
Datum: 28.04.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1564/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0428.2K1564.08.00

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 8. September 1999 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2002 wird der Beklagte dazu verpflichtet, die von der D GmbH für die Klägerin einbehaltene und abgeführte deutsche Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 i.V.m. § 43b EStG a.F. wie folgt zu erstatten:

1994 1.176.000 DM,

1995 168.000 DM,

1996 875.000 DM,

1998 735.000 DM.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu 40 % und der Beklagte zu 60 %.

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.

Tatbestand

- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Klägerin im Hinblick auf Dividendenausschüttungen ihrer in der in Deutschland ansässigen Tochtergesellschaft in den Jahren 1994 bis 1996 und 1998 ein Anspruch auf Erstattung der Kapitalertragsteuer zusteht. 2
- Die Klägerin ist eine am 23. Dezember 1992 auf Veranlassung des in der Schweiz ansässigen K gegründete und mit einem Stammkapital in Höhe von 1,5 Mio. luxemburgischen Francs ausgestattete Aktiengesellschaft luxemburgischen Rechts in Form einer société de participations financières (SOPARFI). Ihre Gründung erfolgte als Mantelgründung durch die Treuhandfirma N S.A. aus Luxemburg. Hauptgesellschafterin der Klägerin war danach eine in F (British Virgin Islands) ansässige Ltd., die R Ltd., die dort aber weder in Verzeichnissen oder Registern geführt wurde noch Räumlichkeiten unterhielt oder sonst auffindbar war. Die vorgenannte Ltd. wurde durch einen der Gesellschafter der o.g. Treuhandgesellschaft, Herrn G, vertreten, der daneben die restlichen Anteile an der Klägerin persönlich hielt. Herr G war im Zeitpunkt der Gründung der Klägerin neben weiteren in Luxemburg ansässigen und regelmäßig mit der Betreuung und Abwicklung von Treuhandgeschäften betrauten Personen auch Verwaltungsratsvorsitzender der Klägerin. Im Dezember 1993 wurde er durch Herrn V abgelöst. Herr K erwarb unmittelbar nach der Gründung der Klägerin deren Anteile. Am 2. Dezember 1996 widmete Herr K 100 % des Aktienkapitals der Klägerin der B (in A/H), einer Stiftung. 3
- Die Klägerin gehört zur K-Gruppe. Dieses Unternehmen findet seinen Ursprung in Österreich (L). Dort wurde das Unternehmen D GmbH ursprünglich durch den Vater des Herrn K im Bereich der Herstellung von X aufgebaut. Dieses österreichische Unternehmen, das von der Klägerin unabhängig ist, wurde vom Vater des Herrn K an dessen Bruder, Herrn K1, übertragen. Als Ausgleich sollte Herr K die Möglichkeit erhalten, außerhalb Österreichs Märkte mit X aufzubauen und zu beliefern. Herr K verzog daraufhin von Österreich in die Schweiz und baute in der Folgezeit Unternehmen in der Schweiz (D AG, in J) und in Deutschland (D GmbH, in T) auf. 4
- Die Klägerin verfügte in Luxemburg weder über eigene Büroräume bzw. einen eingerichteten Geschäftsbetrieb noch über eigenes Personal. Vielmehr war sie zunächst in den Räumlichkeiten der vorgenannten Treuhandgesellschaft ansässig, unter deren Geschäftsadresse eine Vielzahl weiterer Firmen ihren statuarischen Sitz hat. Inzwischen nutzt sie die Räumlichkeiten eines Verwaltungsratsmitglieds, das ihr auch Telefon und Fax zur Verfügung stellt und - wie auch die übrigen Verwaltungsratsmitglieder - auf Honorarbasis für sie tätig ist. 5
- Am 28. Dezember 1992 erwarb die Klägerin von Herrn K dessen Beteiligung in Höhe von 70 % (Nennwert 2.450.000 DM) an der D GmbH mit Sitz in T. Die übrigen 30 % der Anteile wurden von Herrn C gehalten. 6
- Am 28. Dezember 1992 erwarb die Klägerin von Herrn K desweiteren eine Beteiligung in Höhe von 100 % an der D AG mit Sitz in J (Schweiz). 7
- Nach der Übertragung der Anteile an der D GmbH, in T, und der D AG, Schweiz, hielt sich Herr K immer öfter in der Dominikanischen Republik auf und unterhielt dort ab 1999 seinen offiziellen Wohnsitz. 8
- Die im Anteilsbesitz von Herrn K1 stehende K GmbH in L (Österreich) erwarb die Klägerin hingegen nicht. Sie erweiterte ihren Anteilsbesitz aber in den Folgejahren kontinuierlich und 9

hält per 31. Dezember 2004 unmittelbar folgende Beteiligungen:

100 % an der D AG, J (Schweiz)	10
100 % an der E AG, O (Schweiz)	11
100 % an der Q AG, O (Schweiz)	12
70 % an der D GmbH (T)	13
70 % an der W GmbH (S)	14

Dabei wurde die Beteiligung an der E AG, O (Schweiz) für 100.000 SFr. am 3. Februar 2000 und die Beteiligung an der Q AG, O (Schweiz) am 17. Februar 2000 für 150.000 SFr. erworben.

