
Datum: 27.08.2020
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 694/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2020:0827.2K694.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I B 12/21

Tenor:

Unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 19. März 2014 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2015 wird der Beklagte verpflichtet, eine Freistellungsbescheinigung bezüglich Abzugssteuern für Lizenzgebühren im Zeitraum ab dem 1. Februar 2013 i.H. einer Abzugsverpflichtung von 0 % zu erlassen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruches der Klägerin abwenden, soweit die Klägerin nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob dem Freistellungsbegehren der Klägerin § 50d Abs. 3 EStG entgegensteht. 2

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die Z GmbH, war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in S (Österreich). Ihr Unternehmensgegenstand bestand im Handel und Vertrieb von Sportrechten. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ... 2005 von der Z GmbH, G (Deutschland), gegründet. Die 3

Z GmbH, G, war seit der Gründung der Rechtsvorgängerin der Klägerin deren alleinige Gesellschafterin. Unternehmensgegenstand der Z GmbH, G, war die Erbringung von Dienstleistungen aller Art in den Bereichen Sport und Medien, insbesondere Sportrechtehandel und -vertrieb. Die Z GmbH, G, wurde am ... 2004 von Herrn Q, der in Deutschland ansässig ist, als alleinigem Gesellschafter gegründet.

Im Rahmen der zur Zeit der Gründung der Z GmbH, G, im Turnus von ... Jahren stattfindenden Ausschreibungen der Ball ... GmbH, K, hat zum Ende des Kalenderjahres 2004 die in Österreich ansässige T AG, S (Österreich), die internationale (d.h. weltweit außer Deutschland) multimediale Vermarktung sämtlicher Spiele der Liga erworben. Die T AG beauftragte ihrerseits im Frühjahr 2005 die Z GmbH mit der Durchführung der Vermarktung der erworbenen Übertragungsrechte. Im Rahmen der Vermarktung der multimedialen Verwertungsrechte in Österreich kam es zur Gründung der Klägerin. 4

Am ... 2006 gründete Herr Q mit dem in Österreich ansässigen Herrn B die Z1 GmbH mit Sitz in S (Österreich). Die Anteile hieran hielten sie jeweils zu 50 %. Herr Q brachte die Z GmbH, G, und Herr B die X GmbH, S (Österreich), (später firmierend unter X1 GmbH, heute unter X2 GmbH), ein auf den Gebieten der Verbreitung von Sportinformationen tätiges Unternehmen, in die Z1 GmbH ein. 5

Damit verfolgten die beiden Gründungsgesellschafter das Ziel einer ganzheitlichen Vermarktung und Verwertung von Sportrechten, nämlich in der Leistungskette vom Lizenzeinkauf (Geschäftsbereich der Rechtsvorgängerin der Klägerin) über die technische Durchführung der Informationsverbreitung (Geschäftsbereich der Schwestergesellschaft M GmbH, S (Österreich): Produktion eines Sendesignals für die Anwendung im Internet) bis zur Verbreitung (über die X1 GmbH) und auf eigenen Internetplattformen (X3 GmbH). 6

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin erzielte im Wirtschaftsjahr 2011 Umsatzerlöse i.H.v. ... € (Vorjahr: ... €), wobei auf die Bereiche der eigenen Rechteverwertung („mobile Rechte“) ... € (Vorjahr: ... €), der Rechteverwertung in Kommission oder Agentur („Rechte“) ... € (Vorjahr: ... €), der „Werbeleistungen“ ... € (Vorjahr: ... €) und der übrigen Dienstleistungen ... € (Vorjahr ... €) entfielen. Die Umsatzerlöse wurden aus Geschäftsbeziehungen unter anderem mit W S.A., U GmbH, P, L GmbH, H d.o.o., D d.o.o., E O.E. und Y GmbH erzielt. 7

Den Umsatzerlösen standen für den Erwerb von Rechten („Rechtekosten“) Aufwendungen i.H.v. ... € (Vorjahr ... €) gegenüber, die zur Erfüllung von Verträgen u.a. mit T AG, N-Verband (Österreich) und P gezahlt wurden. 8

