
Datum: 26.03.2026
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 33/22
ECLI: ECLI:DE:FGK:2026:0326.6K33.22.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof , VIII R 8/26
Rechtskraft: nicht rechtskräftig

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 28.07.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.12.2021 wird der Beklagte verpflichtet, für den Verzinsungszeitraum vom 23.12.2016 bis 13.12.2018 den Erstattungsbetrag in Höhe von ... Euro mit 6% p.a. taggenau zu verzinsen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob der Zinslauf hinsichtlich der Erstattung zuvor abgeführter Kapitalertragsteuer bereits mit Einbehalt der Kapitalertragsteuer beginnt oder erst drei Monate nach Eingang des vollständigen Antrags auf Erstattung.	2
Die Klägerin ist eine Besloten Vennootschap mit Sitz in den Niederlanden. Sie war von 2005 bis nach dem Streitjahr zu 49,375 % an der A GmbH mit Sitz in B beteiligt.	3
Am 18.05.2010 stellte die Klägerin erstmalig einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung. Der Beklagte forderte daraufhin einen Handelsregistorauszug der Klägerin an sowie eine Bestätigung der niederländischen Steuerbehörde in dem Antragsformular auf Erteilung der Freistellungsbescheinigung. Ersteres wurde vorgelegt, letzteres beantragt. Danach forderte der Beklagte weitere Nachweise hinsichtlich der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) 2007 an und übersandte	4

einen Fragebogen, da er bislang hierzu keine Überprüfung habe vornehmen können.
Daraufhin wurde der Antrag auf Freistellung von der Klägerin ohne Erklärung zurückgezogen.

Mit Schreiben vom 16.08.2016, d.h. mehr als drei Monate vor dem Tag der Gewinnausschüttung am 21.12.2016, stellte die Klägerin erneut einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 EStG 2012 i. V. m. § 43b EStG. Abgesehen von den für die Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 aus der Sicht des Beklagten erforderlichen Unterlagen lagen alle Voraussetzungen für eine Freistellung und die hierfür erforderlichen Nachweise unstreitig vor. Lediglich zur Prüfung der Voraussetzungen des später für europarechtswidrig erklärten § 50d Abs. 3 EStG 2012 forderte der Beklagte den damaligen Steuerberater der Klägerin auf, ergänzende Erläuterungen und Nachweise vorzulegen. 5

Mit Schreiben vom 22.08.2016 antwortete der Beklagte auf den Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung: 6

„zur Bearbeitung Ihres Antrages bitte ich um Vorlage ergänzender Erläuterungen und Nachweise hinsichtlich der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG nach Gesetzesänderung. Bitte beantworten Sie hierzu den beigefügten Fragebogen, welchen wir allen Antragstellern zukommen lassen müssen ...“. 7

In dem Fragebogen (Fragebogen zu § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie) hieß es unter anderem auf der ersten Seite: 8

„Unter Bezugnahme auf § 50d Abs. 3 EStG in der o.g. Fassung und dem dazu ergangenen BMF-Schreiben vom 24. Januar 2012/ BStBl. I/ 2012/ 171 ff./ sind für Zwecke der Erstattung bzw. Freistellung (§ 50d Abs. 1 und 2 EStG) von dem Quellensteuerabzug unterliegenden Erträgen folgende Fragen zu beantworten.“ 9

Der Fragebogen wurde am 04.10.2016 beantwortet. Am 18.11.2016 und danach wurden weitere Unterlagen übersandt. 10

Am 21.12.2016 beschloss die A GmbH Gewinne an die Klägerin auszuschütten und zahlte sie am 23.12.2016 aus, behielt von der Ausschüttung Kapitalertragsteuer ein und führte diese am gleichen Tag an das Finanzamt B ab. Hiervon entfielen auf die Klägerin entsprechend ihres Geschäftsanteils Kapitalerträge i.S.d § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i.H.v. ... Euro sowie eine Kapitalertragsteuer i.H.v. ... Euro und Solidaritätszuschlag i.H.v. ... Euro. 11

