

Titel:

Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtung einer Kapitalgesellschaft mit Sitz in Jersey – Ort der Geschäftsleitung bei inländischer faktischer Geschäftsführung

Normenketten:

AO § 10

AO § 11

AO § 169 Abs. 2 S. 2

KStG § 1 Abs. 1 Nr. 1

EStG § 20 Abs. 1 Nr. 1

EStG § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1

EStG § 44 Abs. 5 S. 1

FGO § 69 Abs. 3

Leitsatz:

Für die Frage des Orts der Geschäftsleitung (§ 10 AO) kommt es darauf an, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird. Nicht entscheidend ist, wie das Ergebnis dieser Willensbildung letztlich umgesetzt wurde. Maßgeblich für die persönliche Zurechnung der Geschäftsleitungstätigkeit ist die Handlung der Personen, die die finale Entscheidungsbefugnis besitzen. Abzustellen ist auf die sogenannte laufende Geschäftsführung ("Tagesgeschäfte"). Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Vollziehung, Beschwerde, Gesellschaft, Beteiligung, Gesellschafter, Dienstleistungen, Kapitalertragsteuer, Erledigung, Ablehnung, Feststellung, Gesellschafterversammlung, Gesellschaftszweck, Beurteilung, Gesellschaftsvertrag, ernstliche Zweifel, Gericht der Hauptsache

Gründe

I.

1

Streitig ist im Einspruchsverfahren, ob die Antragstellerin (ASTin.) ihren Ort der Geschäftsleitung (§ 10 Abgabenordnung – AO –) im Inland hat und deshalb als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz – KStG –) zum Abzug der Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) verpflichtet war.

2

Die ASTin. ist eine Kapitalgesellschaft (Limited) mit statutarischem Sitz in Jersey. Ihr einziger Gesellschaftszweck ist die Beteiligung als Kommanditistin an der in X ansässigen A KG, an der sie rund 84 % des Kommanditkapitals hält.

3

An der ASTin. ist über sog. Founder Shares (Gründeranteile, die zwar Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung, jedoch keine Beteiligung am Gewinn und an den Vermögensgegenständen der ASTin. gewähren) die I GmbH mit Sitz in X beteiligt. Weitere Anteile in Form von sog. Participating Shares werden von internationalen Investoren gehalten, die zwar volle Beteiligung an sämtlichen Gewinnen und Vermögensgegenständen der ASTin., jedoch keine Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung gewähren. Die ASTin. ist als sog. Feeder Fonds zwischen die internationalen Investoren und die A KG geschaltet mit dem Ziel der Bündelung der internationalen Investoren in einer Gesellschaft.

4

Die AStin. und mittelbar deren internationale Investoren sowie die inländischen Investoren/Kommanditisten hatten sich verpflichtet, der A KG Eigenkapital für Investitionen in Beteiligungen an nicht an der Börse gehandelten Unternehmen zur Verfügung zu stellen. Die A KG als sog. Masterfonds erwarb Beteiligungen an Unternehmen mit dem Ziel, diese nach einigen Jahren mit Gewinn weiterzuveräußern (sog. Zielfirmen). Das Management wird durch die M GmbH als geschäftsführende Komplementärin durchgeführt. Für die M GmbH sind geschäftsführend ..., ... und ... tätig, die auch die alleinigen Gesellschafter der I GmbH sind.

5

Die AStin. residiert auf Jersey in den Büroräumen der F Services Limited (F) und wird jeweils durch zwei auf Jersey ansässige Geschäftsführer (Direktoren) vertreten. Die Geschäftsführer sind Mitarbeiter der F, von der sie jeweils gestellt wurden.

