
Datum: 01.10.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 2175/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:1001.2K2175.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I B 119/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin einen Anspruch auf die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung hat. Dabei ist unter anderem fraglich, ob das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin gegeben ist.

2

Die Klägerin ist eine in den Niederlanden ansässige Holdinggesellschaft. Die Anteile an der Klägerin werden zu gleichen Teilen von drei natürlichen Personen gehalten, die in den Niederlanden ansässig sind.

3

Die Klägerin hält Anteile an sieben Tochtergesellschaften, die in den Niederlanden, Deutschland, Frankreich und Italien ansässig sind. U.a. ist sie zu 100 % an der A GmbH, in B, beteiligt. Die Klägerin nimmt nach eigenen Angaben geschäftsleitende Funktionen gegenüber ihren Tochtergesellschaften wahr.

4

An der Sitzadresse der Klägerin residieren auch ihre niederländischen Tochtergesellschaften. Eigentümerin der Räumlichkeiten ist die A1 BV, auf deren Personal und Kommunikationsmittel die Klägerin nach eigenen Angaben in Ermangelung eigener Ressourcen für ihre Tätigkeiten zurückgreift.

5

Mit Antrag vom 27. Oktober 2009 (Posteingangsdatum: 29. Oktober 2009) begehrte sie die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 EStG i.V.m. § 43b EStG für Vergütungen, die sie von der A GmbH erhält. Als Zeitpunkt, ab dem die Freistellung beantragt wird, gab die Klägerin den 1. Oktober 2009 an.	
Mit Bescheid vom 28. Juni 2011 wurde der Antrag mangels Vorlage von angeforderten Unterlagen im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG abgelehnt.	7
Hiergegen legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein. Im Laufe des Einspruchsverfahrens wurde am 23. Dezember 2011 unter Änderung des Ablehnungsbescheides eine Freistellungsbescheinigung erlassen, wonach die Schuldnerin nach § 43b EStG berechtigt ist, den Steuerabzug für die näher bezeichneten Kapitalerträge i.H.v. 15 % des Bruttoertrages vorzunehmen.	8
Mit Einspruchsentscheidung vom 14. Juni 2012 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.	9
Im Zeitraum von Oktober 2009 bis Oktober 2012 hat die A GmbH keine Gewinne an die Klägerin ausgeschüttet.	10
Zur Begründung ihrer fristgemäß erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass sie als gemeinsame Muttergesellschaft der gewerblich tätigen in- und ausländischen Tochtergesellschaften der Durchführung und Sicherstellung der betriebswirtschaftlich erforderlichen bzw. zweckmäßigen einheitlichen Geschäftspolitik diene, wodurch die Rentabilität sämtlicher Tochtergesellschaften und damit die Gesamtgruppe wesentlich gefördert werde.	11
Die Klage sei zulässig, sie verfüge über das notwendige allgemeine Rechtsschutzbedürfnis für eine Verpflichtungsklage.	12
Würde die gegenteilige Auffassung des Beklagten zutreffend sein, wäre es unmöglich, gegen die Ablehnung einer nach § 50d Abs. 2 EStG beantragten Freistellungsbescheinigung rechtlich wirksam vorzugehen. Die Dauer des Antrags-, Einspruchs- und des Klageverfahrens übersteige nämlich zwangsläufig die maximale Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung von drei Jahren (§ 50d Abs. 2 Satz 4 EStG). Nach der Auffassung des Beklagten würde daher jede Klage gegen eine Ablehnung der Freistellungsbescheinigung im Laufe des Verfahrens unzulässig werden. Dies widerspräche dem Grundsatz der Gewährung effektiven Rechtsschutzes. Denn dies würde „faktisch“ zu einem unzulässigen Ausschluss des Rechtswegs führen.	13
Entgegen der Auffassung des Beklagten könne dem Rechtsschutzbedürfnis nicht entgegenstehen, dass während des streitigen Zeitraums weder eine Dividende ausgeschüttet noch Kapitalertragsteuer abgeführt worden sei. Sinn und Zweck der beantragten Freistellungsbescheinigung sei nämlich, dass der Schuldner der Dividende den Abzug und die Abführung der Kapitalertragsteuer unterlassen könne (§ 50d Abs. 2 Satz 1 EStG). Nach diesem Sinn und Zweck sei es selbstverständlich, dass erst dann eine Gewinnausschüttung beschlossen bzw. vorgenommen werde, wenn die für die Unterlassung des Abzugs bzw. der Abführung der Kapitalertragsteuer vorgeschriebene Freistellungsbescheinigung vorliege.	14
Soweit der Beklagte einwende, dass das Grundrecht auf einen effektiven Rechtsschutz nicht verletzt sei, da die Überprüfung des § 50d Abs. 3 EStG auch im Rahmen eines Erstattungsantrags gemäß § 50d Abs. 1 EStG erfolgen könne, sei dem entgegenzuhalten,	15

dass nicht feststehe, dass über die Freistellung und über die Rückerstattung in einheitlichem Sinne zu entscheiden sei, und zwar insbesondere deshalb nicht, weil die Voraussetzungen für die Steuerrückerstattung nicht notwendigerweise mit denen für die Freistellung im Steuerabzugsverfahren identisch seien.

Dem Verweis des Beklagten auf das Kapitalertragsteuererstattungsverfahren zur Gewährleistung effektiven Rechtsschutzes sei auch entgegenzuhalten, dass es ihr nicht zuzumuten sei, zunächst Kapitalertragsteuer einbehalten und abführen zu lassen, um daraufhin eine Rückerstattung beantragen zu müssen. Denn die A-Gruppe würde dann das Risiko laufen, im Falle eines negativen Ausgangs des Klageverfahrens den abgeführten Kapitalertragsteuerbetrag endgültig zu verlieren. Während der langen Dauer des Gerichtsverfahrens müsse sie dabei die abgeführte Kapitalertragsteuer zudem finanzieren. 16

Es sei außerdem zu bedenken, dass die Geltungsdauer einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 4 EStG zwar frühestens an den Tag, an dem der Antrag beim Beklagten eingegangen sei, beginne. Jedoch sei nach § 50d Abs. 2 Satz 6 EStG innerhalb von drei Monaten zu entscheiden. Die Regelung würde einem späteren Anfang der Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung nicht im Wege stehen, wenn innerhalb der Dreimonatsfrist keine bestands- bzw. rechtskräftige Entscheidung des Beklagten vorliege. Der vom Gesetzgeber gesteckte Rahmen betreffe daher nur die Laufzeit der Bescheinigung zwischen mindestens einem Jahr und höchstens drei Jahren, ohne dass das Anfangsdatum zwingend festgelegt worden sei. Damit habe der Gesetzgeber dafür Sorge getragen, dass die Bescheinigung im Falle eines Rechtsstreits mit einer üblichen Dauer von mehreren Jahren nicht - unnötig - gegenstandslos werde. Der ursprüngliche Antrag vom 27. Oktober 2009 sei daher vernünftigerweise so zu verstehen, dass sie, die Klägerin, eine Freistellungsbescheinigung mit einer Geltungsdauer ab dem 1. Oktober 2009 oder ab dem späteren Datum des Vorliegens einer rechtskräftigen Bescheinigung begehre. Ihr Klageantrag sei daher insoweit entsprechend zu verstehen und auszulegen. 17

