
Datum: 22.08.2024
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1268/22
ECLI: ECLI:DE:FGK:2024:0822.2K1268.22.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, den Bescheid vom 12. Dezember 2019 über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugsteuern vom Kapitalertrag und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2022 dergestalt zu ändern, dass eine Erstattung bezüglich deutscher Abzugsteuern i.H.v. ... EUR festgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens zu 90 %, die Klägerin zu 10 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Der Streitwert wird auf ... EUR festgesetzt.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin ein Anspruch auf Erstattung von Kapitalertragsteuer gemäß § 44a Abs. 9 EStG zusteht.

Die Klägerin ist eine Stiftung mit Sitz in Liechtenstein.

1

2

3

4

Sie beantragte mit Schreiben vom 12. April 2019 (Posteingang beim Beklagten am 17. April 2019) die Erstattung deutscher Kapitalertragsteuer unter Bezugnahme auf § 44a Abs. 9 EStG i.H.v. 2/5 der abgeführten Kapitalertragsteuer für zwei Zuflüsse aus den Jahren 2016 und 2017 i.H.v. ... EUR (2016) und i.H.v. ... EUR (2017). Bei den Kapitalerträgen handelte es sich um Zinsen aus partiarischen Darlehen i.H.v. ... EUR (Zufluss am 15. April 2016) und i.H.v. ... EUR (Zufluss am 31. Oktober 2017).

Der Beklagte lehnte die beantragte Erstattung i.H.v. insgesamt ... EUR mit Bescheid vom 12. Dezember 2019 unter Bezugnahme auf das DBA Deutschland – Liechtenstein (DBA Liechtenstein) ab. 5

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Entscheidung vom 01. Juni 2022 als unbegründet zurück. 6

Soweit die Klägerin die teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag auf der Grundlage des DBA Liechtenstein beantragt hätte, stünden einem Anspruch die abkommensrechtlichen Regelungen entgegen. Nach Art. 11 Abs. 2 DBA Liechtenstein könnten u.a. Einkünfte aus partiarischen Darlehen auch in dem Vertragsstaat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden. Die Bundesrepublik Deutschland mache von diesem Besteuerungsvorbehalt stets Gebrauch, sodass die Entlastung vom Steuerabzug zutreffend in Übereinstimmung mit der abkommensrechtlichen Regelung und auch nicht willkürlich begrenzt auf einzelne Antragsteller abgelehnt worden sei. 7

Soweit die Klägerin mit ihrem Einspruch hilfsweise die Erstattung der Kapitalertragsteuer auf der Grundlage des § 44a Abs. 9 EStG begehre, habe ihr Antrag ebenfalls keinen Erfolg. Nach dieser Vorschrift könnten einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft zwei Fünftel der Kapitalertragsteuer sowie des Solidaritätszuschlags erstattet werden. 8

§ 44a Abs. 9 EStG sei in der am 18. August 2007 geltenden Fassung durch Artikel 1 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) eingeführt worden. Die Regelung diene der Gleichbehandlung mit inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, bei denen der Kapitalertragsteuerabzug abgeltende Wirkung habe. Durch diese Regelung solle der Steuersatz für die endgültige Belastung der ausländischen Körperschaften mit Kapitalertragsteuer ebenfalls an den tariflichen Steuersatz für die Körperschaftsteuer angepasst werden. Relevant sei § 44a Abs. 9 EStG insbesondere im Falle des Nichtbestehens eines DBA mit dem Ansässigkeitsstaat, um eine Benachteiligung ausländischer Gesellschaften zu vermeiden (vgl. Gesetzesbegründung zum Unternehmenssteuerreformgesetz 2008, BT-Drucksache 16/4841). 9

Mit Liechtenstein sei am 17. November 2011 ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen worden, das am 19. Dezember 2012 in Kraft getreten sei. Hierin sei der Besteuerungsvorbehalt des Art. 11 Abs. 2 DBA Liechtenstein von den Vertragsparteien in Kenntnis der Regelung des § 44a Abs. 9 EStG vereinbart worden. Dieser abkommensrechtlich vereinbarte Besteuerungsvorbehalt hinsichtlich der in Art. 11 Abs. 2 DBA genannten Erträge könne nicht durch ein Berufen auf § 44a Abs. 9 EStG unterlaufen werden. Dies entspreche auch dem mit Einfügung der Regelung des § 44a Abs. 9 EStG angestrebten Gesetzeszweck, eine Benachteiligung von Körperschaften aus Staaten, mit denen kein DBA geschlossen worden sei, zu vermeiden. Auch würden auf Grund des vorherigen Inkrafttretens des § 44a Abs. 9 EStG vor dem Inkrafttreten des DBA Liechtenstein keine abkommensrechtlichen Regelungen (Treaty Override) überschrieben. Vielmehr komme hier der abkommensrechtlich vereinbarte Besteuerungsvorbehalt des Quellenstaats in Bezug auf gewinnabhängig verzinsten Kapitalforderungen nach dem DBA Liechtenstein zum Tragen. 10

