
Datum: 27.08.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3201/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:0827.2K3201.15.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Der Streitwert wird auf ... € festgesetzt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist im Hinblick auf eine begehrte Kapitalertragsteuer-Erstattung für eine Zinszahlung im Februar 2013 streitig, ob sich der Sitz der Klägerin in Luxemburg oder in Deutschland befindet. Außerdem ist streitig, ob die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG vorliegen. 2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach luxemburgischen Recht. Sie wurde am ... 2009 gegründet. Ihr statuarischer Sitz befindet sich in Luxemburg. 3

Gesellschafter der Klägerin waren bis ... 2013 zu ... % Herr Z, wohnhaft in ... Y (Deutschland), und zu ... % Herr X, wohnhaft in Luxemburg. Seit ... 2013 ist Gesellschafter der Klägerin zu 100 % Herr W, wohnhaft in ... V (Deutschland). 4

Geschäftsführer der Klägerin sind Herr Z und Herr W. 5

Der Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Gewährung von bankenunabhängigen Finanzierungen an Unternehmen des deutschen Mittelstandes. Die Finanzierung erfolgt vornehmlich durch hybride Finanzinstrumente, wie beispielsweise Genussscheine, die bei dem kapitalaufnehmenden Unternehmen handelsbilanziell als Eigenkapital behandelt werden 6

können. Die deutschen Unternehmen zahlen auf die jeweiligen Genussscheine, deren Inhaberin die Klägerin ist, regelmäßig Zinsen an die Klägerin. Rechtsgrundlage hierfür sind die mit den deutschen Unternehmen geschlossenen Verträge und die hierzu gehörigen Genussscheinbedingungen. Gemäß den Genussscheinbedingungen sind die Zinszahlungen keine Bezüge aus Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös der Kapitalgesellschaften verbunden ist. Im Jahr 2012 erzielte die Klägerin von ... finanzierten Unternehmen Zinseinnahmen in Höhe von insgesamt ... €.

Am ... 2013 erhielt die Klägerin eine Zinszahlung i.H.v. ... € von der U GmbH in T (Deutschland), auf ihrem Bankkonto in Luxemburg. Die Zahlung erhielt sie als Inhaberin eines Genussscheins der U GmbH i.H.v. ... €. Die Zahlung erfolgte für die Zeiträume Dezember 2012 und Januar 2013. Die U GmbH führte auf die Zinsen Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt ... € (= KapEst i.H.v. ... € zzgl. SolZ i.H.v. ... €) an das Finanzamt T ab. 7

Am 20. März 2013 beantragte die Klägerin beim Beklagten die Erstattung der Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag. Auf dem Antragsformular hatte die Luxemburger Steuerbehörde mit Datum vom 15. März 2013 die Ansässigkeit der Klägerin in Luxemburg bestätigt. 8

Mit Bescheid vom 21. November 2013 lehnte der Beklagte den Antrag der Klägerin mit der Begründung ab, dass die im Antrag gemachten Angaben zur beantragten Erstattung nicht durch eine Originalbescheinigung der Stelle, die die Kapitalerträge ausbezahlt hat, nachgewiesen wurde. 9

Hiergegen legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein. Mangels Einspruchsbegründung wurde die Klägerin mit Schreiben vom 6. Dezember 2013 und vom 4. März 2014 aufgefordert, den Einspruch zu begründen. Die Klägerin reichte lediglich mit Schreiben vom 21. Juni 2014 eine Kopie der Vollmacht der Verfahrensbevollmächtigten und mit Schreiben vom 14. August 2014 die Kopie einer Abtretungsanzeige ein. Mit Schreiben vom 28. August 2014 forderte der Beklagte die Klägerin unter Setzung einer Ausschlussfrist bis zum 14. Oktober 2014 gemäß § 364b AO auf, eine Begründung und insbesondere die Finanzamtsbescheinigung über die Entrichtung der Kapitalertragsteuer und eine Einzelsteuerbescheinigung nachzureichen sowie einen § 50d Abs. 3 EStG Fragebogen, welcher in einem anderen Erstattungsverfahren der Klägerin übersandt worden war, zu beantworten. Auf die Rechtsfolgen des § 364b AO wurde die Klägerin hingewiesen. Das Schreiben war an die Klägerin – und nicht an ihren Prozessbevollmächtigten – adressiert. Die Klägerin reagierte hierauf nicht. 10

Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2015 als unbegründet zurückgewiesen. 11

Zur Begründung ihrer hiergegen fristgemäß (am 1. Dezember 2015) erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass ihr Sitz in Luxemburg liege und § 50d Abs. 3 EStG einer Erstattung nicht entgegenstehe. Den vom Beklagten erstmals im Einspruchsverfahren angeforderten Fragebogen habe sie am 24. November 2014 beantwortet. 12

Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG seien erfüllt. Gemäß Art. 14 i.V.m. Art. 20 DBA-Luxemburg seien die Zinsen in Deutschland steuerfrei. Insbesondere sei sie im Ausland – und nicht in Deutschland – ansässig. 13

Ihre Geschäftsführung erfolge durch Herrn Z und Herrn W, die mit ihrem ersten Wohnsitz in Deutschland gemeldet seien. Gelebt und gearbeitet habe Herr Z im ganzen Jahr 2013 in Luxemburg. Herr W sei in 2013 überwiegend zur Ausübung seiner Tätigkeit in Luxemburg gewesen. Daneben habe er viele Geschäftsreisen in Deutschland absolviert.