Mittelbar ist die Klägerin zum 31. Dezember 2004 über die schweizerischen Gesellschaften an neun weiteren Gesellschaften im In- und Ausland beteiligt. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Beteiligungen:

100 % an der R1, SA (Santo Domingo)	17
100 % an der E GmbH, T	18
100 % an der G1 GmbH, X	19
80 % an der K Ltd., S	20
80 % an der K2 S.R.L. (Rumänien)	21
80 % an der K S.R.L. (Rumänien)	22
80 % an der K3 S.R. (Rumänien)	23
51 % an der U GmbH, P	24
51 % an der Y S.R.L., A1 (Rumänien).	25

Über ihre deutsche Tochtergesellschaft ist sie an folgenden Gesellschaften beteiligt:

56 % an der B1 GmbH, C1	27
35 % an der K4 KFT, D1 (Ungarn)	28
70 % an der K5 S.R.L., E1 (Rumänien).	29

Schriftliche Konzernrichtlinien existierten im vorgenannten Zeitraum nicht; stattdessen wurden die Beteiligungsgesellschaften jeweils mündlich von der Klägerin angewiesen. Die Klägerin gab insbesondere - jeweils nach Beratungen mit ihrem Hauptgesellschafter - vor, welche Beteiligungsgesellschaften zu erwerben und welche Aktivitäten von ihren Tochtergesellschaften zu entfalten waren. Sie nahm durch ihre Verwaltungsratsmitglieder auch an den Gesellschafterversammlungen ihrer Beteiligungsgesellschaften teil. Sie stellte darüber hinaus der D GmbH in T von 1994 bis 2000 zunächst auf der Basis mündlicher Abreden, später auf Grund schriftlicher Verträge Darlehen zur Verfügung, welche auch

wechselseitig bilanziert wurden. Im Einzelnen beliefen sich die Darlehen auf folgende Höhe:	
1994-1995 2.500.000 DM	31
1996 3.000.000 DM	32
2000 6.845.405 DM	33
2001-2003 3.500.000 €	34
2004 500.000 €	35
In den Jahren 2002 bis 2003 gewährte sie auch weiteren Konzerngesellschaften Darlehen, z.B.:	36
an die E GmbH	37
im Jahr 2002 1,4 Mio. €	38
im Jahr 2003 1,3 Mio. €	39
an die G1 GmbH	40
im Jahr 2002 0,8 Mio. €	41
Als Empfänger der Zinsen aus den Darlehen an die D GmbH in T für den Zeitraum 1994 bis 1996 benannte diese im Jahr 1999 Herrn K, der die Anteile an der Klägerin inzwischen von der Treuhänderin erworben habe und von Anfang an der wirtschaftlich Berechtigte gewesen sei.	42
In den Jahren 1994 bis 1996 und 1998 (Streitjahre) bezog die Klägerin von der D GmbH in T Dividenden in Höhe von insgesamt 13.160.000 DM.	43
Am 23. Februar 1998 beantragte sie beim Beklagten die Erstattung von auf die vorgenannten Dividenden angefallenen deutschen Abzugssteuern von Kapitalerträgen nach § 50d Abs. 1 i.V. mit § 44d EStG (1990/1994) in folgender Höhe:	44
1994 1.176.000 DM (20 %)	45
1995 168.000 DM (20 %)	46
1996 875.000 DM (25 %)	47
1998 <u>735.000 DM (25 %)</u>	48
Summe 2.954.000 DM	49
Da die Klägerin im Rahmen einer vom Beklagten durchgeführten Sachprüfung nach § 50d Abs. 1a EStG (1990/1994) trotz wiederholter Aufforderung keinerlei Angaben machte und die Informationszentrale Ausland (IZA) des Beklagten mitteilte, dass es sich bei ihr um eine Briefkastengesellschaft handele, lehnte der Beklagte den Antrag der Klägerin mit Bescheid vom 8. September 1999 ab.	50
Dagegen legte die Klägerin am 1. Oktober 1999 Einspruch ein.	51