6

Zwischen der AStin. und der F wurde ein als Engagement Letter bezeichneter Dienstleistungsvertrag (Übersetzung in Anlage 2 elektronisch zur Stellungnahme des Finanzamts vom 27.02.2023) abgeschlossen, nach dem die F gegen eine fixe Verwaltungsgebühr i.H.v. 24.000 Pfund jährlich Dienst- und Verwaltungsleistungen an die AStin. erbringt und zwei nicht namentlich benannte Direktoren gegen eine „Responsibility Fee“ i.H.v. 2.500 Pfund jährlich je Direktor stellt. In Tz. 9 des Dienstleistungsvertrags werden die Personen bestimmt, die gemäß den in Tz. 2.1.21. der Allgemeinen Geschäftsbedingungen (Übersetzung in Anlage 3 elektronisch zur Stellungnahme des Finanzamts vom 27.02.2023) dort näher definierten „Proper Instructions“ (ordnungsgemäße Weisungen) gegenüber F erteilen können, u.a. ..., ... und U.a. gehören zu den ordnungsgemäßen Weisungen die Erledigung von Zahlungen und Begleichung von Ausgaben, die Vorbereitung und Ausgabe von Entnahmen an die Gesellschafter der AStin., die Vorbereitung und Durchführung von Ausschüttungen von Erträgen oder Kapital, die die AStin. erzielt hat und die Freigabe von Auslagen und Kosten von mehr als 2.500 Pfund je Vorgang, die der F entstehen bzw. die sie namens der AStin. übernimmt.

7

Die AStin. wurde beim Finanzamt als beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft erfasst und entsprechend den eingereichten Erklärungen unter Angabe der Adresse in Jersey zur Körperschaftsteuer 2012-2019 veranlagt. Angaben zu erfolgten Ausschüttungen in den Streitjahren wurden in der Anlage WA nicht gemacht. Als gesetzlicher Vertreter wurde ..., Jersey angegeben. Angaben über den Dienstleister F erfolgten nicht. Aufgrund der für die inländische Muttergesellschaft eingereichten Empfangsvollmacht wurde der Schriftverkehr des Finanzamts an die Adresse in X gerichtet.

8

In den Jahren 2014-2020 schüttet die AStin. insgesamt 89.963.173 EUR an die Inhaber der gewinnberechtigten Anteile aus, ohne dass sie Kapitalertragsteuer einbehält bzw. anmeldete.

9

Das Finanzamt führte bei der AStin. eine Steuerfahndungsprüfung durch und kam dabei zu der Feststellung, dass die AStin. lediglich ein in die Fondskonstruktion eingebundenes Vehikel sei, um für die Investoren als „Tax Blocker“ zu fungieren und den Kapitalertragsteuerabzug zu umgehen. Bei den von der F gestellten Direktoren handele es sich nicht um die tatsächliche Geschäftsführung, sondern um einen Dienstleister. Dies zeige sich durch die vertraglich zugesicherte Kontrolle der I GmbH über die AStin. mittels der vertraglich definierten „ordnungsgemäßen Weisungen“. Die für die Bestimmung des Orts der Geschäftsleitung relevanten Tätigkeiten des Tagesgeschäfts seien ausschließlich durch Personen der I GmbH bzw. der M GmbH in deren Geschäftsräumen in X durchgeführt worden. Die F und ihre gestellten Direktoren hätten lediglich unterstützende Tätigkeiten im Bereich der Fondsadministration geleistet. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Ausführungen in Tz- 3.2. und 3.3 des steuerlichen Ermittlungsberichts vom 22.02.2022 verwiesen.

10

Das Finanzamt setzte mit Nachforderungsbescheid vom 27.5.2022 gegenüber der AStin. Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 23.727.780,20 EUR fest.

11

Die AStin. legte dagegen Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV) mit der Begründung, dass der Ort der Geschäftsleitung sich in Jersey befinde, daher keine

kapitalertragsteuerpflichtigen Dividendenausschüttungen vorlägen, hilfsweise kein Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit im Sinne des § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG gegeben sei und, hilfsweise, die Kapitalertragsteuer teilweise bei Feststellung des Einlagenkontos nach § 27 KStG entfalle.