Für den Fall, dass das Gericht zu der Auffassung gelange, dass die Verpflichtungsklage unzulässig geworden sei, werde hilfsweise der Übergang zu einer Fortsetzungsfeststellungsklage geltend gemacht. 18

Das Feststellungsinteresse im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO werde insbesondere durch eine Wiederholungsgefahr indiziert. Diese Wiederholungsgefahr sei im Streitfall mit absoluter Sicherheit gegeben. Im Streitfall seien die tatsächlichen Voraussetzungen für die Freistellung im Steuerabzugsverfahren unverändert geblieben, insbesondere auch der vom Beklagten angesprochene Umfang der Einkünfte aus ihrer vom Beklagten definierten eigenwirtschaftlichen Tätigkeit und die vom Beklagten für maßgebend gehaltene Motivlage sowie Art und Umfang des vorhandenen eingerichteten Geschäftsbetriebes. 19

Der Sachverhalt, wie er für die Jahre 2009, 2010 und 2011 vorgetragen sei, insbesondere hinsichtlich der Ausschüttung und bezüglich der tatsächlichen Voraussetzungen, habe sich nicht verändert. Daher wäre auch für 2012, 2013 und 2014 eine entsprechende Ausschüttung bei Erteilung einer hier beantragten Freistellungsbescheinigung erfolgt. Zum Beweis hierfür bietet die Klägerin das Zeugnis des Herrn C, F Revisions- und Treuhand Gesellschaft bmH, an. 20

Sie trägt weiterhin vor, dass der Beklagte einen neuen Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 EStG mit derselben wie der streitgegenständlichen Begründung aufgrund der behaupteten Missbrauchsbekämpfungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG ablehnen werde. 21

Das Feststellungsinteresse werde auch dadurch begründet, dass sie, die Klägerin, wegen der Verweigerung der begehrten Freistellung auf die sonst vorgesehenen Gewinnausschüttungen vorerst verzichtet habe und auch weiterhin verzichte, um der Gefahr eines Kapitalertragsteuerabzugs zu entgehen, wodurch ihr bereits ein erheblicher Zinsverlust entstanden sei bzw. weiter entstehe, den sie nach Abschluss des finanzgerichtlichen Verfahrens als Schadensersatz geltend machen wolle. Zwar würden die nicht ausgeschütteten Gewinne dem Konzern weiterhin zur Verfügung stehen. Jedoch würden die zu berechnenden Zinserträge oder Zinersparnisse nach Ausschüttung die steuerlichen Gewinne der Klägerin in den Niederlanden erhöhen, bei Nichtausschüttung demgegenüber die steuerlichen Gewinne der Tochtergesellschaft in Deutschland. Die Gewinnerhöhung in den Niederlanden würde mit einem Körperschaftsteuersatz von 25 % versteuert, die entsprechende Gewinnerhöhung in Deutschland werde demgegenüber mit einem Gesamtsteuersatz von 30,77 % versteuert (KSt 15 % + SolZ 0,825 % + 14,945 % GewSt). Auch nach Anrechnung der deutschen Brutto-Zinserträge bzw. Zinersparnisse erleide sie daher einen Schaden in Höhe von $100/75 \times 5,77 \%$ der in Rede stehenden Zinsbeträge.

Soweit die Rechtsprechung verlange, dass für die Zulässigkeit einer Fortsetzungsfeststellungsklage aufgrund der begehrten Verfolgung von Schadensersatzansprüchen der beabsichtigte Schadensersatzprozess nicht offenbar aussichtslos sein dürfe, sei dies in concreto erfüllt. Im früheren Verfahren habe der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache C-283/94 die Schadensersatzpflicht nur deshalb negiert, weil die Bundesrepublik Deutschland damals die Mutter-Tochter-Richtlinie gutgläubig verletzt habe. Davon könne jedoch jetzt, etwa 20 Jahre später, im Hinblick auf die klare Rechtsprechung des EuGH keine Rede mehr sein.

Entgegen der Auffassung des Beklagten seien die streitgegenständlichen Zinsverluste nicht hypothetischer Natur. Außerdem würde der klagebefangene Sachverhalt nicht auf rein betriebswirtschaftlich fundierten Managementbeschlüssen beruhen. Der Beklagte verkenne, dass sie die Zinsverluste konkret anhand von nachprüfbaren Parametern berechnet habe und dass die vorübergehende Unterlassung von Gewinnausschüttungen die ausschließliche Folge der rechtswidrigen Ablehnung der beantragten Freistellungsbescheinigung durch den Beklagten sei.

Ergänzend hat die Klägerin eine Zusammenstellung von folgenden Fundstellen zur Frage der Zulässigkeit der Fortsetzungsfeststellungsklage eingereicht: Eyermann, § 113 VwGO, Anm. 64; Redeker, § 43 VwGO, Anm. 25; Sodan/Ziekow, § 43 VwGO, Anm. 122-123; BVerwG vom 16. Mai 2013 – 8 C 14/12, NVwZ 2013, 1481. Wegen der Einzelheiten wird auf die Zusammenstellung der Klägerin Bezug genommen.

In der Sache trägt die Klägerin vor, dass die Klage begründet sei. Ihr stehe ein Anspruch auf Erteilung der Freistellungsbescheinigung zu bzw. sei die Verweigerung durch den Beklagten rechtswidrig gewesen. Sie erfülle die entsprechenden Voraussetzungen. § 50d Abs. 3 EStG sei nicht einschlägig. Zum einen seien dessen Voraussetzungen nicht erfüllt und zum andern sei er ohnehin EU-rechtswidrig und damit unanwendbar.

Die Klägerin beantragt,

1. den angefochtenen Bescheid des Beklagten vom 28. Juni 2011, geändert durch Änderungsbescheid des Beklagten vom 23. Dezember 2011, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 14. Juni 2012 teilweise aufzuheben, soweit der Beklagte den Antrag der Klägerin vom 27. Oktober 2009 auf Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge nach § 50d Abs. 2 i.V.m. § 43b EStG abgelehnt hat, und den

Beklagten zu verpflichten, der Klägerin die beantragte Freistellung von der deutschen Kapitalertragsteuer nach § 50d Abs. 2 i.V.m. § 43b EStG zu erteilen und zu bescheinigen, dass für die Periode von drei Jahren ab Datum der Bestandskraft der Bescheinigung die Voraussetzungen vorliegen, nach denen die deutsche Firma A GmbH/in B berechtigt ist, den Steuerabzug auf an die Klägerin auszuschüttende Dividenden zu unterlassen;

2. hilfsweise, den angefochtenen Bescheid des Beklagten vom 28. Juni 2011, 29
geändert durch Änderungsbescheid des Beklagten vom 23. Dezember 2011, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 14. Juni 2012 teilweise aufzuheben, soweit der Beklagte den Antrag der Klägerin vom 27. Oktober 2009 auf Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge nach § 50d Abs. 2 i.V.m. § 43b EStG abgelehnt hat, und den Beklagten zu verpflichten, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des angerufenen für die Periode von drei Jahren ab Datum der Bestandskraft der Bescheinigung Gerichtes neu zu bescheiden;

3. hilfsweise festzustellen, dass der Bescheid des Beklagten vom 28. Juni 2011, 30
geändert durch Änderungsbescheid des Beklagten vom 23. Dezember 2011, in der Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 14. Juni 2012 rechtswidrig war, soweit der Beklagte den Antrag der Klägerin vom 27. Oktober 2009 auf Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge nach § 50d Abs. 2 i.V.m. § 43b EStG abgelehnt hat und/oder soweit der Beklagte die Klägerin nicht dahin beschieden hat, dass die Voraussetzungen vorlagen, nach denen die deutsche Firma A GmbH/in B berechtigt war, den Steuerabzug auf an die Klägerin auszuschüttende Dividenden zu unterlassen;

4. hilfsweise festzustellen, dass die Ablehnung des Antrags der Klägerin vom 27. 31
Oktober 2009 auf Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge nach § 50d Abs. 2 i.V.m. § 43b EStG und/oder die Unterlassung der Bescheidung dahin, dass die Voraussetzungen vorlagen, nach denen die deutsche Firma A GmbH/in B berechtigt war, den Steuerabzug auf an die Klägerin auszuschüttende Dividenden zu unterlassen, rechtswidrig war.

