
Datum: 14.11.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 202/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:1114.2K202.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

Tatbestand

- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin einen Anspruch auf Erstattung von Abzugsteuern sowie auf den Erlass einer uneingeschränkten Freistellungsbescheinigung hat. Dabei ist insbesondere die Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG streitig. 2
- Die Klägerin ist eine in der Schweiz ansässige Aktiengesellschaft. Sie betreibt ein Netzwerk verschiedener in der Schweiz und dort ansässiger Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften. Dadurch wird den dem Verbund angeschlossenen Mitgliedern ermöglicht, einheitlich unter der Marke „A“, deren Inhaberin die Klägerin ist, am Markt aufzutreten. Es handelt sich hierbei um ein Franchisesystem. Hierdurch wird eine gesteigerte Konkurrenzfähigkeit bewirkt. 3
- Im Rahmen des Franchisesystems erbringt die Klägerin folgende Leistungen: Gestattung der Nutzung der Marke „A“ nebst A-Logo; Erstellung eines einheitlichen Internetauftritts, Entwurf einheitlicher Briefbögen, Schriftarten, Arbeitsordner und -blöcken; Organisation von Jahrestreffen und Durchführung von Fortbildungsveranstaltungen. 4
- Der Abschluss des Franchisevertrages ist mit einer Beteiligung an der Klägerin verbunden. Folgende Anteilseigner waren an der Klägerin in den Streitjahren jeweils zu einem Anteil i.H.v. 25 % beteiligt: 5
- A B AG (CH) 6

A C AG (CH)	7
A D AG (CH)	8
A GmbH (D), vormals E A GmbH.	9
Im Hinblick auf die Einzelheiten des Franchisevertrages zwischen der Klägerin und der A GmbH vom ... Oktober 2005 wird auf diesen Vertrag Bezug genommen (Bl. 19 ff. der FG-Akte). Bezüglich der Einzelheiten des Aktionärsbindungsvertrages vom ... Oktober 2005 wird auf diesen Vertrag Bezug genommen (Bl. 27 ff. der FG?Akte).	10
Die Klägerin erzielt Lizenzeinnahmen von den dem A-Verbund angeschlossenen Mitgliedern.	11
Ihre satzungsmäßige Sitzadresse teilt sich die Klägerin mietfrei mit der A B AG. Die Klägerin verfügt weder über eigenes Personal noch über eigene Bürotechnik oder Kommunikationsmittel. Sie erbringt ihre Tätigkeiten unter Nutzung der Ressourcen der A B AG sowie der anderen Mitglieder des Netzwerks.	12
In 2007 behielt die A GmbH mit Blick auf die an die Klägerin gezahlten Lizenzgebühren für 2006 und 2007 insgesamt Quellensteuern gemäß § 50a EStG i.H.v. 2.955,79 € ein und führte den Betrag mit Anmeldung vom 4. Juli 2007 an das zuständige Finanzamt F ab.	13
Die Klägerin beantragte am 10. März 2008 (Posteingangsdatum: 6. Mai 2008) beim Beklagten die Erstattung dieser für 2006 und 2007 gezahlten Quellensteuer (2.801,69 € Steuerabzug zzgl. 154,10 € SolZ) gemäß § 50d Abs. 1 EStG i.V.m. Art. 12 DBA-CH. Außerdem beantragte sie am gleichen Tag den Erlass einer Freistellungsbescheinigung.	14
Mit Freistellungsbescheid vom 25. November 2008 gewährte der Beklagte die Erstattung nur zum Teil (i.H.v. 2.101,26 € Steuerabzug zzgl. 115,57 € SolZ = 2.216,83 € Gesamterstattung) und lehnte sie zu 25 % unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG und die Anteilseignerin A GmbH ab. Auch die Freistellungsbescheinigung wurde am 19. November 2008 für den Zeitraum vom 10. März 2008 bis zum 28. Februar 2011 nicht vollumfänglich gewährt, sondern zu 25 % und unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG und die Anteilseignerin A GmbH nicht erteilt.	15
Die gegen beide Bescheide fristgemäß eingelegten Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2009 als unbegründet zurückgewiesen.	16
Zur Begründung ihrer hiergegen fristgemäß erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass der Beklagte § 50d Abs. 3 EStG zu Unrecht anwende.	17
Es würden wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für ihre Einschaltung bestehen. Die inländische A GmbH mit Niederlassungen in F (D) und G (CH) sei dem A-Netzwerk zur Stärkung ihrer Wettbewerbsposition in 2005 beigetreten. Damals habe das A-Netzwerk Standorte in D (CH), C (CH) und B (CH) gehabt. Mit dem Beitritt zum A-Netzwerk sei die Mitgliedschaft im Q-Netzwerk (Q) verbunden. Die Q zähle zu den weltweit ... größten Beraternetzwerken.	18
Ihre Errichtung in der Schweiz diene nicht ausschließlich steuerlichen Zwecken und stelle keine künstliche Gestaltung dar. Das A-Netzwerk sei auf Initiative von Herrn H begründet worden, der in der Schweiz in B ein Treuhandbüro betreibe (und in der Vergangenheit betrieben habe). Es sei zu erwähnen, dass der Begriff Treuhand in der Schweiz wie auch in Österreich der Oberbegriff für steuerberatende und wirtschaftsprüfende Tätigkeiten sei und sich nicht primär auf die Verwaltung von Fremdgeldern beziehe.	19