Mit Urteil vom 20.12.2017 (Deister Holding und Juhler Holding vom 20.12.2017 - C-504/16 und C-613/16, ECLI:EU:C:2017:1009) zu § 50d Abs. 3 EStG 2007 und Beschluss vom 14.6.2018 (C-440/17, ECLI:EU:C:2018:437) zu § 50d Abs. 3 EStG 2012 führte die EuGH-Rechtsprechung zu einer abgeänderten Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 und einer abgeänderten Verwaltungspraxis (BMF-Schreiben vom 04.04.2018, BStBl I 2018, 589). 12

Für das Jahr 2016 beantragte die Klägerin mit Eingang beim Beklagten am 13.09.2018 die Erstattung der an der Quelle einbehaltenen deutschen Abzugssteuern auf Kapitalerträge gem. § 50d Abs. 1 EStG 2012 i.H.v. ... Euro Kapitalertragsteuer zzgl. ... Euro Solidaritätszuschlag. Dem Antrag lagen - mittlerweile unstreitig - alle für die aufgrund der Rechtsprechung des EuGH angepassten Prüfung erforderlichen Unterlagen lagen bei. 13

Zwischenzeitlich verkaufte die Klägerin die Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft, so dass sich der Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung erledigte. 14

Im Rahmen der Bearbeitung des Erstattungsantrags forderte der Beklagte mit Schreiben vom 17.01.2020 weitere Unterlagen an:	15
<i>„Um den Erstattungsantrag abschließend bearbeiten zu können, werden noch Unterlagen benötigt bezüglich der Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG. Nach diesem ist festzustellen, ob die Antragstellerin wirtschaftlich aktiv ist. Aus den von Ihnen eingereichten Unterlagen ist dies leider nicht ersichtlich, da sich keine Erträge erkennen lassen. Daraus ist zu schließen, dass das Unternehmen selbst nicht wirtschaftlich aktiv ist im Sinne des BMF-Schreibens vom 24.01.2012, Tz. 5.1. Somit ist auf eine Beteiligungsverwaltung abzustellen.“</i>	16
Nach allgemeinen Ausführungen zur aktiven und passiven Beteiligungsverwaltung wurde auf das Organigramm verwiesen, nach der die Klägerin mehrere Tochtergesellschaften habe, bei denen sie geschäftsleitende Funktionen ausüben könnte. Sodann wurde um die Vorlage von Unterlagen gebeten, die nachweisen, dass eine aktive oder passive Beteiligungsverwaltung vorlag. Auf das Schreiben im Wortlaut (Bl. 48-49 d.A.) wird verwiesen.	17
Dem Erstattungsantrag wurde nach einem Untätigkeitseinspruch mit Bescheid vom 12.11.2020 stattgegeben und es erfolgte die antragsgemäße Erstattung i.H.v. insgesamt ... Euro einen Tag später.	18
Die Klägerin stellte mit Eingang beim Beklagten am 10.02.2021 hinsichtlich der antragsgemäßen Erstattung einen Antrag auf Festsetzung von Zinsen auf den Erstattungsbetrag i.H.v. ... Euro ab dem Tag des Steuereinbehalts bis zum Tag des Zugangs des Erstattungsbetrags am 13.11.2020.	19
Der Antrag auf Festsetzung von Zinsen wurde mit Bescheid vom 28.07.2021 abgelehnt. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 05.08.2021 Einspruch ein. Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 06.12.2021 als unbegründet zurückgewiesen.	20
Hiergegen richtet sich die Klage vom 06.01.2022.	21
Während des Klageverfahrens hat der Beklagte am 10.11.2025 einen Bescheid über Zinsen auf Erstattungsbeträge nach Unionsrecht unter analoger Anwendung des BFH-Urteils vom 25.02.2025 (VIII R 32/21) erlassen und setzte aufgrund der verzögerten Auszahlung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge Zinsen ab dem 14.12.2018, d.h. 3 Monate nach dem Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer, taggenau mit einem Zinssatz von zunächst 6 % p.a. und ab dem 01.01.2019 mit 1,8% p.a. fest. Insgesamt wurden Zinsen i.H.v. ... Euro festgesetzt. Bezüglich der genauen - unstreitigen - Berechnung wird auf den Bescheid verwiesen, Bl. 188-191 d.A. Der Rechtsstreit wurde insoweit von den Beteiligten für erledigt erklärt und abgetrennt (Az: ... K .../...).	22
Die Klägerin meint, dass die Verzinsung mit dem Tag des Einbehalts der Kapitalertragsteuer beginne. Es sei ein Anspruch auf Zahlung von Zinsen ab dem Tag der zu Unrecht geleisteten Steuerzahlung unmittelbar aus dem Unionsrecht gegeben (vgl. EuGH vom 18.04.2013, C-565/11, Irimie, ECLI:EU:C:2013:250; s.a. EuGH vom 27.11.2012, C-234/10, Zuckerfabrik Jülich, ECLI:EU:C:2012:591; vgl. BFH vom 22.09.2015 - VII R 32/14, BStBl II 2016, 323; FG Köln vom 30.06.2020 - 2 K 140/18). Die zeitweise Vorenthaltung der Erstattung basiere im vorliegenden Fall auf der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG a.F., sodass ihr die Erstattung der Kapitalertragsteuer in unionsrechtswidriger Weise vorenthalten worden sei. Das Vorenthalten bzw. die Verzögerung der Erstattung sei des Weiteren erkennbar auf die Prüfung der unionsrechtswidrigen Regelung des § 50d Abs. 3 EStG a.F. zurückzuführen. Dabei könne es keinen Unterschied machen, ob der dem Steuerpflichtigen zustehende	23