Im vorliegenden Fall sei zudem eine Prüfung gemäß § 50d Abs. 3 EStG vorzunehmen. Die dem Antrag zu Grunde liegenden Kapitalerträge seien 2016 und 2017 erzielt worden, so dass sich die Klägerin zwar auf die Günstigerregelung des § 52 Abs. 47b EStG bei der Prüfung und Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG berufen könne. Nach § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG (§ 50d Abs. 3 EStG a.F.) würden von der Norm ausländische Gesellschaften erfasst. Hierzu zähle auch die Klägerin. Sie mache zwar geltend, dass eine Stiftung keine Gesellschaft im Sinne gesellschaftsrechtlicher Normen darstelle und mithin nicht unter diese Regelung falle. In der Gesetzesbegründung zur Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG nach dem AbzStEntModG werde jedoch klargestellt, dass unter den Begriff „Gesellschaften“ sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen fallen würden und eine Person auch dann als beteiligt gelte, wenn dies zwar formal nach dem Zivilrecht nicht der Fall sei, jedoch die zivilrechtliche Rechtsposition aus steuerlicher Sicht dieselbe Funktion erfülle. Da es sich insoweit lediglich um eine Klarstellung handle und nicht um eine rückwirkende Gesetzesverschärfung, sei auch für eine Stiftung als verselbständigte Vermögensmasse die Prüfung nach § 50d Abs. 3 EStG a.F. vorzunehmen.

11

Da die Klägerin die für die Prüfung gemäß § 50d Abs. 3 EStG benötigten Angaben und Unterlagen nicht bereitgestellt habe, sei sie ihrer erhöhten gesetzlichen Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung eines Auslandssachverhaltes nicht nachgekommen (§ 90 Abs. 2 AO). Da es sich um eine steuerermäßigende Tatsache bei der Erfüllung der antragsmäßigen Voraussetzungen für die Entlastung von deutscher Abzugsteuer handle, treffe die Klägerin die objektive Feststellungs- und Beweislast.

12

Die hiergegen fristgerecht eingelegte Klage begründet die Klägerin damit, dass die Voraussetzungen des § 44a Abs. 9 EStG gegeben seien und einer Erstattung auch Art. 11 Abs. 2 DBA Liechtenstein nicht entgegen stehe.

13

So gehe der Beklagte zu Unrecht davon aus, dass das DBA Liechtenstein die begehrte Erstattung ausschließe, weil nach Art. 11 Abs. 2 DBA Liechtenstein auch im Quellenstaat (hier Deutschland) eine Besteuerung erfolgen könne. Das DBA Liechtenstein weise in diesem Artikel Deutschland zwar auch ein Besteuerungsrecht für Zinsen auf partiarische Darlehen zu, wenn diese Zinsen aus Deutschland stammten. Auch sehe das DBA keine Begrenzung der Höhe des deutschen Quellensteuereinbehalts vor. Nach Artikel 23 Abs. 2 lit. b) DBA Liechtenstein werde die Doppelbesteuerung dadurch vermieden, dass Liechtenstein die tatsächlich in Deutschland gezahlte Steuer auf die liechtensteinische Steuer anrechne. Da die Stiftung in Liechtenstein nur einer geringen Steuerbelastung unterliege, laufe die Anrechnung überwiegend ins Leere. DBA-Recht sei Schrankenrecht, so dass durch das DBA lediglich das Besteuerungsrecht zugewiesen werde. Die Besteuerung erfolge dann nach nationalem Steuerrecht.

14

Zur Verdeutlichung der Steuerbelastung in Liechtenstein im Hinblick auf Ausführungen des Beklagten im Klageverfahren sei darauf hinzuweisen, dass in Deutschland der Körperschaftsteuersatz 15% (zzgl. Solidaritätszuschlag) und in Liechtenstein 12,5 % betrage. Wenn eine nicht steuerbefreite inländische Stiftung Kapitalerträge vereinnahme, die mit 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) belastet seien, werde die körperschaftsteuerliche Belastung dieser Erträge im Rahmen des Veranlagungsverfahrens auf 15 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) reduziert. Bei einer in Liechtenstein ansässigen Stiftung würde es ohne die beantragte Entlastung nach § 44a Abs. 9 EStG, auch bei Vollarrechnung der einbehaltenen deutschen Kapitalertragsteuer auf die liechtensteinische Körperschaftsteuer, bei einer Effektivbelastung von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) verbleiben. Es dürfe bekannt sein, dass eine Vollarrechnung betragsmäßig jeweils auf die Höhe der inländischen Steuer begrenzt sei. Vor

15

diesem Hintergrund seien die Ausführungen des Beklagten zu einer angeblich nicht vorliegenden (höheren) Effektivbelastung nicht nachvollziehbar.

Da das DBA Liechtenstein keine Begrenzung der Höhe der deutschen Quellensteuer vorsehe, habe sich der Erstattungsantrag vom 21. März 2019 offensichtlich nicht auf dessen Reduktion nach Maßgabe des DBA Liechtenstein gemäß § 50d Abs. 1 EStG a.F. bezogen. 16

Vielmehr habe sich der Erstattungsantrag von Beginn an ausschließlich auf die Regelung des § 44a Abs. 9 EStG bezogen. Einkünfte aus partiarischen Darlehen fielen unter § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Grundsätzlich sei für diese Einkünfte der Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG vorzunehmen. § 44a Abs. 9 EStG regle sodann die Erstattung von 2/5tel der Kapitalertragsteuer (2/5tel von 25 % = 10 %), wenn der Empfänger eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft sei. Damit solle eine Gleichstellung mit inländischen, unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften erreicht werden, die lediglich mit 15 % Körperschaftsteuer belastet würden. Weitere Entlastungsmöglichkeiten blieben unberührt. Die Regelung gelte sowohl in DBA-Fällen als auch in Nicht-DBA-Fällen und sei weder auf EU- noch auf EWR-Fälle beschränkt. 17