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen. 33

Der Beklagte trägt vor, dass die Klage unzulässig (geworden) sei, da die Klägerin nicht 34
(mehr) über das notwendige allgemeine Rechtsschutzbedürfnis verfüge. Denn zu ihren Gunsten sei während des beantragten Freistellungszeitraums, welcher zwischenzeitlich vollständig verstrichen sei, keine Ausschüttung vorgenommen worden.

Die beantragte Freistellungsbescheinigung für einen Zeitraum von drei Jahren umfasse 35
regelmäßig drei Dividendenausschüttungen. Es wäre daher auch möglich gewesen, für den begehrten Zeitraum drei einzelne Freistellungsbescheinigungen zu beantragen. Hieraus lasse sich ableiten, dass die begehrte Freistellungsbescheinigung insgesamt in drei Regelungen unterteilt werden könne.

Das allgemeine Rechtsschutzbedürfnis habe für den beantragten Zeitraum vom 1. Oktober 36
2009 bis zum 30. September 2011 bereits zum Zeitpunkt der Klageerhebung am 10. Juli 2012 nicht mehr vorgelegen. Die beiden Zeiträume seien im Zeitpunkt der Klageerhebung bereits komplett verstrichen gewesen, ohne dass eine Gewinnausschüttung erfolgt sei. Die Klage sei insoweit von Beginn an bereits vor Anhängigkeit unzulässig gewesen. Den eigentlichen Zweck (Befreiung von der Abführungspflicht) könne eine

Freistellungsbescheinigung für die abgelaufenen Zeiträume nicht mehr erfüllen.

Hinsichtlich des letzten beantragten Zeitraums (1. Oktober 2011 bis 30. September 2012) habe das allgemeine Rechtsschutzinteresse zum Zeitpunkt der Klagerhebung zwar noch vorgelegen. Zwischenzeitlich sei aber auch der 30. September 2012 verstrichen. Auch bis dahin sei keine Dividendenausschüttung erfolgt. Insoweit sei daher (für das dritte Freistellungsjahr) die Erledigung der Hauptsache durch Zeitablauf eingetreten und das Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin nachträglich entfallen. 37

Die Klägerin könne mithin aus dem Erlass einer Freistellungsbescheinigung mit einer Geltungsdauer bis zum 30. September 2012 keine Vorteile mehr ziehen. Denn bislang seien zugunsten der Klägerin keine Ausschüttungen beschlossen worden. Künftige Gewinnausschüttungen würden indes nicht auf den streitigen Zeitraum zurückwirken. 38

Soweit die Klägerin im Klageverfahren geltend mache, dass eine Freistellungsbescheinigung begehrt werde, wovon sie ab dem Zeitpunkt des Eintretens deren Bestands- bzw. Rechtskraft Gebrauch machen könne, verkenne sie, dass die angestrebte Wirkung bei Erteilung einer Freistellungsbescheinigung obligatorisch sei. Sofern die Klägerin einen vom festgesetzten abweichenden Freistellungszeitraum für sich als vorteilhafter erachte, hätte sie diesen in der Antragstellung konkret benennen können. 39

Der hilfsweise erhobenen Fortsetzungsfeststellungsklage sei entgegenzuhalten, dass es insoweit an einem berechtigten Interesse der Klägerin mangle. 40

Die Klägerin stütze ihren Fortsetzungsfeststellungsantrag zunächst auf eine Wiederholungsgefahr. Im Streitfall sei indes ungewiss, ob bei einem zukünftigen Antrag die gleichen tatsächlichen Verhältnisse wie im Zeitpunkt der Ablehnung der klagebefangenen Freistellungsbescheinigung vorliegen würden. 41

Auch die Vorbereitung eines etwaigen Staatshaftungsanspruches könne das Feststellungsinteresse im Streitfall nicht begründen. Denn hierfür sei erforderlich, dass der betreffende Schadensersatzprozess nicht offenbar aussichtslos sei. Dies sei jedoch vorliegend der Fall. Denn die eingetretene Erledigung sei lediglich rechtlicher Reflex des Verhaltens der Klägerin bzw. der deutschen Vergütungsschuldnerin. Ein verschuldetes Fehlverhalten des Beklagten sei demgegenüber nicht festzustellen. 42

Die Klage sei darüber hinaus auch unbegründet. Der Klägerin sei im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG keine Freistellungsbescheinigung zu gewähren. Diese Norm sei anwendbar und einschlägig. Die Klägerin habe u.a. keine Nachweise für eine aktive Geschäftsleitung bei ihren Tochterunternehmen vorgelegt. 43

Entscheidungsgründe 44

Die Klage ist unzulässig. 45

A. Hinsichtlich der Verpflichtungsklage mangelt es am Rechtsschutzbedürfnis der Klägerin, da das Klagebegehren der Klägerin objektiv gegenstandslos geworden ist. 46

I. Mit der Klage begehrt die Klägerin die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG. 47

Die Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG bescheinigt dem Antragsteller, dass seine im Inland beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte nach Maßgabe des § 43b EStG oder 48

eines Doppelbesteuerungsabkommens steuerfrei (oder ermäßigt zu besteuern) sind.

1. Wird die Freistellungsbescheinigung erteilt, so kann der Steuerschuldner den Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 EStG unterlassen (§ 50d Abs. 3 Satz 1 EStG). Darüber hinaus kann ein Freistellungsbescheid auch Rechtswirkungen für ein Steuer- oder Haftungsverfahren des Vergütungsschuldners haben: Erlässt das für die Nachforderung oder die Haftungsinanspruchnahme zuständige Betriebsstätten-Finanzamt des Vergütungsschuldners mangels Steuereinbehaltes einen Steuer- oder Haftungsbescheid, so können im anschließenden Rechtsbehelfsverfahren die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (z.B. Nachweis des Ansässigkeitsstaats) durch die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nachgewiesen werden. Einer Freistellungsbescheinigung kann damit auch solange noch rechtliche Relevanz zukommen, als eine Nachforderung oder Haftungsinanspruchnahme im Prinzip denkbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 – I R 82/95, BStBl II 1996, 608, BFHE 180, 365). 49