Der Verein C Liga (C) als Veranstalter der ... Spielklasse hat der Rechtsvorgängerin der Klägerin für die Dauer von drei Saisons (2010/2011 bis 2012/2013) sämtliche weltweit gegenwärtig und zukünftig entstehenden medialen Nutzungs- und Verwertungsrechte zur Live- und/oder zeitversetzten Berichterstattung in voller Länge und/oder in Ausschnitten an den Spielen der österreichischen ... Liga eingeräumt. 9

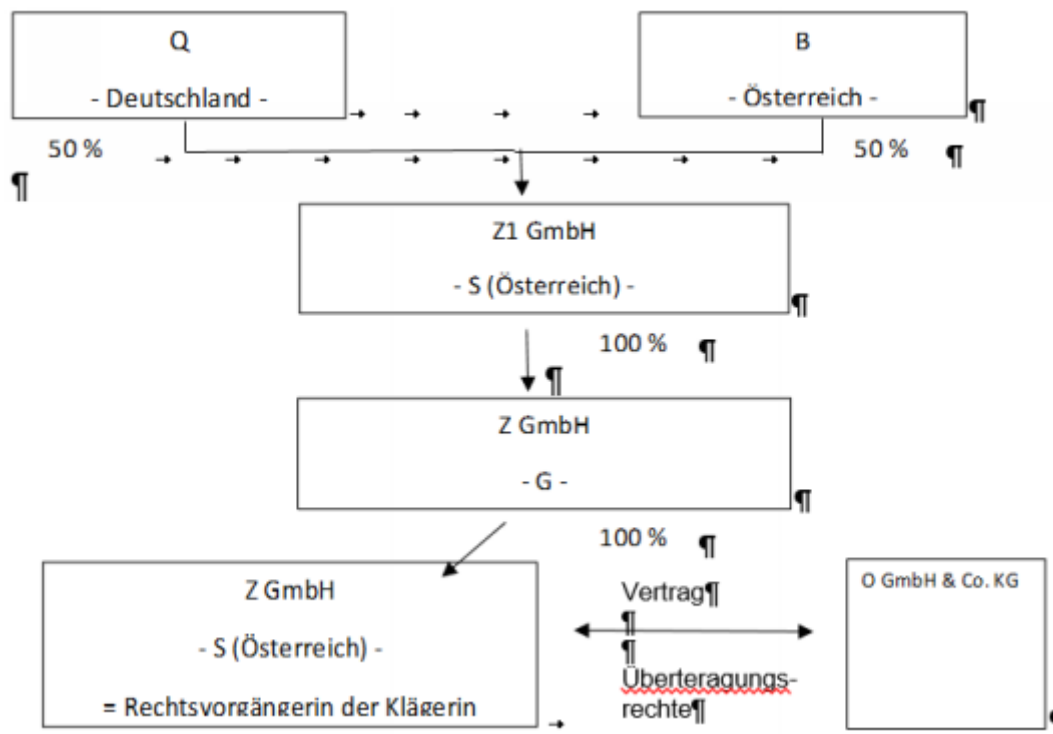
Im Rahmen dessen hat die Rechtsvorgängerin der Klägerin der O GmbH & Co. KG „new access rights“ zur eigenen Verwertung in den Territorien Deutschland, Österreich, Schweiz, Liechtenstein, Luxemburg und in den deutschsprachigen Gebieten Südtirols eingeräumt. Wegen der näheren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom ... 2012 Bezug genommen (Bl. 62 ff. der eFG-Akte). 10

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hat daraufhin die folgenden Rechnungen in 2013 an die O GmbH & Co. KG gestellt, die nach Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG bezahlt 11

wurden:

...

Die Struktur des Sachverhalts stellt sich in den streitigen Jahren wie folgt dar:



Die Rechtsvorgängerin der Klägerin betrieb bzw. betreibt ihr Geschäft in von der Z1 GmbH durch Untermietvertrag vom ... 2009 angemieteten Räumen am Konzernsitz in S (Österreich), F-Straße ..., und zahlte bzw. zahlt hierfür Miete.