Entgegen der im Klageverfahren geäußerten Ansicht des Beklagten, dass eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft (Vermögensmasse) wie die Klägerin zusätzlich nachweisen müsse, dass sie die deutsche Kapitalertragsteuer im Ansässigkeitsstaat nicht anrechnen könne, um in den Genuss der Regelung des § 44a Abs. 9 EStG zu kommen, lasse sich diese Voraussetzung dem Gesetzestext nicht entnehmen. Zudem müsse der Beklagte, wenn er diese Auffassung generell vertreten wolle, seine Antragsformulare und Erläuterungsblätter grundlegend überarbeiten. 18

Es bestehe daher kein Widerspruch zwischen § 44a Abs. 9 EStG und dem DBA Liechtenstein, insbesondere liege auch kein sog. Treaty-Override vor. Nach dem DBA dürften Deutschland und Liechtenstein nach Maßgabe ihres jeweiligen nationalen Steuerrechts besteuern. Anders als nach Auffassung des Beklagten, finde § 44a Abs. 9 EStG nicht nur in „Nicht-DBA-Fällen“ Anwendung. Sowohl aus dem Gesetzestext, als auch aus den amtlichen Antragsformularen nebst Erläuterungstexten des Beklagten ergebe sich das Gegenteil. So laute eine aktuelle Erfassungsmaske wie folgt: 19

„Mit der Antragstellung nach § 50c Abs. 3 oder § 43b EStG ist für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG (ausgenommen ab 1. Januar 2018 Investmentfonds i. S. d. InvStG) die Antragstellung nach § 44a Abs. 9 EStG mit dem Ziel einer Prüfung der für den Antragsteller steuerlich günstigsten Regelung bei der Anwendung eines Reststeuersatzes auf die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte verbunden.“ 20

Hieraus lasse sich entnehmen, dass der Beklagte von Amts wegen zu prüfen habe, nach welcher Regelung sich für den Antragsteller der niedrigste Reststeuersatz ergebe. Damit werde das Gegenteil einer subsidiären Regelung beschrieben, bei der die Existenz einer Möglichkeit, den Quellensteuersatz auf Grundlage einer DBA-Regelung zu reduzieren, die Anwendung des §44a Abs. 9 EStG verdrängen würde. 21

Einer Erstattung stehe überdies § 50d Abs. 3 EStG a.F. nicht entgegen, so dass es einer Überprüfung gemäß § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des AbzStEntModG vom 2. Juni 2021 (EStG n.F.) nicht bedürfe. 22

§ 50d Abs. 3 EStG a.F. knüpfe an „ausländische Gesellschaften“ an: 23

24

„Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, ...“

Demgegenüber erfasse die Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG sämtliche Körperschaften, Personvereinigungen und Vermögensmassen und neben Gesellschaftern auch sonstige Begünstigte, denen die Einkünfte der Gesellschaft in vergleichbarer Weise zugutekämen (z. B. Destinatäre einer Stiftung). 25

Diese Neuregelung sei in allen offenen Fällen anzuwenden, es sei denn, § 50d Abs. 3 EStG in der bei Zufluss der Einkünfte gültigen Fassung stehe dem Anspruch auf Entlastung nicht entgegen (§ 52 Abs. 47b EStG n.F.). Mit dieser „Günstigerregelung“ solle eine unzulässige Rückwirkung vermieden werden. 26

Da die Klägerin von der zum Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge 2016 und 2017 geltenden Fassung des § 50d Abs. 3 EStG als Stiftung (die eben keine ausländische Gesellschaft darstelle) nicht betroffen gewesen sei, könne die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG in ihrer alten Fassung einer Entlastung auch nicht entgegenstehen. 27

In der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG durch das AbzStEntModG werde zwar ausgeführt, dass es sich bei der geänderten Formulierung insoweit nur um eine Klarstellung handele. Insbesondere hierauf stütze sich auch die Argumentation des Beklagten. Dem widerspreche jedoch, dass Steuerrecht Eingriffsrecht sei, für das nach höchstrichterlicher Rechtsprechung der Bestimmtheitsgrundsatz gelte. Zusätzlich sei in Deutschland der Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung zu beachten. Eine „klarstellende“ Gesetzesänderung mit der eine Rückwirkung in der Weise erreicht werden würde, dass eine Stiftung für Zwecke des Steuerrechts zu einer Gesellschaft umqualifiziert werden würde, obwohl eine Stiftung zivilrechtlich völlig unstrittig keine Gesellschaft sei, und mit der ein Destinatär, der zivilrechtlich unstrittig nicht an einer Stiftung beteiligt sein könne, für steuerliche Zwecke zum Gesellschafter umqualifiziert werden würde, widerspräche elementaren Rechtsgrundsätzen. Die Auffassung des Beklagten, es handele sich bei der Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG lediglich um eine „Klarstellung“ und nicht um eine rückwirkende Gesetzesverschärfung, sei nach dem Vorstehenden abzulehnen. 28

Anzeichen für eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung seien vorliegend nicht erkennbar, da Zinserträge bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft ebenfalls lediglich mit 15 % Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag belastet würden. 29