- Die A GmbH als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft verfolge seit 2005 wirtschaftlich die Strategie, durch Eintritt in bi- bzw. internationalen Netzwerke zu expandieren und international ausgerichtete Mandate zu gewinnen. Der Eintritt in das A-Netzwerk rechne sich neben allen anderen Effekten allein aus dem Grund, dass eine direkte Mitgliedschaft der A GmbH im Q-Netzwerk teurer wäre, als die Lizenzgebühren an die A AG, bei der die Q-Mitgliedschaft enthalten sei. 20
- Sie, die Klägerin, erziele ihre gesamten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit. Als Franchisegeberin der Marke „A“ erziele sie ihre Bruttoerträge ausschließlich aus Franchisegebühren der dem A-Verbund angeschlossenen Mitglieder. Sie führe nicht nur eine reine Koordination oder Vermögensverwaltung durch, sondern erbringe eine Vielzahl von Leistungen, die über die Gestattung der Nutzung der Marke „A“ weit hinausgehen würden. 21
- Sie nehme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit einem für ihren Geschäftszweig angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb teil. Sie verfüge zwar vorerst über keinen eigenen Telefonanschluss und eigene E-Mail-Signaturen. Jedoch richte sich der Umfang des Geschäftsbetriebs nach dem Geschäftszweck der antragstellenden ausländischen Gesellschaft. Aufgrund der noch begrenzten Mitgliederzahlen des A-Netzwerks sei es nicht notwendig gewesen, eigene Telefonanschlüsse anzumelden. Vielmehr könnten (kostenlos) der Telefonanschluss und die Geschäftsräume der Gesellschafterin A B AG mitbenutzt werden. Dies diene einzig der Kosteneinsparung und damit der Reduzierung der Höhe der Lizenzgebühren für die Mitglieder des Netzwerks. Entsprechendes gelte für die bisher fehlenden eigenen E-Mail-Signaturen. 22
- Ihr Geschäftsbetrieb sei im Hinblick auf den von ihr ausgeübten Geschäftszweck sehr effizient und angemessen gestaltet. Die Übertragung von Beitrittsverhandlungen auf die Franchisenehmer stelle keine Übertragung wesentlicher Geschäftstätigkeiten dar. Im Übrigen sei das Werben neuer Franchisenehmer mit Referenzen bestehender Franchisenehmer gängige Branchenpraxis. 23
- Schließlich sei auch zu beachten, dass unter ihrer, der Klägerin, Adresse die aktiv tätige A B AG ansässig sei. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass sie, die Klägerin, und deren schweizerischen Mitglieder in B, D und C schon seit dem Jahr 2000/2001 bestanden hätten und das deutsche Mitglied erst im Jahr 2005 dem Netzwerk beigetreten sei. Dies sei auch ein Indiz dafür, dass sie, die Klägerin, ohne Steuerverschiebungssintention gegründet worden sei. 24
- Schließlich würden auch die jeweiligen Gewinne gegen ein Steuersparmodell sprechen. In 2017 habe sie, die Klägerin, einen Jahresüberschuss i.H.v. 116,44 CHF (2016: 1.313,22 CHF) erzielt, während z.B. das deutsche Mitglied einen Jahresüberschuss i.H.v. 131.177,21 € (2016: 181.096,32 €) erwirtschaftet habe. In den Vorjahren würden ähnlich große Unterschiede vorliegen, so dass man wohl nicht von einer Gewinnverschiebung ausgehen könne. Die einzelnen Mitglieder würden die Mitgliedschaft an ihr, der Klägerin, nutzen, um ihre eigenen inländischen Gewinne zu steigern, nicht aber um Gewinne in andere Länder zu verschieben. 25
- Im Hinblick auf das EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2017 (C-504/16 und C-613/16) trägt die Klägerin vor, dass sie zwar in einem Drittstaat ansässig sei, jedoch die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig sei. Da es im Streitfall um Lizenzgebühren und nicht um Kapitalerträge gehe, sei die Höhe der Beteiligung zwischen dem Lizenzzahler und dem Lizenzempfänger unerheblich. Die einzelnen Mitglieder würden die Anteile nur erwerben, um die Lizenz zu erhalten, unter der Marke A auftreten zu können und das Logo sowie einen gemeinsamen Internetauftritt sowie die weiteren Vorteile der Mitgliedschaft nutzen zu dürfen. Daher stehe der Erwerb der 26