2. Die Freistellungsbescheinigung ist dabei allerdings in ihrer Geltungsdauer beschränkt. Die Geltungsdauer der Freistellungsbescheinigung beginnt nach § 50d Abs. 2 Satz 4 EStG frühestens an dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht; sie beträgt mindestens ein Jahr und darf drei Jahre nicht überschreiten. Mithin dürfte die A GmbH als Vergütungsschuldner nur von einer Anmeldung und Abführung der Abzugsteuern absehen, wenn ihr am Tag der Ausschüttung eine diesen Termin einschließende Freistellungsbescheinigung vorliegt. 50

II. Angesichts dessen ist die begehrte Freistellungsbescheinigung im Streitfall für die Klägerin wegen Ablaufs des Freistellungszeitraums objektiv gegenstandslos geworden. Die Freistellungsbescheinigung vermag ihr unter keinem denkbaren Gesichtspunkt einen Vorteil zu verschaffen. Dabei kann es dahingestellt bleiben, ob das Rechtsschutzbedürfnis – wie vom Beklagten vorgetragen – für einen Teilzeitraum bereits vor der Klageerhebung fehlte. Denn dies würde sich im Ergebnis nicht auswirken. 51

1. Im Streitfall hat die Klägerin in ihrem Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung angegeben, dass die Freistellung ab dem 1. Oktober 2009 beantragt wird. In Anbetracht dessen, dass die Geltungsdauer der Bescheinigung frühestens mit dem Antragseingang beginnt, würde die streitige Freistellungsbescheinigung folglich Gewinnausschüttungen innerhalb des Zeitraumes zwischen dem 29. Oktober 2009 – Antragseingang - und dem 29. Oktober 2012 betreffen. Dieser Zeitraum ist abgelaufen. 52

Der Ablauf des Geltungszeitraums allein führt zwar nicht dazu, dass das Rechtsschutzbedürfnis nicht mehr besteht (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 – I R 82/95, BStBl II 1996, 608, BFHE 180, 365). Das Rechtsschutzbedürfnis entfällt allerdings wegen Ablaufs des Geltungszeitraums, wenn bei Erteilung der Freistellungsbescheinigung keinerlei Vorteil mehr für die Klägerin denkbar ist, insbesondere keine Kapitalertragsteuer in dem streitigen Zeitraum entstanden ist bzw. entstehen kann oder eine Nachforderung oder Haftung hierfür ausgeschlossen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 – I R 82/95, BStBl II 1996, 608, BFHE 180, 365). Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. 53

2. Die Kapitalertragsteuer entsteht grundsätzlich in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Vergütungsgläubiger – im Streitfall der Klägerin – zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2 EStG). Gemäß § 44 Abs. 2 Satz 1 EStG fließen Dividenden, deren Ausschüttung von einer Körperschaft (wie im Streitfall von der GmbH als Tochtergesellschaft) beschlossen wurden, dem Vergütungsgläubiger an dem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. Sollte kein Tag bestimmt worden sein, so gilt als Zeitpunkt des 54

Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung (§ 44 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG).

Im Streitfall ist eine solche Beschlussfassung zugunsten der Klägerin bezüglich des streitigen Freistellungszeitraumes nicht erfolgt. Innerhalb des streitigen Freistellungszeitraumes hat die A GmbH keine Gewinne an die Klägerin ausgeschüttet. Deshalb ist auch keine Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG entstanden, von deren Einbehalt und Abführung die Vergütungsschuldnerin freizustellen wäre und für die die Freistellungsbescheinigung von Bedeutung sein könnte. Mangels Gewinnausschüttung ist auch ein Nachforderungs- oder Haftungsverfahren ausgeschlossen. 55

Ggf. wäre eine zukünftige Beschlussfassung und ein zukünftiger Zufluss von Dividenden möglich. In diesem Fall würde jedoch auch die Kapitalertragsteuer erst zu einem zukünftigen Zeitpunkt entstehen. Die von der Klägerin begehrte Freistellungsbescheinigung kann diesen Zeitpunkt indes nicht erfassen, da sie lediglich bis zum 1. Oktober 2012 Wirkung entfalten würde. Damit würde diese Bescheinigung die A GmbH nicht dazu berechtigen, bei künftigen Gewinnausschüttungen von einem Steuerabzug abzusehen. 56

3. Es bestehen auch keine Anhaltspunkte für das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen zwischen der Klägerin und der A GmbH, so dass auch unter diesem Gesichtspunkt das Entstehen von Kapitalertragsteuer und damit die Relevanz einer vermeintlichen Freistellungsbescheinigung ausscheiden. 57

III. Ein anderer – späterer – Geltungszeitraum der Bescheinigung kommt nicht in Betracht. 58

1. Entgegen der Auffassung und dem Begehren der Klägerin beginnt die Geltungsdauer der Bescheinigung auch nicht später als vom Gesetz vorgesehen, wenn der Beklagte entgegen § 50d Abs. 2 Sätze 6 und 7 EStG nicht binnen einer Frist von drei Monaten ab Vorliegen aller erforderlichen Nachweise über den Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung entscheidet. Denn die Klägerin hat in ihrem Antrag ausdrücklich erklärt, dass sie die Freistellungsbescheinigung mit Wirkung ab dem 1. Oktober 2009 beantragt. 59

2. Etwas anderes ergibt sich auch nicht - wie von der Klägerin vorgetragen - im Wege der Antragsauslegung. 60

a. Ein Antrag auf Erlass einer Freistellungsbescheinigung ist als außerprozessuale empfangsbedürftige Verfahrenserklärung grundsätzlich entsprechend §§ 133, 157 BGB auszulegen, sofern er auslegungsbedürftig ist (vgl. BFH-Urteil vom 24. Mai 2012 – III R 95/08, BFH/NV 2012, 1658 zur Auslegung eines Antrags auf Investitionszulage). Nach den zu diesen gesetzlichen Bestimmungen entwickelten Rechtsgrundsätzen ist entscheidend, wie die Finanzverwaltung als Erklärungsempfänger den Antrag nach ihrem objektiven Erklärungswert verstehen musste. Hierbei kann ggf. auch auf Umstände zurückgegriffen werden, die außerhalb der auszulegenden Erklärung liegen und einen Rückschluss auf den vom Antragsteller erklärten Willen erlauben (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 2000 – III R 4/97, BFH/NV 2000, 888). Bei der Ermittlung des in dem Antrag verkörperten Willens können nur solche Umstände berücksichtigt werden, die für die Finanzverwaltung als Empfänger im Zeitpunkt des Zugangs der Erklärung erkennbar waren (vgl. BFH-Urteil vom 24. Mai 2012 – III R 95/08, BFH/NV 2012, 1658). Voraussetzung für eine Auslegung ist, dass die Erklärung überhaupt auslegungsbedürftig ist. Hieran fehlt es, wenn die Erklärung nach Wortlaut und Zweck einen eindeutigen Inhalt hat (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 2000 – III R 4/97, BFH/NV 2000, 888). 61

b. Der streitige Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist schon nicht auslegungsbedürftig. Denn hinsichtlich des Beginns der begehrten Bescheinigung ist er ausdrücklich und eindeutig gestellt worden. Die Klägerin hat unmissverständlich in den Antragsvordruck eingetragen, dass sie die Freistellungsbescheinigung mit Wirkung ab dem 1. Oktober 2009 beantragt. Auch der Zweck des Antrags - die Ausschüttung von Gewinnen ohne Steuerabzug - steht der Eindeutigkeit dieser Erklärung nicht entgegen. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass die Klägerin bei Einreichung des Antrags steuerlich vertreten war, so dass ihr der Erklärungswert ihres Antrags und der Eintragungen als bewusst vorgenommen und so auch beabsichtigt zuzurechnen sind. Angesichts dessen ist sie umso mehr an der eindeutigen Erklärung im Antrag festzuhalten. 62