Steuererstattungsbetrag aufgrund einer endgültigen Versagung im Sinne einer Ablehnungsverfügung oder aufgrund der überlangen Prüfung einer unionsrechtswidrigen Norm vorenthalten worden sei. Andernfalls würde die Finanzbehörde bspw. sogar für eine Untätigkeit bessergestellt werden, was den europäischen Effektivitätsgrundsatz ad absurdum führen würde.

Wäre die Überprüfung der unionsrechtswidrigen Norm unterblieben, wäre eine Freistellungsbescheinigung innerhalb von drei Monaten, d.h. mit Ablauf des 17.11.2016, und somit vor der vorgenommenen Gewinnausschüttung erteilt worden bzw. hätte innerhalb der gesetzlich vorgeschriebenen dreimonatigen Bearbeitungsfrist erteilt werden müssen und ein Kapitalertragsteuerabzug hätte vermieden werden können. Dem Beklagten könne daher zumindest vorgeworfen werden, die dreimonatige Bearbeitungsfrist des § 50d Abs. 2 Satz 6 EStG nicht eingehalten zu haben.

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung der ablehnenden Verfügung des Beklagten vom 28.07.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.12.2021 den Beklagten zu verpflichten, für den Verzinsungszeitraum vom 23.12.2016 bis 13.12.2018 den durch Freistellungsbescheid vom 12.11.2020 festgesetzten Erstattungsbetrag in Höhe von ... Euro mit 6% p.a. taggenau zu verzinsen;

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen;

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Er meint, dass nach der BFH- sowie der EuGH-Rechtsprechung der Steuerbehörde hinsichtlich des Beginns des Zinslaufs noch eine Bearbeitungszeit für den Erstattungsantrag eingeräumt werde und der Zinslauf erst 3 Monate nach dem Eingang des vollständigen Antrags beginne (vgl. BFH vom 25.02.2025 - VIII R 32/21; EuGH vom 24.10.2013, C- 440/12, ECLI:EU:C:2013:687; BFH vom 22.10.2019 - VII R 24/18, BFHE 267, 90). Ein Verzinsungsanspruch ab dem Zeitpunkt des Steuereinbehalts bestünde nach dem BFH allenfalls, wenn die Kapitalertragsteuer aufgrund der rechtswidrigen Rücknahme eines Freistellungsbescheids einbehalten worden wäre. Vorliegend sei jedoch der Freistellungsbescheid nicht rechtswidrig zurückgenommen, sondern schlicht nicht erteilt worden.