12

Mit Verfügung vom 24.02.2023 setzte das Finanzamt die Vollziehung des angefochtenen Nachforderungsbescheids i.H.v. insgesamt 7.392.201,44 EUR (7.006.826,00 EUR Kapitalertragsteuer und 385.375,44 EUR Solidaritätszuschlag) aus. Die AdV erfolgte insoweit, als ernstliche Zweifel bestünden, ob bei Feststellung des Einlagenkontos gemäß § 27 KStG Teile der Zahlungen an die Anteilseigner der AStin. nicht als Einlagenrückgewähr zu behandeln und somit nicht dem Kapitalertragsteuerabzug zu unterwerfen seien.

13

Die AStin. beantragt nunmehr,

die AdV des Nachforderungsbescheides vom 27.03.2022 über Kapitalertragsteuer i.H.v. insgesamt 15.483.961,00 EUR und Solidaritätszuschlag i.H.v. insgesamt 851.617,86 EUR ab Fälligkeit (27.07.2022), hilfsweise die Beschwerde zum Bundesfinanzhof zuzulassen.

14

Das Finanzamt beantragt,

die Ablehnung des Antrags.

15

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Finanzamts-Akten, den steuerlichen Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle vom 22.02.2022 und auf die im Verfahren gewechselten Schriftsätze Bezug genommen.

II.

16

Der Antrag ist unbegründet.

17

1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Ausgesetzt werden soll u.a. dann, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Die AdV setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 20.05.1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, m.w.N.).

18

Die Entscheidung über einen Antrag auf AdV ergeht wegen der Eilbedürftigkeit aufgrund des Prozessstoffs, der sich aus den dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere den Akten der Finanzbehörde und präsenten Beweismitteln ergibt (BFH-Beschluss vom 21. Juli 1994 IX B 78/94, BFH/NV 1995, 116). Weitergehende Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzgericht sind nicht erforderlich (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 69 [Aussetzung der Vollziehung], Rn. 122).

19

2. Bei der im vorliegenden Verfahren ausreichenden summarischen Prüfung anhand präsenten Beweismittel bestehen, soweit das Finanzamt nicht bereits mit Verfügung vom 22.02.2023 AdV gewährt hat, keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Nachforderungsbescheids.

20

a) Gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG wird u.a. bei Kapitalerträgen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit diese nicht in § 43 Abs. 1 Nr. 1a EStG gesondert genannt werden, die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben. Die Beteiligungsbezüge von ausländischen Kapitalgesellschaften unterfallen dann

der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, wenn die ausländische Gesellschaft und das zum Bezug führende ausländische Beteiligungsrecht ihrer Struktur nach einer unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fallenden inländischen Kapitalgesellschaft im Wesentlichen entsprechen. Dies ist – unter Zugrundelegung des sog. Typenvergleichs (vgl. Levedag in Schmidt, EStG, 41. Aufl., 2022, § 20 Rn. 30 m.w.N.) – bei der AStin. unstreitig der Fall. Die Ausschüttungen der AStin. an ihre gewinnberechtigten Anteilseigner stellen Gewinnanteile i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und damit Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, falls die AStin. als Schuldnerin Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG).