Schließlich trägt die Klägerin auf Rückfrage des Gerichts zur Entrichtung der Steuerbeträge – ergänzend zu den bereits bei Antragstellung eingereichten Bescheinigungen (vgl. Bl. 7, 8 Verwaltungsakte den Beklagte LI ... – kurz: VA) – vor, dass die Schuldnerin der 2017 zugeflossenen Kapitalerträge i.H.v. ... EUR zunächst keine Kapitalertragsteuer einbehalten habe. Um den Fehler später zu korrigieren, habe die Klägerin diese Kapitalerträge im Rahmen einer Körperschaftsteuererklärung für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gegenüber dem Finanzamt Z erklärt. Die Steuer sei entsprechend festgesetzt und abgeführt worden, was sich aus den beigelegten Bescheinigungen ergebe. 30

Den Erträgen des Jahres 2016 liege ein anderer Sachverhalt zu Grunde. Die Schuldnerin habe die Steuer einbehalten und abgeführt, was sich aus der eingereichten Steuerbescheinigung ergebe. Da eine Zahlungsbestätigung des örtlich zuständigen 31

Finanzamts hinsichtlich der angemeldeten und abgeführten Steuerabzugsbeträge aus dem Jahr 2016 indes nicht vorgelegt werden könne, werde insoweit – im Hinblick auf die Erörterung in der mündlichen Verhandlung – am Erstattungsantrag nicht mehr festgehalten.

Die Klägerin beantragt, 32

den Freistellungsbescheid vom 12. Dezember 2019 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2022 dahingehend zu ändern, dass der beantragte Erstattungsbetrag in Höhe von insgesamt ... EUR festgesetzt wird. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage abzuweisen, 35

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 36

Ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung stellt der Beklagte darauf ab, dass der Klägerin das Verfahren nach § 44a Abs. 9 EStG im Hinblick auf Sinn und Zweck der Regelung nicht offenstehe. Die Klägerin als Gläubigerin der Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG sei zwar als beschränkt steuerpflichtige Körperschaft (Vermögensmasse) i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG anzusehen, so dass sie zunächst grundsätzlich in den Berechtigtenkreis i.S.d. § 44a Abs. 9 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 50c Abs. 3 EStG bzw. § 50d Abs. 1 EStG a.F. falle. 37

Das Antragsverfahren nach § 44a Abs. 9 EStG sei zu Gunsten der Klägerin dennoch nicht eröffnet. Die Einführung des § 44a Abs. 9 EStG mit Gesetz vom 14. August 2007 (vgl. BGBl I 2007, 1912) habe der Herstellung einer Gleichbehandlung hinsichtlich der Körperschaftsteuerbelastung bei inländischen und ausländischen Körperschaften gedient (vgl. BT Drs. 16/4841; Hoffmann in: Frotscher/Geurts, EStG, § 44a EStG Rz. 122; Intemann in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 44a Rz. 21). Dieser Gleichstellung bedürfe es vorliegend überhaupt nicht. Zwar habe Deutschland nach Art. 11 Abs. 2 DBA Liechtenstein das Besteuerungsrecht für die zugeflossenen Zinsen aus dem partiarischen Darlehen. Nach Art. 23 Abs. 2 Buchst. b) DBA Liechtenstein könne jedoch die volle Steuer in Liechtenstein angerechnet werden. Infolge dieser Möglichkeit der Vollarrechnung könne keine effektiv höhere Steuerbelastung entstehen. In den nationalen Vorschriften Liechtensteins finde sich daher in Art. 22 Abs. 2 des Gesetzes vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern die entsprechende nationale Anwendungsvorschrift. Die Klägerin sei daher beim Zufluss der streitgegenständlichen Zinsen aus partiarischen Darlehen nicht schlechter gestellt als eine vergleichbare inländische Stiftung, so dass es auch keiner „Gleichstellung“ über § 44a Abs. 9 EStG bedürfe. 38

Überdies ergebe sich auch aus der Literatur, dass § 44a Abs. 9 EStG gegenüber § 43b EStG und den Regelungen der DBA subsidiär sei und daher grundsätzlich nur zur Anwendung komme, wenn kein DBA abgeschlossen worden sei (vgl. Frotscher in Frotscher/Geurts, EStG, § 50c Rz. 48). Nur in diesen Fällen bedürfe es unter dem Aspekt der „Gleichstellung“ einer ergänzenden Regelung. 39

Zudem seien nach § 2 Abs. 1 AO nationale Steuergesetze, vorliegend der § 44a Abs. 9 EStG, subsidiär gegenüber Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. BVerfG, Urteil vom 15. Dezember 2015, Az. 2 BvL 1/12, BVerfGE 144, 1, Rz. 48). Dieser Umstand unterstreiche zusätzlich, dass für die Klägerin das Antragsverfahren des § 44a Abs. 9 EStG nicht eröffnet sei. § 44a Abs. 9 EStG beinhalte auch keinen Treaty Override, vielmehr normiere § 44a Abs. 40

9 EStG sogar, dass weitergehende Ansprüche bspw. aus einem DBA von § 44a Abs. 9 EStG unberührt blieben.

Im Hinblick auf die Anwendbarkeit von § 50d Abs. 3 EStG a.F. sei von einer Gesellschaft, anders als nach Auffassung der Klägerin, auch bei einer Stiftung auszugehen, da der Neufassung von § 50d Abs. 3 EStG insoweit lediglich klarstellende Wirkung zukomme. 41