AG-Anteile im Hintergrund. Die Kapitalverkehrsfreiheit sei im Gegenzug zur Niederlassungsfreiheit immer dann einschlägig, wenn die Normen keinen bestimmenden Einfluss auf die Auslandsgesellschaften voraussetzen würden, auch wenn tatsächlich eine Mehrheitsbeteiligung gegeben sein sollte (vgl. EuGH-Urteil vom 13. November 2012, C-35/11). Es habe eine normenspezifische Betrachtungsweise zu erfolgen. Sowohl § 50d als auch § 50a EStG seien unabhängig von einer Beteiligungshöhe anwendbar. Im Streitfall komme es nur darauf an, ob Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG gezahlt worden seien. Somit sei die Kapitalverkehrsfreiheit vorrangig vor der Niederlassungsfreiheit anwendbar. Da die Kapitalverkehrsfreiheit auch im Verhältnis zu Drittstaaten gelte, sei § 50d Abs. 3 EStG (2007) unionsrechtswidrig und daher nicht anwendbar. Es werde zudem Bezug genommen auf den Aufsatz von Beutel/Oppel (DStR 2018, 1469). Das vom Beklagten zitierte BMF-Schreiben vom 4. April 2018 sei im Übrigen durch die Entscheidung des EuGH vom 14. Juni 2018 (C-440/17) in der Rechtssache GS überholt.

Die Klägerin hat zum Beleg ihres Rechtsschutzbedürfnisses für die Jahre 2006 und 2007 Kopien der Anmeldungen der Quellensteuer sowie die diesen zugrunde liegenden Rechnungen an die A GmbH eingereicht. Mit Blick auf die Jahre 2008-2011 trägt sie vor, dass sie auch insoweit ein Rechtsschutzbedürfnis habe, weil sie auch in dieser Zeit ihren Mitgliedern, insbesondere der deutschen A GmbH, Lizenzgebühren in Rechnung gestellt habe und für die Jahre 2008-2011 Quellensteuern von der deutschen A GmbH wie folgt einbehalten habe, die vom Beklagten nicht erstattet worden seien:

2008: 184,68 € 28

2009: 188,80 € 29

2010: 288,96 €. 30

Zum Beleg dessen hat die Klägerin die entsprechenden Steueranmeldungen und die ihnen zugrunde liegenden Rechnungen eingereicht. Wegen der Einzelheiten wird hierauf Bezug genommen. 31

Sie trägt vor, dass im Gegensatz zu den Jahren 2006 und 2007 aufgrund der zwischenzeitlich vorliegenden Freistellungsbescheinigung vom 19. November 2008 nur für den nicht freigestellten Teil von 25 % für die deutsche Gesellschaft eine Erstattung der Quellensteuer beantragt worden sei. 32

Die Klägerin beantragt, 33

1.) unter Änderung des Freistellungsbescheides vom 25. November 2008 und unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2009 den Beklagten zu verpflichten, weitere Quellensteuern (Steuerabzugsbetrag und SolZ) i.H.v. 738,96 € zu erstatten; 34

2.) unter Änderung der Freistellungsbescheinigung vom 19. November 2008 und unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2009 den Beklagten zu verpflichten, die Freistellungsbescheinigung für den Zeitraum vom 10. März 2008 bis zum 28. Februar 2011 zu 100 % zu erteilen; 35

3.) hilfsweise die Revision zuzulassen. 36

Der Beklagte beantragt, 37

38

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor, dass die Klage im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG (2007) unbegründet sei. 39

Die A GmbH sei zu 25 % an der Klägerin beteiligt und ihr würde die begehrte Erstattung bzw. Freistellung nicht unmittelbar selbst zustehen. 40

Im Hinblick auf diesen Anteil sei die Erstattung bzw. Freistellung zu Recht versagt worden. 41

Die Klägerin verfüge nicht über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb i.S.d. § 50d Abs. 3 Nr. 3 EStG. Sie verfüge nicht über eigene Telefonanschlüsse und nicht über eigene Geschäftsräume. Die Klägerin sei völlig substanzlos. Es sei nicht erkennbar, wie sie selbst ihre Aufgaben im Verbund durchführen können solle. Schon allein deshalb sei die begehrte Entlastung nicht zu gewähren. 42

Ungeachtet dessen komme hinzu, dass die Klägerin auch keine 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erziele. Die Klägerin habe die von ihr geltend gemachte Franchise-Tätigkeit nicht hinreichend glaubhaft gemacht. Vielmehr habe sie Unterlagen eingereicht, aus denen hervorgehe, dass Beitrittsgespräche vielmehr im Namen der A B AG und der A C AG geführt worden seien. Die Verhandlungen und Gespräche seien weder durch eigenes Personal noch erkennbar im Namen der Klägerin geführt worden. Auch die Vergabe von Lizenzrechten stelle keine eigene Wirtschaftstätigkeit dar. Hierbei handele es sich lediglich um eine passive Vermögensverwaltung. 43

Schließlich sei auch nicht ersichtlich, welche wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der Klägerin, einer substanz- und funktionslosen Gesellschaft, als Halterin der streitigen Franchise-Rechte bestehen würden. Die von der Klägerin vorgetragene Argumente, die Stärkung der Wettbewerbsposition und Expansionsstrategie zur Gewinnung mittelständischer weltweit agierender Konzerne, die gleichzeitige Mitgliedschaft im Q und die Teilhabe am Wertzuwachs der Marke „A“ erläutere zwar Argumente, die die Sinnhaftigkeit eines Beitritts zum A-Netzwerk nahelegen mögen, würden aber in keiner Weise die Gründe für die gewählte Gestaltung beleuchten, insbesondere die Nutzung einer substanzlosen rechtlichen Hülle als Mantel für das Markenrecht. 44

Auch nach Ergehen des EuGH-Urteils vom 20. Dezember 2017 (C-504/16 und C-613/16) sei dem Begehren der Klägerin nicht zu entsprechen. Es werde Bezug genommen auf das BMF-Schreiben vom 4. April 2018, IV B 3 – S2411/07/10016-14. 45