21

Im Streitfall geht der Senat bei summarischer Prüfung davon aus, dass sich der Ort der Geschäftsleitung der AStin. im Ausschüttungszeitpunkt im Inland befand. Der Begriff der Geschäftsleitung ist in § 10 AO definiert. Danach ist Geschäftsleitung „der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“. Dieser befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, d. h. wo die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (BFH-Urteil vom 09.07.2003 I R 4/02, BFH/NV 2004, 83; BFH-Beschluss vom 03.04.2008 I B 77/07, BFH/NV 08, 1445). Aus dem Sitz des Unternehmens (§ 11 AO) allein lassen sich keine Rückschlüsse auf den Ort der Geschäftsleitung ziehen (BFH-Urteil vom 21.09.1989 V R 55/84, BFH/NV 1990, 353). Entscheidend ist, wo tatsächlich der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Unerheblich ist, wo die getroffenen Entscheidungen ausgeführt oder die Willenserklärungen wirksam werden (Koenig, Abgabenordnung, 4. Auflage, § 10 Rz. 5 m.w.N.). Abzustellen ist auf die sogenannte laufende Geschäftsführung („Tagesgeschäfte“). Zu ihr gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb der Gesellschaft mit sich bringt und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung der Gesellschaft gehören (BFH-Urteil vom 19.03.2002 I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411 m.w.N.; FG Hamburg, Urteil vom 16.04.2010 5 K 114/08, EFG 2011, 539). Dagegen zählen die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung an ungewöhnlichen Maßnahmen bzw. an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung, die sogenannten Grundlagengeschäfte, nicht zum Tagesgeschäft der Geschäftsführung und bleiben deshalb für die Bestimmung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung außer Betracht, soweit nicht ausnahmsweise dem Geschäftsführer im Gesellschaftsvertrag für derartige Entscheidungen eine entsprechende Ermächtigung eingeräumt wird (Koenig a.a.O. m.w.N.). Dies gilt auch für die Überwachung und Kontrolle der Geschäftsleitung sowie einzelne Weisungen oder Maßnahmen, die typischerweise in den Verantwortungsbereich der Gesellschafter fallen (BFH-Urteil vom 17.07.1968 I 121/64, BStBl II 1968, 695). Bei juristischen Personen kommt es auf die Willensbildung des gesetzlichen Vertreters an. Eine Vermutung dergestalt, dass die gesetzlichen Vertreter auch tatsächlich die Geschäfte des Unternehmens leiten, besteht jedoch nicht (Koenig, a.a.O. Rz. 6). In Einzelfällen können auch andere Personen als die satzungsmäßig berufenen Geschäftsführer die Leitungsmacht faktisch ausüben, wenn diese die Tagespolitik des Unternehmens durch ihre Entscheidungen dauerhaft bestimmen (BFH in BStBl II 1968, 695).

22

Obwohl im Streitfall die Geschäftsführung der AStin. formal den von der F entsandten Direktoren in Jersey oblag, ist bei summarischer Prüfung das tatsächliche Schwergewicht der geschäftlichen Willensbildung in Bezug auf die Funktion der AStin. als Feeder-Fonds im Inland bei den Entscheidungsträgern der A Gruppe in X verblieben. Für die AStin. als vermögensverwaltende Kapitalgesellschaft, deren einziger Geschäftszweck das Halten der Beteiligung an der A KG war und die als Feeder Fonds ihr Vermögen, das sie von ausländischen Investoren akquirierte, in die A KG als Masterfonds investierte, besteht der Schwerpunkt des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs auf der einen Seite in der Verwaltung der Beteiligung und der Ausübung der Gesellschafterrechte an der A KG und auf der anderen Seite in der Betreuung der an ihr beteiligten Investoren. Wie die Steuerfahndung feststellte, wurden die Gesellschafterrechte der AStin. an der A KG nicht von der Geschäftsführung der AStin. wahrgenommen, sondern von den inländischen Vertretern der A Gruppe, insbesondere Der Umstand, dass sich die Gesellschafterbeschlüsse und die damit zusammenhängenden Unterlagen wie Entwürfe und Vorlagen nicht am Sitz der AStin. in Jersey, sondern auf den Servern der I GmbH in X befanden, belegt, dass die entsprechende Willensbildung nicht durch die von der F im Rahmen des Dienstleistungsvertrags gestellten Direktoren erfolgte, sondern durch die Vertreter der A Gruppe in X. Die Geschäftsführer der AStin. waren in diese Prozesse nicht involviert und hatten offensichtlich auch keinerlei Mitspracherecht. Auch die Kommunikation mit den an der AStin. beteiligten Investoren wurde von den Geschäftsführern der I GmbH bzw. M GmbH von X aus durchgeführt,