Ergänzend sei zu berücksichtigen, dass die Finanzverwaltung § 50d Abs. 3 EStG a.F. immer entsprechend der gesetzgeberischen Intention angewendet habe. Wie man dem BMF-Schreiben vom 24. Januar 2012 entnehmen könne, sei der Begriff der Gesellschaft entsprechend des jeweiligen Antrags i.S.d. einschlägigen DBA oder der §§ 43b Abs. 2 oder 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) EStG auszulegen (vgl. Bundesministerium der Finanzen, 24. Januar 2012, IV B 3-S 2411/07/10016, FMNR111000012, 3. Ausländische Gesellschaften). 42

Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. e) DBA Liechtenstein fielen unter den Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen, sowie Rechtsträger und besondere Vermögenswidmungen oder Vermögensmassen, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Dies sei nach deutschem Recht vorliegend gegeben, da die Liechtensteiner Stiftung unstrittig eine Vermögensmasse und damit beschränkt körperschaftsteuerpflichtig i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG sei (vgl. Bundesministerium der Finanzen, 24. Dezember 1999, BStBl. I 1999, 1076, Anhang Anlage IV Tabelle 1, Auszug für Stiftung Liechtenstein und FG Münster, Urteil vom 14. August 2019, Az. 13 K 317/17 K, Rn. 47 ff., juris). Auch nach liechtensteinischem Steuerrecht würden Stiftungen als juristische Personen gelten und seien als solche unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. Art. 44 Abs. 1 Buchst. a Steuergesetz Liechtenstein). 43

Bei Berücksichtigung der Ausführungen der Klägerin auf die Nachfrage des Gerichts zu den Zahlungsmodalitäten scheitere die Anwendbarkeit von § 44a Abs. 9 EStG hinsichtlich der Erträge 2017 aus einem weiteren Grund. Denn nach dieser Norm würden zwei Fünftel der „einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer“ erstattet. Das Tatbestandsmerkmal „einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer“ sei vorliegend nicht erfüllt, da es erst im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung 2017 zu einer Berücksichtigung der Kapitalerträge gekommen sei. 44

Der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucksache 16/4841) sei zu entnehmen, dass die Erstattung nur für Beträge mit abgeltender Wirkung vorgesehen sei. Mangels für 2017 einbehaltener Steuerabzugsbeträge sei vorliegend keine Abgeltungswirkung eingetreten. Eine Ausnahme von der Abgeltungswirkung trete nur ein, wenn zunächst überhaupt Steuer einbehalten und anschließend die Veranlagung beantragt worden sei (vgl. § 50 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 6 EStG). 45

Ergänzend sei vorzutragen, dass die Abgeltungswirkung nach § 43b Abs. 5 Satz 2 2. Halbsatz EStG nicht eintrete, wenn der Gläubiger nach § 44 Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden könne. Ein solcher Sachverhalt liege laut Sachvortrag der Klägerin vor, da die Schuldnerin die Kapitalerträge nicht vorschriftsgemäß gekürzt habe, sodass gem. § 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG die Gläubigerin der Kapitalerträge hierfür in Anspruch genommen werden könne. 46

Schließlich habe die Klägerin hinsichtlich der angemeldeten und abgeführten Steuerabzugsbeträge aus dem Jahr 2016 bislang keine Zahlungsbestätigung des örtlich zuständigen Finanzamts eingereicht. 47

Im Hinblick auf die Entrichtung der Steuer auf der Grundlage des Körperschaftsteuerbescheids 2017 hat die zuständige Berichterstatteerin die Beteiligten zur Vorbereitung der mündlichen Verhandlung mit Schreiben vom 22. Juli 2024 darauf aufmerksam gemacht, dass es sich beim Körperschaftsteuerbescheid der Klägerin für 2017 im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht um einen sog. Nachforderungsbescheid gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 AO gehandelt haben könnte, da die Klägerin, worauf der Beklagte zutreffend hingewiesen habe, gemäß § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG hinsichtlich der Kapitalertragsteuer in Anspruch hätte genommen werden können. Eine solche Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge erfolge durch Nachforderungsbescheid gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 AO (vgl. Levedag in Schmidt, § 44 EStG Rz. 21). Auf der Grundlage eines Nachforderungsbescheids entrichtete Kapitalertragsteuer werde im Rahmen des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. bzw. des § 50c Abs. 3 Satz 1 EStG n.F. einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer gleichgestellt (vgl. auch Loschelder in Schmidt, § 50c EStG Rz. 24, 9). Fraglich sei indes, ob auf der Grundlage eines Nachforderungsbescheids entrichtete Kapitalertragsteuer auch im Rahmen des § 44a Abs. 9 EStG zu berücksichtigen sei. Die Regelung in § 44a Abs. 9 EStG sowohl in der alten als auch in der neuen Fassung beziehe sich ausdrücklich nur auf einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer. Zumindest § 44a Abs. 9 EStG n.F. verweise indes umfassend auf § 50c Abs. 3 EStG n.F. Eine Nichtberücksichtigung der auf der Grundlage eines Nachforderungsbescheids entrichteten Steuer harmonisiere indes nur schwer mit dem Umstand, dass im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung für 2017 der Klägerin als beschränkt Steuerpflichtige ein Steuersatz i.H.v. 25 % angewandt worden sei und nicht ein solcher i.H.v. 15 %.

