
Datum: 16.03.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2916/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0316.2K2916.02.00

Tenor:

1. Der Beklagte wird verpflichtet, unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 20.04.2000 und der Einspruchsentscheidung vom 02.05.2002 entsprechend dem Antrag der Klägerin vom 22.12.1999 - bei dem Beklagten eingegangen am 27.12.1999 - eine Freistellungsbescheinigung vom Kapitalertragsteuerabzug für die von der A- GmbH zufließenden Erträge zu erteilen.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
3. Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Klägerin abwenden, soweit die Klägerin nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des Veranlagungszeitraumes 1999 (- im Weiteren: a.F. -, entspricht § 50d Abs. 2 EStG geltende Fassung). Streitig ist im Wesentlichen die Frage, ob die Klägerin insbesondere im Hinblick auf ihre Beteiligung an der A- GmbH eine einkommensteuerrechtlich aner kennenswerte Funktion ausübt.

1

2

3

I.

Die Klägerin ist eine in Großbritannien ansässige Kapitalgesellschaft ("Private Limited Company"), die am 15.12.1998 gegründet wurde. 4

Direktoren der Klägerin waren der in London ansässige Dr. BC und Herr DE. Dr. BC ist von Beruf Arzt (Psychologe) und unterhielt eine Praxis in F. Er ist Fachmann auf dem Gebiet "corporate psychology". Dr. BC erhielt ein Gehalt von der Klägerin. Er war verheiratet mit Frau GH, einer der ehemaligen Inhaberinnen der A- GmbH. Herr DE ist Wirtschaftsprüfer und in der Schweiz ansässig. Herr DE war wesentlich in der Sparte "private equity" [Beteiligungsfinanzierungen nicht börsennotierter Unternehmen] tätig. Herr DE erhielt keine regelmäßigen Bezüge; er ließ sich seine Vergütungen - nach Angaben der Klägerin: "liquiditätsschonend" - abhängig von Honorareingängen gewähren. 5

Die Klägerin beschäftigte eine Sekretärin und fertigte Lohnabrechnungen; ein schriftlicher Anstellungsvertrag ist dem Gericht nicht vorgelegt worden. 6

Die Klägerin verfügte über ein "Registered Office" in F, 00 I- Street und über ein "Principal Office" in F, C P S. Das Anwesen im C P S stand im Eigentum von Herrn Dr. BC. Räumlichkeiten wurden - nach Angaben der Klägerin - dieser für 500 GBP (~ 820 EURO) monatlich überlassen. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht geschlossen. 7

Bevollmächtigte der Klägerin in Deutschland war - bis 2001 - die Sozietät K und L. 8

Die Geschäftstätigkeit der Klägerin bestand in folgenden Dienstleistungen: 9

- Führungsberatung, insbesondere Coaching von Entscheidungsträgern, einschließlich Outsourcing 10

- Beteiligungsmanagement, im Hinblick auf geschäftsführende Holdingfunktionen, gruppenintern und für Dritte 11

- Finanzmanagement (financial engineering) 12

- Beratung mit Blick auf die Ausrichtung der operativen und strategischen Geschäftstätigkeit (business engineering) 13

- Beratung und Mitwirkung bei industriellen Zusammenschlüssen, Umstrukturierungen und Sanierungen 14

Zur Substantiierung und zum Nachweis ihrer Leistungen hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 09.03.2006 im Klageverfahren Kopien von Rechnungen aus den Jahren 2000 und 2001 vorgelegt. Diese Rechnungen richten sich an verschiedene Unternehmen innerhalb und außerhalb Europas und haben überwiegend Beratungsleistungen ("advising") zum Gegenstand. Eine Rechnung vom 17.04.2000 richtet sich an die PH- GmbH & Co KG in N (Bl. 97 GA), eine andere vom 25.04.2000 an die O- AG in P (Bl. 99 GA). 15

II. 16

Mit notariellem Vertrag vom 18.12.1998 erwarb die Klägerin von der schweizerischen Q- AG, R, Schweiz, sämtliche Anteile an der A-GmbH in S, Deutschland. Die Abtretung war von der A- GmbH bereits am 10.12.1998 genehmigt worden. 17

Nach den getroffenen Feststellungen war die A- GmbH eine "Beteiligungsgesellschaft", nach Mitteilung des Betriebsstättenfinanzamtes ein "inaktives" Unternehmen.

