

Urteil vom 03. März 2026, VIII R 8/24

Ausschüttung von Gewinnen aus der Zeit vor Auflösung der Gesellschaft nach Liquidationsbeginn

ECLI:DE:BFH:2026:U.030326.VIIIR8.24.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 20 Abs 1 Nr 2, EStG § 43b Abs 1 S 1, EStG § 43b Abs 1 S 4, EStG § 49 Abs 1 Nr 5 Buchst a DBuchst aa, EStG § 50d Abs 1, KStG § 11, KStG § 31 Abs 1 S 1, KStG § 32 Abs 1 Nr 2, EURL 96/2011 Art 4, EURL 96/2011 Art 5, KStG § 2 Nr 1, AEUV Art 267 Abs 3, EStG VZ 2013, KStG VZ 2013

vorgehend FG Köln, 26. Oktober 2022, Az: 2 K 2446/19

Leitsätze

§ 43b Abs. 1 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden, wenn die inländische Tochterkapitalgesellschaft nach Liquidationsbeginn Gewinne an ihre EU-Mutterkapitalgesellschaft ausschüttet, soweit es sich dabei um Gewinne handelt, die in der Zeit vor der Eröffnung des Liquidationsverfahrens entstanden sind.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26.10.2022 - 2 K 2446/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine juristische Person in der Rechtsform einer Société Anonyme (S.A.) mit Sitz im Großherzogtum Luxemburg (Luxemburg). Sie war alleinige Gesellschafterin der in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen A GmbH (GmbH). Diese wurde zum 31.12.2010 aufgelöst und befand sich anschließend in Liquidation. Am 20.10.2015 wurde sie im Handelsregister gelöscht.
- 2** Die Klägerin begehrte mit ihrem am 08.12.2015 beim Beklagten und Revisionskläger (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) eingegangenen Antrag die Erteilung eines Freistellungsbescheids und die Erstattung deutscher Abzugssteuer auf Kapitalerträge in Höhe von ... € (Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €) aus zwei Gewinnausschüttungen der GmbH (Ausschüttungsbeschlüsse vom 12.11.2013 über ... € und vom 29.11.2013 über ... €, Auszahlungen am 13.11.2013 sowie am 30.11.2013). Das BZSt lehnte den Antrag mit Bescheid vom 22.09.2016 ab. Es sei eine Freistellungsbescheinigung erteilt worden. Der damalige Steuerberater der Klägerin übersandte dem BZSt daraufhin per E-Mail vom 07.10.2016 ein Schreiben des Finanzamts X, in dem dieses die GmbH zur Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldung aufgefordert und auf die Zuständigkeit des BZSt für eine Erteilung des Freistellungsbescheids und die Erstattung der Kapitalertragsteuer verwiesen hatte. Das BZSt erfasste die E-Mail als Einspruch gegen den Ablehnungsbescheid vom 22.09.2016.
- 3** Am 17.11.2016 erließ das BZSt einen Bescheid über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugssteuern vom Kapitalertrag gemäß § 50d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG), den es auf § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) stützte und in dem es eine Freistellung und Erstattung in Höhe von insgesamt ... € (Kapitalertragsteuer in Höhe von ... € sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von ... €) gewährte. In den Erläuterungen des Bescheids führte das BZSt unter anderem aus, der anhängige Rechtsbehelf erledige sich hierdurch. Eine vollständige Freistellung und Erstattung versagte das

BZSt mit Verweis auf das einschlägige Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 23.08.1958 (BGBl II 1959, 1269, BStBl I 1959, 1022) --DBA-Luxemburg 1958--. Der Bescheid enthielt eine Rechtsbehelfsbelehrung, die auf die Möglichkeit hinwies, Einspruch einzulegen.