Mit Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2002 wies der Beklagte den Einspruch mit der Begründung als unbegründet zurück, dass für die Zwischenschaltung der Klägerin keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe i.S. des § 50d Abs. 1a EStG (1990/1994) erkennbar seien.	52
Daraufhin erhob die Klägerin am 1. März 2002 unter dem Az. 2 K 1139/02 Klage.	53
Mit Urteil vom 16. März 2006 (2 K 1139/02, EFG 2006, 896) gab der erkennende Senat der Klage statt und den Missbrauchstatbestand gemäß § 50a Abs. 1a EStG als nicht erfüllt angesehen. Dabei wurde insbesondere darauf abgestellt, dass eine Holdinggesellschaft eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit i.S. des § 50d Abs. 1a EStG entfalte, wenn sie zwei aktive Beteiligungen halte und sie diese über viele Jahre im Rahmen einer übergeordneten Konzernstrategie führe. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Urteil des erkennenden Senats vom 16. März 2006 (2 K 1139/02, EFG 2006, 896) Bezug genommen.	54
Im Revisionsverfahren hat der BFH mit Urteil vom 29. Januar 2008 (I R 26/06, BStBl II 2008, 978; BFHE 220, 392) das erstinstanzliche Urteil des erkennenden Senats aufgehoben und an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.	55
Dabei hat der BFH u.a. ausgeführt, dass Zweifel an der eigenen Wirtschaftstätigkeit der Klägerin bestünden. Denn es erscheine nach dem festgestellten Sachverhalt durchaus denkbar, dass jene Personen, die die konzernstrategischen Entscheidungen mündlich vermittelt haben sollten und denen die Letztentscheidungen über die Konzernstrategie und die Finanzierungsmaßnahmen oblegen hätten, entweder die Gesellschafter der Klägerin - die auf den britischen Jungferninseln residierende R Ltd. sowie G – gewesen seien oder dass dies K als der "eigentlich" wirtschaftlich berechnete "Hintermann" gewesen sei. Nur dann, wenn als sicher feststehe, dass es sich bei der Klägerin nicht um eine "rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung" (so EuGH-Urteil in DStR 2006, 1686 Tz. 55; s. dazu Gosch in Kirchhof, EStG, § 50d Rz 43 f.), also um eine Gestaltung handele, die einer missbräuchlichen Rechtsanwendung diene, lasse sich die Einschätzung des erkennenden Senats im ersten Rechtszug halten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das BFH-Urteil vom 29. Januar 2008 (I R 26/06, BStBl II 2008, 978; BFHE 220, 392) verwiesen.	56
Das Verfahren wird nunmehr vor dem erkennenden 2. Senat im II. Rechtszug geführt.	57
Im II. Rechtszug trägt die Klägerin vor, dass es sich bei ihr nicht um eine künstliche Gestaltung handele und dass für ihre Einschaltung wirtschaftliche und sonst beachtliche Gründe bestünden.	58
Herr K sei zwei Mal verheiratet gewesen und habe drei Töchter. Er habe beabsichtigt, sich aus dem Geschäftsleben zurückzuziehen und in die Dominikanische Republik auszuwandern.	59
Zwischen 1994 und 2004 seien durch die beiden Beteiligungsgesellschaften die verschiedenen weiteren Gesellschaften durch oder aufgrund ihrer, der Klägerin, Weisung gekauft oder gegründet worden.	60
Herr V habe mit Herrn K sowie mit den von ihr, der Klägerin, gehaltenen Unternehmen in Kontakt gestanden. Nach der Auswanderung des Herrn K habe sich dieser nur noch äußerst eingeschränkt um die Geschäfte in Europa kümmern können. Herr V als ihr, der Klägerin, Verwaltungsratsvorsitzender habe daher eine wichtige Rolle gehabt.	61

Für den Aufbau der Holding in Luxemburg habe es wirtschaftliche und sonst beachtliche Gründe i.S.v. § 50d Abs. 1a EStG a.F. gegeben.

Sie, die Klägerin, als Holdinggesellschaft habe folgende Funktionen insbesondere durch Herrn V als Verwaltungsratsvorsitzenden wahrgenommen:

- strategische Führung der Gruppe;
- Moderation zwischen den beiden Tochtergesellschaften und den Enkelgesellschaften;
- Koordination der Geschäftsführer in der Schweiz und Deutschland;
- Umsetzung der Wünsche des Herrn K.

Dabei habe Herr V, der - entgegen der Auffassung des Beklagten - fachkundig sei, nicht nur als Sprachrohr des Herrn K fungiert.

Dies werde deutlich am Beispiel der Suche nach einer geeigneten L1. Bereits 1994 sei die deutsche Tochtergesellschaft beauftragt worden, eine geeignete L1 als Beteiligungsgesellschaft zu finden, um die Rohstoffversorgung auf Dauer zu sichern. So sei 1995 nach Diskussionen die Tochtergesellschaft angewiesen worden, die C1 F1 GmbH in C1 zu erwerben. Auch der Erwerb der anderen Tochtergesellschaften der deutschen und schweizer Gesellschaft seien mit ihr, der Klägerin, abgestimmt worden. Der Aufbau des Konzerns sei nach ihren, der Klägerin, Vorgaben erfolgt. Nur so habe vermieden werden können, dass ein unabgestimmter, inhomogener Konzern entstehen könnte.

Eine weitere wichtige Funktion ihrerseits, der Klägerin, als Holding sei die Finanzierungsfunktion gewesen. So habe sie zahlreiche Darlehen an die Gruppe ausgereicht. Es sei wichtig gewesen, dass Ausschüttungen nicht an natürliche Personen gegangen, sondern in ihr, der Klägerin, geparkt und von dort reinvestiert worden seien.

