der Gesetzgeber habe § 50d Abs. 1 Satz 10 EStG bewusst als lex specialis zur Geltendmachung von Erstattungsansprüchen, die nach Ablauf der gesetzlichen Festsetzungsverjährung entstehen würden, insbesondere in Fällen der verdeckten Gewinnausschüttung, normiert. 38

Entgegen der Auffassung der Klägerin verstoße die Antragsfrist gemäß § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG nicht gegen die Vorgaben des Europarechts. Eine diskriminierende Schlechterstellung der Klägerin gegenüber inländischen Steuerpflichtigen sei schon deshalb nicht gegeben, weil den Steuerinländer insoweit gemäß §§ 44b Abs. 3 Satz 1, 44a Abs. 1, 2 und 5 EStG sogar noch kürzere Verjährungsfristen treffen würden bzw. es sich bei dem Freistellungsverfahren um ein eigenständiges Verfahren für eine spezielle Personengruppe handeln würde. Für die Fälle, in denen nicht eine Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a EStG vorgesehen sei, ende für unbeschränkt steuerpflichtige Vergütungsgläubiger die Frist zur Beantragung der Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 44b Abs. 3 Satz 1 EStG am 31. Dezember des Jahres, das dem Kalenderjahr folge, in dem die Einnahmen zugeflossen seien. Die Festsetzungsverjährung richte sich dabei nach § 169 Abs. 2 AO. Unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO sei also unter Umständen eine Kapitalertragsteuererstattung binnen vier Jahren möglich. Dabei beginne diese Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden sei (§ 170 Abs. 1 AO). Die für die Klägerin geltende Frist des § 50d Abs. 1 Satz 9 EStG entspreche insoweit der Bestimmung für Inländer. Das für den Steuerinländer vorgesehene Verfahren einer Anrechnung der Kapitalertragsteuer sei für den im Ausland ansässigen Vergütungsgläubiger nicht vorgesehen, da er im Inland nicht veranlagt werde. Die Etablierung eigener Verfahren für In- und Ausländer sei EU-rechtlich nicht zu beanstanden. Es sei europarechtlich auch nicht zu beanstanden, wenn in derartigen Fällen der Gesetzgeber eigene formalrechtliche Randbedingungen setze, da diese gleichermaßen auf alle Betroffenen angewandt würden. 39

Die Zweispurigkeit des Steuerabzugverfahrens mit der eigenständigen Möglichkeit einer anschließenden Steuererstattung sei ihrerseits aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden. Der EuGH habe sie als im Grundsatz gemeinschaftsrechtskonform angesehen (vgl. EuGH, Urteil vom 3. Oktober 2006, C-290/04 – Scorpio; BFH, Urteil vom 20. Dezember 2006, I R 13/06). 40

Auch ein Verstoß gegen die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie scheide jedenfalls mit Blick auf § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG und die vorgenannte Rechtsprechung des EuGH aus. § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG würde die Vorgaben des § 43b EStG nicht etwa einschränken, sondern lediglich das innerstaatliche Verfahren zur Durchsetzung der 41

Steuerbefreiung im Wege des Erstattungsverfahrens regeln.

Der Richtliniengeber habe sich insbesondere zur vereinfachten Implementierung der Richtlinienvorgaben in die jeweilige nationale Gesetzssystematik weitestgehend auf eine Festlegung materiellrechtlicher Bestimmungen beschränkt. Die formalrechtliche Einbindung in die nationale Gesetzssystematik obliege deshalb den jeweiligen nationalen Gesetzgebern (EuGH, Urteil vom 12. Dezember 2006, C-374/04, Test Claimants, Rn. 36 ff.). 42

Entscheidungsgründe 43

Die Klage ist unbegründet. 44

Der Bescheid vom 14. November 2013 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2015 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf die von ihr begehrte Erstattung von Kapitalertragsteuer für die Jahre 2007 und 2008, da sie die Frist des § 50d Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung versäumt hat (ab dem Veranlagungszeitraum 2012 wortgleich: § 50d Abs. 1 Sätze 9 und 10 EStG; zum zeitlichen Anwendungsbereich vgl. § 52 Abs. 1 und Abs. 59a EStG 2012). 45