- 4 Die Klägerin wandte sich gegen den geänderten Freistellungsbescheid vom 17.11.2016 mit einem als Einspruch bezeichneten Schreiben vom 19.12.2016. Unter dem 11.09.2019 erließ das BZSt eine Einspruchsentscheidung. Das BZSt blieb bei seiner Auffassung, dass eine vollständige Freistellung und Erstattung nicht in Betracht komme. Die Voraussetzungen von § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG, auf den sich die Klägerin als Anspruchsgrundlage für die Freistellung von der Kapitalertragsteuer berufe, seien nicht erfüllt, da für die streitigen Ausschüttungen von Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG auszugehen sei. Selbst wenn Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG bejaht werden könnten, schließe § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG die Geltung von § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG aus, da die Ausschüttungen anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft der Klägerin erfolgt seien.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat der hiergegen erhobenen Klage mit Ausnahme der auf die Abschlusszahlung in Höhe von ... € entfallenden Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag stattgegeben. Die Voraussetzungen für eine zusätzliche Freistellung auf der Grundlage von § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b Abs. 1 EStG lägen nur hinsichtlich der Ausschüttung der GmbH über ... € vor. Die in § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG geregelte Rückausnahme greife insoweit nicht. Die Formulierung "anlässlich der Liquidation" in § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG sei dahingehend auszulegen, dass jedenfalls die Ausschüttung solcher Gewinne, die in Zeiträumen vor dem Beginn der Liquidation entstanden seien, aber zeitlich nach deren Beginn ausgeschüttet würden, nicht von § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG erfasst seien. Hinsichtlich der Ausschüttung über ... € lägen die Voraussetzungen für eine Freistellung hingegen nicht vor, da insoweit eine Abschlusszahlung im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG gegeben sei.
- 6 Mit seiner Revision rügt das BZSt die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 7 Das BZSt beantragt, das Urteil des FG Köln vom 26.10.2022 - 2 K 2446/19 aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit das BZSt verpflichtet wurde, unter Änderung des Freistellungsbescheids vom 17.11.2016 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 11.09.2019, einen Freistellungsbescheid bezüglich weiterer Abzugssteuern in Höhe von ... € --und damit in Höhe von insgesamt ... €-- zu erlassen und den entsprechenden Betrag zu erstatten.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis hat das FG zutreffend entschieden, dass hinsichtlich der Gewinnausschüttung der GmbH an die Klägerin vom 12.11.2013 in Höhe von ... € die Voraussetzungen des § 43b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 50d Abs. 1 EStG für eine vollständige Freistellung und Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt ... € erfüllt sind.
- 11 1. Die Revision ist nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet. Das FG hätte die Klage nicht als unzulässig abweisen müssen, weil der Änderungsbescheid des BZSt vom 17.11.2016 gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden war und weil für einen weiteren Einspruch gegen diesen Bescheid das Rechtsschutzbedürfnis fehlte. Das Schreiben der Klägerin vom 19.12.2016, mit dem sich diese gegen den Änderungsbescheid gewandt hat, ist fehlerhaft als Einspruch bezeichnet. Der Senat legt das Schreiben rechtsschutzgewährend nicht als erneuten Einspruch, sondern als Antrag auf Fortsetzung des Einspruchsverfahrens aus.
- 12 a) Gegen den Ablehnungsbescheid vom 22.09.2016 hatte sich die Klägerin mit einer E-Mail ihres damaligen Steuerberaters vom 07.10.2016 gewandt und weitere Unterlagen vorgelegt. Diese E-Mail hat das BZSt zutreffend als