Ein weiterer Gesichtspunkt sei die erbrechtliche Situation gewesen. Hieran habe er aufgrund seiner schlechten gesundheitlichen Verfassung bereits seit vielen Jahren gedacht. Herr K habe gewollt, dass das Unternehmen nach seinem Ableben in einer Hand bleibe. Auf keinen Fall sollten seine zwei geschiedenen Ehefrauen etwas erhalten. Durch die Zusammenfassung der Unternehmensteile in einer Holding sei ein Auseinanderbrechen nach seinem Ableben nicht möglich gewesen.

In der Revisionsinstanz habe der BFH dem erkennenden Gericht aufgegeben, zu prüfen, ob der Standort in Luxemburg nicht rein künstlich sei. Die Frage sei, welche Form von Substanz insoweit erforderlich sei.

Soweit der EuGH in seinem *Cadbury-Schweppes*-Urteil (vom 12. September 2006, C-196/04, DStR 2006, 1686, Rn. 67) diesbezüglich ein Büro mit entsprechender Ausstattung gefordert habe, sei diese Rechtsprechung im Streitfall nicht anwendbar. Denn im *Cadbury-Schweppes*-Urteil habe es sich um einen "Outbound"-Fall gehandelt, während es sich im Streitfall aus deutscher Sicht um einen "Inbound"-Fall handele. Das *Cadbury-Schweppes*-Urteil besage selbst, dass bei Finanzierungsgesellschaften nicht unbedingt derselbe Maßstab wie für andere Gesellschaften zur Anwendung komme. Der BFH habe in seinem Urteil zur Zwischenschaltung einer holländischen Pensionsgesellschaft ausgeführt, dass die Substanzgesichtspunkte dann, wenn beachtliche Gründe vorlägen, zurücktreten müssten (BFH-Urteil vom 17. November 2004, I R 55/03, BFH/NV 2005, 1016). Bei einer Holding seien daher Äußerlichkeiten wie eigene Geschäftsräume und eigenes Personal überflüssig.

In dieselbe Richtung seien bereits die Entscheidungen *Dublin Docks* (vom 25. Februar 2004, I R 42/02, BStBl II 2005, 14) und *Hilversum II* (vom 31. Mai 2005, I R 74, 88/04, GmbHR 2005, 1373) des BFH gegangen.

In Fällen, wie dem vorliegenden, in denen eine Holding eingeschaltet werde, um eine eigenständige Finanzierungsebene zu schaffen und um eine rechtliche Verbindung zwischen den Gesellschaften herbeizuführen, bedürfe es weder eines eigenen Büros, noch eigenen Personals, noch eines eigenen Telefonanschlusses. Diese Funktionen könnten entweder von Personen wahrgenommen werden, die zur Unternehmensgruppe gehörten oder von dafür eingesetzten Rechtsanwälten, Treuhändern oder Unternehmensverwaltungsgesellschaften. 74

Ungeachtet dessen hätten aber auch Geschäftsräume existiert. Sämtliche Funktionen seien in den Geschäftsräumen des Herrn G bzw. Herrn V durchgeführt worden. Dort seien die Akten geführt, die Verwaltungsratssitzungen und die Hauptversammlungen durchgeführt worden. Herr V habe von seinem Büro aus die notwendige Kommunikation geführt. Herr K habe sich in seiner Aktivität sehr zurückgehalten, zumal er in der Dominikanischen Republik gewohnt habe. Er sei aufgrund der Entfernung und seines Lebensstils weder willens noch in der Lage gewesen, der "eigentlich Agierende" zu sein. Hinzu komme, dass die deutsche und die schweizer Gruppengesellschaft jeweils eine starke eigene Führung gehabt hätten, so dass die strategische Führung aus Luxemburg nicht so intensiv habe ausgeprägt sein müssen. 75

Schließlich sei § 50 d Abs. 1 EStG mit Europarecht unvereinbar. Insoweit wird insbesondere auf den Schriftsatz der Klägerin vom 23. Juli 2008, Seite 13 ff. Bezug genommen (Bl. 67 ff. der FG-Akte). 76

Herr K ist 2008 verstorben. 77

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 78

1.) unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 8. September 1999 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2002 den Beklagten dazu zu verpflichten, deutsche Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 i.V. mit § 43b EStG (1990/1994) wie folgt zu erstatten: 79

1994 1.176.000 DM, 80

1995 168.000 DM, 81

1996 875.000 DM, 82

1998 735.000 DM, 83

zuzüglich Zinsen; 84

2.) hilfsweise, 85

die Sache dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen. 86

Der Beklagte beantragt, 87

die Klage abzuweisen. 88

89

Der Beklagte trägt vor, dass beim Sachverhalt zwischen den Zeiträumen 1994 bis 1998 (Ausbau der Klägerin) und dem Zeitraum 1998 bis 2004 (Ausbau der Tochtergesellschaften und deren Beteiligungen) zu differenzieren sei.