Die Klägerin berufe sich zu Unrecht auf eine Verletzung des Europarechts. Die Niederlassungsfreiheit sei nicht einschlägig, da sich deren Schutzbereich nicht auf Drittstaaten erstrecke. Auch die Kapitalverkehrsfreiheit sei nicht einschlägig. Nach der Rechtsprechung des EuGH seien nationale Bestimmungen über Beteiligungen nur im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu überprüfen, wenn eine Beteiligung mit dem alleinigen Ziel der Geldanlage erfolge, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden solle (EuGH-Urteil vom 15. September 2011, C-310/09 Rz. 32). Da sich die Absicht der Klägerin, die hier relevanten Beteiligungen einzugehen, nicht in dem alleinigen Ziel einer Geldanlage erschöpfe, sei eine Prüfung hinsichtlich des freien Kapitalverkehrs entbehrlich. 46

Bezüglich der beantragten Erteilung einer Freistellungsbescheinigung für den Zeitraum 2008-2011 sei die Klage in Ermangelung eines Rechtsschutzbedürfnisses unzulässig (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2018 – I R 59/15).

Entscheidungsgründe

48

Die Klage ist zum Teil unzulässig und im Übrigen unbegründet.

49

A. Die Klage ist hinsichtlich des Antrags zu 2) betreffend die Freistellungsbescheinigung unzulässig, da insoweit das Rechtsschutzinteresse der Klägerin nicht gegeben ist. Dem Rechtsschutzinteresse steht die für die Steueranmeldungen geltende Festsetzungsfrist entgegen.

50

Hat der Vergütungsschuldner die Abzugsteuern entsprechend den Vorgaben des § 50a Abs. 4 und 5 EStG einbehalten, angemeldet und an die Finanzämter abgeführt und können die in den Steueranmeldungen zu sehenden Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nicht mehr gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 AO geändert werden, weil der Vorbehalt der Nachprüfung inzwischen wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist entfallen ist, fehlt es am Rechtsschutzinteresse für eine Freistellungsbescheinigung (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2018 – I R 59/15, BStBl II 2018, 624). Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt.

51

Gegenstand der auf die Erteilung der Freistellungsbescheinigung gerichteten Klage ist der Zeitraum 10. März 2008 bis zum 28. Februar 2011. Hinsichtlich dieses Zeitraums ist bezüglich der Steueranmeldungen die Festsetzungsfrist abgelaufen.

52

Die regelmäßige Festsetzungsfrist beträgt gemäß § 169 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO vier Jahre. Die Festsetzungsverjährung beginnt nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 170 Abs. 1 AO). Ist hingegen eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen, beginnt die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung oder die Steueranmeldung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

53

Hinsichtlich des „jüngsten“ Zeitraums 2010, für den die Vergütungsschuldnerin A GmbH am 21. Oktober 2010 eine Steueranmeldung eingereicht hat, endet die Festsetzungsfrist angesichts dessen mit Ablauf des 31. Dezember 2014, so dass insoweit kein Rechtsschutzinteresse besteht. Für die älteren Quartale 2008 und 2009 gilt dies folglich erst recht. Bezüglich des Zeitraums 2009 wurde die Anmeldung am 21. Dezember 2009 eingereicht, so dass die Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31. Dezember 2013 endete. Hinsichtlich des Zeitraums 2008 ist trotz Nachfrage des Gerichts unklar geblieben, ob und ggf. wann eine Steueranmeldung eingereicht wurde. Aber selbst wenn man vom spätesten Zeitpunkt des Beginns der Festsetzungsverjährung ausgehen wollte, würde die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, beginnen, also mit Ablauf des 31. Dezember 2011, so dass die Festsetzungsverjährung spätestens mit Ablauf des 31. Dezember 2015 eingetreten wäre.

54

B. Die Klage ist im Übrigen, also hinsichtlich des Antrags zu 1) betreffend den Freistellungsbescheid und die Erstattung, unbegründet. Sie wäre aus den gleichen Gründen im Übrigen auch bezüglich des Antrags zu 2) unbegründet.