Entscheidungsgründe

49

I. Der Ablehnungsbescheid vom 12. Dezember 2019 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 1. Juni 2022 sind hinsichtlich der Erträge des Jahres 2017 rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO).

50

Der Klägerin steht ein Anspruch auf Erlass des begehrten Freistellungsbescheides gemäß § 44a Abs. 9 EStG i.V.m. § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG in der im Streitjahr 2017 geltenden Fassung (a.F.) und auf entsprechende Erstattung der Kapitalertragsteuer zu. Die Voraussetzungen des § 44a Abs. 9 EStG a.F. sind erfüllt. § 50d Abs. 3 EStG steht dem Erlass des Freistellungsbescheides nicht entgegen, da Stiftungen wie die Klägerin dem Anwendungsbereich dieser Vorschrift bis zur Neufassung durch das AbzStEntModG vom 2. Juni 2021 nicht unterfielen.

51

1. Die Voraussetzungen des § 44a Abs. 9 EStG a.F. sind nach Auffassung des erkennenden Senats erfüllt.

52

a) Bei der Klägerin als in Liechtenstein ansässiger Familienstiftung handelt es sich – insoweit zwischen den Beteiligten unstrittig – um eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG. Sie unterfällt daher dem Berechtigtenkreis dieser Norm. Sie ist Gläubigerin der dem Verfahren (nur noch) zu Grunde liegenden Kapitalerträge aus dem Jahr 2017. Diese Kapitalerträge gehören als Einnahmen aus partiarischen Darlehen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu den in § 43 Abs. 1 EStG genannten Kapitalerträgen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG), so dass auch insoweit die Voraussetzungen gemäß § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG a.F. zweifellos vorliegen.

53

b) Der Erstattung steht – entgegen der Ansicht des Beklagten – nicht entgegen, dass die Kapitalertragsteuer nicht unmittelbar von der Schuldnerin der Erträge einbehalten und abgeführt wurde, wie dies nach dem Wortlaut von § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG naheliegen

54

würde, sondern von der Klägerin im Hinblick auf den Bescheid des Finanzamts Z vom 24. Januar 2019 i.H.v. insgesamt ... € zzgl. Solidaritätszuschlag entrichtet wurde.

Bei diesem Bescheid gegenüber der Klägerin handelt es sich nach Auffassung des Senats nach Inhalt und Wirkung um einen als sog. Nachforderungsbescheid zu verstehenden Steuerbescheid gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 AO, da die Klägerin, worauf auch der Beklagte zutreffend hingewiesen hat, gemäß § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG hinsichtlich der Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen werden konnte. Eine solche Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge erfolgt durch Nachforderungsbescheid gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 AO (vgl. Levedag in Schmidt, § 44 EStG Rz. 21). Dieses Ergebnis wird auch durch die Höhe der im Bescheid festgesetzten Steuer bestätigt, da (infolge des Einspruchs der Klägerin) die ursprüngliche Festsetzung i.H.v. 15 % gemäß § 23 Abs. 1 KStG (Körperschaftsteuersatz) auf 25 % (Kapitalertragsteuersatz) korrigiert wurde. Die Anwendung eines Steuerersatzes von 25 % erlaubt das Gesetz nur für den Kapitalertragsteuereinbehalt, nicht jedoch im Rahmen einer regulären Veranlagung zur Körperschaftsteuer. Angesichts dieses Steuersatzes ist es unschädlich, dass in dem Steuerbescheid vom 24. Januar 2019, der, anders als der ursprüngliche Bescheid vom 7. Januar 2019, nicht wie an sich in der Veranlagungspraxis üblich maschinell, sondern händisch erstellt worden sein muss, nicht ausdrücklich auf die Festsetzung von Kapitalertragsteuer hingewiesen wird. Denn auf Grund der Höhe des Steuersatzes von 25 % und der Adressierung an die Klägerin kann es sich inhaltlich nur um die Nachforderung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO handeln.

Diese auf der Grundlage eines Nachforderungsbescheids durch die Klägerin als Gläubigerin entrichtete Kapitalertragsteuer ist auch bei der Erstattung im Rahmen des § 44a Abs. 9 EStG a.F. zu berücksichtigen. Der Wortlaut des § 44a Abs. 9 Satz 1 EStG a.F. sieht zwar ausdrücklich die Erstattung eines Teils der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer vor. Infolge des Verweises auf Erstattungsregelungen in § 50d Abs. 1 EStG a.F. bzw. auf § 50c Abs. 3 EStG n.F., bei denen auf der Grundlage eines Nachforderungsbescheids entrichtete Kapitalertragsteuer einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer gleichgestellt wird (vgl. auch Loschelder in Schmidt, § 50c EStG Rz. 24, 9), gilt dies aus Gründen einer effektiver Gewährung von Rechtsschutz auch im Rahmen des § 44a Abs. 9 EStG a.F.