Es bestünden keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Zwischenschaltung der Klägerin. 90

Die K Gruppe unterhalte in Luxemburg keinerlei aktive Geschäftstätigkeit. Die Aktivitäten der Klägerin reichten – zumindest in den Streitjahren 1994 bis 1996 und 1998 – nicht aus, um sie für Zwecke des § 50 d Abs. 1 a EStG als geschäftsleitende Holding zu qualifizieren. 91

Werte man die zu Basisgesellschaften ergangene Rechtsprechung aus, gelange man zu dem Ergebnis, dass die Klägerin mit den Gesellschaften, die nach diesen Urteilen als geschäftsleitende Holding oder als Finanzierungsgesellschaft anzuerkennen seien, nicht vergleichbar sei. Nach der Rechtsprechung des BFH aus dem Jahre 1976 (z.B. Urteil vom 29. Juli 1976, VIII R 41/74, BStBl II 1977, 261) seien wirtschaftlich relevante Gründe für die Einschaltung einer ausländischen Gesellschaft anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft als Spitze eines weltweit aufzubauenden Konzern errichtet werde (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 1975, I R 135/70, BStBl II 1975, 553) oder wenn die Gesellschaft im Basisland und/oder Drittländern und im Inland Beteiligungen von einigem Gewicht erwerben solle. Im Streitfall könne die Klägerin nicht als Konzernspitze qualifiziert werden, da die Rückgabe zuvor ausgeschütteter Gewinne nicht ausreiche, um die Tochtergesellschaft finanziell auszustatten. Die Klägerin erfülle auch nicht das Merkmal des beabsichtigten Erwerbs von Beteiligungen im Inland von einigem Gewicht. Denn diesbezüglich seien nur unmittelbar gehaltene Beteiligungen zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 2002, I R 38/00, BStBl II 2002, 819). Dabei seien nur die beiden Beteiligungen in Deutschland zu berücksichtigen. Bezüglich der beiden schweizer Beteiligungen sei unklar, ob sie von einigem Gewicht seien, so dass nicht davon ausgegangen werden könne, dass deren Erwerb in einem angemessenen zeitlichen und wirtschaftlich vernünftigen Zusammenhang mit der Errichtung der Klägerin (1992) stehe. 92

Selbst wenn man unterstelle, dass wesentliche Konzernentscheidungen der K-Gruppe unter Beteiligung der Klägerin getroffen worden seien und sie mündlich die Konzernstrategie an ihre Tochtergesellschaften weitergegeben habe, seien darin nicht in ausreichender Form geschäftsleitende Funktionen zu sehen. Denn sämtliche Entscheidungen seien in Absprache mit ihrem Hauptaktionär, Herrn K, getroffen worden. Hieran vermöge auch die Tätigkeit des Herrn V nichts zu ändern, bei dem es sich lediglich um das "Sprachrohr" des Herrn K gehandelt habe. Es werde ferner bezweifelt, dass Herr V fachlich und zeitlich in der Lage gewesen sei, die Entscheidungen selbst zu treffen, zumal er Angestellter eines Massendomozilgebers sei. Der Klägerin habe damit nicht das Letztentscheidungsrecht zugestanden, das indes erforderlich sei (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 2002, I R 63/99, BStBl II 2003, 50). 93

In der mündlichen Verhandlung vom 28. April 2010 ist Herr V - Verwaltungsratsvorsitzender der Klägerin – vom Senat und den Beteiligten befragt worden. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen. 94

Entscheidungsgründe 95

Die Klage ist nur zum Teil zulässig. Soweit sie zulässig ist, ist sie auch begründet. 96