Die Gesellschaft wurde ursprünglich von der Familie H und zuletzt, d.h. bis 1992, u.a. von der Tochter GH, der Ehefrau des Direktors Dr. BC, gehalten. Die A- GmbH war entsprechend ihrer Funktion ihrerseits Inhaberin mehrere Beteiligungen, u.a. an der PH- GmbH & Co KG N, Deutschland. Die A- GmbH hatte zudem weitere Beteiligungen erworben, so beispielsweise über die PH- GmbH & Co KG Anteile an der T-Verwaltungs-GmH, N.

Im Jahr 1993 waren die Anteile an der A- GmbH offenbar an die Q- AG, R, Schweiz veräußert worden, von welcher sie dann - wie dargelegt - später an die Klägerin übertragen wurde.

Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war - jedenfalls in den Jahren 1998 / 1999 - die U- AG mit Sitz in R, Schweiz.

"Schlussbeteiligte" der Klägerin waren in der Schweiz ansässige natürliche Personen.

Die Klägerin hatte - wie dargestellt - die Beteiligung an der A- GmbH von der Q-AG erworben.

Die Klägerin war darüber hinaus im Jahr 1999 - zu 95 v.H. - Anteilsinhaberin der T- VERWALTUNGS GMBH ,N. Schließlich stellten sich die Beteiligungsverhältnisse im Jahr 1999 wie folgt dar:

Später kam es nach den bisherigen Feststellungen zu Verschmelzung und Veräußerungen auf der Ebene jener der Klägerin nachgeordneten Beteiligungen mit Ausschüttungen bzw. Zahlungen an die Klägerin. So trennte sich die Klägerin von der Beteiligung an der T- GMBH,N in den Jahren 2000 / 2001.

Die Buchführung der Klägerin - in den Jahren 2000 / 2001 - enthielt u.a. folgende Angaben:

Bilanz, [1 GBP ~ 1,64 EURO]	Stichtag 31. Mai 2000	Stichtag 31. Mai 2001
------------------------------------	------------------------------	------------------------------

<u>Anlagevermögen</u>	GBP	EURO	GBP	EURO
- Beteiligungen	3.403.676	5.582.028	61.820	101.385
A- GmbH	(s.o.)	(s.o.)	(s.o.)	(s.o.)
T- VERWALTUNGS GmbH	(s.o.)	(s.o.)	-	-
- Sachanlagevermögen	1.160	1.902	870	1.427
<u>Umlaufvermögen</u>				
- unfertige Erzeugnisse / Leistungen	17.750	29.110	-	-
- Forderungen	28.254	46.336	885.158	1.451.659
- Bankguthaben	55.174	90.485	67.967	111.466

Gewinn- und Verlustrechnung	Stichtag 31. Mai 2000	Stichtag 31. Mai 2001
------------------------------------	------------------------------	------------------------------

<u>Erträge</u>	GBP	EURO	GBP	EURO
- Umsatzerlöse	91.078	149.368	156.138	256.066
<u>Aufwendungen</u>				
- Verwaltungsaufwand				
Gehälter (einschließlich Direktoren)	56.169	92.117	120.324	197.331
Büro und Verwaltung	21.886	35.893	21.886	35.893
Reisekosten (soweit nicht von Auftraggebern erstattet)	5.378	8.820	7.617	12.492
<u>Gewinn / Verlust:</u>	- 114.944	- 188.508	67.665	110.970

30

II.

31

Mit Schriftsatz vom 22.12.1999 - bei dem Beklagten eingegangen am 27.12.1999 - beantragte die Klägerin die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung vom Kapitalertragsteuerabzug für die von der A- GmbH zufließenden Erträge. Auf die Anfrage des Beklagten im anschließenden Erörterungsverfahren, welche wirtschaftliche Betätigung die Klägerin ausübe, teilt diese mit, dass sie Beteiligungen halte und "Beteiligungs-Management" wahrnehme und sich im Übrigen noch in einer "Start-Up"-Phase befinde. Infrastruktur wie Telefon und Telefax bestünden an der angegebenen Adresse bzw. in der Praxis Dr. BC. Neben den Direktoren seien fachlich qualifizierte Angestellte nicht vorhanden, weil nicht erforderlich.

32

Mit Bescheid vom 20.04.2000 lehnte der Beklagte die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ab.