Aus Sicht des Beklagten ist es ein gradueller Unterschied, ob eine Freistellungsbescheinigung widerrufen oder gar nicht erst erteilt werde, weil die Bearbeitung noch nicht abgeschlossen ist. Das Vertrauen wie bei einer Rücknahme der Freistellungsbescheinigung sei hier gerade nicht erschüttert worden.

Auch die Ausführungen der Klägerin zur Vorenthaltung bzw. Verzögerung durch eine unionsrechtswidrige Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG a.F. seien nicht überzeugend. Die Anforderung von Unterlagen zur Entlastungsberechtigung sei zunächst zu Recht erfolgt. Bereits im Jahr 2010 habe die Gläubigerin einen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gestellt und diesen nach der seinerzeit erfolgten Anforderung von Nachweisen zur Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG 2007 ohne diesbezügliche

Mitwirkung umgehend zurückgenommen. Dieser Umstand begründe seitens des Beklagten berechnete Zweifel am Vorliegen der Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG a.F., so dass entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin nach einem weiteren Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung im Jahr 2016 zu Recht Nachweise über die Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG 2012 angefordert worden seien.

Auch verstoße § 50d Abs. 3 EStG a.F. nicht per se gegen Unionsrecht. Die generelle Missbrauchsprüfung stehe im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGHs. Es obliege dem Beklagten, Nachweise zu verlangen, welche für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern und Abgaben als erforderlich angesehen werden und daraus folgernd sogar die beantragte Steuerbefreiung bei Nichtvorlage dieser Nachweise gegebenenfalls zu verweigern (vgl. EuGH vom 26.02.2019, C-116/16 und C-117/16 - T Danmark und Y Denmark Aps, ECLI:EU:C:2019:135, Rn. 116). Die vom Beklagten im Freistellungs- sowie Erstattungsverfahren angeforderten Unterlagen würden somit auch im Lichte der EuGH-Rechtsprechung ein geeignetes Mittel des Beklagten darstellen, um dem Recht und der Pflicht als Steuerverwaltung zwecks einer richtlinienkonformen Prüfung und Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie nachzukommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet. Der Klägerin steht der geltend gemachte Verzinsungsanspruch in voller Höhe zu. Die Ablehnung war rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 101 Finanzgerichtsordnung.

A. Die Klägerin hat einen unionsrechtlichen Verzinsungsanspruch ab dem Tag des Einbehalts der Kapitalertragsteuer bis zum Tag der Auszahlung des Erstattungsbetrages.

Wie der BFH in seinem Urteil vom 25.02.2025 (VIII R 32/21, BFH/NV 2025, 968) zutreffend ausführt, ist nach nationalem Recht grundsätzlich keine Verzinsung von Erstattungsbeträgen möglich, da es an einer gesetzlichen Normierung fehlt.

Der Klägerin steht jedoch unmittelbar aus dem Unionsrecht ein Verzinsungsanspruch aufgrund eines unionsrechtswidrigen Vollzugs der Entlastungsregelungen zu.

I. Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, ein Steuererstattungsanspruch dann zu verzinsen, wenn eine Steuer von einer nationalen Behörde "unter Verstoß gegen das Unionsrecht" rechtsgrundlos erhoben wird (BFH vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, BFH/NV 2025, 968, Rn. 40 mit Verweis auf EuGH vom 28.04.2022 - C-415/20, C-419/20 und C-427/20, Gräfendorfer Geflügel und Tiefkühlfeinkost u.a., ECLI:EU:C:2022:306, BFH/NV 2022, 796, Rn. 60; vom 08.06.2023 - C-322/22, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2023:460, Rn. 33). Zur Art des Verstoßes hat der EuGH ferner entschieden, dass die unionsrechtlichen Ansprüche auf Erstattung und auf Zahlung von Zinsen Ausdruck eines allgemeinen Grundsatzes sind, dessen Anwendung nicht auf bestimmte Unionsrechtsverstöße beschränkt und nicht bei bestimmten Unionsrechtsverstößen ausgeschlossen ist (EuGH vom 28.04.2022 - C-415/20, C-419/20 und C-427/20, ECLI:EU:C:2022:306, Rn. 62; vom 08.06.2023 - C-322/22, ECLI:EU:C:2023:460, Rn. 35). Dabei ist die Vornahme des Kapitalertragsteuerabzugs im Zeitpunkt der Ausschüttung und das zweigeteilte Verfahren der anschließenden antragsgebundenen Erstattung nach den Vorgaben des Unionsrechts grundsätzlich nicht zu beanstanden (ausführlich BFH vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, BFH/NV 2025, 968, Rn. 41ff.).