Neben den Herren Q und B war im Geschäftsjahr 2011 Herr A bei der Klägerin beschäftigt. Soweit Dienste von Mitarbeitern aus dem Konzern in Anspruch genommen werden, sind diese als Gehaltsumlage erfasst (2011: ... €; Vorjahr: ... €).

Am 1. Februar 2013 stellte die Rechtsvorgängerin der Klägerin beim Beklagten einen Antrag auf Freistellung von der deutschen Abzugsteuer gemäß § 50d Abs. 2 EStG i.V.m. dem DBA-Österreich für die an sie von der O GmbH & Co. KG geleisteten Vergütungen. Mit Bescheid vom 19. März 2014 (Mittwoch) lehnte der Beklagte den Antrag unter Hinweis auf § 50d Abs. 3 EStG ab.

Der hiergegen (am 23. April 2014) fristgemäß eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2015 als unbegründet zurückgewiesen.

Zur Begründung ihrer hiergegen (am 12. März 2015) fristgemäß erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass ihr ein Anspruch auf Freistellung vom deutschen Steuerabzug auf Lizenzgebühren nach Art. 12 Abs. 1 DBA-Österreich i.V.m. § 50d Abs. 1 EStG zustehe.

Eine Anwendung von Art. 17 DBA-Österreich sei nach der Entscheidung des BFH vom 13. Juni 2012 ausgeschlossen und bedürfe daher keiner weiteren Erörterung.

Die Voraussetzungen des Art. 12 DBA-Österreich seien erfüllt. Österreich stehe das alleinige Besteuerungsrecht an den Lizenzgebühren zu. Sie, die Klägerin, würde sich der Auffassung

der Finanzverwaltung anschließen und die Vermarktungsrechte sowie Übertragungsrechte in anderen medialen Kanälen als Fernsehen sowohl als Nutzung von Rechten i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG als auch in der gezahlten Vergütungen als Lizenzgebühren ansehen.

Mangels einer inländischen Betriebsstätte ihrer Rechtsvorgängerin und mangels Inlandsbezug (die Spiele der österreichischen Liga würden in Österreich ausgetragen) würden keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Bundesrepublik Deutschland an den von der Rechtsvorgängerin der Klägerin erhaltenen Vergütungen ein Besteuerungsrecht haben könnte. 22

Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung sei nicht gegeben. 23

§ 50d Abs. 3 EStG sei nicht mit Europarecht vereinbar, sondern diskriminiere im Ausland ansässige Steuerpflichtige gegenüber den im Inland ansässigen Lizenzgebern. 24
Lizenzzahlungen an inländische Lizenzgeber würden keinem Steuerabzug unterliegen. Außerdem seien die vom Gesetzgeber erfassten Missbrauchstatbestände viel zu weit gefasst und würden auch Konstellationen erfassen, die tatsächlich nicht missbräuchlich seien. Darüber hinaus würde § 50d Abs. 3 EStG zu Unrecht die doppelbesteuerungsrechtlichen Befreiungen einschränken. Im Übrigen werde im Hinblick auf die mangelnde Vereinbarkeit mit Europarecht auf das EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2017 (C-504/16 und C-613/16) und den Beschluss vom 14. Juni 2018 (C-440/17) Bezug genommen.

Ungeachtet dessen seien die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG auch nicht erfüllt. Ihre Rechtsvorgängerin habe in den Streitjahren 2013-2015 aufgrund ihrer 25
Vermarktungstätigkeiten eine eigene Wirtschaftstätigkeit ausgeübt. Denn sie habe mit dem Kauf von Übertragungsrechten an Sportveranstaltungen (Lizenzen) von verschiedenen Lizenzgebern (Sportveranstaltungen, Sportrechtevermarktern) und deren Verkauf (Sublizenzierung) an andere Lizenznehmer (Rundfunk- und Fernsehunternehmen, Sportrechtevermarkter) wie ein Händler aktiv am Sportrechtmarkt teilgenommen. Sie sei mit mehreren verschiedenen konzernunabhängigen Marktteilnehmern in unterschiedliche vertragliche Beziehungen getreten, um Übertragungsrechte zu vermarkten. Diese Tätigkeit sei keine Vermögensverwaltung.