33

Der Beklagte begründete seine Ablehnung mit dem Hinweis, wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der Klägerin in die Beteiligungskette seien nicht erkennbar. Die Klägerin habe keine nachhaltige wirtschaftliche Aktivität nachgewiesen. Die Klägerin habe nicht nachweisen können, dass sie über einen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfüge. Die Klägerin habe keine Arbeitnehmer beschäftigt. Das bloße Halten von Vermögen begründe keine Wirtschaftstätigkeit.

34

Unter dem 15.05.2000 legte die Klägerin gegen den Ablehnungsbescheid Einspruch ein.

35

Zur Begründung trug die Klägerin vor, die Errichtung einer Kapitalgesellschaft im EU-Raum sei nicht 'eo ipso' missbräuchlich; sie sei auch nicht missbräuchlich, wenn im Zusammenhang mit den von ihr entfaltenen Aktivitäten innerhalb des zusammenwachsenden europäischen Wirtschaftsraums eine "steuerliche Optimierung" erfolge. Das Kriterium "eingerichteter Geschäftsbetrieb" lasse vermuten, dass sich der Beklagte von einer Praxis leiten ließe, die "Kontore" und ähnliche Vorbilder zum Gegenstand habe. Diese Gedankenführung stimme nicht mit der derzeitigen Entwicklung von Gesellschaft und Wirtschaft zu einer einheitlichen "Online-Welt" überein.

36

Die Klägerin nehme sehr wohl wirtschaftliche Funktionen wahr. Zum einen sei sie geschäftsführende Holding in bezug auf die zwei Beteiligungen. Im Bereich der T-VERWALTUNGS GmbH seien 1999/2000 "wesentliche Restrukturierungsmaßnahmen" durchgeführt worden. Die Leistungen der Klägerin seien jedoch nicht aus einem Büro, sondern vor Ort erfolgt. Zum anderen sei die Klägerin auch einer eigenständigen Beratungstätigkeit nachgegangen.	37
Die Praxis von Dr. BC habe sich unstreitig in F befunden und er sei dort auch ansässig; so sei die Ansiedelung der Klägerin in F vorgegeben gewesen.	38
Die Klägerin legte ein Protokoll über eine ordentliche Gesellschafterversammlung der A-GmbH vom 23. Juni 2000, abgehalten in den Geschäftsräumen Klägerin, vor. Anwesend waren danach die Direktoren der Klägerin Dr. BC und DE. Für die U- AG war Herr Dr. K zugegen; ebenso nahm Frau CK von K & Partner Int. Steuerberatung GmbH in Y als Protokollführerin teil. Gegenstand der Besprechung war nach dem Inhalt des Protokolls - neben verschiedenen geschäftlichen Aktivitäten - die "Bestätigung" einer bereits beschlossenen "Ausschüttung" der A- GmbH in Höhe von 10.000.000 DM - offenbar an die Klägerin.	39
Mit Einspruchsentscheidung vom 02.05.2002 wies der Beklagte den Rechtsbehelf der Klägerin als unbegründet zurück.	40
Die Klägerin habe - so der Beklagte - keinen Anspruch auf Entlastung von der Abzugsteuer vom Kapitalertrag, da ihre Einschaltung missbräuchlich gewesen sei.	41
Nach § 50d Abs. 1a EStG i.d.F. des Streitjahres 1999 habe eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf Steuerentlastung, soweit Personen an ihr beteiligt seien, denen die Steuerentlastung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und für die Einschaltung der Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlten und sie - die Gesellschaft - keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. Die genannten Voraussetzungen lägen in der Person der Klägerin vor.	42
Bei der Anteilseignerin der Klägerin - der U- AG mit Sitz in der Schweiz - handele es sich nach "hausinternen Informationen" um eine Briefkastengesellschaft. Laut Wirtschaftsauskunft habe sie Firmendomizil und Postadresse unter c/o "Q- AG, nn-straße, R". Es handele sich hier um die Adresse von Dr. K, der ebenso wie Herr DE bei einer Vielzahl von Briefkastengesellschaften als Funktionsträger in Erscheinung getreten sei. Unter Dr. Ks Adresse seien mehrere weitere Firmen ansässig.	43
Nach eigenen Angaben ständen hinter der U- AG letztlich natürliche Personen in der Schweiz. Weitere Angaben seien hierzu nicht gemacht worden. Es könne deshalb davon ausgegangen werden, dass den Gesellschaftern die Entlastung bei unmittelbarer Beteiligung nicht zustände.	44
Die Klägerin habe auch keine eigene (wirtschaftliche) Tätigkeit entfaltet. Nach eigenen Angaben sei die Klägerin eingeschaltet worden, um als Holding- und Beratungsgesellschaft zu fungieren. Sie habe zwei Beteiligungen gehalten. Das bloße Halten von Vermögen (Beteiligungen, Lizenzrechte, Darlehen) begründe keine wirtschaftliche Aktivität. Für eine weiterführende wirtschaftliche Tätigkeit habe es der Klägerin an einem eigenen eingerichteten Geschäftsbetrieb gefehlt. Aus dem Jahresabschluss werde deutlich, dass die Klägerin kaum über materielles Anlagevermögen, wie z.B. Büroeinrichtungen und technische Einrichtungen, verfügt habe. Das Anlagevermögen habe fast ausschließlich aus den	45