Aber selbst wenn man den Antrag auslegen wollte, würde sich nichts anderes ergeben. Denn für den Beklagten waren im Zeitpunkt des Antragseingangs keine Umstände erkennbar, die darauf hingedeutet hätten, dass nach dem Willen der Klägerin ein anderer Zeitpunkt für den Beginn der Freistellungsbescheinigung als der eingetragene in Betracht kommen würde. Auch die Klägerin selbst hat lange Zeit an ihrem ausdrücklichen Antrag festgehalten und nicht auf einen anderen Geltungsbeginn hingewiesen. Erst im Laufe des Klageverfahrens, nachdem die Frage des Rechtsschutzbedürfnisses aufgeworfen wurde, hat sie eine andere Auslegung ihres Antrags gefordert. 63

IV. Der Einwand der Klägerin, dass ihr aufgrund der Verneinung des Rechtsschutzbedürfnisses effektiver Rechtsschutz verweigert werde, verfängt nicht. 64

1. Das Verfahrensgrundrecht des Art. 19 Abs. 4 garantiert nicht nur das formelle Recht und die theoretische Möglichkeit, die Gerichte anzurufen, sondern auch die Effektivität des Rechtsschutzes. 65

a. Der Bürger hat einen substantiellen Anspruch auf eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle (BVerfG-Beschluss vom 19. Juni 1973 – 1 BvL 39/69 u.a., BVerfGE 35, 263, 274; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 19 Rn. 446 m.w.N. d. Rspr.; Krüger/Sachs, in Sachs, GG, Art. 19, Rn. 143; Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, GG, Art. 19, Rn. 229). Dem Erfordernis wird genügt, wenn die gesetzliche Regelung und ihre Anwendung sicherstellen, dass der Bürger mit seinem Anliegen in tatsächlicher wie in rechtlicher Hinsicht in einer Weise Gehör findet, die die Feststellung und, soweit nicht von vornherein ausgeschlossen, die Abwehr der Rechtsverletzung ermöglicht (Krüger/Sachs, in Sachs, GG, Art. 19, Rn. 143). 66

b. Dem effektiven Rechtsschutz kommt dabei die Aufgabe zu, irreparable Entscheidungen, wie sie durch die sofortige Vollziehung einer hoheitlichen Maßnahme eintreten können, soweit als möglich auszuschließen (BVerfG-Beschluss vom 19. Juni 1973 – 1 BvL 39/69 u.a., BVerfGE 35, 263, 274; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 19 Rn. 449). Durch die sofortige Vollziehung dürfen nicht Tatsachen geschaffen werden, die auch dann, wenn sie sich bei richterlicher Prüfung als rechtswidrig erweisen, nicht mehr rückgängig gemacht werden können (BVerfG-Beschluss vom 24. April 1974 – 2 BvR 236/74 u.a., BVerfGE 37, 150, 153). Der Rechtsschutz darf auch nicht dadurch um seine Wirksamkeit gebracht werden, dass im Verlauf des Verfahrens in der Hauptsache vollendete Tatsachen geschaffen werden oder sonst irreparable Schäden eintreten (Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, GG, Art. 19, Rn. 273). Folglich gebietet Art. 19 Abs. 4 GG adäquate Formen eines vorläufigen Rechtsschutzes (BVerfG-Beschlüsse vom 19. Juni 1973 – 1 BvL 39/69 u.a., BVerfGE 35, 263, 274 f.; vom 25. Oktober 1988 – 2 BvR 745/88, BVerfGE 79, 69, 74; Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, GG, Art. 19, Rn. 273). Art. 19 Abs. 4 GG gewährleistet indes die aufschiebende Wirkung von Rechtsbehelfen im Verwaltungsprozess nicht 67

schlechthin (BVerfG-Beschluss vom 13. Juni 1979 – 1 BvR 699/77, BVerfGE 51, 284; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 19 Rn. 450; Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, GG, Art. 19, Rn. 274).

Der Rechtsschutzanspruch des Bürgers fällt umso stärker ins Gewicht, je schwerer die ihm auferlegte Belastung ist und je mehr die Maßnahme der Exekutive Unabänderliches bewirkt (BVerfG-Beschluss vom 24. April 1974 – 2 BvR 236/74 u.a., BVerfGE 37, 150, 153; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 19 Rn. 450). 68

c. Mit dem Gebot, effektiven Rechtsschutz zu gewährleisten, ist es grundsätzlich vereinbar, die Rechtsschutzgewährung von einem vorhandenen und fortbestehenden Rechtsschutzbedürfnis abhängig zu machen (Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 19 Rn. 470; vgl. Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, Art. 19 Rn. 244). Diese allen Prozessordnungen gemeinsame Sachentscheidungsvoraussetzung wird abgeleitet aus dem auch im Prozessrecht geltenden Gebot von Treu und Glauben, dem Verbot des Missbrauchs prozessualer Rechte sowie dem auch für die Gerichte geltenden Grundsatz der Effizienz staatlichen Handelns. Ein Rechtsschutzinteresse ist zu bejahen, solange der Rechtsschutzsuchende gegenwärtig betroffen ist und mit seinem Rechtsmittel ein konkretes praktisches Ziel erreichen kann. Danach ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, wenn die Fachgerichte bei Erledigung des Verfahrensgegenstandes einen Wegfall des Rechtsschutzinteresses annehmen (BVerfG-Beschluss vom 5. Dezember 2001 – 2 BvR 527/99 u.a., BVerfGE 104, 220, 232; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 19 Rn. 470; vgl. Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, Art. 19 Rn. 244, 246). 69

2. Vor diesem Hintergrund ist das Gebot effektiven Rechtsschutzes im Streitfall durch die Verneinung des Rechtsschutzbedürfnisses nicht verletzt. 70

a. Denn im Streitfall kann die Klägerin durch die begehrte Freistellungsbescheinigung keinen Vorteil mehr erreichen. In dem von der begehrten Bescheinigung erfassten Geltungszeitraum wurden keine Gewinne ausgeschüttet. Selbst wenn sie die Bescheinigung noch erstreiten würde, würde sie diese nicht mehr nutzen können. Denn für den Geltungszeitraum der Bescheinigung kann sie keine Gewinne mehr beziehen. Für diesen Zeitraum kann keine Kapitalertragsteuer mehr anfallen. Dass in einem solchen Fall das Rechtsschutzbedürfnis und damit die Zulässigkeit der Verpflichtungsklage entfallen, steht dem Gebot des effektiven Rechtsschutzes nach den zuvor dargelegten Rechtsgrundsätzen nicht entgegen. 71

b. Außerdem muss sich die Klägerin entgegen halten lassen, dass sie die Möglichkeit gehabt hätte, zusätzlich zum Hauptsacheverfahren ein Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zu führen. Sie hätte die Möglichkeit gehabt, den Erlass der begehrten Freistellungsbescheinigung vorläufig im Wege einer einstweiligen Anordnung zu beantragen. Damit hätte sie die Möglichkeit gehabt, einer Erledigung durch Zeitablauf zu entgehen. Bei einem Obsiegen hätte die Möglichkeit bestanden, dass die A GmbH als Tochtergesellschaft Gewinne an die Klägerin vorläufig ohne Steuerabzug ausschüttet. Hätte sich im Hauptsacheverfahren herausgestellt, dass die Kapitalertragsteuer nicht abzuführen gewesen wäre, hätte die Klägerin bzw. ihre Tochtergesellschaft den Betrag von vornherein nicht im Unternehmen „entbehren“ müssen. 72