Der Aufgabenbereich von Herrn Z umfasse vornehmlich die internen und externen Aufgaben im Geschäftsbereich in Luxemburg sowie sämtliche Finanzierungsthemen. Herr W habe den Aufgabenbereich der Kommunikation mit dem bereits finanzierten sowie mit potentiell als Finanzierungskunden in Betracht kommenden Mittelstandsunternehmen übernommen. Die Führungsentscheidungen, wie beispielsweise die Ausgestaltung der zu vermarktenden Finanzierungsmittel oder die Entscheidung über die Gewährung einer Finanzierung an ein mittelständisches Unternehmen sowie die Entscheidung im Rahmen der Verhandlungen der Refinanzierung mit den Investoren, würden vor Ort in Luxemburg getroffen. Hierzu würden in allen Fällen Sitzungen der Geschäftsführung durchgeführt und über die entsprechende Vorgehensweise entschieden. Der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille werde damit in R gebildet. Es sei zu beachten, dass diese Entscheidungen nicht arbeitstäglich getroffen worden seien, so dass auch eine arbeitstägliche Anwesenheit in Luxemburg nicht erforderlich gewesen sei. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung liege daher in Luxemburg und damit im Ausland. 15

§ 50d Abs. 3 EStG stehe der Erstattung nicht entgegen, da dessen Voraussetzungen nicht erfüllt seien. 16

Ihre Geschäftstätigkeit bestehe darin, nach potentiellen Kunden im deutschen Mittelstand zu suchen, diese anzusprechen und sodann als Kunden zu gewinnen. Bei Interesse eines Unternehmens führe sie eine umfangreiche Prüfung durch, ob die von ihr aufgestellten Kriterien für die Finanzierbarkeit erfüllt seien. In den Jahren von 2009-2014 seien dabei mehr als 780 Unternehmen als mögliche Finanzierungskunden analysiert worden. Sollte der potentielle Kunde diesen Kriterien genügen, so erfolge eine vertiefte Prüfung (Due Diligence). In der Zeit von 2009-2014 sei dies bei rund 12 % der geprüften Unternehmen geschehen. Mit ... dieser Unternehmen seien daraufhin Finanzierungsverträge geschlossen worden. Parallel hierzu bestehe ihre Tätigkeit in der eigenen Besorgung der Finanzierungsmittel und der Auszahlung an das finanzierte Unternehmen. Die Besorgung der Finanzierungsmittel erfolge dadurch, dass Anleihen an institutionelle Investoren ausgegeben würden (sog. Fixed Interest Loan Notes). Ziel sei es dabei, die eigene Refinanzierung der für die Mittelstandsfinanzierung notwendigen Mittel zu günstigeren Konditionen zu erzielen, als sie die Mittelstandsfinanzierung vorsehe. Sobald eine Finanzierung zugesagt und die Mittel ausgereicht worden seien, bestehe ihre Tätigkeit darin, die Gläubigerrechte bei den finanzierten Unternehmen wahrzunehmen. Dabei werde insbesondere die finanzielle Entwicklung der finanzierten Unternehmen permanent beobachtet. Hierfür würden von den finanzierten Gesellschaften in regelmäßigen Abständen die dafür erforderlichen Unternehmensinformationen angefordert und geprüft. Bezogen auf die eigene Finanzierung würden durch sie, die Klägerin, als Anleiheschuldnerin die Berichts- und Zahlungspflichten gegenüber den eigenen Anleihegläubigern wahrgenommen. Vor diesem Hintergrund seien ihre Einkünfte nicht als Einkünfte aus Vermögensverwaltung, sondern aus aktiver Wirtschaftstätigkeit zu qualifizieren. 17

Der Grund für ihre Existenz ergebe sich schon aus ihrer Geschäftstätigkeit als solcher. Nur durch ihre Einschaltung sei eine Verbriefung der ausgegebenen Finanzierungen in Anleihen sowie die Haftungsabschottung der Gesellschafter möglich. Darüber hinaus sei es zur Aufnahme von fremden Finanzierungsmitteln durch die Ausgabe von Anleihen notwendig, die 18

ertragsbezogene Geschäftstätigkeit der Gesellschaft in Form der Finanzierung mittelständischer Unternehmen von sonstigen Risiken, die sich aus anderen Tätigkeiten ergäben, zu trennen. Der Grund, warum sie gerade in Luxemburg gegründet worden sei, ergebe sich daraus, dass dort ein Verbriefungsmarkt bestehe und besonders vorteilhafte rechtliche und wirtschaftliche Rahmenbedingungen für Verbriefungsgesellschaften in Luxemburg gelten würden.