- 13** Da die E-Mail nicht ausdrücklich als Einspruch bezeichnet war, war ihre Auslegung geboten. Der Senat darf die Erklärung selbst auslegen, weil das FG § 365 Abs. 3 AO nicht geprüft und dementsprechend eine Auslegung der E-Mail vom 07.10.2016 unterlassen hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.08.2013 - X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, Rz 23). Lässt die Äußerung eines Steuerpflichtigen ungewiss, ob er ein Rechtsmittel einlegen will, so ist im Allgemeinen die Erklärung als Rechtsmittel zu betrachten, um zugunsten des Steuerpflichtigen den Eintritt der Rechtskraft aufzuhalten (BFH-Urteil vom 26.10.2004 - IX R 23/04, BFH/NV 2005, 325). Danach war die E-Mail des damaligen Steuerberaters der Klägerin vom 07.10.2016 nach den Grundsätzen rechtsschutzgewährender Auslegung als Einspruch und nicht als bloßer Antrag auf schlichte Änderung gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO auszulegen. Die Klägerin hat gegen dieses aus dem Änderungsbescheid vom 17.11.2016 ersichtliche Verständnis ihrer E-Mail auch keine Einwände erhoben.
- 14** b) Der Änderungsbescheid vom 17.11.2016 ist gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden, da er den Ablehnungsbescheid vom 22.09.2016 ersetzt hat. Es handelt sich --entgegen den insoweit unzutreffenden Erläuterungen im Bescheid ("Hierdurch erledigt sich der anhängige Rechtsbehelf")-- nicht um einen Vollabhilfbescheid, durch den das Einspruchsverfahren beendet worden ist, sondern um einen Teilabhilfbescheid, da das BZSt entgegen der beantragten vollständigen Freistellung und Erstattung in Höhe von ... € nur eine Freistellung in Höhe von ... € (Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag) gewährt hatte.
- 15** c) Das Schreiben der Klägerin vom 19.12.2016 ist rechtsschutzgewährend (entgegen eindeutiger Bezeichnung) nicht als Einspruch, sondern als Antrag auf Fortsetzung des gegen den Ablehnungsbescheid vom 22.09.2016 geführten Einspruchsverfahrens auszulegen. Ein erneuter Einspruch der Klägerin gegen den Änderungsbescheid vom 17.11.2016 wäre unzulässig gewesen, da das erforderliche Rechtsschutzbedürfnis gefehlt hätte (vgl. BFH-Urteil vom 17.03.2022 - XI R 39/19, BFHE 275, 526, BStBl II 2023, 295, Rz 32). Die Fehlbezeichnung des Schreibens vom 19.12.2016 als "Einspruch" schadet indes nicht. In diesem Schreiben sowie in dem als Einspruchsbegründung bezeichneten weiteren Schreiben vom 21.01.2017 hielt die Klägerin ausdrücklich an ihrem ursprünglichen Begehren fest, eine vollständige Freistellung und Erstattung der einbehaltenen Abzugssteuern in Höhe von ... € zu erreichen und machte damit deutlich, dass das Rechtsschutzziel ihres Einspruchs gegen den Ablehnungsbescheid vom 22.09.2016 nicht erreicht war.
- 16** d) Auch die weiteren Folgefehler im Verfahren sind unbeachtlich. Angesichts des Umstands, dass das BZSt ausweislich der Erläuterungen des Änderungsbescheids vom 17.11.2016 selbst davon ausging, dem Erstattungsbegehren der Klägerin nicht voll entsprochen zu haben, hätte das BZSt das Schreiben der Klägerin vom 19.12.2016 als Antrag auf Fortsetzung des Einspruchsverfahrens gegen den Ablehnungsbescheid erfassen müssen. Deshalb ist auch die Einspruchsentscheidung vom 11.09.2019 dahin auszulegen, dass sie sich auf den Ablehnungsbescheid vom 22.09.2016 bezog und das gegen diesen Bescheid geführte Einspruchsverfahren abgeschlossen hat. Das BZSt hat nach vollständiger erneuter Prüfung der Sach- und Rechtslage seine Auffassung, eine vollständige Erstattung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag sei zu versagen, umfassend begründet. Damit ist dem Zweck der Vorprüfung als Zulässigkeitsvoraussetzung der Klage im Sinne von § 44 FGO genügt.
- 17** 2. Die Revision hat auch in der Sache keinen Erfolg. Im Ergebnis zutreffend hat das FG das BZSt verpflichtet, einen Freistellungsbescheid bezüglich weiterer Abzugssteuern in Höhe von ... € --und damit in Höhe von insgesamt ...-- zu erlassen. Die Klägerin hat gemäß § 43b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 50d Abs. 1 EStG wegen der Gewinnausschüttung der GmbH vom 12.11.2013 in Höhe von ... € einen Anspruch auf vollständige Freistellung und Erstattung der darauf einbehaltenen und abgeführten Abzugssteuern.
- 18** a) Die Klägerin, deren Sitz und Geschäftsleitung sich in Luxemburg befindet, unterliegt gemäß § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) mit ihren Einkünften aus Dividenden der GmbH der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 3 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG sehen vor, dass bei Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG die Körperschaftsteuer durch den Abzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer) ohne Anwendung des § 8b KStG erhoben wird. Gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG wird die Körperschaftsteuerschuld für Einkünfte einer beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft aus inländischen Dividenden im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich durch den Einbehalt der Kapitalertragsteuer abgegolten.
- 19** b) Können Einkünfte, die dem Steuerabzug unter anderem vom Kapitalertrag unterliegen, nach § 43b EStG oder

nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, sind gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge ungeachtet des § 43b EStG sowie eines Doppelbesteuerungsabkommens 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 nach § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge. Verfahrensrechtliche Grundlage der Steuererstattung ist der Freistellungsbescheid im Sinne 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 11.10.2000 - I R 34/99, BFHE 193, 336, BStBl II 2001, 291, unter II.2.b aa).