Beteiligungen bestanden. Die Telefonate liefen über ein Mobiltelefon. Die Klägerin habe die Räumlichkeiten des Direktors Dr. BC genutzt, es sei jedoch weder ein Mietvertrag vorhanden, noch hätten die Mietzahlungen belegt werden können. Ein Arbeitsvertrag für die Sekretärin sei nicht nachgereicht worden.	
Die Klägerin sei insgesamt ihrer Auskunftspflicht angesichts des Auslandssachverhalts nicht im erforderlichen Maß nachgekommen. Es sei daher nicht prüfbar gewesen, inwieweit der Gesellschaftszweck tatsächlich in die Praxis umgesetzt worden sei. Nachweise über die Unterhaltung eines eingerichteten Geschäftsbetriebes seien trotz mehrfacher Aufforderung nicht erbracht worden.	46
Sonstige beachtliche Gründe für die Einschaltung der Klägerin seien nicht vorgetragen worden.	47
III.	48
Gegen den Ablehnungsbescheid vom 20.04.2000 und die Einspruchsentscheidung vom 02.05.2002 hat die Klägerin am 29.05.2002 die vorliegende Klage erhoben.	49
Zur Begründung des Klagebegehrens bezieht sich die Klägerin auf ihr Vorbringen im Vorverfahren.	50
Ergänzend trägt sie vor, wenn die Gegenseite rüge, dass der Mietvertrag der Klägerin mit Dr. BC nicht schriftlich fixiert sei, so gehe sie über die Darstellung im Vorverfahren hinweg. Dort sei nachvollziehbar dargetan, dass die jahrelange Bekanntschaft der handelnden Personen eine derartige Fixierung überflüssig gemacht habe. Außerdem sei darauf hinzuweisen, dass auch mündlich geschlossene Mietverträge wirksam seien und dass der Mietaufwand aus der Jahresrechnung ersichtlich sei.	51
Die Klägerin führe ihre Geschäfte durch die beiden Direktoren Dr. BC und DE. Sie beschäftige eine Sekretärin. Die Geschäftstätigkeit der Klägerin sei durch die Jahresabschlüsse und durch das ebenfalls übersandte Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 23.06.2000 bewiesen worden. Zu diesem Thema werde im übrigen als Zeuge Wirtschaftsprüfer Dr. K, Y, benannt.	52
Die Vorschrift des § 50d Abs. 1a EStG a.F., auf den sich der Beklagte mit seiner Ablehnung des geltend gemachten Anspruchs auf Entlastung von der Abzugsteuer vom Kapitalertrag beziehe, erfordere kumulativ beide Tatbestandsmerkmale, nämlich das Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft <u>und</u> die Nichtentfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit.	53
Im vorliegenden Fall sei das Tatbestandsmerkmal der Nichtentfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit nicht gegeben, d.h. die Klägerin habe durchaus eine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. Heutige auf die Vermittlung von "Know how" spezialisierte Dienstleistungsunternehmen wie die Klägerin brauchten im Regelfall nicht mehr als den Kopf eines Mitarbeiters und eine Kommunikationsmöglichkeit, für die heute ein Handy ausreiche. Büro- und sonstige technische Einrichtungen, wie sie der Beklagte verlange, seien nicht erforderlich und dienten allenfalls der Repräsentation.	54
Wenn wie im vorliegenden Fall die Klägerin ihre Geschäfte fast ausschließlich durch das "Know how" und die Kontakte ihrer Mitarbeiter erlange und erledige, sei auch keine aufwändige Werbung, etwa in Telefon- und Branchenbüchern, erforderlich.	55