Dass sie in concreto möglicherweise nicht sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen für den Erlass einer einstweiligen Anordnung erfüllt hätte, steht der Effektivität des Rechtsschutzes als solchem nicht entgegen. Auch die Tatsache, dass ein Beschluss im Verfahren wegen einstweiligen Rechtsschutzes – sofern nicht ausdrücklich die Beschwerde zugelassen wird – 73

unanfechtbar ist, mindert den Rechtsschutzanspruch der Klägerin nicht. Denn weder Art. 19 Abs. 4 GG noch das Rechtsstaatsprinzip fordern einen Instanzenzug (BVerfG-Beschlüsse vom 5. Dezember 2001 – 2 BvR 527/99 u.a., BVerfGE 104, 220, 231; vom 30. Oktober 1990 – 2 BvR 562/88, BVerfGE 83, 24, 31; Leibholz/Rinck/Hesselberger, GG, Art. 19 Rn. 469; Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, GG, Art. 19, Rn. 179).

c. Hinzu kommt, dass im Streitfall keine irreparablen Schäden entstehen, da mangels Gewinnausschüttung keine Kapitalertragsteuer entstanden ist. Es wären auch keine irreparablen Schäden entstanden, wenn im streitigen Zeitraum eine Gewinnausschüttung erfolgt wäre. Denn ob vorläufiger Rechtsschutz in Anspruch genommen worden wäre oder nicht und unabhängig vom Obsiegen oder Unterliegen in der Hauptsache wäre die Kapitalertragsteuer im Ergebnis „schlimmstenfalls“ durch die Klägerin nachzuzahlen oder durch den Beklagten zu erstatten. Der bis zur gerichtlichen Entscheidung bestehende „Zustand“ könnte ggf. rückgängig gemacht werden. Über die steuerliche Freistellung der ausgeschütteten Gewinne kann sogar noch im Wege eines Erstattungsverfahrens entschieden werden. 74

Ob der Klägerin durch die Zahlung und vermeintliche Erstattung einer eventuell zu Unrecht abgeführten Kapitalertragsteuer dabei ein Zinsnachteil entsteht, ist keine Frage des effektiven Rechtsschutzes im Hauptsacheverfahren, sondern eine Frage der Verzinsungspflicht. 75

d. Soweit die Klägerin geltend macht, dass sie im Rahmen effektiven Rechtsschutzes „definitive“ Klarheit über den Erlass der Freistellungsbescheinigung benötige, bevor ihre Tochtergesellschaft Gewinne ausschütte, ist ihr entgegenzuhalten, dass sie hiermit einen vorbeugenden Rechtsschutz begehrt. Sie begehrt nämlich Gewissheit über die Gewährung der Freistellungsbescheinigung vor dem Beschluss einer Gewinnausschüttung, damit im Falle einer bestandskräftigen Ablehnung der Freistellungsbescheinigung, von einer Gewinnausschüttung abgesehen wird, um keine Kapitalertragsteuer zahlen zu müssen. Die Gewährung des insoweit beehrten vorbeugenden Rechtsschutzes kommt im Streitfall indes nicht in Betracht. 76

aa. Vorbeugender Rechtsschutz ist ein prozessrechtliches Institut zur Reaktion auf eine noch nicht eingetretene Rechtsverletzung. Er bedarf eines qualifizierten Rechtsschutzbedürfnisses. Daran fehlt es, wenn der Betroffene zumutbarerweise auf den von der Gerichtsordnung als grundsätzlich angemessen und ausreichend angesehenen nachträglichen Rechtsschutz verwiesen werden kann (BVerwG-Urteile vom 12. Januar 1967 – III C 58.65, BVerwGE 26, 23, 24 f.; vom 8. September 1972 – IV C 17.71, BVerwGE 40, 323, 326; Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, Art. 19 Rn. 279). Die Zumutbarkeit wird durch den Rang der gefährdeten Rechtsgüter, die Nähe des Schadenseintritts, das Schadensausmaß und die Rechtsform des erwarteten Verwaltungshandelns bestimmt (Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, Art. 19 Rn. 279). Ein Schwerpunkt vorbeugenden Rechtsschutzes liegt bei der Abwehr ruf- oder kreditschädigender Erklärungen und Berichte der öffentlichen Hand, weil hier eine Restitution angesichts des Gewichts solcher Verlautbarungen besonders schwierig zu sein pflegt (BVerwG-Urteil vom 18. April 1985 – 3 C 34/84, BVerwGE 71, 183, 190; Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, Art. 19 Rn. 279). Belastenden Verwaltungsakten, bei denen durch Widerspruch die aufschiebende Wirkung ausgelöst wird, kann regelmäßig nicht vorgebeugt werden (Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, Art. 19 Rn. 279). Verfassungsgebotene Ausnahmen sind anerkannt für Verwaltungsakte, die sich kurzfristig erledigen (Schmidt-Aßmann, in Maunz/Dürig, Art. 19 Rn. 279). 77