Wenn nach Auffassung des Beklagten und des BMF Vergütungen für die Überlassung der 26
Nutzung von Rechten Vergütungen aus der Verwaltung von Vermögensgegenständen darstellen würden und damit eine Entlastung versagt werde, komme es im Ergebnis dazu, dass in allen Fällen von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG eine Entlastung vom Steuerabzug versagt werden müsse. Diese allein logische Verknüpfung zeige bereits, dass eine am Wortlaut orientierte Auslegung der Vermögensverwaltung an Gegenständen (Rechten) und deren Einordnung als nichtwirtschaftliche Tätigkeit nicht zutreffend sein könne. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Verwaltung der Rechte sich nicht auf die Verwaltung eigener Rechte, sondern (auch) auf die Überlassung der Rechte zur Nutzung durch Dritte (= Vermarktung) beziehe.

Im abkommensrechtlichen Sinne werde jede Unternehmenstätigkeit i.S.v. Art. 7 DBA-MA, 27
soweit sie nicht eine Nutzung von unbeweglichem Vermögen i.S.v. Art. 6 DBA-MA darstelle, als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen, so dass der Begriff „Verwaltung von Wirtschaftsgütern“ i.S.v. § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG entgegen der Auffassung des Beklagten nicht extensiv auszulegen sei, da dann die Gefahr bestehe, dass jegliche Zurverfügungstellung von Gegenständen (Nutzung, Miete, Pacht, Leasing etc.) eine wirtschaftliche Betätigung ausschließe und damit zur (unzutreffenden) Versagung der Steuerentlastung führe.

Es würden auch wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung ihrer Rechtsvorgängerin bestehen. So sei Herr Q vor der Gründung der Z GmbH in der R?Gruppe zuständig gewesen für die internationale Vermarktung von Sportrechten und habe sich ein Know-how angeeignet, dass er insoweit habe ausbauen wollen, dass er nicht nur deutsche Sportrechte, sondern auch österreichische Sportrechte international habe vermarkten wollen, hier insbesondere die Übertragungsrechte der Spiele der österreichischen ... Liga. Darüber hinaus sollten die mit der T AG begonnenen Geschäftsbeziehungen durch eine eigene Gesellschaft in Österreich vertieft werden. Zudem hätten die österreichischen Lizenzgeber auch ein großes Interesse gehabt, vertragliche Beziehungen zur Vermarktung ihrer Lizenzen mit in Österreich ansässigen Unternehmen zu begründen. Der Hintergrund hierfür sei in der unklaren steuerrechtlichen Interpretation des Art. 17 DBA-Österreich insbesondere in Bezug auf Art. 12 DBA-Österreich sowie in der Anwendung von österreichischem Recht zu sehen gewesen. Auch wenn die Interpretation des Art. 17 DBA-Österreich inzwischen durch das BFH-Urteil vom 13. Juni 2012 (I R 41/11) klarer geworden sei, würden gleichwohl weitere Fragen bestehen. Darüber hinaus sei die Z GmbH aus haftungsrechtlichen Gründen gegründet worden, damit ihre Aktivitäten in eine gesonderte Gesellschaft mit beschränkter Haftung ausgegliedert würden. Schließlich sei Herr Q in 2005 in Geschäftsbeziehungen mit dem in Österreich ansässigen Herrn B getreten, aus denen sich die Z Gruppe mit Gründung der Z1 GmbH, S (Österreich), entwickelt habe.