I. Können Einkünfte, die dem Steuerabzug u.a. vom Kapitalertrag unterliegen, nach § 43b EStG oder nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge ungeachtet der § 43b EStG sowie des Abkommens anzuwenden. Unberührt bleibt nach 50d Abs. 1 Satz 2 EStG der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge auf Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer. Die Erstattung erfolgt gemäß § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge. 46

Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist der Freistellungsbescheid i. S. des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO, in dem über die Höhe des unbesteuert bleibenden Teils der Vergütung - und damit zugleich des Erstattungsanspruchs - entschieden wird (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 2000, I R 34/99, BStBl II 2001, 291). 47

Dieser Freistellungsbescheid ist zu erteilen, wenn die bezeichneten Einkünfte nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden. 48

II. Die Klägerin hat von ihrer Tochtergesellschaft, der A GmbH, verdeckte Gewinnausschüttungen bezogen. Verdeckte Gewinnausschüttungen gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu den Kapitalerträgen, auf die gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG (bei Körperschaften i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG) Kapitalertragsteuer erhoben wird. Die Kapitalertragsteuer ist vom inländischen vGA-Gewährenden bei der zuständigen Finanzbehörde anzumelden und abzuführen (§ 44 Abs. 1 EStG). 49

Die Klägerin als ausländische Muttergesellschaft kann unter den Voraussetzungen des § 50d EStG die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer in dem Umfang beim Beklagten beantragen, der durch die Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG) oder die einschlägigen DBA-Bestimmungen festgelegt wird. 50

III. Die Kapitalertragsteuererstattung nach § 50d Abs. 1 EStG setzt u.a. voraus, dass der Antrag auf Erstattung innerhalb einer Frist von vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind, gestellt 51

wird (§ 50d Abs. 1 Satz 7 EStG). Diese Frist endet jedoch nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer (§ 50d Abs. 1 Satz 8 EStG).

1. Diese Frist hat die Klägerin versäumt. Sie hat die verdeckten Gewinnausschüttungen in den Jahren 2007 und 2008 bezogen. Damit lief die Frist für die Beantragung der Kapitalertragsteuererstattung gemäß § 50d Abs. 1 Satz 7 EStG grundsätzlich bis zum 31. Dezember 2011 (für 2007) bzw. 31. Dezember 2012 (für 2008). Da die Kapitalertragsteuer von der A GmbH jedoch erst am 14. und 28. September 2012 gezahlt wurde, ist die Frist nach § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG zu bemessen. Sie lief folglich am 14. bzw. 28. März 2013 ab. Die Klägerin hat den Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer indes erst später, nämlich am 22. August 2013, eingereicht. 52
 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist im Hinblick auf die Entrichtung der Steuer i.S.d. § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG nicht auf den 25. März 2013 – die Änderung der Festsetzung der Kapitalertragsteuer und entsprechende Abrechnung – abzustellen. 53
- Mit dem Bescheid vom 25. März 2013 wurde die Festsetzung der Kapitalertragsteuer lediglich geändert, nicht aber aufgehoben und neu vorgenommen. Angesichts dessen ist auch keine neue Steuerschuld entstanden, es erfolgte keine neue Entrichtung der Steuer. Bei der Abrechnung vom 25. März 2013 handelt es sich folglich auch nicht um eine Aufrechnung i.S.d. § 226 AO. Denn dies würde voraussetzen, dass im Zeitpunkt der Änderung der Festsetzung der Kapitalertragsteuer ein Anspruch auf Rückzahlung der Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 in voller Höhe bestanden hätte, der dann gegen den Anspruch der Finanzverwaltung auf Zahlung der geänderten Kapitalertragsteuer hätte aufgerechnet werden können. Dies ist jedoch nicht der Fall. Die dem Grunde nach bereits zuvor bestehende Kapitalertragsteuerschuld wurde lediglich der Höhe nach herabgesetzt. Es bestand zu keinem Zeitpunkt ein Anspruch der Klägerin auf Rückzahlung der Kapitalertragsteuer 2007 und 2008 in voller Höhe. 54
3. Der Klägerin ist auch nicht darin zu folgen, dass die Entrichtung der Steuer i.S.d. § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG eine bestandskräftige Steuerfestsetzung erfordert. Ein solches Verständnis ist schon nicht durch den Wortlaut der Regelung gedeckt. Eine Auslegung gegen den Wortlaut ist grundsätzlich unzulässig. 55
- Steuergesetze können nur ausnahmsweise auch gegen ihren Wortlaut ausgelegt werden. Das ist dann geboten, wenn die wortgetreue Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führt, das vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 8. Juni 2000 – I R 37/99, BStBl II 2001, 162 m.w.N.). Im Streitfall führt die wortgetreue Auslegung des § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG indes nicht zu sinnwidrigen Ergebnissen. Denn die Maßgeblichkeit der Entrichtung der Steuer führt in der Regel – wovon auch die Klägerin selbst ausgeht – zu sachgerechten Ergebnissen, die der Intention des Gesetzgebers entsprechen. 56
4. Eine teleologische Ausdehnung des § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG kommt – entgegen der Auffassung der Klägerin – ebenfalls nicht in Betracht. Die von der Klägerin vorgetragene planwidrige Regelungslücke ist nicht gegeben. 57
 - a. Die für eine Analogie erforderliche “planwidrige Unvollständigkeit des positiven Rechts” ist (nur) dort gegeben, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer gesetzlich gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 2014 – III B 147/13, BFH/NV 2014, 1035 m.w.N.). Rechtspolitische Unvollständigkeiten, d.h. Lücken, die nicht dem Gesetzesplan 58