einschließlich des Reportings und der Gesellschafterversammlungen. Die von der Steuerfahndung vernommenen Vertreter der Investoren (Anteilshaber in Form von Participating Shares) haben übereinstimmend erklärt, dass sie nur mit den Personen der A Gruppe in X Kontakt hatten und ihnen die Geschäftsführer der ASTin. gänzlich unbekannt waren. Auch der eigentliche Kern der Tätigkeit der ASTin., nämlich zu entscheiden, wann und auch ob für die Gesellschafter der ASTin. ausgeschüttet werden soll sowie die entsprechenden Berechnungen über die Höhe der Gewinnausschüttungen an die Investoren unter Zugrundelegung der von der A KG erhaltenen Ausschüttungen, ggf. unter Berücksichtigung der bei der A Gruppe verbleibenden Marge und die erforderliche Gremienarbeit, wurde von X aus gesteuert und durchgeführt (Ziff. 3.2.5 des Steuerfahndungsberichts). Bei der Geschäftsführung der ASTin. verblieben lediglich formale Zuständigkeiten wie der Vollzug der Maßnahmen, die von ihren Gesellschaftern beschlossen wurden. Diesen – vom Dienstleister F gestellten Personen – fehlte es hierfür offensichtlich auch an den erforderlichen Branchenkenntnissen und Know-how. Dafür spricht, dass F als sog. offshore-provider für eine Vielzahl von Kunden aus den unterschiedlichsten Branchen die Einrichtung und Organisation eines Firmensitzes in Jersey anbietet, um dadurch insbesondere steuerliche Vorteile zu generieren. Wie sich aus dem Mandatierungsschreiben vom 14.09.2012 und den darauf verweisenden AGB der F ergibt, haben die von der F gestellten Direktoren ausschließlich solche Aufgaben zu erfüllen, die sich auf die formale Position der ASTin. als Kapitalgesellschaft nach den Vorschriften der britischen Insel Jersey beziehen. Im eigentlichen operativen Geschäft der ASTin. als Organ der A Gruppe haben diese jedoch keine originären Aufgaben zu erfüllen. Insoweit sind sie lediglich als Erfüllungsgehilfen der das operative Geschäft betreibenden Entscheidungsträger der A Gruppe in X anzusehen.

23

Gleiches gilt für die Entscheidungen über die Beauftragung Dritter für Dienstleistungen, die für den Geschäftserfolg der ASTin. von Bedeutung sind. Die Auswahl der Wirtschaftsprüfer und Steuerberater erfolgte durch die Verantwortlichen der I GmbH und nicht durch die Geschäftsführer der ASTin. (Ziff. 3.2.6 des Steuerfahndungsberichts). Auch Entscheidungen über den Zahlungsverkehr der ASTin. wurden durch die Geschäftsführer der I GmbH getroffen und Zahlungen erst nach einer entsprechenden Freigabe durch die I GmbH geleistet (Ziff. 3.2.7. des Steuerfahndungsberichts).