28

Die Wahl des Standorts der Z1 in Österreich sei dadurch geprägt worden, dass die Mehrzahl der Kerngeschäftsfelder über die in Österreich ansässige Tochterunternehmen durchgeführt würden und die bereits entstandene Zusammenarbeit mit der T1?Gruppe (vormals T AG) auch auf den übrigen Geschäftsfeldern der Z1 (insbesondere in der technischen Aufbereitung des sportcontent auf den Internetseiten für Wettanbieter) vertieft und für andere private Anbieter ausgebaut worden sei. Dabei sei auch der in Deutschland unsicheren Rechtslage hinsichtlich der Verwertung von Übertragungsrechten an Wettanbieter Rechnung getragen worden, wobei die Sportrechtevermarktung als Kernkompetenz der Z GmbH beibehalten worden sei.

29

Gleichzeitig sollten die bisher bereits von ihrer, der Klägerin, Rechtsvorgängerin mit den Kunden (Lizenznehmern) und Lieferanten (Lizenzgeber) begonnenen Vertragsbeziehungen und abgeschlossenen Verträge fortgeführt werden.

30

Des Weiteren habe ihre Rechtsvorgängerin auch über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt. Sie habe Büroräume bei der Konzernmutter angemietet und beschäftige neben den beiden Geschäftsführern einen Mitarbeiter. Außerdem nutze sie gegen Entgelt die Infrastruktur der Konzernmuttergesellschaft. Diese Struktur sei für eine Sportrechtevermarktungsgesellschaft unter Berücksichtigung ihres Geschäftszwecks (Vermarktung von Sportveranstaltungsübertragungsrechten) ausreichend und angemessen. Wegen der Angemessenheit eines Geschäftsbetriebs auch bei einem Mindestmaß an personeller und sachlicher Ausstattung werde Bezug genommen auf die BFH-Urteile vom 19. Januar 2000 (I R 117/97), vom 25. Februar 2004 (I R 42/02) und vom 20. März 2002 (I R 63/99) und auf die Ausführungen von Beußner im Fachbeitrag „Der neue § 50d Abs. 3 EStG bei Nutzungsvergütungen“ (IStR 2007, 316). Zu Unrecht trage der Beklagte vor, dass Herr A auch noch für eine andere Gesellschaft der Firmengruppe tätig gewesen sei. Im Arbeitsvertrag von Herrn A sei lediglich bestimmt gewesen, dass Herr A sich selbständig in die Geschäftsbereiche der Rechtsvorgängerin der Klägerin und der X1 GmbH einarbeite. Die Einarbeitung habe der Erfüllung der Tätigkeit bei ihrer, der Klägerin, Rechtsvorgängerin gedient. Die Einarbeitung sei aber nicht mit einer Tätigkeit für eine andere Gesellschaft gleichzusetzen. Im Bedarfsfall könne das Vorliegen des dargelegten Geschäftsbetriebs auch

31

unter Beweis gestellt werden.