- bb. Im Streitfall erfüllt die Klägerin diese Voraussetzungen nicht. Es ist ihr zumutbar, dass die Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen beschließt oder darauf verzichtet, ohne dass rechtliche Gewissheit über die Erteilung der Freistellungsbescheinigung besteht. Der vermeintliche „Schaden“, der ggf. durch die vorübergehende Abführung von im Ergebnis nicht zu zahlender Kapitalertragsteuer entsteht, ist „lediglich“ ein Zinsschaden, ein finanzieller Schaden, der ohne weiteres ausgleichsfähig ist. Soweit die Klägerin einen Schaden darin sehen möchte, dass von ihrer Tochtergesellschaft keine Gewinne ausgeschüttet werden und die Gewinne damit der - im Vergleich zur niederländischen - höheren deutschen Steuerbelastung unterliegen, handelt es sich um einen vermeintlichen Schaden, der nicht adäquat kausal auf den mangelnden Erlass der begehrten Freistellungsbescheinigung zurückzuführen ist. Denn adäquat kausale Ursache hierfür ist die Entscheidung der Tochtergesellschaft. Bei der Freistellungsbescheinigung handelt es sich auch nicht um eine Bescheinigung, die sich kurzfristig erledigt, da sie eine Geltungsdauer von bis zu drei Jahren hat.
- e. Auch soweit die Klägerin geltend macht, dass es ihr um die Klärung bestimmter Rechtsfragen gehe, die nach ihrer Auffassung im Freistellungs- und Erstattungsverfahren nicht identisch sein sollen, vermag sie nicht zu überzeugen. Denn für die Gewährung effektiven Rechtsschutzes ist es unbeachtlich, welche rechtlichen Fragen zu klären sind – es besteht kein Anspruch auf die Klärung „interessanter“ Rechtsfragen, auf die es im Ergebnis nicht ankommt (vgl. BFH-Urteile vom 22. August 1985 – IV R 118/83, BFH/NV 1986, 196; vom 10. Februar 2010 – XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450 Abschn. II.3.c). Entscheidend ist insoweit lediglich das Ergebnis: der Schutz vor hoheitlichem Handeln. Dabei kann der Rechtsuchende nicht beanspruchen, dass alle von ihm aufgeworfenen Rechtsfragen geklärt werden. Im Streitfall kann die Klägerin somit nicht „erzwingen“, bestimmte Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Freistellungsbescheinigung zu prüfen, nur weil sich diese im Erstattungsverfahren nicht stellen würden. 79
- Ungeachtet dessen sei angemerkt, dass § 50d Abs. 3 EStG – die zentrale Vorschrift im materiell-rechtlichen Teil des Streitfalls – auch im streitigen Zeitraum auf Kapitalgesellschaften anzuwenden ist (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG). 80
- B. Auch der Hilfsantrag zu 2) ist unzulässig. Dieser Hilfsantrag ist ebenfalls auf ein Verpflichtungsbegehren gerichtet. Indes besteht für eine auf die Erteilung der begehrten Freistellungsbescheinigung gerichtete Klage kein Rechtsschutzbedürfnis. Dies gilt auch für das Verpflichtungsbegehren einer Neubescheidung durch den Beklagten unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats. Insoweit ergeben sich keine Unterschiede zum Hauptantrag der Klägerin. 81
- C. Die hilfsweise gestellten Fortsetzungsfeststellungsanträge zu 3) und 4) sind mangels Feststellungsinteresse unzulässig. 82
- I. Die Fortsetzungsfeststellungsklage erfordert nach § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO u.a. ein berechtigtes Interesse des Klägers an der begehrten Feststellung. Dazu genügt jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende schutzwürdige Interesse rechtlicher, wirtschaftlicher oder ideeller Art (BFH-Urteil vom 5. Februar 2013 – VII R 23/12 –, BFH/NV 2013, 949; BFH-Beschluss vom 30. Oktober 2007 – VIII B 198/06, BFH/NV 2008, 238). 83
- Das Feststellungsinteresse ist zwar vom Gericht als Sachurteilsvoraussetzung von Amts wegen zu prüfen; es ist aber vom Kläger – sofern es nicht offensichtlich ist – substantiiert darzulegen (BFH-Beschlüsse vom 11. April 2000 – VII B 221/99, BFH/NV 2000, 1229; vom 30. Oktober 2007 – VIII B 198/06, BFH/NV 2008, 238; vom 10. Februar 2010 – XI R 3/09, 84

Dabei muss die begehrte Feststellung geeignet sein, zu einer Positionsverbesserung des Klägers zu führen (BFH-Beschlüsse vom 15. Mai 2002 – I B 8/02, I S 13/01, BFH/NV 2002, 1317; vom 4. Dezember 2012 – VIII B 5/10, BFHE 229, 19, BFH/NV 2013, 431 Abschn. II.1.b; Lange in HHSp, § 100 FGO Rn. 172). Der Kläger muss mit dem von ihm in der Sache erstrebten Urteil „noch etwas anfangen“ können (vgl. Lange in HHSp, § 100 FGO Rn. 172 m.w.N.). Erforderlich ist ein gewisser, die Verfahrensfortsetzung aus ökonomischen Gründen rechtfertigender Zusammenhang (BFH-Urteil vom 9. November 1994 – XI R 33/93, BFH/NV 1995, 621; BFH-Beschluss vom 4. Dezember 2012 – VIII B 5/10, BFHE 229, 19, BFH/NV 2013, 431 Abschn. II.1.b; Lange in HHSp, § 100 FGO Rn. 172). Ein allgemeines Bedürfnis nach der Klärung der im Streitfall umstrittenen Rechtsfrage reicht für die Bejahung des besonderen Feststellungsinteresses für die Fortsetzungsfeststellungsklage nicht aus; denn das finanzgerichtliche Verfahren ist nicht dazu bestimmt, Rechtsgutachten zu allgemein interessierenden Fragen zu erstatten (BFH-Urteile vom 22. August 1985 – IV R 118/83, BFH/NV 1986, 196; vom 10. Februar 2010 – XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450 Abschn. II.3.c; Lange in HHSp, § 100 FGO Rn. 172).

85

Das besondere Feststellungsinteresse kann insbesondere aus einer Wiederholungsgefahr und aus der Vorbereitung eines zivilrechtlichen Schadensersatzprozesses in Betracht kommen. Unter beiden Gesichtspunkten ist im Streitfall kein besonderes Feststellungsinteresse gegeben.

86

II. Die Wiederholungsgefahr ist im Streitfall nicht hinreichend konkret.

87

1. Eine Wiederholungsgefahr vermag ein berechtigtes Feststellungsinteresse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des erledigten Verwaltungsaktes dann zu begründen, wenn ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, die Behörde werde die vom Kläger für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen (BFH-Urteil vom 5. Februar 2013 – VII R 23/12 –, BFH/NV 2013, 949; vom 26. September 2007 – I R 43/06, BStBl II 2008, 134, BFHE 219, 13). Die Bejahung eines wegen bestehender Wiederholungsgefahr berechtigten Interesses an der Feststellung der Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts setzt jedoch voraus, dass die Wiederholungsgefahr hinreichend konkret ist (BFH-Urteil vom 5. Februar 2013 – VII R 23/12 –, BFH/NV 2013, 949; vom 19. Oktober 2001 – VI 131/00, BStBl II 2002, 300, BFHE 197, 98).

88

2. Im Streitfall hat die Klägerin lediglich vorgetragen, dass die Tatsachen nach dem streitigen Zeitraum unverändert geblieben sind. Dabei hat sie sich auf den Vortrag beschränkt, dass die tatsächlichen Voraussetzungen für die Freistellung im Steuerabzugsverfahren unverändert geblieben seien, insbesondere auch der vom Beklagten angesprochene Umfang der Einkünfte aus ihrer vom Beklagten definierten eigenwirtschaftlichen Tätigkeit und die vom Beklagten für maßgebend gehaltene Motivlage sowie Art und Umfang des vorhandenen eingerichteten Geschäftsbetriebes. In der mündlichen Verhandlung hat sie insoweit ergänzt, dass sich der Sachverhalt, wie er für die Jahre 2009, 2010 und 2011 vorgetragen sei, insbesondere hinsichtlich der Ausschüttung und bezüglich der tatsächlichen Voraussetzungen, nicht verändert habe. Daher wäre auch für 2012, 2013 und 2014 eine entsprechende Ausschüttung bei Erteilung einer hier beantragten Freistellungsbescheinigung erfolgt.

89

Die Klägerin hat damit die Wiederholungsgefahr nicht hinreichend konkret dargelegt. Sie hat bislang keinen neuen Antrag auf Erlass einer Freistellungsbescheinigung gestellt. Es ist auch nicht bekannt, wann sie einen solchen stellen wird. Zudem ist nicht bekannt und ungewiss,

90

was bis dahin noch in tatsächlicher Hinsicht passieren wird. Auch die Gründe der vermeintlichen zukünftigen Ablehnung durch den Beklagten erscheinen angesichts dessen fraglich. § 50d Abs. 1 bis 3 EStG ist eine komplexe Vorschrift. Es erscheint unklar, welche Tatbestandsmerkmale der Beklagte prüfen wird. Deshalb ist auch die von der Klägerin beantragte Zeugenvernehmung entbehrlich, denn dem Senat erscheint fraglich, worauf er diese beziehen soll. Die Klägerin hat ihn zwar zum Beweis dessen benannt, dass sich der Sachverhalt, wie er für die Jahre 2009, 2010 und 2011 vorgetragen sei, nicht verändert habe. Dies kann als wahr unterstellt werden, reicht jedoch nicht aus. Denn es verbleiben die weiteren, zuvor dargelegten Zweifel.