1. Es ist nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung von einer unionsrechtswidrigen Erhebung der Kapitalertragsteuer auszugehen, wenn im Erstattungsverfahren ein mit dem Unionsrecht nicht mehr vereinbarer Vollzug der Entlastungsregelungen stattfindet (BFH vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, BFH/NV 2025, 968, Rn. 43). Ein unionsrechtswidriger Vollzug der Entlastungsregelungen im Erstattungsverfahren kann - wie bei der Erhebung der Steuerbeträge - auf einer fehlerhaften Auslegung oder Anwendung des Unionsrechts beruhen, wobei der Verstoß jede Vorschrift des Unionsrechts, sei es eine Bestimmung des Primär- oder Sekundärrechts oder einen allgemeinen Rechtsgrundsatz des Unionsrechts, zum Gegenstand haben kann (ausführlich: BFH vom 25. Februar 2025 - VIII R 32/21, BFH/NV 2025, 968, Rn. 44; vgl. EuGH vom 08.06.2023 - C-322/22, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2023:460, Rn. 37).

Für die Regelung des § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b EStG 2007 hat der BFH bereits festgestellt, dass von einer unionsrechtswidrigen Erhebung der Kapitalertragsteuer auszugehen ist, wenn im Erstattungsverfahren ein mit dem Unionsrecht nicht mehr vereinbarer Vollzug dieser Entlastungsregelungen stattfindet (BFH vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, BFH/NV 2025, 968, Rn. 43ff.). 42

Der erkennende Senat sieht bezüglich der Regelung des hier einschlägigen § 50d Abs. 3 EStG 2012 keine Abweichung zu den vom BFH im Anschluss an die EuGH-Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen. Mit Beschluss vom 14.6.2018 (C-440/17, ECLI:EU:C:2018:437) führte der EuGH seine kurz zuvor zu § 50d Abs. 3 EStG 2007 aufgestellte Linie fort und beurteilte § 50d Abs. 3 EStG 2012 aus den gleichen Erwägungen ebenfalls als unionsrechtswidrig. 43

2. Nach diesen Grundsätzen ist im vorliegenden Fall ein unionsrechtswidriger Vollzug der Entlastungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG 2012 durch das Nichterteilen der Freistellungsbescheinigung innerhalb von drei Monaten gegeben. 44

Die Anträge auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung waren - mittlerweile unstrittig - unter Vorlage aller für eine europarechtskonforme Entscheidung erforderlichen Nachweise beim Beklagten eingegangen. 45

Die Nachfragen des Beklagten stellten sich nicht als ein ordnungsgemäßer Vollzug der steuerrechtlichen Entlastungsregelungen dar. Sie bezogen sich ausschließlich auf die später für europarechtswidrig erklärten Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG 2012, ohne, dass der Beklagte einen Anfangsbeweis für fehlende wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der Klägerin in die Beteiligungsstruktur oder auf eine Steuerhinterziehung vorbrachte. 46

Der im Jahr 2010 und damit sechs Jahre zuvor beantragte und wieder zurückgezogene Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung kann nach Auffassung des Senats keinen Anfangsverdacht begründen. Zum einen zielten die damaligen Nachfragen ebenso auf eine unionsrechtswidrige Prüfung des damals noch einschlägigen § 50d Abs. 3 EStG 2007, so dass der Fragebogen und die weiteren Nachweise nicht hätten verlangt werden dürfen. Aus der fehlenden Antwort kann nicht geschlossen werden, dass eine missbräuchliche Gestaltung vorlag, denn die Rücknahme eines Antrags kann aus den verschiedensten Gründen erfolgen, die dem Beklagten nicht mitgeteilt wurden. 47