Eine im Hinblick auf Auslandssachverhalte gesteigerte Mitwirkungspflicht verstoße jedenfalls, 56
soweit sie den Bezug zu einem EU-Land berühre, gegen Gemeinschaftsrecht. Innerhalb der
EU bestehe für die Finanzverwaltung durch die Amtshilfe-Richtlinien dieselben
Aufklärungsmöglichkeiten wie im Inland.

Die Kläger beantragt, 57

den Bescheid des Beklagten vom 20.04.2000 in der Fassung der Einspruchsentscheidung 58
des Beklagten vom 02.05.2002 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, die mit
Schreiben der Klägerin vom 22.12.1999 beantragte Freistellungsbescheinigung zu erteilen

Der Beklagte beantragt, 59

die Klage abzuweisen. 60

Der Beklagte bezieht sich im Wesentlichen auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung. 61

Das Gericht hat gemäß Beweisbeschluss vom 16.03.2006 (Bl. 118 GA) Beweis erhoben über 62
die Fragen, ob die Klägerin wirtschaftlich aktiv war und welche Aktivitäten die Klägerin
entfaltet hat durch Vernehmung des Herr Dr. K als Zeugen.

Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf die Niederschrift vom 16.03.2006 (Bl. 63
120 ff. GA) verwiesen.

Entscheidungsgründe 64

I. 65

Die Klage ist zulässig und begründet. 66

Die Ablehnung der Erteilung einer Freistellungsbescheinigung entsprechend dem Antrag der 67
Klägerin vom 22.12.1999 vom Kapitalertragsteuerabzug für die von der A- GmbH
zufließenden Erträge war rechtswidrig i.S.d. § 101 Satz 1 FGO. Denn der Klägerin stand ein
Anspruch auf Erlass der begehrten Maßnahme aus § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. zu; ein Fall
rechtsmissbräuchlicher Gestaltung i.S.d. § 50d Abs. 1a EStG a.F. (entspricht § 50d Abs. 3
EStG geltende Fassung) bzw. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO liegt nicht vor.

1. Nach § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG a.F. kann der Schuldner den Steuerabzug nach Maßgab 68
des § 44d EStG i.d.F. des Streitjahres 1999 (im Weiteren: a.F., entspricht § 43b EStG
geltende Fassung) unterlassen bzw. nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn
das Bundeszentralamt für Steuern (im Streitjahr: Bundesamt für Finanzen) - der Beklagte -
auf Antrag bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellungsverfahren).

So verhält es sich im Streitfall: Die Klägerin war im Jahr 1999 Muttergesellschaft i.S. von § 69
44d Abs. 2 EStG a.F. i.V.m. Anlage 7 (zu § 44d EStG a.F.: Gesellschaften im Sinne des
Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 - ABl. EG Nr. L 225 S.
6 - über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener
Mitgliedstaaten) ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland: Die Klägerin war unter den
zeitlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift Gesellschafterin der beiden inländischen
Gesellschaften A- GmbH und T- VERWALTUNGS GmbH. Die Klägerin erfüllt die gesetzliche
Mindestbeteiligungsquote gemäß § 44d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. von mindestens 25 v.H.

2. Der Klägerin ist die Privilegierung auch nicht zu versagen, weil ein Fall rechtsmissbräuchlicher Gestaltung vorläge. Denn es sind weder die Tatbestandsvoraussetzungen der Sonderregelung in § 50d Abs. 1a EStG a.F. (nachfolgend a)) noch jene der allgemeinen Vorschrift des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO (nachfolgend b)) erfüllt.

a) Die Vorschrift des § 50d Abs. 1a EStG a.F. schließt den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft auf Steuerbefreiung oder -ermäßigung nach § 44d EStG a.F. aus, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen (nachfolgen (a)), und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet (nachfolgen (b)). Diese Erfordernisse sind im Streitfall nicht erfüllt.