Schließlich erlaubt die vom Gesetzgeber mit § 44a Abs. 9 EStG verfolgte Intention, beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Ergebnis ebenso wie unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften mit einem Steuersatz von 15 % zu belegen, keine Differenzierung zwischen einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 % einerseits und mittels Nachforderungsbescheid erhobener Steuer i.H.v. 25 % andererseits.

c) Die Anwendung von § 44a Abs. 9 EStG a.F., wird – entgegen der Auffassung des Beklagten – nicht durch abkommensrechtliche Regelungen im DBA Liechtenstein ausgeschlossen bzw. tritt nicht hinter diesen bilateralen Regelungen zurück.

Zutreffend weist der Beklagte zwar darauf hin, dass im DBA Liechtenstein keine Beschränkung des Quellensteuerrechts für Zinsen aus partiarischen Darlehen vorgesehen ist (vgl. Art. 11 Abs. 2 DBA Liechtenstein). Dies spielt indes nur für den sich aus § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. i.V.m. DBA Liechtenstein ergebenden Erstattungsanspruch eine Rolle, der angesichts der fehlenden Einschränkung des Quellensteuerrechts vorliegend ins Leere läuft und auf den die Klägerin sich vom Beginn des Antragsverfahrens an auch nicht gestützt hat.

Die Anwendbarkeit von § 44a Abs. 9 EStG a.F. wird angesichts dieser abkommensrechtlichen Regelung nicht ausgeschlossen. Bereits aus dem Wortlaut von § 44a Abs. 9 EStG a.F. ergibt sich weder, dass dieser Erstattungsanspruch ausschließlich Nicht-DBA-Fälle abdecken soll, noch, dass in Fällen abgeschlossener DBA eine Anwendbarkeit einen niedrigeren abkommensrechtlichen Quellensteuersatz als 15 % voraussetzt. Aus § 44a Abs. 9 Sätze 2 und 3 EStG a.F. ergibt sich in Bezug auf Erstattungsansprüche gemäß § 50d Abs. 1 EStG a.F. i.V.m. abkommensrechtlichen Regelungen lediglich, dass ein weitergehender Anspruch unter Heranziehung dieser abkommensrechtlichen Regelungen unberührt bleibt und Erstattungsverfahren gemäß § 44a Abs. 9 EStG a.F. mit solchen nach § 50d Abs. 1 EStG a.F. vom Beklagten verbunden werden sollen.

Dieser gesetzlichen Vorgabe entspricht auch das Antragsformular, das die Klägerin vorliegend ausgefüllt hat. Als Anspruchsgrundlage werden dort DBA/andere bilaterale Abkommen und § 43b EStG und § 44a Abs. 9 EStG nebeneinander genannt. Als weiterer Hinweis wird dem Formular Folgendes vorangestellt: „Mit der Antragstellung nach § 50d Abs. 1 oder § 43b EStG ist für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG (...) die Antragstellung nach § 44a Abs. 9 EStG mit dem Ziel einer Prüfung der für den Antragsteller steuerlich günstigsten Regelung bei der Anwendung eines Reststeuersatzes auf die dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte verbunden.“ Generell scheint der Beklagte mithin eine gleichzeitige Anwendbarkeit unter Berücksichtigung einer Günstigerprüfung für zutreffend zu halten.

61

Der zeitlich nach Einführung von § 44a Abs. 9 EStG im Jahr 2007 (durch das Unternehmensteuerreformgesetz vom 14. August 2007, BGBl. I 2007, 1912) erfolgte Abschluss des DBA Liechtenstein im Jahr 2011 rechtfertigt, entgegen der Auffassung des Beklagten, keine Nichtanwendbarkeit bzw. Subsidiarität von § 44a Abs. 9 EStG a.F. Nach den konkret in Art. 11 Abs. 2 DBA Liechtenstein getroffenen Vereinbarungen können Zinsen aus partiarischen Darlehen auch im Quellenstaat besteuert werden, ohne dass sich aus dem DBA eine Beschränkung durch die Reduzierung des Quellensteuersatzes ergibt. Eine Doppelbesteuerung solcher Einkünfte gemäß Art. 11 DBA Liechtenstein soll nach den Methodenartikeln des DBA Liechtenstein für eine in Liechtenstein ansässige Person durch Anrechnung gemäß Artikel 23 Abs. 2 b) DBA Liechtenstein auf die liechtensteinische Steuer beseitigt bzw. vermindert werden. Nach dieser Systematik wird das unilateral gegebene Besteuerungsrecht Deutschlands bei Zinsen aus partiarischen Darlehen einer in Liechtenstein ansässigen Person nicht durch abkommensrechtliche Regelungen eingeschränkt.

62

Allerdings ergibt sich weder ausdrücklich aus dem DBA Liechtenstein selbst noch aus der Abkommenssystematik, dass durch das DBA die Anwendbarkeit des bereits gesetzlich vorgesehenen Erstattungsanspruchs gemäß § 44a Abs. 9 EStG a.F. für in Liechtenstein ansässige Körperschaften gemäß § 2 Abs. 1 KStG ausgeschlossen werden sollte. Bei Betrachtung der abkommensrechtlichen Systematik wird zudem deutlich, dass es zwar im Grundsatz dem Ansässigkeitsstaat obliegt, eine infolge unilateraler Besteuerungsrechte drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. zumindest zu verringern. Allerdings gilt dies unabhängig von der Rechtsform des Steuerpflichtigen und daher auch unabhängig von der tatsächlich zur Anrechnung zur Verfügung stehenden Steuer. Gerade im Fall von Körperschaften besteht infolge des geringeren Körperschaftsteuersatzes (12,5 % in Liechtenstein) von vornherein ein Anrechnungsüberhang. Die Anwendung einer nationalen Regelung wie § 44a Abs. 9 EStG a.F., die zur Gleichstellung beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften im Ergebnis einen Steuersatz i.H.v. 15 % erreichen will, ist mithin aus systematischen Gründen gerade auch im

63

Fall des DBA Liechtenstein erforderlich. Infolge der Erstattungshöhe von 2/5 der Kapitalertragsteuer wird auch bei Anwendung von § 44a Abs. 9 EStG a.F. jedenfalls sichergestellt, dass beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Inland zumindest nicht einer niedrigeren Besteuerung unterfallen als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften.