Zum anderen lässt sich aus der vorgelegten Akte nicht entnehmen, dass der zurückgezogene Antrag für eine weitergehende Missbrauchsprüfung ausschlaggebend war. Aus dem Schreiben des Beklagten vom 22.08.2016 geht dies ebenfalls nicht hervor, im Gegenteil: so schreibt der Beklagte, dass es sich um ein Standardprozedere handelte, denn nach dem 48

Wortlaut musste der Fragebogen allen Antragstellern zugesandt werden und enthielt keinerlei auf die Beteiligungsstruktur der Klägerin oder deren Einschaltung zielende individuelle Fragen, zielte also nicht auf einen Anfangsverdacht im Einzelfall hin.

Auch im späteren Verlauf des Erstattungsverfahrens trägt der Beklagte keine konkreten Anhaltspunkte vor, die nach den Umständen des Streitfalls im Sinne eines Anfangsbeweises auf fehlende wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der Klägerin in die Beteiligungsstruktur oder auf eine Steuerhinterziehung schließen lassen, noch sind sie aus der Besteuerungsakte ersichtlich. In dem Antwortschreiben vom 17.01.2020 schloss der Beklagte aufgrund des Organigramms der Klägerin und nicht erkennbarer Erträge auf eine möglicherweise nicht vorliegende wirtschaftliche Tätigkeit, wies aber gleichzeitig auf die mögliche geschäftsleitende Funktion der Klägerin hin und bat dahingehend um weitere Nachweise. Die Prüfungsanfrage des Beklagten deckt sich mit der aus Sicht des Beklagten zu prüfenden allgemeinen Missbrauchs- bzw. Hinterziehungsvermutung des § 50d Abs. 3 EStG 2012, der aus diesem Grund europarechtswidrig war. Alleine aus der Beteiligungsstruktur kann nach Auffassung des erkennenden Senats jedoch nur eine Gestaltung abgeleitet werden, nicht jedoch eine Missbräuchlichkeit oder das Fehlen wirtschaftlicher Gründe, wie es der Beklagte getan hat und für eine unionsrechtskonforme Missbrauchsprüfung erforderlich wäre.

49

Weitere Gründe, warum im vorliegenden Fall - unionsrechtskonform - eine weitergehende Prüfung erfolgen durfte, etwa aufgrund eines Anfangsbeweises für das Fehlen wirtschaftlicher Gründe des Beteiligungsbezugs und eine Darlegung von Indizien für eine Steuerhinterziehung oder eine missbräuchliche Gestaltung (vgl. EuGH vom 20.12.2017 - C-504/16 und C-613/16, Deister Holding und Juhler Holding, ECLI:EU:C:2017:1009, Rn. 60, 61, 62) wurden nicht vorgetragen.

50

II. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, Rn. 50ff.) bestimmt sich der maßgebliche Verzinsungszeitraum der Erstattungsbeträge danach, ob eine nachträgliche Entlastung von der Kapitalertragsteuer im Wege der Erstattung begehrt wird (hierzu unter 1.) oder ob zuvor ein Freistellungsverfahren angestrengt wurde (hierzu unter 2.).

51

1. Sofern ausschließlich eine nachträgliche Erstattung begehrt wird, beginnt die Entscheidungsfrist von drei Monaten mit der Vorlage aller für die vom Antragsteller beizubringenden und für die Bearbeitung des Antrags erforderlichen Nachweise beim Beklagten (BFH vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, BFH/NV 2025, 968, Rn. 57) und endet an dem Tag, an dem der Betreffende die Steuer erstattet erhalten hat (Rn. 62). Dabei ist der Zinszahlungszeitraum im Fall von Erstattungsanträge taggenau zu berechnen (Rn. 63) und der Zinssatz nach § 238 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung zugrunde zu legen (Rn. 64). Dahingehend hatte der Beklagte bereits abgeholfen.