97

A. Die Klage ist unzulässig, soweit mit ihr Zinsen geltend gemacht werden. Dabei kommt als Rechtsgrundlage der Zinsen sowohl § 233 a AO (Erstattungszinsen) als auch § 236 AO (Prozesszinsen) in Betracht. Bezüglich der Geltendmachung der Zinsen nach § 233a AO mangelt an dem nach § 44 Abs. 1 FGO erforderlichen außergerichtlichen Vorverfahren. Hinsichtlich der Geltendmachung der Zinsen nach § 236 AO fehlt es am allgemeinen Rechtsschutzbedürfnis.	
I. In den Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, ist gemäß § 44 Abs. 1 FGO die Klage vorbehaltlich der §§ 45 und 46 FGO nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist.	98
Diese Voraussetzung eines außergerichtlichen Vorverfahrens erfüllt der Antrag auf Zinszahlung nach § 233 a AO nicht. Denn der Antrag auf Zinszahlung wurde erstmals in der mündlichen Verhandlung vom 28. April 2010 gestellt. Es mangelt sowohl an der Ablehnung durch den Beklagte als insbesondere auch an der Durchführung eines Einspruchsverfahrens.	99
II. Bezüglich der Geltendmachung von Prozesszinsen nach § 236 AO mangelt das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis.	100
Einem zur Beseitigung mittelbarer Folgen gedachten Leistungsbegehren nach § 100 Abs. 4 FGO – z.B. zur Zahlung von Prozesszinsen nach § 236 AO – fehlt im Regelfall das allgemeine Rechtsschutzinteresse, weil die unterliegende Finanzbehörde in diesem Zusammenhang in aller Regel aus dem Urteil die erforderlichen mittelbaren Konsequenzen ohne weiteres von sich aus zieht. Hinsichtlich der Verzinsung eines Erstattungsbetrages ist das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis demnach ausnahmsweise nur dann gegeben, wenn die Finanzbehörde zuvor eine Zinsfestsetzung abgelehnt hat (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 2009, VII R 44/08, BStBl II 2010, 334, BFHE 226, 205; BFH-Beschluss vom 13. Juli 1989 IV B 44/88, BFH/NV 1990, 247; Gräber/von Groll, FGO, § 100 Rz. 66 m.w.N.).	101
Im Streitfall hat der Beklagte eine Verzinsung der an die Klägerin zu zahlenden Erstattungsbeträge bislang nicht abgelehnt. Der Klägerin fehlt daher für diesen Hilfsantrag das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis.	102
B. Die im Übrigen zulässige Klage ist begründet.	103
Der Ablehnungsbescheid vom 8. September 1999 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2002 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat einen Rechtsanspruch auf die von ihr für die Streitjahre beantragte Kapitalertragsteuererstattung.	104
I. Nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung (a.F.) kann der Gläubiger von Kapitalerträgen die völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer verlangen, wenn diese Einkünfte gemäß § 44d EStG a.F. nicht oder nur nach einem unter 25 % liegenden Steuersatz besteuert werden dürfen. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor – was auch der BFH bestätigt hat –, weil die Klägerin eine Muttergesellschaft i.S. des § 44d Abs. 2 EStG a.F. ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland ist, sie unter den zeitlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift Mehrheitsgesellschafterin der D GmbH mit Sitz in T war und damit die gesetzliche Mindestbeteiligungsquote gemäß § 44d Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. i.H.v. 25 % erfüllt.	105

II. Der Erstattung der Kapitalertragsteuer steht nicht § 50d Abs. 1a EStG a.F. entgegen. § 50d Abs. 1a EStG a.F. schließt den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft auf Steuerbefreiung oder -ermäßigung nach § 44d EStG a.F. oder nach einem DBA nur aus, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

1. Diese Erfordernisse müssen dabei nach dem eindeutigen Wortlaut des § 50d Abs. 1a EStG a.F. kumulativ vorliegen, um die Steuerentlastung zu versagen. Dies hat auch der BFH in der Revisionsinstanz bestätigt (Urteil vom 29. Januar 2008, I R 26/06, BStBl II 2008, 978, BFHE 220, 392). Hieran ist der Senat gebunden (§ 126 Abs. 5 FGO). 107

2. § 50d Abs. 1a EStG a.F. als spezielle Vorschrift zur Vermeidung von Missbräuchen verdrängt § 42 AO. Auch dies wurde vom BFH im Revisionsverfahren bestätigt (Urteil vom 29. Januar 2008, I R 26/06, a.a.O.). 108

3. Allerdings ist der Missbrauchstatbestand des § 50d Abs. 1a EStG a.F. insoweit nicht erfüllt, als der Senat nicht hinreichend davon überzeugt ist, dass die Klägerin keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. 109

a. Werden im Inland erzielte Einnahmen zur Vermeidung inländischer Steuern durch eine ausländische Basisgesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft "durchgeleitet", so ist nach dem den Senat gemäß § 126 Abs. 5 FGO bindenden Revisionsurteil des BFH vom 29. Januar 2008 (I R 26/06, BStBl II 2008, 978, BFHE 220, 392) ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 50d Abs. 1a EStG a.F. wegen fehlender eigener Wirtschaftstätigkeit der Basisgesellschaft anzunehmen, wenn es sich um eine rein künstliche Gestaltung handelt. Davon ist grundsätzlich auszugehen, wenn die ausländische Gesellschaft weder über Büroräume oder Personal noch über Kommunikationsmittel verfügt und es an objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Anhaltspunkten fehlt, die Rückschlüsse auf ein "greifbares Vorhandensein" der ausländischen Gesellschaft und für eine "wirkliche" eigenwirtschaftliche Tätigkeit zulassen. 110

Mit der Formulierung dieser Anforderungen an eine eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Zwischengesellschaft knüpft der BFH dabei an die in ähnlichem Zusammenhang ergangene Entscheidung des EuGH in der Sache *Cadbury-Schweppes* (Urteil vom 12. September 2006, C-196/04, Slg. 2006, I-7995, DStR 2006, 1686 Tz. 55) an (vgl. Anmerkung Gosch, BFH-PR 2008, 296 zu oben genanntem BFH-Urteil vom 29. Januar 2008). 111