- 20** c) Ungeachtet der Bestimmungen des DBA-Luxemburg 1958 zur Höhe des zulässigen Quellensteuereinbehalts hat die Klägerin einen Anspruch auf vollständige Freistellung und Erstattung der auf die Ausschüttung vom 12.11.2013 in Höhe von ... € einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag. Die Klägerin hat von der GmbH eine Ausschüttung in Höhe von ... € bezogen, auf die die GmbH gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 3 EStG i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt hat. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b Abs. 1 EStG i.V.m. Art. 5 der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1990, Nr. L 225, 6, Nr. L 266, 20, 1997, Nr. L 16, 98), neu gefasst durch die Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Union 2011, Nr. L 345, 8) --Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR)-- für eine vollständige Freistellung und Erstattung sind erfüllt. § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG ist an dieser Vorgabe zu messen und zur Vermeidung eines Unionsrechtsverstoßes richtlinienkonform auszulegen (zur Richtlinienbestimmung als Prüfungsmaßstab bei nationalen Vorschriften im abschließend harmonisierenden Bereich s. z.B. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Deister Holding und Juhler Holding vom 20.12.2017 - C-504/16 und C-613/16, EU:C:2017:1009, Rz 45, m.w.N.).
- 21** aa) Gewinnausschüttungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die von einer inländischen Tochtergesellschaft an eine in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) ansässige Muttergesellschaft gezahlt werden, werden gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG auf Antrag vom Kapitalertragsteuerabzug freigestellt beziehungsweise die einbehaltene Kapitalertragsteuer wird erstattet, wenn die Muttergesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist, sie die in der Anlage 2 zu § 43b EStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt und zum Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer nachweislich seit mindestens zwölf Monaten zu mindestens 10 % unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist (§ 43b Abs. 2 EStG).
- 22** Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Die Klägerin erfüllt als S.A. luxemburgischen Rechts die Voraussetzungen in Anlage 2, Nr. 1 bis 3 zu § 43b EStG. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Ebenfalls unstreitig erfüllte die Klägerin die Mindestbeteiligungs- und Besitzvoraussetzungen des § 43b Abs. 2 EStG. Die nach der Auflösung der GmbH beschlossene Ausschüttung vom 12.11.2013 in Höhe von ... € führte bei der Klägerin zu Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht zu solchen nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Ausschüttung von Gewinnen aus der Zeit vor der Auflösung der Gesellschaft, die erst nach dem Auflösungsstichtag beschlossen und geleistet werden, fällt unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (BFH-Urteile vom 09.03.1983 - I R 202/79, BFHE 138, 81, BStBl II 1983, 433; vom 22.10.1998 - I R 15/98, BFH/NV 1999, 829, unter II.; vom 17.07.2008 - I R 12/08, BFHE 222, 423, BStBl II 2009, 160, unter II.2.d; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26.08.2003, BStBl I 2003, 434, Tz. 10; Schmidt/Levedag, EStG, 45. Aufl., § 20 Rz 73; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 20 EStG Rz 184; Buge in Herrmann/Heuer/Raupach, § 20 EStG Rz 121). Nach den Feststellungen des FG stammte die am 12.11.2013 beschlossene Ausschüttung in Höhe von ... € vollständig aus Gewinnen, die die GmbH in ihrer aktiven Zeit vor der Auflösung erwirtschaftet hatte.
- 23** bb) § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG ist im Streitfall auch nicht gemäß § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG ausgeschlossen. § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG sieht vor, dass die Entlastungsregelung des § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG nicht für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gilt, die anlässlich der Liquidation oder Umwandlung einer Tochtergesellschaft zufließen. § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG ist nicht anzuwenden, wenn die inländische Tochterkapitalgesellschaft nach Liquidationsbeginn Gewinne an ihre EU-Mutterkapitalgesellschaft ausschüttet, soweit es sich dabei um Gewinne handelt, die in der Zeit vor der Eröffnung des Liquidationsverfahrens entstanden sind. Das ergibt die richtlinienkonforme Auslegung der Vorschrift zur Vermeidung eines Verstoßes gegen die Vorgaben des Art. 5 MTR, der die Ausschüttung von Gewinnen aus der aktiven Zeit der aufgelösten Gesellschaft offensichtlich erfasst.
- 24** aaa) § 43b EStG beziehungsweise die Vorgängerregelung in § 44d EStG a.F. wurden im Zusammenhang mit der

Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in nationales Recht geschaffen. Die Mutter-Tochter-Richtlinie soll eine wirtschaftliche Mehrfachbesteuerung innerhalb einer Unternehmensgruppe bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen beseitigen. Sie zielt darauf ab, durch Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen und so die Zusammenschlüsse von Gesellschaften auf Unionsebene zu erleichtern (vgl. Kokott in EU-SteuerR/Kokott, 1. Aufl. 2018, § 7 Rz 32). Es sollen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für Unternehmenszusammenschlüsse geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen (vgl. Erwägungsgrund 4 der MTR). Zur Sicherung der steuerlichen Neutralität sollen unter anderem von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinne vom Steuerabzug an der Quelle befreit werden (vgl. Erwägungsgrund 8 der MTR). Diesem Sinn und Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie --und damit mittelbar dem des § 43b Abs. 1 EStG-- entspricht es, die Ausschüttung von Gewinnen, die aus der Zeit stammen, in der die Tochtergesellschaft vor Eröffnung des Liquidationsverfahrens aktiv am Markt tätig war, in die Entlastungsregelung des § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG einzubeziehen.

- 25** bbb) Maßgebliche Unionsrechtsvorschrift, an der § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG zu messen ist, ist Art. 5 MTR und nicht Art. 4 MTR (andere Auffassung BTDrucks 16/3369, S. 6). Art. 4 MTR sieht vor, dass der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft (oder gegebenenfalls der Betriebsstättenstaat) die zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung erhaltene grenzüberschreitende Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft entweder von der Besteuerung freistellen (Art. 4 Abs. 1 Buchst. a MTR) oder eine indirekte Anrechnung gewähren (Art. 4 Abs. 1 Buchst. b MTR) muss. Im nationalen Recht entspricht dem § 8b KStG. (Nur) Art. 5 MTR nimmt demgegenüber den Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft in den Blick und verlangt zur Vermeidung der juristischen Doppelbesteuerung des Anteilseigners aufgrund derselben Gewinnausschüttung, dass im Staat der Tochtergesellschaft eine Befreiung vom Steuerabzug an der Quelle gewährt wird (vgl. Kofler in: Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Kap. 14 Mutter-Tochter-Richtlinie, Rz 14.52).
- 26** Gemäß Art. 4 Abs. 1 MTR ist eine Steuerbefreiung beziehungsweise Steueranrechnung nur für Gewinnausschüttungen geboten, die nicht anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft erfolgen. Art. 5 MTR enthält eine solche Ausschlussklausel für Gewinnausschüttungen anlässlich der Liquidation der Tochtergesellschaft nicht. Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut des Art. 5 MTR. Der Senat sieht auch unter Betrachtung der Erwägungsgründe keine Anhaltspunkte dafür, dass im Rahmen einer systematischen Auslegung beider Richtlinienvorschriften der Vorbehalt des Art. 4 Abs. 1 MTR in Art. 5 MTR hineinzulesen sein könnte. Anhaltspunkte dafür, dass aufgrund eines Redaktionsversehens des Richtliniengebers ein anderer Inhalt des Art. 5 MTR gewollt gewesen sein könnte, der der Regelung des § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG entsprechen könnte, bestehen ebenfalls nicht. Nach der Rechtsprechung des EuGH zum Begriff der "Gewinnausschüttung" in Art. 5 MTR gehören hierzu "Dividenden oder andere[n] Erträge von Wertpapieren" (EuGH-Urteile *Test Claimants in the FII Group Litigation* vom 12.12.2006 - C-446/04, EU:C:2006:774, Rz 109; *Burda* vom 26.06.2008 - C-284/06, Rz 52; vgl. dazu auch Kokott in EU-SteuerR/Kokott, 1. Aufl. 2018, § 7 Rz 41). Die Ausschüttung von Gewinnen aus der aktiven Zeit der aufgelösten Gesellschaft wird unter Berücksichtigung des weiten Begriffsverständnisses des EuGH offensichtlich von Art. 5 MTR erfasst.
- 27** Der Senat hält die dargelegte Auslegung der Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 MTR für derart offenkundig, dass keine Vorlagepflicht nach Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union besteht. Ein nationales letztinstanzliches Gericht wie der BFH muss zwar seiner Vorlagepflicht nachkommen, wenn sich in einem bei ihm schwebenden Verfahren eine Frage des Unionsrechts (hier: zur Auslegung des Art. 5 MTR) stellt, es sei denn, das Gericht hat festgestellt, dass die gestellte Frage nicht entscheidungserheblich ist, dass die betreffende unionsrechtliche Bestimmung bereits Gegenstand einer Auslegung durch den EuGH war oder dass die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel keinerlei Raum bleibt. Die Beurteilung, ob die richtige Anwendung des Unionsrechts derart offenkundig ist, dass für einen vernünftigen Zweifel kein Raum bleibt, bleibt allein dem Senat als dem zuständigen nationalen Gericht überlassen. Die bloße Möglichkeit, von einer Vorschrift des Unionsrechts eine oder mehrere weitere Auslegungen vornehmen zu können, begründet dabei aber nicht ohne Weiteres die Annahme, dass an der richtigen Auslegung dieser Vorschrift ein vernünftiger Zweifel besteht (vgl. BFH-Urteil vom 20.06.2023 - VII K 1/22, BFH/NV 2023, 1422, Rz 20, 21, m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung). Ein vernünftiger Zweifel an der dargelegten Auslegung besteht aus Sicht des Senats trotz des Vorbringens des BZSt für Art. 5 MTR jedoch nicht.