Der Geschäftsbetrieb der Gesellschaft befinde sich seit 2013 in ..., S-Straße, ... R (Luxemburg). An diesem Geschäftssitz bestehe der für den Geschäftszweck vollumfänglich eingerichtete Geschäftsbetrieb. Dort würden sämtliche Unterlagen, welche sie im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit führe, aufbewahrt. Sie habe dort auch eine eigene Telefonnummer, einen eigenen Faxanschluss sowie ihre Server zur Datenverwaltung inklusive Mailserver. Da für das einmal eingerichtete Fonds-Vehikel kein großer Apparat erforderlich sei, sei ein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb gegeben. 19

In diesem Zusammenhang hat die Klägerin einen Mietvertrag (Contrat de Bail) – ohne Datum – vorgelegt. Dieser wurde geschlossen zwischen der Q S.A., ... R (Luxemburg), als Vermieterin und der N SCS, ... R (Luxemburg), über ein Haus mit Garage und Garten („maison avec garage et jardin“) in ... R (Luxemburg), ..., S-Straße. Der Vertrag sollte gemäß Abschnitt 9 ab dem 31. Dezember 2015 Wirkung haben („Le présent contrat prend cours le 31.12.2015.“). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Mietvertrag Bezug genommen (vgl. Bl. 58 ff. der eFG-Akte). 20

Außerdem hat die Klägerin drei auf sie – unter der Anschrift: ..., S-Straße, ... R (Luxemburg) – ausgestellte Telefonrechnungen für die Zeiträume Oktober, November und Dezember 2013 vorgelegt (vgl. Bl. 62 ff. der eFG-Akte). Hiernach erfolgten folgende Telefonate: 21

10/2013: 6 Gespräche zu internat. Festnetzanschlüssen (Gesamtdauer: 8:14 Min.) 22

11/2013: 3 Gespräche zu internat. Festnetzanschlüssen (Gesamtdauer: 4:16 Min.) 23

12/2103: 2 Gespräche zu internat. Festnetzanschlüssen (Gesamtdauer: 2:45 Min.) 24

Die Klägerin trägt des Weiteren vor, dass sie über Personal verfüge. Es handele sich um ihre beiden Geschäftsführer. Diese würden aufgrund ihrer Ausbildung und beruflichen Erfahrung im besonderen Maße die Qualifikation zur Durchführung der Geschäftstätigkeit erfüllen. So habe Herr W für viele Jahre in einer der führenden deutschen Banken gearbeitet und sei dort zuletzt ... gewesen. Sein Beratungsspektrum umfasse insbesondere das Bank- und Versicherungsrecht. Herr Z habe seine Karriere bei der M Versicherung in L begonnen, gefolgt von verschiedenen Positionen bei der K Bank. Anschließend habe er für die J GmbH gearbeitet und dort den Sektor der mit aufgebaut. Im Anschluss hieran habe er seine Tätigkeit als selbständiger Berater für Banken und Versicherungen begonnen. 25

Die Klägerin hat schließlich einen Beschluss (Resolution) der N SCS vom ... 2012 während der Gründungsphase vorgelegt, wonach Herr Z als „General Partner“ ein Bankkonto bei der H Bank (Luxemburg) eröffnet hat. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Beschluss Bezug genommen (vgl. Bl. 61 der eFG-Akte). 26

Im Laufe des Klageverfahrens hat die Klägerin für die Zinszahlung vom 1. Februar 2013 erstmals vorgelegt: 27

- Steuerbescheinigung 2012 für den Zeitraum Dezember 2012 28

- Steuerbescheinigung 2013 für den Zeitraum Januar 2013	29
- Bescheinigung des Finanzamtes T vom 29. Mai 2013 über die gezahlte Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag bezüglich der in den Steuerbescheinigungen 2012 und 2013 gezahlten Kapitalerträge i.H.v. ... €. Hierauf wird vollinhaltlich Bezug genommen (Bl. 75 ff. der eFG-Akte).	30
Die Klägerin beantragt sinngemäß,	31
1) den Beklagten, unter Aufhebung des Bescheides vom 21. November 2013 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2015, zu verpflichten, einen Freistellungsbescheid bezüglich Kapitalertragsteuer inkl. SolZ i.H.v. ... € (= KapESt i.H.v. ... und SolZ i.H.v. ... €) zu erlassen und diesen Betrag entsprechend zu erstatten;	32
2) im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	33
Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen.	35
Der Beklagte trägt vor, dass die Klägerin mit den im Laufe des Klageverfahrens übermittelten Steuerbescheinigungen und der Bescheinigung des Finanzamtes die Nachweispflichten hinsichtlich der Anmeldung und Abführung der geltend gemachten Steuern erfüllt habe. Allerdings seien diese Unterlagen nach Ablauf der gemäß § 364b AO gesetzten Frist eingereicht worden.	36
Im Übrigen scheitere der Erstattungsanspruch der Klägerin daran, dass die Klägerin nach Aktenlage den Sitz ihrer geschäftlichen Oberleitung und damit ihren Sitz im Sinne des DBA-Luxemburg in Deutschland unterhalte, was ihre Freistellung gemäß § 50d Abs. 1 i.V.m. Art. 14 DBA-Luxemburg ausschließe.	37
So setze § 50d EStG voraus, dass sich eine im Ausland ansässige Person auf eine der im Gesetz genannten Regelungen stützen könne. Die Klägerin berufe sich zur Begründung ihres Freistellungsanspruchs auf Art. 14 DBA-Luxemburg.	38
Die beiden Geschäftsführer der Klägerin hätten ihren Wohnsitz in Deutschland gehabt. Der Vortrag der Klägerin, dass Herr Z in Luxemburg gelebt und gearbeitet und dass sich Herr W überwiegend zur Ausübung seiner Tätigkeit in Luxemburg aufgehalten habe, sei nicht belegt worden. Die von der Klägerin geschilderten Aufgaben ihrer Geschäftsführer würden nicht deren Präsenz in Luxemburg erfordern. Denn sie könnten auch an ihrem Wohnsitz in Deutschland erledigt werden. Außerdem lasse sich aus den von der Klägerin vorgelegten Unterlagen nicht erkennen, dass diese in Luxemburg über eine feste Betriebseinrichtung verfügt habe. Der von ihr eingereichte Mietvertrag sei durch eine Firma N SCS abgeschlossen worden.	39
Hinzu komme, dass die räumliche Entfernung zwischen den deutschen Wohnsitzen der Geschäftsführer und der statuarischen Sitzadresse der Klägerin in Luxemburg ein tägliches Pendeln ausschließe. Es obliege der Klägerin zu erläutern, auf welche Weise ihre Geschäftsführer ihre arbeitstägliche Anwesenheit in Luxemburg praktisch sichergestellt hätten.	40
Darüber hinaus seien die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG (2012) erfüllt und folglich auch aus diesem Grund die Erstattung zu versagen. Zu ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit habe	41