widersprechen, sondern lediglich vom Rechtsanwender als rechtspolitisch unerwünscht empfunden werden, können entsprechend dem Prinzip der Gewaltenteilung hingegen nicht von den Gerichten geschlossen werden. Sie zu schließen, bleibt Aufgabe des Gesetzgebers (vgl. BFH-Urteil vom 31. März 2014 – III B 147/13, BFH/NV 2014, 1035 m.w.N.).

b. Zu seiner Intention im Hinblick auf § 50d Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG hat der Gesetzgeber ausgeführt, dass Satz 8 trotz grundsätzlich vierjähriger Antragsfrist sicherstellt, dass die Frist nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer abläuft. Damit könne der Gläubiger der Kapitalerträge bzw. der Vergütungen seine Rechte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens auch dann noch geltend machen, wenn ein vom Schuldner unterlassener Steuerabzug erst kurz vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist nachgeholt werde, z.B. in Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen (vgl. BT-Drucks. 14/7341, Seite 13). 59

Der Gesetzgeber hat folglich die Problematik erkannt, dass die der Festsetzungsverjährung entsprechende Antragsfrist des Erstattungsanspruchs insbesondere in Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen abgelaufen sein kann, bevor ein solcher Anspruch überhaupt hätte geltend gemacht werden könnte, etwa weil die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer – als Voraussetzung der Erstattung – erst nach Eintritt der regulären Antragsfrist erfolgt ist. Um auch in diesen Fällen den Interessen des Vergütungsgläubigers Rechnung zu tragen, hat der Gesetzgeber mit der Einführung von § 50d Abs. 1 Satz 8 EStG entschieden, dass die Frist nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer endet. Es ist angesichts dessen nicht erkennbar, dass der Gesetzgeber die Regelung einer Anlaufhemmung planwidrig unterlassen hätte. 60