24

Die ASTin. ist diesen Feststellungen des Finanzamts, die es mit umfangreichen und übersichtlich gegliederten Beweismitteln in überwiegend deutscher Übersetzung belegt hat, nicht mit substantiierten Einwendungen begegnet, welche diese widerlegen würden. Es steht unbestreitbar fest, dass der Dienstleistungsvertrag zwischen der ASTin. und der F unter Tz. 9 einen Passus hinsichtlich der „Designated Persons“ enthält und in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen detailliert beschrieben wird, in welchen Aufgabenbereichen der Geschäftsführung – allesamt Angelegenheiten, die deren Tagesgeschäft betreffen – diese Personen verbindliche Weisungen erteilen durften. Dies kann nicht einfach mit der Behauptung, dass derartige Weisungen tatsächlich nicht erfolgt seien, widerlegt werden, insbesondere angesichts der Tatsache, dass die Feststellungen der Steuerfahndung – wie dargelegt – das Gegenteil belegen. Daher kann auch der Hinweis auf eine angebliche gesetzliche Regelung in Jersey hinsichtlich des Erfordernisses eines öffentlich einsehbaren Sonderbeschlusses die Feststellungen der Steuerfahndung ebenso wenig aus der Welt schaffen wie der Hinweis auf die von den Investoren auszuübenden Rechte. Soweit die ASTin. unter Bezugnahme auf den Gesellschaftsvertrag darauf hinweist, dass sich die Direktoren ausschließlich nach den internationalen Investoren zu richten hatten und auch tatsächlich ihre Willensbildung daran ausrichteten, so besagt das nichts dazu, von wem die Entscheidungen des Tagesgeschäfts getroffen und auf welchem Weg die für die Tagesgeschäfte notwendigen Maßnahmen in der Praxis tatsächlich vollzogen wurden. Auch mit Hilfe des Verweises auf ein 48 Seiten umfassendes Anlagenkonvolut verschiedener Dokumente in englischer Sprache können die Feststellungen des Finanzamts nicht widerlegt werden. Das Gericht ist im Verfahren der AdV nicht gehalten, von sich aus umfangreiche Ermittlungen anzustellen, Akten aufzubereiten, Belege zu prüfen und sich aus einem umfangreichen Aktenkonvolut die passenden Feststellungen herauszusuchen (FG Hamburg, Beschluss vom 31.01.2006 V 162/05, EFG 2006, 1268). Selbst wenn es zutreffen sollte, dass die Inhaber der Founder Shares in Bezug auf die Kommanditbeteiligung der ASTin. an der A KG von den ihnen im Dienstleistungsvertrag eingeräumten Weisungsrechten nicht Gebrauch machen durften – wogegen die Feststellungen der Steuerfahndung sprechen, dass das Tagesgeschäft der die Geschäftsführung betreffenden Entscheidungen von den im Dienstleistungsvertrag genannten „Designated Persons“ getroffen und von der Geschäftsführung der ASTin. erst nach Freigabe durch die Vertreter der I GmbH umgesetzt wurden – so bedeutet das nicht, dass dies in

der Praxis auch tatsächlich so durchgeführt worden ist. In Anbetracht des Umstands, dass die Geschäftsführer Angestellte der F waren und die F Dienst- und Verwaltungsleistungen an die AStin. zu erbringen hatte, u.a. die Stellung von zwei Direktoren, erscheint die Annahme, dass die Geschäftsführer der AStin. sich dem im Dienstleistungsvertrag vorbehaltendem Weisungsrecht der Muttergesellschaft widersetzt hätten, lebensfremd.