sich die Klägerin erstmals mit Schreiben vom 24. November 2014 geäußert und damit nach Ablauf der gemäß § 364b AO bis zum 14. Oktober 2014 gesetzten Frist.

Ungeachtet dessen übe die Klägerin keine eigene aktive Wirtschaftstätigkeit im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG in Luxemburg aus. 42

Ob die von der Klägerin vorgetragenen Gründe für ihre Zwischenschaltung als wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG anzusehen seien, könne dahingestellt bleiben, da sie jedenfalls nicht über einen für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehme. Entgegen der Darlegungen der Klägerin sei nicht ersichtlich, dass von ihr in Luxemburg ein angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten werde. So beschäftige sie außer ihren Geschäftsführern kein Personal. Der als Nachweis vorgelegte Mietvertrag betreffe nicht die Klägerin, sondern die Fa. N SCS. 43

Sollte es – entgegen seiner, des Beklagten, Auffassung – zu einer Erstattung kommen, sei zu berücksichtigen, dass im streitigen Zeitraum der Gesellschafter Z mit einem Anteil von ... % seinen Wohnsitz in Deutschland gehabt habe und daher eine Freistellung insoweit auf jeden Fall ausscheide. Für den Fall einer Erstattung käme im Rahmen eines sog. Durchgriffs lediglich eine Teilerstattung in Betracht, soweit an der Klägerin der Gesellschafter X mit Sitz in Luxemburg beteiligt sei. Allerdings müsse die Klägerin insoweit noch einen Nachweis über den Wohnsitz des Anteilseigners und die Anteilsverteilung vorlegen. 44

Entscheidungsgründe 45

Die Klage ist als unbegründet abzuweisen. 46

I. Der Senat kann gemäß § 91 Abs. 2 FGO entscheiden, auch wenn die Prozessbevollmächtigte der Klägerin nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen ist. Denn die Prozessbevollmächtigte der Klägerin ist ordnungsmäßig geladen worden (vgl. Zustellung der Ladung ausweislich des Empfangsbekenntnisses am 6. August 2020, Bl. 178 der eFG-Akte). 47

Dem steht auch nicht entgegen, dass die Prozessbevollmächtigte mit Schreiben vom 13. August 2020 (ergänzt durch Schreiben vom 18. August 2020) und sodann noch einmal mit Schreiben vom 26. August 2020 (übermittelt per Telefax um 17.40 Uhr) die Verlegung des Termins beantragt hat. Denn die Terminsverlegungsanträge sind unbegründet und rechtfertigen keine Terminsverlegung, da keine „erheblichen Gründe“ i.S.d. § 155 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 ZPO gegeben sind. 48

Der Terminverlegungsantrag vom 13./18. August 2020 ist durch den Vorsitzenden des Senats am 20. August abgelehnt worden. Der Verlegungsantrag vom 26. August 2020, 17.40 Uhr, ein sog. Antrag in letzter Minute (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 16. November 2006 – III B 76/05, abrufbar über Juris), ist aus den gleichen Gründen abzulehnen. 49

So hat die Prozessbevollmächtigte ihren Terminsverlegungsantrag dahingehend begründet, dass Herr Steuerberater G den Fall betreue und am Tag der mündlichen Verhandlung aufgrund eines zeitlich zuvor anberaumten, damit kollidierenden Termins der F e.V. verhindert sei. Ihr weiterer Geschäftsführer könne den Termin nicht wahrnehmen, da er den Fall nicht sachgerecht inhaltlich bearbeite. 50

Dieser Sachvortrag der Prozessbevollmächtigten rechtfertigt es nicht, den Termin zu verlegen. Kann der Prozessbevollmächtigte einen anberaumten Termin nicht wahrnehmen, so ist das Gericht gleichwohl nicht an der Durchführung des Termins gehindert, wenn die Prozessvertretung einer Sozietät bzw. einer Steuerberatungsgesellschaft mit mehreren Geschäftsführern übertragen ist und der Termin durch ein anderes Mitglied der Sozietät bzw. Geschäftsführung sachgerecht wahrgenommen werden kann (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 14. Dezember 2017 - V B 57/17, BFH/NV 2018, 345; vom 7. Dezember 1990 - III B 102/90, BStBl. II 1991, 240). Daher ist die Verhinderung des sachbearbeitenden Geschäftsführers regelmäßig kein ausreichender Grund für die Aufhebung eines anberaumten Termins (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 1998, I B 3/98, BFH/NV 1999, 626).