c. Der Senat vermag nicht zu erkennen, weshalb diese Regelung gemessen an ihrem Sinn und Zweck planwidrig unvollständig sein soll, indem nicht auf die bestandskräftige Festsetzung der Kapitalertragsteuer abgestellt wird. Voraussetzung für die Erstattung der Kapitalertragsteuer ist die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer durch den Vergütungsschuldner (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG, vgl. FG Köln, Urteil vom 23. Juni 2010 – 2 K 1274/06, EFG 2011, 334, bestätigt durch BFH-Urteil vom 24. August 2011 – I R 85/10, BFH/NV 2012, 559). Damit kommt es entscheidend auf die Entrichtung der Kapitalertragsteuer an. Konsequenterweise knüpft auch der Gesetzgeber bezüglich der Antragsfrist an die Entrichtung der Kapitalertragsteuer an. Der Zeitpunkt der bestandskräftigen Festsetzung der Kapitalertragsteuer ist indes für den Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer grundsätzlich keine anspruchsbegründende Voraussetzung. Deshalb ist auch nicht erkennbar, dass eine planwidrige Lücke gegeben sein soll, wenn die Bemessung der Antragsfrist nicht die bestandskräftige Festsetzung der Kapitalertragsteuer berücksichtigt. Allein die Tatsache, dass es Sachverhaltskonstellationen geben mag, in denen eine Anknüpfung an die bestandskräftige Festsetzung der Kapitalertragsteuer eine längere Antragsfrist zur Folge hätte, reicht insoweit nicht aus. 61

d. Angesichts dessen kommt es auch nicht darauf an, ob die Grundsätze der Entscheidung des BFH vom 2. Januar 2003 (I R 10/02, BStBl II 2003, 687) herangezogen werden können. Mangels planwidriger Regelungslücke ist insoweit schon dem Grunde nach kein entsprechender Bedarf gegeben. 62

IV. Die Fristenregelung des § 50d Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG ist mit EU-Recht vereinbar. 63

1. Entgegen der Auffassung der Klägerin verstößt die Fristenregelung des § 50d Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG nicht gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG vom 23.7.1990, 64

Abl EG Nr. L 225/6 v. 20.8.1990, geändert durch die Richtlinie 2003/123/EG, ABI EU Nr. L 157 vom 26.06.2003; ersetzt durch die Richtlinie 2011/96/EU vom 30.11.2011, ABI EU Nr. L 345/8 v. 29.11.2012).

a. Die Mutter-Tochter-Richtlinie regelt die Besteuerung von Gewinnausschüttungen zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften in der Europäischen Gemeinschaft. Ihr Zweck besteht darin, Mehrfachbesteuerungen grenzüberschreitend gezahlter Dividenden bei verbundenen Unternehmen zu vermeiden (vgl. Richtlinie 90/435/EWG, Erwägungsgründe a.E.; Richtlinie 2003/123/EG, Erwägungsgründe 1 und 2; Richtlinie 2011/96/EU, Erwägungsgrund 3). Dementsprechend sieht die Richtlinie vor, dass die von einer Tochtergesellschaft an ihre Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne, wenn bestimmte Beteiligungsgrenzen überschritten sind, vom Steuerabzug an der Quelle befreit sind (Art. 5 Abs. 1 der Mutter-Tochter-Richtlinie). 65

b. Zwar sieht die Mutter-Tochter-Richtlinie keine Frist zur Beantragung der Kapitalertragsteuererstattung vor. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann hieraus jedoch nicht gefolgert werden, dass die Regelung einer solchen Frist gegen die Richtlinie verstoßen würde (vgl. EuGH-Urteil vom 21. Januar 2010, C-472/08, Alstom Power Hydro, Slg 2010, I-623, Rn. 15 zur Ausschlussfrist für den Antrag auf Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses im Lichte der Sechsten Richtlinie). Die Mutter-Tochter-Richtlinie sieht in Art. 8 Abs. 1 vor, dass die Mitgliedstaaten die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erlassen, um der Richtlinie nachzukommen. Dies steht auch im Einklang mit Art. 291 AEUV, wonach das Verfahrensrecht zur Durchführung verbindlicher Rechtsakte der Union auf nationaler Ebene der Mitgliedstaaten zu regeln ist. Angesichts dessen ist die Regelung des Verfahrensrechts zur Gewährleistung der Entlastung der ausländischen Muttergesellschaft von der Kapitalertragsteuer dem deutschen Gesetzgeber vorbehalten. Im Hinblick auf den Grundsatz der Rechtssicherheit obliegt es diesem sogar, eine Fristenregelung zu schaffen. Die Möglichkeit, einen Antrag auf Erstattung ohne jede zeitliche Beschränkung zu stellen, würde nämlich dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwiderlaufen, da dieser verlangt, dass die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen in Anbetracht seiner Rechte und Pflichten gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt offenbleiben kann (vgl. EuGH-Urteile vom 21. Januar 2010, C-472/08, Alstom Power Hydro, Slg 2010, I-623, Rn. 16; vom 8. Mai 2008, C-95/07, Ecotrade, Slg. 2008, I-3457, Rn. 44). 66