- III. Auch unter dem Gesichtspunkt eines beabsichtigten Schadensersatzprozesses (Amtshaftungsprozesses) ist kein besonderes Feststellungsinteresse gegeben. 91
1. Ein berechtigtes Feststellungsinteresse kann sich daraus ergeben, dass die Feststellung der Rechtswidrigkeit voraussichtlich in einem beabsichtigten und nicht völlig aussichtslosen Schadensersatzprozess erheblich sein wird (BFH-Beschluss vom 7. April 2009 – XI B 115/08, BFH/NV 2009, 1085). Von offensichtlicher Aussichtslosigkeit einer Amtshaftungsklage ist auszugehen, wenn erkennbar ist, dass der betreffende zivilrechtliche Anspruch unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt besteht (BFH-Urteil vom 5. März 2013 – VII R 24/11, BFH/NV 2013, 1423). 92
2. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Ein vermeintlicher Schadensersatzprozess (Amtshaftungsverfahren) wäre offensichtlich aussichtslos. 93
- a. Denn ein Amtshaftungsanspruch setzt ein Verschulden des Beklagten voraus (vgl. § 839 Abs. 1 BGB). Angesichts der Komplexität der Voraussetzungen für eine Freistellungsbescheinigung, insbesondere der Prüfung von § 50d Abs. 3 EStG und der umfangreichen hiermit zusammenhängenden ungeklärten Rechtsfragen, kann die ablehnende Entscheidung des Beklagten offensichtlich nicht als schuldhaft angesehen werden. Insbesondere kann ihm nicht vorgeworfen werden, dass er eine geltende Gesetzesnorm anwendet, auch wenn ihre europarechtliche Vereinbarkeit umstritten ist. Solange die Norm nicht für unanwendbar erklärt wurde, ist der Beklagte hieran gebunden. 94
- b. Der Klägerin ist darüber hinaus auch kein Schaden entstanden. Die Klägerin sieht ihren Schaden darin, dass ihre Tochtergesellschaft mangels Freistellungsbescheinigung keine Gewinne an sie ausgeschüttet habe, so dass diese Gewinne der - im Vergleich zur niederländischen - höheren deutschen steuerlichen Belastung unterlegen seien. Allerdings handelt es sich bei diesem von der Klägerin dargelegten Schaden um einen hypothetischen Schaden. Die Argumentation der Klägerin setzt voraus, dass die vermeintliche Gewinnausschüttung nur deshalb unterblieben ist, weil keine Freistellungsbescheinigung vorlag. Dies geht einher mit der Frage, ob der vermeintliche hypothetische Schaden adäquat kausal durch das Verhalten des Beklagten verursacht wurde. Dies setzt insbesondere voraus, dass die Entscheidung, keine Gewinne auszuschütten, ausschließlich auf dem Nichtvorliegen einer Freistellungsbescheinigung beruht. Diesbezüglich ist der Senat nicht hinreichend überzeugt. Denn es ist nicht auszuschließen, dass auch andere Erwägungen insoweit von Bedeutung waren. 95
3. Der Verweis der Klägerin auf das EuGH-Urteil vom 17. Oktober 1996, C-283/94 (Slg 1996, I-5063) verfängt nicht. Die Entscheidung ist im Streitfall nicht einschlägig. Sie betrifft die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie hinsichtlich der Mindestbeteiligungszeiten. Hieraus lässt sich keine allgemeine Schadensersatzpflicht des Beklagten für streitige Kapitalertragsteuererstattungen ableiten. 96

IV.	Der Argumentation der Klägerin ist immanent, dass sie im Hinblick auf künftige Zeiträume eine Klärung der von ihr mit der Klage aufgeworfenen abstrakten materiellrechtlichen Fragen zu § 50d EStG begehrt. Ein allgemeines Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage ist indes auch nicht geeignet, das berechtigte Interesse für eine Fortsetzungsfeststellungsklage zu begründen (BFH-Urteil vom 10. Februar 2010 – XI R 3/09, BFH/NV 2010, 1450).	97
V.	Nichts anderes ergibt sich aus der Würdigung des Schrifttums und der Rechtsprechung, die von der Klägerin zitiert werden.	98
1.	<i>Eyermann</i> gibt in der Kommentierung zu § 113 VwGO eine Passage aus der Entscheidung des BVerwG vom 20. Januar 1989 (8 C 30/87, BVerwGE 81, 226) wieder. Dieses Urteil widerspricht nicht den Entscheidungsgründen des Senats. Es ist zu der Frage ergangen, ob eine Feststellungsklage auch nach der Erledigung eines Verwaltungsaktes zulässigerweise erhoben werden kann. Insoweit ist es mit dem hier zu entscheidenden Streitfall nicht vergleichbar, da sich der Streit um die Erteilung der hier streitige Freistellungsbescheinigung - jedenfalls zum Teil - erst im Laufe des Klageverfahrens erledigt hat. Soweit in dem BVerwG-Urteil ausgeführt wird, dass „eine Partei nicht ohne Not um die Früchte des bisherigen Prozesses“ gebracht werden darf, bezieht sich das BVerwG auf die auch vom erkennenden Senat angewandten Rechtsgrundsätze, wonach ein besonderes Feststellungsinteresse aufgrund eines beabsichtigten Schadensersatzprozesses gegeben sein kann. Allerdings setzt dies voraus, dass der beabsichtigte Schadensersatzprozess nicht offensichtlich aussichtslos ist. Aus dem zitierten BVerwG-Urteil ergibt sich nichts anderes. Es hatte sich hiermit nicht beschäftigt, da es hierauf nicht ankam.	99
2.	Die Zitate aus <i>Redeker</i> und <i>Sodan/Ziekow</i> sind für den Streitfall jeweils nicht einschlägig. Sie betreffen die Frage der Subsidiarität der Feststellungsklage.	100
3.	Die aus der Entscheidung des BVerwG vom 16. Mai 2013 – 8 C 14/12 (NVwZ 2013, 1481) zitierten Rechtsgrundsätze stimmen mit den vom erkennenden Senat zugrunde gelegten Rechtsgrundsätzen überein. Der Senat weicht von der Auffassung der Klägerin lediglich hinsichtlich der Subsumtion ab.	101
D.	Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	102
E.	Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. Wegen der Bemessung der Höhe des Streitwerts wird Bezug genommen auf den BFH-Beschluss vom 18. Juni 1999 (I E 1/99, BFH/NV 1999, 1505). Hiernach bemisst sich die Bedeutung der Sache i.S. des § 13 Abs. 1 Satz 1 GKG nach der sich aufgrund der Freistellungsbescheinigung „ergebenden“ Steuerersparnis. Mangels Gewinnausschüttung hätte die Freistellungsbescheinigung im Streitfall keine bezifferbare Steuerersparnis ergeben. Die von der Klägerin vorgetragenen unterlassenen Gewinnausschüttungen sind lediglich hypothetischer Natur.	103