Hinderungsgründe für eine Wahrnehmung des Termins durch eine andere Person als den zuständigen Sachbearbeiter müssen, sofern sie nicht offenkundig sind, im Einzelnen vorgetragen werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. Dezember 1997 - X B 23/96, BFH/NV 1998, 726; vom 7. April 2004 - I B 111/03, BFH/NV 2004, 1282). 52

Vor diesem Hintergrund ist es im Streitfall nicht ersichtlich, dass der aufgrund der am 6. August 2020 zugestellten Ladung auf den 27. August 2020 anberaumte Termin nicht durch einen vertretungsberechtigten Kollegen des zuständigen Sachbearbeiters bei der Prozessbevollmächtigten wahrgenommen werden kann und diesbzüglich nicht genügend Einarbeitungszeit zur Verfügung steht. Daher sind – trotz der Verhinderung des Herrn Steuerberater G – keine Gründe für eine Terminsverlegung ersichtlich. 53

Mangels Rechtfertigung der Terminsverlegungsanträge ist die Prozessbevollmächtigte trotz ordnungsmäßiger Ladung unentschuldigt nicht erschienen und der Senat gemäß § 91 Abs. 2 FGO an einer Entscheidung nicht gehindert. 54

II. Die Klage ist unbegründet. 55

Der Ablehnungsbescheid vom 21. November 2013 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2015 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO). 56

Der Klägerin steht kein Anspruch auf Erlass des begehrten Freistellungsbescheides gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG und auf entsprechende Erstattung der Kapitalertragsteuer zu. Zum einen sind bereits die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. Art. 11 DBA-Luxemburg bzw. § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b EStG nicht erfüllt und zum anderen kommt hinzu, dass auch § 50d Abs. 3 EStG dem Erlass des Freistellungsbescheides entgegensteht. 57

1. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. Art. 11 DBA-Luxemburg sind nicht zur hinreichenden Überzeugung des Senats erfüllt. Dies wirkt sich zu Lasten der Klägerin aus, die insoweit die objektive Feststellungslast (Beweislast) trägt. 58

a. Gemäß § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Schuldner der Kapitalerträge i.S.d. § 43 EStG auch dann zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der gesetzlich vorgesehenen Kapitalertragsteuer (§ 43 EStG) verpflichtet, wenn die Vergütung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann. Unberührt bleibt dabei der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer (§ 50d Abs. 1 Satz 2 EStG). 59

- b. Als Rechtsgrundlage für die Erstattung der Kapitalertragsteuer kommt im Streitfall § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. Art. 11 DBA-Luxemburg in Betracht. Die entsprechenden Voraussetzungen sind indes nicht erfüllt.
- aa. Zwar hat die Klägerin die gemäß § 50d Abs. 1 Satz 4 EStG erforderliche Steuerbescheinigung i.S.d. § 45a Abs. 2 EStG im Laufe des Klageverfahrens vorgelegt (vgl. Bl. 75 der eFG-Akte). Diese wird auch vom erkennenden Senat trotz Fristsetzung gemäß § 364b AO durch den Beklagten im Einspruchsverfahren zugelassen, da hierdurch keine Verzögerung des Rechtsstreits bewirkt wird (vgl. Umkehrschluss aus § 76 Abs. 3 Satz 2 FGO i.V.m. § 79b Abs. 3 FGO s. hierzu i.E. Birkenfeld in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 364b AO, Rn. 148 f.). 61
- bb. Allerdings verlangt die Anwendung des Art. 11 DBA-Luxemburg u.a. auch, dass die Klägerin ihren (Wohn-)Sitz in Luxemburg hat bzw. dort ansässig ist. 62
- Eine Person ist gemäß Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA-Luxemburg in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich u.a. der Ort ihrer Geschäftsleitung befindet. Maßgeblich für diese Bestimmung ist gemäß Art. 4 Abs. 1 DBA-Luxemburg das innerstaatliche Recht des Anwenderstaates (vgl. Pohl, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 4 Rn. 30). Der Senat ist nicht hinreichend davon überzeugt, dass die Klägerin in diesem Sinne im Streitjahr 2013 in Luxemburg ansässig war. 63
- (1) Zur Bestimmung des Begriffs „Geschäftsleitung“ ist dabei auf § 10 AO (i.V.m. Art. 3 Abs. 2 DBA-Luxemburg) zurückzugreifen. Geschäftsleitung i.S.d. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 ist hiernach der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. 64
- „Geschäftliche Oberleitung“ i.S.d. § 10 AO ist die Tätigkeit, die ein Unternehmer bzw. ein Vorstandsmitglied oder Geschäftsführer einer Gesellschaft i.d.R. selbst auszuüben pflegt (vgl. Pohl, in Schönfeld/Ditz, DBA, Art. 4 Rn. 39). Hierzu gehören die Führung der laufenden Geschäfte sowie die Führung der Geschäfte, die für das Unternehmen von einiger Wichtigkeit sind (vgl. BFH-Urteile vom 3. Juli 1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; vom 30. Januar 2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128). 65
- Der „Mittelpunkt“ der geschäftlichen Oberleitung befindet sich an dem Ort, an dem der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1998 – I R 138/97, BStBl. II 1999, 437). Dabei erfordert der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung stets eine ortsbezogene Einrichtung (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2002 – I R 12/01, BFH/NV 2002, 1128). 66
- (2) Vor diesem Hintergrund ist der Senat nicht hinreichend davon überzeugt, dass sich die Geschäftsleitung der Klägerin im Streitjahr 2013 – mithin ihr Sitz – in Luxemburg befand. 67
- Ungeachtet dessen, dass es bereits nicht hinreichend überzeugend erscheint, dass die Geschäftsführer der Klägerin, die Herren Z und W, den für die Geschäftsführung maßgeblichen Willen in Luxemburg gebildet haben, da sie in Deutschland ansässig sind bzw. waren und in Luxemburg auch nur vereinzelt Telefongespräche geführt wurden, hat die Klägerin trotz gerichtlichen Hinweises jedenfalls nicht dargelegt und nachgewiesen, dass sie in Luxemburg über eine ortsbezogene Einrichtung verfügt. 68
- Sie hat zwar vorgetragen, dass sich ihr eingerichteter Geschäftsbetrieb seit 2013 in ..., S-Straße, ... R (Luxemburg) befinde. Allerdings hat sie dies nicht nachgewiesen. Der in diesem Zusammenhang vorgelegte Mietvertrag (Contrat de Bail, Bl. 58 ff. der eFG-Akte), der kein 69