Die Klägerin beantragt,	32
den Beklagten unter Aufhebung des Ablehnungsbescheides vom 19. März 2014 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2015 zu verpflichten, eine Freistellungsbescheinigung bezüglich Abzugssteuern auf Lizenzgebühren für den Zeitraum ab dem 1. Februar 2013 i.H. einer Abzugsverpflichtung von 0 % zu erlassen;	33
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	34
Der Beklagte beantragt,	35
die Klage abzuweisen.	36
Der Beklagte trägt vor, dass die Voraussetzungen des Art. 12 DBA-Österreich zwar erfüllt seien, eine Freistellung aber dennoch nicht zu gewähren sei, da die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt seien.	37
§ 50d Abs. 3 EStG sei europarechtskonform. Wegen der diesbezüglichen Ausführungen des Beklagten, die aus der Zeit vor Ergehen des EuGH-Urteils vom 20. Dezember 2017 (C-504/16 und C-613/16) stammen, wird auf den Schriftsatz des Beklagten vom 18. September 2015, Seiten 9 ff. (Bl. 85 ff. der eFG-Akte) Bezug genommen.	38
Der Beklagte trägt vor, dass mit Blick auf die berechtigten Personen (§ 50d Abs. 3 Satz 1 EStG) eine Entlastung bereits insoweit ausscheide, als der Muttergesellschaft eine Entlastung nicht zustünde. §§ 49, 50a, 50d EStG sowie das DBA-Österreich würden bereits aufgrund des ausschließlich im Inland belegenen Sachverhalts auf die Muttergesellschaft keine Anwendung finden.	39
Es mangle auch an einer eigenwirtschaftlichen Aktivität der Rechtsvorgängerin der Klägerin (§ 50d Abs. 3 Satz 1 EStG). Dabei komme es nur auf die Verhältnisse der beantragenden Gesellschaft, also der Rechtsvorgängerin an (§ 50d Abs. 3 Satz 2 EStG). Bei Anträgen gemäß § 50d Abs. 2 EStG seien die Verhältnisse des Antragsjahres, hier also des Jahres 2013, maßgebend.	40
Bei den erwirtschafteten Bruttoerträgen der Rechtsvorgängerin der Klägerin handele es sich ausschließlich um Lizenzerlöse aus der Verwertung von überwiegend österreichischen Sportrechten. Diese Betreuung und Verwaltung fremden Vermögens stelle keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit dar. Die Argumentation der Klägerin, in allen Fällen des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG müsste bei der vorgenommenen Subsumtion die Entlastung versagt werden, trage nicht, da § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG nicht nur Lizenzgebühren erfasse und § 50d Abs. 3 EStG weitere Voraussetzungen enthalte, unter denen ein Anspruch auf Entlastung zu verneinen sei, so dass zwar Lizenzgebühren vorliegen könnten, eine Entlastung aber trotzdem zu gewähren sein könne.	41
Des Weiteren würden für die Einschaltung der Rechtsvorgängerin der Klägerin wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nach § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG fehlen. Hierbei seien Umstände, die sich aus den Verhältnissen des Konzernverbundes ergeben würden, unbeachtlich. Daher seien sowohl die von der Klägerin angegebenen Gründe der Konzernorganisation und der Kundenpräferenzen keine hinlänglichen Gründe. Allein die haftungsrechtlichen Erwägungen würden als sonst beachtliche Gründe in Betracht kommen. Dass allerdings eine GmbH mit Sitz in Österreich gegenüber einer solchen mit Sitz im Inland	42

haftungsrechtlich bevorzugt sei, sei nicht ersichtlich.

Darüber hinaus habe die Rechtsvorgängerin der Klägerin auch nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG). Aus dem vorliegenden Mietvertrag gehe hervor, dass sich der Firmensitz der Rechtsvorgängerin der Klägerin am Geschäftssitz der Konzernmutter (Z1 GmbH, S (Österreich)) befinde. Es seien Büroräume sowie die gesamte Büroeinrichtung von der Konzernmutter angemietet worden. Nachweise einer tatsächlichen Nutzung durch die Rechtsvorgängerin der Klägerin seien nicht erbracht worden. Auch sei nicht nachgewiesen worden, dass sie über eigene Telekommunikationsmittel verfügt habe. Auf der Internetseite der Rechtsvorgängerin der Klägerin seien lediglich die Kontaktdaten der Muttergesellschaft, Z GmbH, G, ausgewiesen gewesen. Auch habe die Klägerin bislang nicht belegt, dass ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal am Geschäftsbetrieb beschäftigt gewesen sei. Herr Q sei neben der Funktion als Geschäftsführer der Rechtsvorgängerin der Klägerin auch Geschäftsführer der Z GmbH, G gewesen. Er habe seinen Wohnsitz in Deutschland gehabt. Eine regelmäßige Anwesenheit in Österreich sei nicht ersichtlich und nicht glaubhaft gemacht worden. Hinsichtlich des weiteren Gesellschaftergeschäftsführers, Herrn B, der seinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe, sei nicht glaubhaft dargelegt worden, in welchem Umfange er für die Rechtsvorgängerin der Klägerin tatsächlich tätig gewesen sei, da er ebenfalls als Geschäftsführer der Konzernmutter fungiert habe. Der einzige Angestellte, Herr A, sei auch für den Geschäftsbereich der Schwestergesellschaft X3 GmbH tätig gewesen. Eine Darlegung seines jeweiligen Aufgabenbereichs und der zeitlichen Verteilung seiner Tätigkeit auf die betroffenen Unternehmen sei nicht erfolgt.