2. Einer Erstattung gemäß § 44a Abs. 9 EStG a.F. steht auch § 50d Abs. 3 EStG a.F. 64 nicht entgegen, so dass es einer Überprüfung gemäß § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des AbzStEntModG vom 2. Juni 2021 (EStG n.F.) nicht bedarf.

a) § 50d Abs. 3 EStG a.F. knüpft an „ausländische Gesellschaften“ an. So hat eine 65 ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen.

Demgegenüber erfasst die seit 2021 geltende Fassung von § 50d Abs. 3 EStG n.F. sämtliche 66 Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen und neben Gesellschaftern auch sonstige Begünstigte, denen die Einkünfte der Gesellschaft in vergleichbarer Weise zugutekommen (z. B. Destinatäre einer Stiftung).

Gemäß der sog. Günstigerregelung gemäß § 52 Abs. 47b EStG n.F. ist die Neuregelung in 67 § 50d Abs. 3 EStG in allen offenen Fällen anzuwenden, es sei denn, § 50d Abs. 3 EStG in der bei Zufluss der Einkünfte gültigen Fassung steht dem Anspruch auf Entlastung nicht entgegen.

b) Vorliegend steht § 50d Abs. 3 EStG a.F. dem Erstattungsanspruch nicht 68 entgegen, weil § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung zum Zeitpunkt des Zuflusses der hier maßgeblichen Einkünfte im Jahr 2017 nach Auffassung des Senats nicht für Stiftungen gilt. Angesichts der Günstigerprüfung gemäß § 52 Abs. 47b EStG n.F. ist es unerheblich, dass Stiftungen nunmehr unstreitig dem Anwendungsbereich von § 50d Abs. 3 EStG n.F. unterfallen.

Nach zivilrechtlichen Grundsätzen, die nach Auffassung des Senats für die Bestimmung der 69 Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 3 EStG a.F. heranzuziehen sind, handelt es sich weder bei einer Stiftung um eine Gesellschaft, noch sind sog. Destinäre an einer Stiftung beteiligt. Wegen fehlender gesellschaftsrechtlicher Beteiligung gelangt § 50d Abs. 3 EStG a.F. bei ausländischen Stiftungen mithin nicht zur Anwendung (vgl. von Löwe, Familienstiftung und Nachfolgegestaltung, 2. Aufl. 2016, § 13 Rz. 99; zur Verschärfung durch § 50d Abs. 3 EStG: Schienke-Ohletz, ZStV 2022, 51, 55; Härtling/Tolksdorf, IStR 2023, 717, 734 f.; Wagner in Brandis/Heuermann, 173. EL September 2024, § 50d Abs. 3 EStG Rz. 74).

Der Beklagte weist zwar darauf hin, dass es sich nach der Gesetzesbegründung zur 70 Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG durch das AbzStEntModG bei der geänderten Formulierung insoweit nur um eine Klarstellung handeln solle. Dem steht jedoch – worauf die Klägerin zu Recht hinweist – entgegen, dass Steuerrecht Eingriffsrecht ist, für das nach höchstrichterlicher Rechtsprechung der Bestimmtheitsgrundsatz gilt. Zudem weist sie zutreffend auf einen Widerspruch gegen elementare Rechtsgrundsätze hin, sollte mittels einer sog. „klarstellenden“ Gesetzesänderung mit Rückwirkung angenommen werden, dass eine Stiftung für Zwecke des Steuerrechts zu einer Gesellschaft umqualifiziert wird, obwohl sie zivilrechtlich völlig unstreitig keine Gesellschaft ist, sowie ein Destinatär, der zivilrechtlich unstreitig nicht an einer Stiftung beteiligt sein kann, für steuerliche Zwecke zum

Gesellschafter umqualifiziert wird. Die Auffassung des Beklagten, es handele sich bei der Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG lediglich um eine „Klarstellung“ und nicht um eine rückwirkende Gesetzesverschärfung, ist daher abzulehnen.

Anzeichen für eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung sind vorliegend nicht erkennbar, da Zinserträge bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft ebenfalls lediglich mit 15 % Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag belastet würden. 71

3. Am Erstattungsantrag gemäß § 44a Abs. 9 EStG a.F. hinsichtlich der Kapitalerträge 2016 hält die Klägerin nach den Erörterungen in der mündlichen Verhandlung im Hinblick auf die fehlende Bescheinigung der inländischen Finanzbehörde nicht mehr fest, so dass es insoweit keiner Entscheidung mehr bedurfte. 72

II. Die Entscheidung über die Kosten folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. 73

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung, diejenige über die Streitwertfestsetzung auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 74

IV. Die Revision war aufgrund fehlender Gründe gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen. 75