Datum trägt, sieht weder die Klägerin als Mieterin vor, noch betrifft er das Streitjahr 2013. So wurde der vorgelegte Vertrag zwischen der Q S.A., ... R (Luxemburg), als Vermieterin und der N SCS, ... R (Luxemburg), über ein Haus mit Garage und Garten („maison avec garage et jardin“) in ... R (Luxemburg), ..., S-Straße, geschlossen. Der Vertrag sollte gemäß Abschnitt 9 ab dem 31. Dezember 2015 Wirkung haben („Le présent contrat prend cours le 31.12.2015.“).

2. Auch § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b EStG scheidet als Rechtsgrundlage für die geltend gemachte Erstattung aus, da dessen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. 70

Gemäß § 43b Abs. 1 EStG wird auf Antrag die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die einer Muttergesellschaft, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hat, aus Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft zufließen, nicht erhoben. Muttergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist nach § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG eine Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen erfüllt und nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 345 vom 29.12.2011, S. 8) im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG nachweislich mindestens zu 10 % unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft (Mindestbeteiligung) beteiligt ist. Zu den Voraussetzungen gemäß Anlage 2 zum EStG gehört, dass die Muttergesellschaft nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates in Bezug auf den steuerlichen Wohnsitz als in diesem Staat ansässig betrachtet wird (Nr. 2 der Anlage 2 zum EStG). Wie bereits dargelegt, ist der Senat indes nicht hinreichend davon überzeugt, dass die Klägerin in einem Mitgliedstaat, insbesondere in Luxemburg, ansässig ist, da sie nicht nachgewiesen hat, wo sich im Streitjahr ihre ortsbezogene Einrichtung befand. 71

3. Unabhängig davon, dass die Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. Art. 11 DBA-Luxemburg bzw. § 43b EStG nicht erfüllt sind, steht der von der Klägerin geltend gemachten Kapitalertragsteuererstattung auch § 50d Abs. 3 EStG in der im Streitfall anwendbaren Fassung des BeitrRLUMsG vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) – im Folgenden: EStG (2012) – entgegen. 72

a. Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG (2012) hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie 73

1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder 74

2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. 75

Die Versagung der Freistellung wird also gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG (2012) in drei Stufen geprüft: 76