Wie die Klägerin ohne weitere Spezifikation anführe, habe ihre Rechtsvorgängerin mangels eigener Ressourcen regelmäßig auf die Ressourcen anderer Konzernunternehmen zurückgegriffen. Folglich liege kein substantieller Geschäftsbetrieb vor, da ein greifbares Vorhandensein von qualifiziertem Personal, eigenen Geschäftsräumen und eigene Geschäftsausstattung nicht vorhanden bzw. nicht nachgewiesen worden sei.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet.

A. Mit Blick auf die Zulässigkeit ist insbesondere das Rechtsschutzbedürfnis gegeben.

Das Rechtsschutzbedürfnis entfällt, wenn bei Erteilung der Freistellungsbescheinigung keinerlei Vorteil mehr für den Kläger denkbar ist, insbesondere keine Abzugssteuern in dem streitigen Zeitraum entstanden sind bzw. entstehen können (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1996 – I R 82/95, BStBl II 1996, 608, BFHE 180, 365; FG Köln, Urteil vom 1. Oktober 2014 – 2 K 2175/14, EFG 2015, 143). Diese Voraussetzung für ein Entfallen des Rechtsschutzbedürfnisses ist indes nicht erfüllt. Im Streitfall wurden in dem von der begehrten Freistellungsbescheinigung umfassten Zeitraum ab dem 1. Februar 2013 Vergütungen an die Rechtsvorgängerin der Klägerin gezahlt und Abzugssteuern einbehalten und abgeführt. Damit kann die Freistellungsbescheinigung der Klägerin als Grundlage einer Erstattung beim örtlich zuständigen Finanzamt dienen und ihr insoweit von Vorteil sein.

B. Der Ablehnungsbescheid vom 19. März 2014 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. Februar 2015 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO).

Der Klägerin steht ein Anspruch auf Erlass der begehrten Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG in der im Streitzeitraum 2013-2016 geltenden Fassung zu. Dem steht insbesondere nicht § 50d Abs. 3 EStG (i.d.F. von 2012) entgegen, da dieser im Lichte des Europarechts einschränkend auszulegen ist.	50
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 bei den Lizenzgebühren 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 Abzugssteuer (§ 50a Abs. 5 EStG) verpflichtet, wenn die Vergütung nach §§ 43b, 50g EStG oder einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht oder nur mit einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden kann.	51
Der Vergütungsschuldner kann indes den Steuerabzug unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines von ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren im Wege der Freistellungsbescheinigung, § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG).	52
II. Die Erteilung einer solchen Freistellungsbescheinigung i.S.d. § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG kommt im Streitfall im Hinblick auf Art. 12 DBA-Österreich in Betracht. Die entsprechenden Voraussetzungen sind erfüllt. Dies wird auch von den Beteiligten nicht bestritten.	53
III. Dem Erlass der Freistellungsbescheinigung steht nicht § 50d Abs. 3 EStG in der im Streitzeitraum 2013-2016 anwendbaren Fassung des BeitrRLUMsG vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) entgegen (im Folgenden: EStG (2012)).	54
1. Gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG (2012) hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Freistellung, 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	55
1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder	56
2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.	57
Dabei sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft maßgebend; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahestehen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht (§ 50d Abs. 3 Satz 2 EStG). An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt (§ 50d Abs. 3 Satz 3 EStG).	58
Die Versagung der Freistellung wird also gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG (2012) in drei Stufen geprüft:	59
1.) Fehlende persönliche Entlastungsberechtigung,	60
2.) das Nichtvorliegen von Erträgen aus eigener Wirtschaftstätigkeit und	61