(1) Die Vorschrift dient, wie der Gesetzesbegründung (Entwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der F.D.P. in BT-Drucks 12/5630, S. 65; entspricht BT-Drucks 12/5764, S. 26) zu entnehmen ist, der sondergesetzlichen Konkretisierung des Grundsatzes, dass bilaterale Abkommen unter einem Umgehungsvorbehalt stehen. Sie bezweckt, durch ergänzende tatbestandliche Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer möglichen Unvollständigkeit von § 42 AO zu begegnen.

Die beiden letzten Negativerfordernisse des Tatbestandes ("beachtliche Gründe" / "eigene Wirtschaftstätigkeit") müssen nach Auffassung des erkennenden Senates freilich kumulativ vorliegen, um die Steuerentlastung zu versagen (vgl. so auch z.B. Hahn-Joecks in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 50d Rdnr. G 11; BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 - I R 74, 88/04, I R 74/04, I R 88/04, BFHE 210, 117; BStBl II 2006, 118).

Dies ergibt sich bereits aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift. Der Senat folgt damit nicht der von der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 30.01.2006 - IV B 1 - S 2411 - 4/06, BStBl I 2006, 166; Nr. 3) verfolgten "teleologischen Extension" der Vorschrift, wonach die Merkmale nicht kumulativ vorliegen müssen. Das Gericht sieht den Wortlaut der Vorschrift als Grenze der zulässigen Auslegung an. Auch die von der Finanzverwaltung als Begründung herangezogene "historische Auslegung" findet jedenfalls in der Gesetzesbegründung (a.a.O.) keinen eindeutig erkennbaren Ausdruck. Dort heißt es vielmehr ausdrücklich:

"Die Formulierung [des Gesetzes] lehnt sich im einzelnen an die von der Rechtsprechung zu den ausländischen Basisgesellschaften im Rahmen des § 42 AO aufgestellten Rechtssätze an."

Hierzu wird beispielsweise im Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29. Januar 1975 (I R 135/70, BStBl II 1975, 553) wörtlich ausgeführt:

"Ein Rechtsmissbrauch liegt vor, wenn eine Gestaltung gewählt wird, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist und wenn die Rechtsordnung das Ergebnis missbilligt. Basisgesellschaften im Ausland erfüllen den Tatbestand des Rechtsmissbrauchs vor allem dann, wenn für ihre Errichtung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und wenn sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalten."

(2) Die Tatbestandsmerkmale des § 50d Abs. 1a EStG a.F. liegen im Streitfall nicht vor.

(a) Das erste der genannten Tatbestandsmerkmale ist zwar erfüllt: An der Klägerin sind zu 100 v.H. Personen beteiligt, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen.

Denn bei den - mittelbaren - Anteilseignerinnen der Klägerin handelt es sich um 80
Aktiengesellschaften bzw. Personen mit Sitz / Wohnsitz in der Schweiz. Damit fehlte es an
einer "Muttersgesellschaft", welche die in der Anlage 7 EStG a.F. bezeichneten
Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990
(ABl. EG Nr. L 225 S. 6) erfüllt, § 44d Abs. 2 EStG a.F.

Auf die Streitfrage, ob im Rahmen des § 50d Abs. 1a EStG a.F. nur unmittelbare oder auch 81
mittelbare Beteiligungen von Bedeutung sind, kommt es letztlich nicht an.

(b) Für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft - der Klägerin - müssen des 82
Weiteren wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie darf keine eigene
Wirtschaftstätigkeit entfalten.

(aa) Die Klägerin hat jedoch eine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. 83

Der Senat folgt der Darstellung der Klägerin über die von ihr ausgeübte Beratungstätigkeit. 84
Die entsprechenden Behauptungen sind in der Beweisaufnahme in wesentlichen Teilen vom
Zeugen bestätigt worden. Der Senat zeigt sich von der Richtigkeit der Sachangaben des
Zeugen überzeugt; auch der Beklagte hat die Aussagen des Zeugen nicht in Zweifel
gezogen.

Die Aussage des Zeugen ist hinsichtlich des Beweisthemas ergiebig. Denn der Zeuge hat - 85
jedenfalls grundsätzlich - bestätigt, dass die Direktoren Dr. BC und DE beratend im Dienst
der Klägerin tätig geworden sind.