1.) Fehlende persönliche Entlastungsberechtigung, 77

2.) das Nichtvorliegen von Erträgen aus eigener Wirtschaftstätigkeit und 78

- 3.) fehlende beachtliche Gründe für die Einschaltung der Gesellschaft oder das Nichtvorliegen eines für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb. 79
- Maßgebend sind dabei gemäß § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG (2012) ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG (2012) fehlt es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe im Sinne von Satz 1 Nummer 1 sowie des Geschäftsbetriebs im Sinne von Satz 1 Nummer 2 obliegt der ausländischen Gesellschaft (§ 50d Abs. 3 Satz 4 EStG (2012)). 80
- b. Im Streitfall ist § 50d Abs. 3 EStG ohne Einschränkungen anzuwenden. 81
- aa. Da nicht zur hinreichenden Überzeugung des Senats feststeht, dass die Klägerin im Gemeinschaftsgebiet, insbesondere in Luxemburg ansässig ist, ist für die Einschränkung von § 50d Abs. 3 EStG im Lichte der europarechtlichen Grundfreiheiten kein Raum. Zwar ergibt sich aus der EuGH-Rechtsprechung zu § 50d Abs. 3 EStG (vgl. Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, ABl. EU 2018, Nr. C 72, 24; DStR 2018, 119; Beschluss vom 18. Juni 2018, C-440/17, ABl. EU 2018, Nr. C 328, 24, DStR 2018, 1479), dass § 50d Abs. 3 EStG gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und die Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV verstößt. Da indes nicht feststeht, dass die Klägerin in Luxemburg oder im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, kann die Klägerin sich jedenfalls nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen, da deren Schutzbereich nur im Gemeinschaftsgebiet ansässige Personen erfasst. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist zwar auch im Verhältnis zu Drittstaaten anwendbar (vgl. Art. 63 Abs. 1 AEUV; s.a. EuGH-Urteil vom 18. Dezember 2007, C-101/05, A, Slg. 2007, I-11531, IStR 2008, 66). Jedoch ist die Klägerin als Muttergesellschaft mit einer 100%igen Beteiligung eine beherrschende Gesellschaft, für die vorrangig die Niederlassungsfreiheit anzuwenden ist (vgl. Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, ABl. EU 2018, Nr. C 72, 24; DStR 2018, 119). An der Nachrangigkeit der Kapitalverkehrsfreiheit ändert sich auch dann nichts, wenn die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit nur deshalb keine Anwendung finden, weil die Gesellschaft, die die Anteile hält, in einem Drittstaat ansässig ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. Mai 2012 – X R 3/11, BStBl. II 2012, 585 zur Dienstleistungsfreiheit). 82
- bb. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG (2012) sind erfüllt und eine Erstattung daher zu versagen. 83
- (1) So sind an der Klägerin mit Z, X und später W Personen beteiligt, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten. Da es sich um natürliche Personen handelt, ist § 50d Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 43b EStG nicht anwendbar. § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG i.V.m. Art. 11 DBA-Luxemburg könnte lediglich auf den zu ... % an der Klägerin beteiligten X anwendbar sein. Der Senat lässt es an dieser Stelle dahingestellt, dass die Klägerin weder den Wohnsitz ihrer Anteilseigner noch die Anteilsverteilung nachgewiesen hat. Der Mangel dieses Nachweises würde dazu führen, dass insoweit auch mit Blick auf die Beteiligungsquote von Herrn X keine Erstattung zu gewähren wäre. Da es sich bei der Prüfung des § 50d Abs. 3 EStG jedoch um eine Zusatzprüfung zu der bereits mangels Ansässigkeit in Luxemburg versagten Erstattung gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG handelt, lässt der Senat dies hier dahingestellt. 84

- (2) Hinsichtlich des quotal auf die Gesellschafter Z und später W entfallenden Teils der begehrten Erstattung – bzw. ggf. auch hinsichtlich der auf den Gesellschafter X entfallenden Quote – steht einer Erstattung auch entgegen, dass die Klägerin keine Wirtschaftstätigkeit i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 3 EStG ausübt. Denn hiernach steht der Missbrauchsvermutung nur die Ausübung einer aktiven Wirtschaftstätigkeit entgegen. Die Verwaltung von Wirtschaftsgütern – wie im Streitfall – stellt indes keine Wirtschaftstätigkeit in diesem Sinne dar.
- (3) Schließlich steht auch § 50d Abs. 3, 2. HS, Nr. 2 EStG einer Erstattung entgegen, da die Klägerin angesichts nicht zur hinreichenden Überzeugung des Senats bestehender eigener Geschäftsräume nicht über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt. Ob für die Einschaltung der Klägerin wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen (§ 50d Abs. 3, 2. HS Nr. 1 EStG), kann angesichts dessen dahingestellt bleiben.
- c. Aber selbst wenn man davon ausgehen wollte, dass die Klägerin sich auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen könnte, wäre ihr der Erstattungsanspruch zu versagen.
- Die Verletzung der Grundfreiheiten führt nicht dazu, dass die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG überhaupt nicht anzuwenden ist. Vielmehr ist sie im Lichte der EU-Grundfreiheiten geltungserhaltend auszulegen.
- aa. Das Recht der Europäischen Union ist gemäß Art. 23 GG, Art. 267 AEUV Bestandteil des Bundesrechts und zwar mit Anwendungsvorrang vor nationalem Recht (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juni 2000 – 2 BvL 1/97, BVerfGE 102, 147; vom 9. Januar 2000 – 1 BvR 1036/99, NJW 2001, 1267). Die Gerichte dürfen deshalb deutsche Vorschriften nicht anwenden, soweit sie Unionsrecht verletzen. Der Anwendungsvorrang des Primärrechts der EU und damit der unionsrechtlichen Grundfreiheiten vor nationalem Recht ist folglich auch mit Blick auf die Antimissbrauchsregelung des § 50d Abs. 3 EStG zu beachten.
- Allerdings ist die nationale Norm bei einem Verstoß gegen EU-Primärrecht nicht generell überhaupt nicht anwendbar. Denn der gemeinschaftsrechtliche Anwendungsvorrang wirkt sich nicht prinzipiell dergestalt aus, dass von der Anwendung der EU-rechtswidrigen Norm grundsätzlich gänzlich abzusehen ist. Die vom EuGH verbindlich formulierten gemeinschaftsrechtlichen Erfordernisse sind vielmehr in geeigneten Fällen durch die sog. „geltungserhaltenden Reduktion“ in die betreffenden Normen hineinzulesen (vgl. BFH-Urteile vom 21. Oktober 2009 – I R 114/08, BFH/NV 2010, 279; vom 13. Juni 2018 – I R 94/15, BFHE 262, 79; vom 3. Februar 2010 – I R 21/06, BStBl. II 2010, 692). Dadurch wird im Wege richterlicher Fortbildung ein unionsrechtskonformer Zustand geschaffen.
- bb. Demgemäß ist dem Steuerpflichtigen mit Blick auf § 50d Abs. 3 EStG und vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH der unionsrechtlich gebotene Gegenbeweis über einen mangelnden Regelungsmissbrauch im Einzelfall zu eröffnen (vgl. so zu §§ 7 ff. AStG BFH-Urteil vom 13. Juni 2018 – I R 94/15, BFHE 262, 79).
- (1) So hat der EuGH entschieden, dass bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, sich die zuständigen nationalen Behörden nicht darauf beschränken können, vorgegebene allgemeine Kriterien anzuwenden; vielmehr müssen sie den Vorgang als Ganzes individuell prüfen. Eine generelle Steuervorschrift, mit der bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, geht über das zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen

Erforderliche hinaus (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 61 f.; EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2018, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479 Rn. 45).

Konkret mit Blick auf § 50d Abs. 3 EStG hat der EuGH in diesem Zusammenhang festgestellt, dass diese Regelung nicht speziell bezweckt, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils ausgerichtet sind (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 64; EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2018, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479 Rn. 43). § 50d Abs. 3 EStG begründet eine unwiderlegbare Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung, da sie in dem Fall, in dem eine der in ihr vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt ist, der gebietsfremden Gesellschaft nicht die Möglichkeit lässt, das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe zu beweisen (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 70; EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2018, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479 Rn. 56). Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 begründen indes, einzeln oder zusammen betrachtet, keinen Missbrauch oder keine Hinterziehung (EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 71).

93

(2) Diese vom EuGH festgestellten Grundsätze sind geeignet, in § 50d Abs. 3 EStG hineingelesen zu werden. Demgemäß ist der Klägerin jedenfalls der Gegenbeweis zu erlauben. Allerdings gelingt ihr dieser im Streitfall nicht. Hierbei misst der Senat unter Abwägung der Gesamtumstände dem Umstand besondere Bedeutung zu, dass – wie bereits dargelegt – nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Klägerin über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt. Folglich ist für den Senat nicht erkennbar, wie und wo die Klägerin „existierte“ und ihre Tätigkeit ausüben konnte.

94

Zwar hat der Senat bereits entschieden, dass die Tatsache, dass eine Gesellschaft nicht über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt, es im Lichte der europäischen Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV (ex-Art. 56 EGV) allein nicht rechtfertigt, der Klägerin die Erstattung der Kapitalertragsteuer zu versagen (vgl. FG Köln, Urteil vom 23. Januar 2019 – 2 K 1315/13, EFG 2019, 1764). Allerdings betraf diese Entscheidung des erkennenden Senats eine Konstellation, in der der Gesellschaft der Gegenbeweis dadurch gelungen ist, dass die Unternehmensgruppe, der sie angehörte, in ihrem Ansässigkeitsstaat über eine Konzerngesellschaft verfügte, die frei von Missbrauchszweifeln war, die insbesondere über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügte und die eine aktive Wirtschaftstätigkeit ausübte. Bei derartigen Gesamtumständen hat der Senat entschieden, dass bei vermögensverwaltenden Zwischengesellschaften nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen werden kann, wenn aufgrund der Dauerhaftigkeit und Funktion der Gesellschaft und bei im selben Staat ansässiger aktiver Konzerngesellschaft nicht anzunehmen ist, dass der Bezug von Erträgen von einer deutschen Gesellschaft gerade bei dieser Zwischengesellschaft nur aus steuerlichen Gründen erfolgt (vgl. so zur – im übrigen „milderen“ – Vorgängerregelung des § 50d Abs. 3 EStG (2007) BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 – I R 74/04, sog. Hilversum II-Entscheidung, BStBl. II 2006, 118). Vergleichbare Gesamtumstände sind im Streitfall jedoch nicht gegeben und ein Gegenbeweis nicht erfolgt.

95

Bei der Gesamtabwägung sieht der Senat zwar, dass eine Wirtschaftstätigkeit durch die in Deutschland ansässigen Geschäftsführer ausgeübt wird. Dass es sich hierbei um eine Vermögensverwaltungstätigkeit als passive Wirtschaftstätigkeit handelt, ist für sich allein

96

gesehen im Lichte der EU-Grundfreiheiten unter Missbrauchsgesichtspunkten unschädlich (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 73). Berücksichtigt man im Rahmen der Gesamtabwägung, dass die Klägerin nicht über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt, spricht dies gemeinsam mit dem Umstand, dass es sich bei der Tätigkeit um eine passive Tätigkeit handelt, indes für das Vorliegen eines rein künstlichen Gebildes.

III.	Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	97
IV.	Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes.	98