Im Ergebnis kann nach diesen Anforderungen eine nicht nur kurzfristig, sondern auf Dauer zwischengeschaltete Basisgesellschaft bei auch nur minimaler substantieller Ausstattung im Hinblick auf Büro, Personal und Kommunikationsmittel innerhalb der EG, im Einklang mit einer vergleichbaren inländischen Kapitalgesellschaft (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1996, I R 55/95, BStBl II 1998, 90, BFHE 181, 490), regelmäßig nicht als wirtschaftlich inaktiv i.S. des § 50d Abs. 1a EStG a.F. angesehen werden. Denn insoweit darf die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 50d Abs. 1a EStG a.F. zur Vermeidung einer europarechtswidrigen Diskriminierung nicht über das Maß hinausgehen, das nach § 42 AO für rein nationale Sachverhalte gilt (s.a. Gosch, in Kirchhof, EStG, 8. Aufl., § 50d Rn. 42). 112

b. Wendet man diese Grundsätze im Streitfall an, so ist ein Gestaltungsmissbrauch i.S. des § 50d Abs. 1a EStG a.F. nicht zu bejahen. Der erkennende Senat hat aus dem 113

Gesamtergebnis der Verfahrens und insbesondere aufgrund des in der mündlichen Verhandlung am 28. April gehörten Verwaltungsratsvorsitzenden der Klägerin nicht die hinreichende Überzeugung gewonnen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass die Klägerin in den Streitjahren 1994 bis 1996 und 1998 die zuvor genannten Anforderungen an eine eigene Wirtschaftstätigkeit nicht erfüllt hat.

aa. Die mangelnde hinreichende Überzeugung bezüglich des Vorliegens der Voraussetzungen des Missbrauchstatbestandes wirkt sich zu Lasten des Beklagten aus, der hierfür – als für ihn günstige Tatsache – die objektive Beweislast (Feststellungslast) trägt. Da es sich im Streitfall um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug handelt, besteht für die Klägerin zwar eine erhöhte Mitwirkungspflicht gemäß § 90 Abs. 2 AO. Ungeachtet dessen, ob die Klägerin gegen ihre erhöhten Mitwirkungspflichten verstoßen hat oder nicht, ergibt sich jedoch für den Senat selbst bei einer Reduzierung des Beweismaßes zugunsten des Beklagten keine hinreichende Überzeugung dahingehend, dass die Klägerin keine eigene Wirtschaftstätigkeit ausgeübt hat und damit der Missbrauchstatbestand erfüllt sein könnte. Im Gegenteil, es finden sich eher Anhaltspunkte, die sogar zugunsten des Bestehens einer eigenen Wirtschaftstätigkeit der Klägerin sprechen. 114

bb. Der Senat hat nicht die hinreichende Überzeugung gewinnen können, dass es sich bei der Klägerin um eine "rein künstliche Gestaltung" handelt. Die Tätigkeit der Klägerin besteht in dem Halten von Beteiligungen und deren Führung im Rahmen einer übergeordneten Konzernstrategie sowie in der teilweisen Finanzierung der Gesellschaften. Es ist für den Senat nicht feststellbar, dass die Klägerin bzw. ihr Verwaltungsrat diese Tätigkeit nicht selbst und eigenverantwortlich ausgeübt hat. 115

(1) Herr V als Verwaltungsratsvorsitzender war bzw. ist Wirtschaftsprüfer und kennt sich folglich mit Finanzen und Bewertungen gut aus. Diese Kenntnisse sind für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen und die Vergabe von Darlehen im Rahmen eines Konzerns von großer Bedeutung. 116

(a) Es finden sich keine konkreten Anhaltspunkte dafür, dass die Geschäftsentscheidungen der Klägerin durch Hintermänner, etwa Herrn K, getroffen worden wären. Es bestehen vielmehr Anhaltspunkte dafür, dass die Entscheidungen der Klägerin tatsächlich im Wesentlichen durch Herrn V als ihrem Verwaltungsratsvorsitzenden getroffen wurden. So erscheint die Darlegung des Herrn V anlässlich seiner Anhörung in der mündlichen Verhandlung vom 28. April 2010 durchaus plausibel, dass er unternehmerische Entscheidungen, soweit sie die deutsche D GmbH betrafen, in Zusammenarbeit mit Herrn C, dem zweiten Gesellschafter dieser Gesellschaft, getroffen hat. Gerade hieran zeigt sich auch, dass die Entscheidungen der Klägerin durchaus auch auf der Grundlage verschiedener Interessen getroffen wurden. Denn Herr C, der zu 30 % an der D GmbH beteiligt war, war im Verhältnis zur Klägerin ein "fremder Dritter". Laut Herrn V hat ein ähnliches Verhältnis mit der Geschäftsleitung der D AG/Schweiz, Frau H1, bestanden. 117