Erkenntnisse, die gegen die Glaubwürdigkeit des Zeugen Dr. K sprechen würden, hat der 86
Senat nicht gewonnen. Die Aussage ist auch glaubhaft. Denn zum einen hat der Zeuge keine
pauschalen Angaben zugunsten der Klägerin gemacht, sondern sich auf die Tatsachen
beschränkt, die seiner Kenntnis unterlagen. Zum anderen ist die Aussage detailgetreu, etwa
wenn der Zeuge die Tätigkeit für die Firma PH-GmbH & Co KG schildert. Darüber hinaus
werden die Angaben des Zeugen über Beratungen der Firmen PH-GmbH und O-AG durch
die Vorlage der Rechnungen bestätigt.

Dass eine Beratungstätigkeit stattgefunden hat, belegt schließlich auch die Buchführung de 87
Klägerin. Denn dort sind entsprechende Erlöse der Klägerin in nicht unerheblicher Höhe
erfasst.

(bb) Bei der wirtschaftlichen Aktivität der Klägerin hat es sich möglicherweise nur in geringe 88
Umfang um eine geschäftsleitende Holdingtätigkeit (Verwaltungstätigkeit) zugunsten der
Beteiligungsfirmen gehandelt. Denn außer der ordentlichen Gesellschafterversammlung der
A- GmbH vom 23. Juni 2000 in den Geschäftsräumen der Klägerin hat der Senat keine
Tätigkeit im Zusammenhang mit der Holdingfunktion der Klägerin feststellen können.

Eine Geringfügigkeit der Verwaltungstätigkeit steht dem gefundenen Ergebnis jedoch nicht 89
entgegen.

(aaa) Die Frage, welches Gewicht einer Verwaltungstätigkeit zukommen muss bzw. ob eine 90
eigenwirtschaftliche Tätigkeit alleine für die Ablehnung der Rechtsmissbräuchlichkeit
ausreicht, ist in der Vergangenheit von verschiedenen Senaten des Bundesfinanzhofes
unterschiedlich beantwortet worden.

Der I. Senat des Bundesfinanzhofes (Urteile vom 05. März 1986 - I R 201/82, BFHE 146, 91
158; BStBl II 1986, 496 und vom 23. Oktober 1991 - I R 52/90, BFH/NV 1992, 271) hat die

Auffassung vertreten, dass dann, wenn eine zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft eine eigenständige erwerbswirtschaftliche Funktion hat und sie dieser Funktion nachkommt, im Regelfall steuerrechtlich keine Möglichkeit besteht, von einem Gestaltungsmissbrauch auszugehen. Dies gelte auch dann, wenn die Einkunftssteile oder Vermögensgegenstände in keinem objektiven Zusammenhang zu der erwerbswirtschaftlichen Funktion der Gesellschaft stünden. Dieser Grundsatz werde - u.a. - nur durchbrochen, wenn die aktive wirtschaftliche Betätigung im Verhältnis zu dem sog. passiven Erwerb von völlig untergeordneter Bedeutung sei.

Demgegenüber ist der 8. Senat (BFH-Urteil vom 28. Januar 1992 - VIII R 7/88, BFHE 167, 92 273; BStBl II 1993, 84) davon ausgegangen, dass ein den Gestaltungsmissbrauch ausschließender Zusammenhang bestehen muss: Übt die zwischengeschaltete ausländische Gesellschaft neben einer lediglich vermögensverwaltenden eine eigene erwerbswirtschaftliche Tätigkeit aus, ist danach jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob beide Tätigkeiten als Einheit behandelt werden können.

(bbb) Der Senat folgt der Auffassung, wonach jedenfalls dem Grundsatz nach bereits die 93 Ausübung einer eigenen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit für die Verneinung des Gestaltungsmissbrauchs ausreicht.

Denn zum einen gibt der Wortlaut des § 50d Abs. 1a EStG a.F. keinen Hinweis auf die 94 Notwendigkeit, die "eigene Wirtschaftstätigkeit" müsse in einem Zusammenhang mit der Verwaltungstätigkeit stehen. Im Gegenteil ist diese Verknüpfung aus dem alternativen Tatbestandsmerkmal "wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der Gesellschaft" zu lesen. Zum anderen ist die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zu beachten: Der ursprünglich vorgesehene letzte Halbsatz des § 50d Abs. 1a EStG a.F., welcher eine Einschränkung im Hinblick auf die eigene Wirtschaftstätigkeit enthalten hatte (vgl. die Gesetzesbegründung a.a.O.), ist nicht Gesetz geworden.