25

Auch in der vorgelegten Versicherung an Eides statt eines der Direktoren der AStin. wird zwar die Unabhängigkeit der Geschäftsführer von den deutschen Anteilseignern betont und deren ausschließliche Verfügungsmacht über das einzige Bankkonto der AStin. Letztlich wird damit nur auf ihre formale Stellung als Geschäftsführer als Limited nach dem Recht der britischen Insel Jersey hingewiesen, für die sie bezeichnenderweise eine als „Responsibility Fee“ bezeichnete Vergütung von 2.400 Pfund pro Jahr und Direktor erhalten. Zu den konkreten Feststellungen der Steuerfahndung wird aber nicht Stellung genommen, insbesondere bleibt offen, wie es möglich sein soll, dass die AStin. die Verwaltung der Beteiligung an der A KG und die Ausübung ihrer Gesellschafterrechte an der A KG, bei der sie die Interessen ihrer ausländischen Investoren zu beachten und zu wahren hatte, von Jersey aus durch die dort eingesetzten Direktoren vornimmt, obwohl die hierfür erforderlichen Unterlagen wie Entwürfe und Vorlagen für Gesellschafterbeschlüsse (vgl. Ziff. 3.2.3 des Steuerfahndungsberichts) sich nicht in ihrem Besitz befanden, sondern auf Servern der Gesellschafter der AStin. in X vorhanden waren und warum Gesellschafterbeschlüsse unter Vollmacht von ... und ... unterschrieben wurden bzw. warum in den Fällen, in denen Beschlüsse vereinzelt von den Geschäftsführern der AStin. unterschrieben wurden, dies auf vorgefertigten, von ... erstellten Beschlüssen erfolgte. Außerdem wurden die Feststellungen der Steuerfahndung, dass die in der Gesellschafterversammlung für die Beteiligung am Masterfonds gefassten Beschlüsse von ... direkt – ohne dass dabei die AStin. involviert gewesen wäre – an die Investoren versandt worden sind, nicht mit konkreten Tatsachen widersprochen bzw. widerlegt. Dasselbe gilt auch für die in Ziff. 3.2.4 des Steuerfahndungsberichts sehr konkret dargelegten Feststellungen, dass sämtliche Investorentreffen durch die Gesellschafterin der AStin. organisiert und durchgeführt wurden und dass Anfragen von Investoren nicht durch die Geschäftsführung der AStin., sondern durch ihre Gesellschafterin bearbeitet wurden bzw. durch die F an diese weitergeleitet worden sind. Auch ergibt sich aus der Stellungnahme der AStin. nicht, warum die Direktoren der AStin. von den verantwortlichen Personen der Investorengruppe, deren Interessen sie angeblich vertraten, wie am Ende von Ziff. 3.2.4 des Steuerfahndungsberichts dargelegt, offensichtlich nicht wahrgenommen wurden und diese nur Ansprechpartner aus dem Personenkreis der Gesellschafterin der AStin. kannten.

26

Da es für die Frage des Orts der Geschäftsleitung darauf ankommt, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird, ist nicht entscheidend, wie das Ergebnis dieser Willensbildung letztlich umgesetzt wurde. Daher spielt es keine Rolle, dass das an die A KG zu zahlende Beteiligungskapital der internationalen Investoren über ein Bankkonto der AStin. in Jersey eingezahlt und weitergeleitet worden ist und dass hierüber von den Direktoren der AStin. eine formale Beschlussfassung erfolgte. Denn maßgeblich für die persönliche Zurechnung der Geschäftsleitungstätigkeit ist – wie auch die AStin. zutreffend einräumt – die Handlung der Personen, die die finale Entscheidungsbefugnis besitzen. Die vorliegenden Umstände sprechen jedoch dafür, dass diese finale Entscheidungsbefugnis nicht die Geschäftsführer der AStin. besaßen, sondern die Vertreter der A Gruppe in X, denen ein entsprechendes Weisungsrecht oblag und die damit nach den Gesamtumständen als die faktischen Geschäftsführer anzusehen sind.

27

Angesichts des Umstands, dass die Gesamtumstände dafür sprechen, dass die Verwaltung der Beteiligung, die Ausübung der Gesellschafterrechte an der A KG und die Betreuung der Investoren, die den Schwerpunkt des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs der AStin. bildeten, durch die Vertreter der I GmbH als faktische Geschäftsführer der AStin. vorgenommen wurden, kann es dahingestellt bleiben, ob Maßnahmen, die der Erfüllung rechtlicher Vorschriften dienen wie die Abgabe der laufenden Steuererklärungen, den Geschäftsführern der AStin. als eigenverantwortliche Geschäftsleitungsmaßnahmen zuzurechnen sind und die ausführende Tätigkeit im Büro in X durch bei der A Gruppe angestellte Steuerberater lediglich vorbereitender Art war oder ob die durch die Geschäftsführer der AStin. erfolgte „Freigabe“ der ihnen vorgelegten Steuererklärungen lediglich formaler Art war, ohne dass sie faktisch die Möglichkeit gehabt hätten, hierzu einen (gegebenenfalls abweichenden) eigenen Willen zu bilden.