(b) Herr K indes hielt sich nach der Übertragung der Anteile an der D GmbH, T, und der D AG, Schweiz, im Dezember 1992 immer öfter in der Dominikanischen Republik auf, wo er schließlich auch 1999 seinen offiziellen Wohnsitz einrichtete. Dieser Gesichtspunkt spricht eher dafür, dass er nicht den Einfluss auf die Geschäfte der Klägerin hatte, der von dem Beklagten unterstellt wird. Denn die große Entfernung ist hierfür hinderlich, zumal Anfang der 90er Jahre auch die Telekommunikationsmöglichkeiten nicht den heutigen entsprachen; so waren beispielsweise e-mails im normalen Geschäftsverkehr noch nicht gebräuchlich. 118

Dass Herr V sich für bestimmte Entscheidungen das Einverständnis des Herrn K eingeholt hat, ist unschädlich. Denn dies geht nicht wesentlich über das gewöhnliche Maß der Beeinflussung eines Alleingesellschafters auf "seine" Gesellschaft hinaus. Hierdurch geht die Eigenverantwortlichkeit des Herrn V und damit der Klägerin nicht verloren. Jedenfalls finden sich keine wesentlichen Anhaltspunkte und Tatsachen dafür, dass Herr V lediglich als "Vordermann" nach den Vorgaben eines "Hintermanns" ohne freie und eigene Willensbildung und Entscheidungsbefugnis agiert hat. Im Gegenteil, finden sich eher Anhaltspunkte dafür, dass Herr V tatsächlich eigenverantwortliche Entscheidungen getroffen hat, etwa der Erwerb der B1 GmbH, einer L1 in C1. Es bestehen nämlich mehr als nur Anhaltspunkte dafür, dass dieser Erwerb von Herrn V durchgeführt wurde. Herr K hatte insoweit – ausweislich der Anhörung des Herrn V in der mündlichen Verhandlung vom 28. April 2010 – lediglich die Anfangsidee des Erwerbs einer L1 in Ungarn. Herr V entwickelte daraus in Zusammenarbeit mit Herrn C den Erwerb der B1 GmbH in C1 und setzte Herrn K hierüber lediglich in Kenntnis. Dies wird auch durch die von der Klägerin vorgelegten Gesellschafterversammlungsprotokolle der D GmbH bestätigt (befindlich in dem der FG-Akte beiliegenden, von der Klägerin eingereichten Anlagenordner, Anlagenkonvolut K 7).

(2) Dass die Klägerin über keine eigenen Büroräume verfügte, fällt angesichts dessen nicht ins Gewicht. Immerhin nutzte die Klägerin die Büroräume des Herrn V. Dass dort auch andere Gesellschaften ihren Sitz hatten, ist insoweit unerheblich, da es durchaus möglich war, die Geschäfte der Klägerin, die in dem Aufbau und der Leitung des K-Konzerns sowie in der Vergabe von Darlehen bestanden, von dort aus zu führen. Dies gilt umso mehr als der Geschäftsgegenstand der Klägerin keinen Publikumsverkehr erforderte. Für die gelegentlichen Besprechungen mit den Geschäftsführern der Tochtergesellschaften konnten die Besprechungsräume des Büros des Herrn V genutzt werden. Die Klägerin nutzte auch die Telekommunikationsmittel des Büros. Personal war angesichts des Geschäftsgegenstands der Klägerin über den Verwaltungsrat hinausgehend nicht erforderlich. Herr V nahm die wesentlichen Aufgaben der Klägerin wahr. Hierzu war er auch – wie zuvor dargelegt – mit Hilfe seines Büros in der Lage. In seinem Büro wurden auch die Buchführung und die Steuererklärungen der Klägerin erstellt. Dies ist ausreichend für die von der höchstrichterlichen Rechtsprechung geforderte minimale substantielle Ausstattung im Hinblick auf Büro, Personal und Kommunikationsmittel. 120

(3) Die Klägerin war schließlich auch dauerhaft und nicht nur kurzfristig als ausländische Zwischengesellschaft in Luxemburg tätig. Sie war in den gesamten Streitjahren 1994 bis 1996 und 1998, bis 2004 bzw. bis heute noch tätig. 121

4. Die Anwendung des § 50d Abs. 1a EStG a.F. scheidet im Streitfall damit schon mangels hinreichender Überzeugung des Senats bezüglich der eigenen Wirtschaftsaktivität der Klägerin aus. Der Senat kann daher offen lassen, ob auch der erste, kumulativ erforderliche Versagensgrund, nämlich das Fehlen von wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen für die Einschaltung der ausländischen Zwischengesellschaft, im Streitfall erfüllt wäre. Auch ist eine Entscheidung über die Vereinbarkeit des § 50 a EStG mit Europarecht entbehrlich. 122

III. Die Kostenentscheidung, die auch die Kosten des Revisionsverfahrens umfasst (§ 143 Abs. 2 FGO), beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Dabei hat der Senat neben der Kapitalertragsteuerforderung auch den geltend gemachten Zinsen Rechnung getragen. Der Beginn des Zinslaufs wurde dabei nach § 233a Abs. 2 AO und die Höhe der Zinsen sowie deren Berechnung nach § 238 AO berücksichtigt. 123

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 124