Hinzu kommt, dass eine unbefristete Möglichkeit zur Beantragung einer Kapitalertragsteuererstattung durch ausländische Muttergesellschaften zu einer unzulässigen Diskriminierung inländischer Muttergesellschaften führen würde, da für diese gemäß § 44b Abs. 3 Satz 1 EStG eine Antragsfrist gilt, die am 31. Dezember des Jahres endet, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Einnahmen zugeflossen sind. Im Hinblick auf die streitigen Veranlagungszeiträume 2007 und 2008 war diese Antragsfrist auch in Kraft. Sie ist erst mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2013 entfallen. Die Klägerin kann sich folglich nicht darauf berufen, dass die Antragsfrist für inländische Muttergesellschaften nicht besteht. 67

2. Die Antragsfrist gemäß § 50d Abs. 1 Sätze 7 und 8 EStG verletzt weder die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV, ex-Art. 43 EGV) noch die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV, ex-Art. 56 EGV). 68

a. Die unterschiedliche Behandlung von ausländischen und inländischen Muttergesellschaften ist dem Umstand geschuldet, dass inländische Muttergesellschaften im Inland veranlagt werden, während für ausländische Muttergesellschaften das Erstattungs- und Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 1 und 2 EStG) vorgesehen sind. 69

Die unterschiedliche Regelung der Antragsfrist führt – je nach Sachverhaltskonstellation – zu unterschiedlichen Ergebnissen. Keinesfalls ist die ausländische Muttergesellschaft aufgrund der Anknüpfung an die Entrichtung der Steuer gegenüber der inländischen Muttergesellschaft systematisch benachteiligt.

b. Die unterschiedliche Fristenregelung ist durch die unterschiedliche Verfahrensausgestaltung bedingt. Diese unterschiedliche Verfahrensausgestaltung, insbesondere auch das Steuerabzugsverfahren, steht im Einklang mit Gemeinschaftsrecht. Gemäß dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *Scorpio* (vom 6. Oktober 2006, C-290/04, Slg. 2006, I-9461) sind Art. 59 und 60 EGV (jetzt: Art. 56, 57 AEUV) dahin auszulegen, dass sie nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, nach denen auf die Vergütung eines Dienstleisters, der im Mitgliedstaat der Leistungserbringung nicht ansässig ist, ein Steuerabzugsverfahren Anwendung findet, während die Vergütung eines in diesem Mitgliedstaat ansässigen Dienstleisters diesem Verfahren nicht unterliegt, und nach denen der Dienstleistungsempfänger sogar in Haftung genommen wird, wenn er den Steuerabzug, zu dem er verpflichtet war, unterlassen hat (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2007 - I R 46/02, BStBl II 2008, 190, BFHE 218, 385; die hiergegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde durch Beschluss des BVerfG vom 5. November 2008, 2 BvR 788/08, erledigt). Darüber hinaus sind Art. 59 und 60 EGV (jetzt: Art. 56, 57 AEUV) dahin auszulegen, dass sie nicht verbieten, dass die Steuerbefreiung, die einem gebietsfremden Dienstleister, der in Deutschland tätig geworden ist, nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen zusteht, entweder vom Vergütungsschuldner im Rahmen des Steuerabzugsverfahrens oder in einem späteren Freistellungs- oder Erstattungsverfahren oder aber in einem gegen den Vergütungsschuldner eingeleiteten Haftungsverfahren nur dann berücksichtigt werden kann, wenn von der zuständigen Steuerbehörde eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden ist, derzufolge die Voraussetzungen hierfür nach dem Abkommen erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2007 - I R 46/02, BStBl II 2008, 190, BFHE 218, 385).