28

b) Entgegen der Auffassung der AStin. liegen nach Aktenlage auch nicht die Voraussetzungen für eine Exkulpation nach § 44 Abs. 5 Satz 1 2. Halbsatz EStG vor. Danach haftet der Schuldner der Kapitalerträge dann nicht für die Nichtdurchführung des Kapitalertragsteuerabzugs, wenn er nachweist, dass er die ihm auferlegte Pflicht weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat. Hinsichtlich des Haftungsmaßstabs gelten die zivilrechtlichen Grundsätze der §§ 276 ff. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB). So begründet die Unkenntnis bzw. Fehlinterpretation von steuerlichen Vorschriften kein Verschulden im Sinne dieser Vorschrift (Hartrott in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 44 Rz. 40). Davon kann im Streitfall jedoch nicht ausgegangen werden. Wie in Ziff. 2.2 des Steuerfahndungsberichts dargestellt, spielten steuerliche Überlegungen beim Gründungsprozess der Fondsstruktur eine große Rolle und es herrschte ein Druck, diese so „steueroptimal“ wie möglich zu gestalten. Die Zwischenschaltung der AStin. als Kapitalgesellschaft mit Sitz in Jersey zwischen den ausländischen Investoren und dem Master-Fonds diente gerade dem Zweck, als „tax-blocker“ zu fungieren. Bei der Entscheidung, einen Feeder-Fonds auf Jersey auszugestalten und unabhängig von der vertraglichen Ausgestaltung die wesentlichen Entscheidungen von den Vertretern der A Gruppe in Inland zu treffen und umfangreiche Aufgaben von X aus wahrzunehmen, musste den Vertretern der AStin., die über weit überdurchschnittliche Kenntnisse im Bereich der Unternehmensbesteuerung verfügen, bewusst gewesen sein, dass dies ein Konstrukt war, nach außen den Anschein einer fehlenden Kapitalertragsteuerpflicht zu erwecken, obwohl faktisch die Geschäftstätigkeit im Inland ausgeübt wurde. Daran ändert der Umstand nichts, dass sie sich dabei der Expertise von externen Steuerberatern bedient haben, da diese vermutlich nur die steuerlich möglichen Modelle ausgearbeitet haben, die konkrete Umsetzung jedoch nicht von diesen zu verantworten war. Die konkrete Struktur des Fonds wurde nach den Feststellungen der Steuerfahndung durch ... eigenverantwortlich ausgearbeitet. Daher erscheint die Möglichkeit einer Exkulpation fernliegend.

29

Da die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer damit offensichtlich auch den Tatbestand einer Steuerhinterziehung erfüllt, verlängerte sich die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auf 10 Jahre, so dass auch für die Auszahlungen im Dezember 2014 zum 31.12.2021 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

30

3. Eine AdV kann auch nicht im Hinblick auf eine „unbillige Härte“ gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 FGO gewährt werden. Eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte im Sinne dieser Vorschriften liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes Nachteile drohen, die durch eine etwaige spätere Rückzahlung des eingezogenen Betrages nicht ausgeglichen werden oder nur schwer gutzumachen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde (BFH-Beschlüsse vom 21.02.1990 II B 98/89, BStBl II 1990, 510; vom 05.03.1998 VII B 36/97, BFH/NV 1998, 1325). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs im Hauptsacheverfahren sind auch im Fall der AdV wegen unbilliger Härte zu berücksichtigen. Da – wie oben ausgeführt – keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen, kommt eine AdV wegen unbilliger Härte nicht in Betracht.

31

4. Die Beschwerde zum BFH war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 128 Abs. 3 FGO nicht vorliegen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Dabei war zugunsten der AStin. zu berücksichtigen, dass sich der ursprünglich beantragte Aussetzungsbetrags teilweise durch die vom Finanzamt verfügte AdV vom 24.02.2023 erledigt hat.