52

2. Sofern zuvor ein Freistellungsverfahren angestrengt wurde, beruht bei einem unionsrechtswidrigen Widerruf einer zuvor erteilten Freistellungsbescheinigung der unionsrechtswidrige Liquiditätsentzug bereits auf dem Steuereinbehalt und der Zinslauf beginnt sodann, ungeachtet eines späteren Erstattungsverfahrens, in dem die Erstattung nochmals unionsrechtswidrig vorenthalten wird, im Zeitpunkt des Steuereinhalts und endet mit der Auszahlung des Erstattungsbetrags. Dabei macht der BFH deutlich, dass in diesem Fall der ausschüttenden Gesellschaft die Möglichkeit der Abstandnahme vom Steuerabzug entzogen wird und der unionsrechtswidrige Liquiditätsentzug darauf beruht (Rn. 70).

53

Nach Auffassung des erkennenden Senats wird der ausschüttenden Gesellschaft nicht nur in der vom BFH bereits entschiedenen Fallgruppe die Möglichkeit der Abstandnahme vom Steuerabzug entzogen, sondern ebenso in Fällen, in denen zunächst ein Freistellungsverfahren angestrengt und der Antrag mindestens drei Monate vor Ausschüttung mit sämtlichen Unterlagen gestellt, dann aber unionsrechtswidrig nicht innerhalb der Frist von drei Monaten gem. § 50d Abs. 2 Satz 6 und 7 EStG a.F. oder abschlägig entschieden wurde. Es ist für den unionsrechtswidrigen Liquiditätsentzug unbeachtlich, ob eine bereits erteilte Freistellungsbescheinigung unionsrechtswidrig widerrufen, eine Freistellungsbescheinigung unionsrechtswidrig versagt oder aufgrund einer länger als drei Monate andauernden Prüfung unionsrechtswidriger Voraussetzungen gar nicht erst erteilt wurde. Auch kann der vom Beklagten vorgetragene Vertrauensschutz nach Auffassung des Senats keine andere Entscheidung rechtfertigen, da ein möglicher Vertrauensschutz kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal des Zinsanspruchs ist. Es mag zwar sein, dass eine graduelle Abstufung beim Vertrauensschutz besteht, je nachdem, ob die bereits erteilte Freistellungsbescheinigung widerrufen wurde oder gar nicht erst erteilt wurde, dies wirkt sich jedoch nicht auf den Zinsanspruch aus.

In allen Fällen wird die ausschüttende Gesellschaft daran gehindert, in unionsrechtskonformer Weise auf den Steuerabzug zu verzichten. Andernfalls würde die Finanzbehörde für eine Versagung der Feststellungsbescheinigung, eine langsamere Prüfung oder sogar für eine Untätigkeit bessergestellt werden, was den europäischen Effektivitätsgrundsatz ad absurdum führen würde. 55

3. Nach diesen Grundsätzen lag der erste unionsrechtliche Verstoß in der unionsrechtswidrig unterbliebenen Erteilung der beantragten Freistellungsbescheinigung innerhalb von drei Monaten und damit noch zeitlich vor der Ausschüttung. Für den Liquiditätsentzug ist auf diesen zeitlich ersten Unionsrechtsverstoß abzustellen, d.h. die Versagung der Möglichkeit zur Abstandnahme vom Steuerabzug. Folglich beruht schon der Steuereinbehalt auf dem Unionsrechtsverstoß und der Zinslauf beginnt ungeachtet eines späteren Erstattungsverfahrens, in dem die Erstattung nochmals unionsrechtswidrig vorenthalten wurde, im Zeitpunkt des Steuereinhalts und endet mit der Auszahlung des Erstattungsbetrags. Der Zinssatz für einen unionsrechtlichen Zinsanspruch nach dem nationalen Recht, d.h. nach § 238 Abgabenordnung, bestimmt einen Zinssatz von 6% p.a. für den streitgegenständlichen Zeitraum, der auch hier zugrunde zu legen ist. 56

B. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung. 57

C. Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 Finanzgerichtsordnung zur Fortbildung des Rechts zugelassen. Bisher ist nicht höchstrichterlich entschieden, ob der Zinslauf des unionsrechtlichen Verzinsungsanspruchs bereits dann beginnt, wenn eine Freistellungsbescheinigung nicht entzogen, sondern wegen überlanger unionsrechtswidriger Prüfung gar nicht erst erlassen wurde. 58