55

Der Freistellungsbescheid vom 25. November 2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 21. Dezember 2009 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin

56

nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO).

Die Ablehnung des Erlasses des Freistellungsbescheides sowie der Erstattung durch den Beklagten war rechtmäßig i.S.d. § 101 Satz 1 FGO. Der Klägerin steht kein Anspruch auf Erlass des begehrten Freistellungsbescheides und der Erstattung nach § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung zu. Dem steht § 50d Abs. 3 EStG (2007) entgegen, da dessen Voraussetzungen erfüllt sind. 57

I. Nach § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner einer Vergütung i. S. des § 50a Abs. 4 EStG – um eine solche geht es im Streitfall (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG) – auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Abzugsteuer (§ 50a Abs. 5 EStG) verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann. Sind die Voraussetzungen der Entlastung von der Abzugsteuer etwa nach einem DBA gegeben, kommt grundsätzlich eine Erstattung der Abzugsteuer gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG in Betracht. 58

II. Ein Freistellungsbescheid und eine Erstattung i.S.d. § 50d Abs. 1 EStG wären im Streitfall im Hinblick auf Art. 12 Abs. 1 DBA-Schweiz grundsätzlich zu gewähren, da dessen Voraussetzungen erfüllt sind. Dies wird auch von den Beteiligten nicht bestritten. 59

III. Der Erteilung des weitergehenden Freistellungsbescheids und der vollumfänglichen Erstattung steht allerdings § 50d Abs. 3 EStG 2007 entgegen. 60

1. Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG (2007) hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und 61

- 1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder 62
- 2. die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder 64
- 3. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. 65

Dabei sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft maßgebend; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht (§ 50d Abs. 3 Satz 2 EStG). 66

Ist eine der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1-3 EStG – bei Erfüllung der personellen Voraussetzung – erfüllt, entfällt hiernach der Entlastungsanspruch. Folglich darf zur Erlangung der Entlastung keine der Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1-3 EStG erfüllt sein. 67

2. Gegen die Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG im Streitfall bestehen im Hinblick auf die europarechtlichen Grundfreiheiten keine Bedenken. Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich auch aus der jüngsten EuGH-Rechtsprechung zu § 50d Abs. 3 EStG (vgl. 68

Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, ABI EU 2018, Nr C 72, 24; DStR 2018, 119; Beschluss vom 18. Juni 2018, C-440/17, ABI EU 2018, Nr C 328, 24, DStR 2018, 1479) nichts anderes. Da die Klägerin in der Schweiz ansässig ist, die weder Mitglied der EU noch des EWR ist, sind die europarechtlichen Grundfreiheiten grundsätzlich nicht generell anwendbar.

a. Im Streitfall wäre grundsätzlich die Dienstleistungsfreiheit tangiert. In Drittstaaten ansässige Personen können sich hierauf indes nicht berufen. Im Gegensatz zu dem den freien Kapitalverkehr betreffenden Kapitel des Vertrages enthält dasjenige über den freien Dienstleistungsverkehr keine Bestimmung, wonach dessen Vorschriften Dienstleistungserbringern, die nicht in der Europäischen Union ansässige Drittstaatsangehörige sind, zugute kämen (vgl. EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, C-452/04, Slg 2006, I-9521-9582, DStRE 2007, 261). Der freie Dienstleistungsverkehr i.S.d. Art. 56 AEUV (ex-Art. 49 EG) soll ausschließlich zugunsten der Angehörigen der Mitgliedstaaten gewährleistet werden (vgl. EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, C-452/04, Slg 2006, I-9521-9582, DStRE 2007, 261). Daher kann sich ein Unternehmen mit Sitz in einem Drittstaat – wie die Klägerin – nicht hierauf berufen. 69