- 28** ccc) Für die Entlastung der Ausschüttung der GmbH in Höhe von ... € vom Steuerabzug spricht nicht zuletzt die nationale Besteuerungssystematik in Liquidationsfällen auf Ebene der aufgelösten Gesellschaft. Wird eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft nach der Auflösung abgewickelt, ist gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 KStG der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen. Gemäß § 11 Abs. 2 KStG ist zur Ermittlung des Abwicklungsgewinns das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen. Dabei ist gemäß § 11 Abs. 4 KStG das Abwicklungs-Anfangsvermögen unter anderem das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist gemäß § 11 Abs. 4 Satz 3 KStG um den Gewinn eines vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist. Das Gesetz ordnet damit die Ausschüttung eines vor der Abwicklung erzielten, aber erst im Abwicklungszeitraum ausgeschütteten Gewinns systematisch nicht der Abwicklungsphase, sondern den Vorjahren zu (BFH-Urteil vom 17.07.2008 - I R 12/08, BFHE 222, 423, BStBl II 2009, 160, unter II.2.d).
- 29** ddd) Die weite Formulierung "anlässlich der Liquidation" in § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG steht einer richtlinienkonformen Auslegung, wonach die Ausschüttung von Gewinnen, die in der aktiven Zeit der Tochtergesellschaft vor der Eröffnung des Liquidationsverfahrens entstanden sind, nicht von der Entlastungswirkung des § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgenommen werden, nicht entgegen.
- 30** eee) Bei richtlinienkonformer Auslegung ist damit die Regelung des § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG auf den Streitfall nicht anzuwenden, da die Ausschüttung der GmbH an die Klägerin in Höhe von ... € ausschließlich laufende Gewinne zum Gegenstand hatte, die in der aktiven Zeit der GmbH vor der Eröffnung des Liquidationsverfahrens entstanden waren.
- 31** 3. Es bedarf im Streitfall keiner Entscheidung, ob § 43b Abs. 1 Satz 4 EStG auch die Ausschüttung von Liquidationsgewinnen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfassen müsste (so Kempf/Gelsdorf, Internationales Steuerrecht 2011, 173, 175), weil Art. 5 MTR so verstanden werden könnte, dass sich die verlangte Quellensteuerbefreiung auch auf Liquidationsgewinne beziehen könnte (so Kokott in EU-SteuerR/Kokott, 1. Aufl. 2018, § 7 Rz 52; Kofler in: Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Kap. 14 Mutter-Tochter-Richtlinie, Rz 14.43, m.w.N.). Wäre dies der Fall, wäre die Entscheidung des FG nur zulasten der Klägerin unzutreffend. Die Klägerin hat aber keine Revision eingelegt. Aus demselben Grund bedarf es keiner Entscheidung, ob die Auffassung des FG zutrifft, dass die Ausschüttung der GmbH an die Klägerin in Höhe von ... € unter § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG fällt.
- 32** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.
- 33** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de