Ob nach dieser Auffassung jede "Alibi- oder Minimaltätigkeit" geeignet ist, die Annahme ein 95 Missbrauchs auszuschließen (vgl. Hahn-Joecks a.a.O. Rdnr. G 18), braucht vorliegend nicht entschieden zu werden. Denn zunächst steht die von der Klägerin ausgeübte Beratungstätigkeit einer Holdingfunktion jedenfalls nicht fern, da die Klägerin ausdrücklich auch das Thema "Beteiligungsmanagement im Hinblick auf geschäftsführende Holdingfunktionen" angeboten hat. Des Weiteren kann auch angesichts der in der Buchführung deklarierten Umsätze (zwischen ca. 150 T€ und 250 T€ in 2000 / 2001) nicht von einer "Minimaltätigkeit" ausgegangen werden.

b) Auch unter Anwendung des § 42 AO folgt keine andere Entscheidung. 96

Da § 50d Abs. 1a EStG a.F. ausdrücklich auf das (alternative) Erfordernis wirtschaftlicher 97 oder sonst beachtlicher Gründe abstellt, gibt er als gegenüber § 42 AO a.F. spezieller Vorschrift zur Vermeidung von Gestaltungsmissbräuchen den tatbestandlichen Rahmen auch für den daneben anzuwendenden § 42 AO abschließend vor. Denn die Vorschrift hat - wie bereits dargelegt - gerade zum Zweck, durch ergänzende tatbestandliche Voraussetzungen und Rechtsfolgen einer möglichen Unvollständigkeit von § 42 AO zu begegnen (vgl. auch BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 a.a.O.).

An diesem Befund ändert auch § 42 Abs. 2 AO in der Fassung des 98 Steueränderungsgesetzes 2001 (n.F.) nichts.

Der Senat hält - unbeschadet der Frage nach der Anwendbarkeit im Streitjahr - die Neuregelung (mit Stimmen in der Literatur, vgl. Clausen, DB 2003, 1589, 1595) jedenfalls für wirkungslos, weil sachlich nicht anwendbar. Im Ergebnis geht wiederum die Spezialregelung - hier § 50d Abs. 1a EStG a.F. - vor: Gibt es eine spezialgesetzliche Regelung (die freilich aufgrund der gewählten konkreten Gestaltung keine Anwendung findet), so greift § 42 Abs. 2 AO n.F. ein und verweist auf Abs. 1. Die Regelung in § 42 Abs. 1 Satz 1 AO verlangt als Tatbestandsmerkmal die "Missbilligung durch die Rechtsordnung". Was die Rechtsordnung missbilligt, ergibt sich aber gerade aus der spezialgesetzlichen Regelung, gegen die nicht verstoßen wird. Damit kann der allgemein gefasste Tatbestand des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO n.F. auch über Abs. 2 nicht der Spezialregelung vorgehen.

In Fällen des § 50d Abs. 1a EStG a.F. werden damit die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 42 Abs. 1 AO n.F., auf die dessen Abs. 2 abstellt, infolge des spezialgesetzlichen Wertungsvorrangs verdrängt (vgl. auch Gosch in Kirchhof, Kompakt Kommentar EStG, 5. Aufl., § 50d EStG Rz. 43).

II.	101
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	102
III.	103
Die Revision war zuzulassen, denn es ist ein Revisionsgrund gegeben: Der Rechtsstreit hat grundsätzliche Bedeutung i.S.d. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.	104
Eine Sache hat grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die Beurteilung des Streitfalles maßgebende Rechtsfrage das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts berührt (vgl. BFH vom 17. September 1974 VII B 112/73, BStBl II 1975, 196). Eine Grundsatzrevision ist dementsprechend zuzulassen, wenn eine vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage klärungsbedürftig ist (vgl. hierzu BFH vom 07. März 1994 V B 95/93, BFH/NV 1995, 650).	105
Die genannten Erfordernisse sind im Streitfall erfüllt. Denn es erscheint im Interesse der Allgemeinheit jedenfalls klärungsbedürftig, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 1a EStG a.F. (§ 50d Abs. 3 EStG geltende Fassung - "beachtliche Gründe" / "eigene Wirtschaftstätigkeit") kumulativ vorliegen müssen oder - wie der BMF im zitierten Schreiben meint - nur alternativ.	106