b. Als europarechtlicher Prüfungsmaßstab kommt allein die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV, ex-Art. 56 EG) in Betracht. Denn nur diese Grundfreiheit ist auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar (vgl. EuGH-Urteil vom 18. Dezember 2007, C-101/05, A, Slg. 2007, I-11531, IStR 2008, 66). So bestimmt Art. 63 Abs. 1 AEUV (ex-Art. 56 EG), dass alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten sind. 70

c. Allerdings tritt die Kapitalverkehrsfreiheit im Streitfall gegenüber der Dienstleistungsfreiheit zurück. Denn der Kapitalverkehr erschöpft sich im Streitfall in der Bezahlung der Lizenzgebühr durch die A GmbH als Gegenleistung für die Teilhabe am Franchisesystem der Klägerin „A“. 71

aa. Betrifft eine innerstaatliche Maßnahme sowohl den freien Dienstleistungsverkehr als auch den freien Kapitalverkehr, ist zu prüfen, inwieweit diese Maßnahme die Ausübung dieser Grundfreiheiten berührt und ob eine von ihnen hinter die andere zurücktritt (vgl. EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, C-452/04, Slg 2006, I-9521-9582, DStRE 2007, 261 m.w.N. der EuGH-Rspr.). Eine Maßnahme ist grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten zu prüfen, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Einzelfalls eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann (vgl. EuGH-Urteil vom 3. Oktober 2006, C-452/04, Slg 2006, I-9521-9582, DStRE 2007, 261; vom 8. September 2009, C-42/07, Slg. 2009, I-7633). 72

Der Transfer von Zahlungsmitteln stellt keinen Kapitalverkehr i.S. des Art. 63 AEUV (ex-Art. 56 Abs. 1 EG) dar, wenn diesem Transfer eine Zahlungsverpflichtung entspricht, die sich aus einer Transaktion auf dem Gebiet des Waren- und Dienstleistungsverkehrs ergibt (vgl. EuGH-Urteil vom 31. Januar 1984, C-286/82, Luisi und Carbone, Slg. 1984, I-377). 73

bb. Vor diesem Hintergrund tritt im Streitfall die Kapitalverkehrsfreiheit zurück, so dass die Klägerin sich nicht hierauf berufen kann. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist gegenüber der konkurrierenden Dienstleistungsfreiheit im Streitfall völlig zweitrangig. Das Leistungsverhältnis wird nämlich durch die Teilnahme am Franchisesystem geprägt. Die Zahlung der Lizenzgebühr stellt lediglich einen Transfer von Zahlungsmitteln dar, der für die Erbringung der Leistungen im Rahmen des Franchisesystems als Dienstleistungen erfolgt und daher der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit entgegensteht. 74