71

Der EuGH hat damit das Steuerabzugsverfahren zum Nachteil des Dienstleistungsempfängers als legitimes und geeignetes Mittel angesehen, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben (vgl. EuGH-Urteile vom 6. Oktober 2006, C-290/04, *Scorpio*, Slg. 2006, I-9461; vom 18. Oktober 2012, C-498/10, X, ABI EU 2012, Nr. C 379, Seite 3, IStR 2013, 26; s.a. BFH-Urteil vom 22. August 2007, I R 46/02, BStBl II 2008, 190, BFHE 218, 385).

72

c. Diese Grundsätze gelten uneingeschränkt auch für das Kapitalertragsteuerverfahren als Steuerabzugsverfahren und die hiermit einhergehende Steuerfreistellung auf der Grundlage der Mutter-Tochter-Richtlinie.

73

d. Dies betrifft nach der zitierten EuGH-Entscheidung jedenfalls die Zeit bis zur Geltung der (geänderten) Richtlinie 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 zur Änderung der Richtlinie 76/308/EWG über die gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen - EG-Beitreibungsrichtlinie - (ABIEG Nr. L 175, 17) i.V.m. dem Gesetz zur Durchführung der EG-Beitreibungsrichtlinie (EG-Beitreibungsgesetz) i.d.F. vom 3. Mai 2003 (BGBl I 2003, 654), (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2007, I R 46/02, a.a.O.). Unbeschadet der Erweiterung der EG-Beitreibungsrichtlinie auf Steuern vom Einkommen (RL 2001/44/EG des Rates vom 15. Juni 2001 zur Änderung der RL 76/308/EWG - Beitreibungsrichtlinie i.V.m. dem EG-BeitrG vom 3. Mai 2003) – ist jedoch auch für die Zeit ab dem 1. Juli 2002 keine andere Einschätzung gerechtfertigt (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Oktober 2012, C-498/10, ABI

74

EU 2012, Nr C 379, IStR 2013, 26; Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50a EStG Rn. 2). Das Abzugssystem stellt ein sachgerechtes und verhältnismäßiges Mittel zur Sicherstellung der Besteuerung dar. Inlands- und Auslandssachverhalte sind insofern eben nicht vollumfänglich vergleichbar (vgl. Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50a EStG Rn. 2). Die Beitreibungsrichtlinie ändert daran nichts: Das politische Ziel der Schaffung eines EU-Binnenmarktes kann „die Wirklichkeit“ nicht „überspielen“ und diese ermöglicht ungeachtet der Beitreibungsrichtlinie gegenwärtig keine effiziente Beitreibung (vgl. Gosch, in Kirchhof, EStG, § 50a EStG Rn. 2, unter Bezugnahme auf den Bericht der EG-Kommission an den Rat und das Europäische Parlament vom 8. Februar 2006 KOM (2006) 43). Dabei ist zu beachten, dass ein grenzüberschreitendes Vollzugsdefizit zu einer gleichheitsrechtlich zweifelhaften „umgekehrten“ Ungleichbehandlung „nach innen“ führt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 20. Dezember 2006 – I R 94/02, BStBl II 2010, 331, BFHE 216, 269).

- | | | |
|-------|--|----|
| V. | Die von der Klägerin geforderte EU-rechtskonforme Auslegung ist mangels EU-Rechtswidrigkeit nicht erforderlich. | 75 |
| VI. | Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. | 76 |
| VII. | Mangels europarechtlicher Zweifel kommt ein Vorabentscheidungsersuchen gemäß Art. 267 AEUV nicht in Betracht. Da das Verfahren auch keine grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 FGO aufweist, wird die Revision nicht zugelassen. | 77 |
| VIII. | Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. | 78 |