- cc. An der Nachrangigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ändert sich auch dann nichts, wenn die Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit – wie im Streitfall – nur deshalb keine Anwendung finden, weil die Dienstleistung in einem Drittstaat ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 9. Mai 2012 – X R 3/11, BStBl II 2012, 585). 75
- d. Angesichts dessen ist § 50d Abs. 3 EStG dem Grunde nach im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zu § 50d Abs. 3 EStG nicht unanwendbar oder einzuschränken, denn es gibt keine Grundfreiheit, auf die sich die Klägerin berufen könnte. Die Ausführungen des EuGH zu den Grenzen einer Missbrauchsvorschrift knüpfen jedoch an die Frage der Verletzung einer Grundfreiheit bzw. der Mutter-Tochter-Richtlinie an. Die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie ist ebenfalls auf in den Mitgliedstaaten ansässige Gesellschaften beschränkt und folglich nicht auf die Klägerin anwendbar. Mangels einschlägiger Grundfreiheit bzw. Mutter-Tochter-Richtlinie greifen die Erwägungen des EuGH im Streitfall nicht. 76
3. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG sind im Streitfall erfüllt. 77
- a. Die Voraussetzung der fehlenden persönlichen Entlastungsberechtigung der A GmbH als 25 %tige Anteilseignerin der Klägerin ist gegeben, da sie in Deutschland ansässig ist und die streitigen Lizenz Einkünfte, wenn sie sie unmittelbar beziehen würde, in Deutschland nicht steuerfrei wären. 78
- b. Es kann im Streitfall dahingestellt bleiben, ob für die Einschaltung der Klägerin wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG fehlen oder ob die Klägerin gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt. Denn die Klägerin nimmt nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG teil. Dies allein reicht gemäß der Regelung des § 50d Abs. 3 EStG für einen Ausschluss der Erstattung aus. 79
- Die Klägerin verfügt weder über eigene Büro- oder Geschäftsräume noch über Telekommunikationsanschlüsse. Es mangelt ihr auch an eigenem Personal. Sie nutzt die Geschäftsräume und den Telefonanschluss ihrer Gesellschafterin, der A B AG. Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG kann dies jedoch nicht zu ihren Gunsten berücksichtigt werden. Denn gemäß § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft maßgebend; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes - AStG), bleiben außer Betracht. Diese Voraussetzung ist erfüllt. Die A B AG ist mit einer Beteiligung i.H.v. 25 % in den Streitjahren ein der Klägerin nahe stehendes Unternehmen i.S.d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG. 80
- Dass die Nutzung der Geschäftsstrukturen der A B AG - wie von der Klägerin vorgetragen - der Kosteneinsparung und der Effizienz gedient habe, ist angesichts der gesetzlichen Regelung des § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG irrelevant. 81
- c. Auch der Einwand der Klägerin, dass unter ihrer Adresse die aktiv tätige A B AG ansässig sei und sie und ihre schweizerischen Mitglieder schon seit dem Jahr 2000/2001 bestanden hätten, während das deutsche Mitglied erst im Jahr 2005 dem Netzwerk beigetreten sei, vermag nicht zu verfangen. 82
- Denn der im Streitfall anwendbare § 50d Abs. 3 EStG ermöglicht es nicht, diese Aspekte zu berücksichtigen. 83

Insbesondere kann angesichts der gesetzlichen Regelung des § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG nicht berücksichtigt werden, dass im Sitzstaat der Klägerin eine aktiv tätige Gesellschaft der Gesellschaftsgruppe ansässig ist. Zwar hat der BFH die Vorgängerregelung des § 50d Abs. 3 EStG (2007) einschränkend angewandt, indem er bei vermögensverwaltenden Zwischenholdinggesellschaften nicht von funktionslosen Briefkastengesellschaften und folglich nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen ist, wenn aufgrund der Dauerhaftigkeit und Funktion der Gesellschaft im Konzern und bei im selben Staat ansässiger aktiver Konzerngesellschaft nicht anzunehmen war, dass die Beteiligung an einer deutschen Gesellschaft gerade bei dieser Zwischenholding nur aus steuerlichen Gründen erfolgt war (vgl. BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 – I R 74/04, sog. <i>Hilversum II</i> -Entscheidung, BStBl II 2006, 118). Diese Rechtsprechung des BFH kann indes nicht zugunsten der Klägerin herangezogen werden, da sie zur Vorgängervorschrift des im Streitfall anwendbaren § 50d Abs. 3 EStG (2007) ergangen ist, deren gesetzliche Voraussetzungen zur Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs enger als die des § 50d Abs. 3 EStG (2007) waren. Insbesondere enthielt die seinerzeitige Gesetzesfassung nicht das Verbot der Merkmalsübertragung des § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG (2007), mit dem der Gesetzgeber der zuvor dargelegten Rechtsprechung des BFH entgegen getreten ist.	84
d. Auch der Hinweis der Klägerin auf die jeweiligen Gewinne der Mitglieder, insbesondere der deutschen A GmbH, vermag hieran nichts zu ändern. Die gesetzliche Regelung des § 50d Abs. 3 EStG sieht eine Berücksichtigung dieses Aspektes nicht vor und ermöglicht insbesondere nicht einen Gegenbeweis zur gesetzlich typisierten Missbrauchsregelung.	85
IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	86
V. Die Revision wird in Ermangelung der Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht zugelassen.	87
VI. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG.	88