3.)	fehlende beachtliche Gründe für die Einschaltung der Gesellschaft oder das Nichtvorliegen eines für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs.	62
2.	§ 50d Abs. 3 EStG (2012) ist indes nicht uneingeschränkt anwendbar.	63
a.	Nach der Rechtsprechung des EuGH verstößt die Norm gegen die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit (vgl. EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2018, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479; s.a. zur strengeren Gesetzesfassung der Vorgängervorschrift: EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, DStR 2018, 119).	64
b.	Im Gegensatz zu den der EuGH-Rechtsprechung zugrunde liegenden Sachverhalten ist Gegenstand des Freistellungsbegehrens nicht die Kapitalertragsteuer im Hinblick auf Gewinnausschüttungen in Mutter-Tochter-Verhältnissen, sondern die Abzugsteuer gemäß § 50a EStG auf Lizenzzahlungen. Angesichts dessen sind nicht die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV (ex-Art. 43 EG) und die Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 63 AEUV (ex-Art. 56 EG) betroffen. Vielmehr sind die Dienstleistungsfreiheit i.S.d. Art. 56 AEUV (ex-Art. 49 EG) und die Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 63 AEUV (ex-Art. 56 EG) tangiert.	65
c.	Dabei tritt die Kapitalverkehrsfreiheit im Streitfall gegenüber der Dienstleistungsfreiheit zurück. Denn der Kapitalverkehr erschöpft sich im Streitfall in der Bezahlung der Lizenzgebühr durch die Z GmbH, G, als Gegenleistung für die Überlassung von Lizenzen.	66
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).	67
	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).	68
bb.	Vor diesem Hintergrund tritt im Streitfall die Kapitalverkehrsfreiheit zurück. Die Kapitalverkehrsfreiheit ist gegenüber der konkurrierenden Dienstleistungsfreiheit im Streitfall völlig zweitrangig. Das Leistungsverhältnis wird nämlich durch die Überlassung der Lizenzen geprägt. Die Zahlung der Lizenzgebühr stellt lediglich einen Transfer von Zahlungsmitteln dar, der für die Erbringung der Leistungen im Rahmen des Lizenzvertrages als Dienstleistungen erfolgt und daher der Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit entgegensteht.	69
d.	Die Dienstleistungsfreiheit ist im Streitfall tangiert, weil die Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG zu einer Doppelbesteuerung der Lizenzgebühren führt, da diese gemäß Art. 12 DBA-Österreich dem Besteuerungsrecht Österreichs unterliegen, im Inland jedoch unter der Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG nicht von der Besteuerung frei-gestellt sind. Damit	70
		71

werden Lizenzgebühren, die zwischen Unternehmen anfallen, die in verschiedenen Gemeinschaftsstaaten – im Streitfall in Deutschland und Österreich – ansässig sind, steuerlich höher belastet als Lizenzgebühren, die zwischen zwei im deutschen Inland ansässigen Unternehmen anfallen, da in diesem Fall lediglich eine einfache Besteuerung erfolgt. Diese Ungleichbehandlung führt zu einer Beeinträchtigung der Dienstleistungsfreiheit.

e. Diese Ungleichbehandlung ist nicht gerechtfertigt, da ihr spezifisches Ziel nicht ausschließlich in der Verhinderung von rein künstlichen, jeder wirtschaftlichen Realität baren Konstruktionen besteht, die lediglich zu dem Zweck errichtet werden, ungerechtfertigte Steuervorteile zu nutzen (vgl. EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479; s.a. zu § 50d Abs. 3 i.d.F. des JStG 2007 EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119). Insoweit gelten die Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung, die im Hinblick auf die Verletzung der Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit durch § 50d Abs. 3 EStG ergangen ist, auch für die Verletzung der Dienstleistungsfreiheit durch § 50d Abs. 3 EStG. Es sind keine Gründe dafür ersichtlich, die Verletzung der verschiedenen Grundfreiheiten unterschiedlich zu beurteilen. 72

3. Die Verletzung der Dienstleistungsfreiheit i.S.d. Art. 56 AEUV (ex-Art. 49 EG) führt indes nicht dazu, dass die Regelung überhaupt nicht anzuwenden ist. Vielmehr ist sie im Lichte der EU-Grundfreiheiten geltungserhaltend auszulegen. 73

a. Das Recht der Europäischen Union ist gemäß Art. 23 GG, Art. 267 AEUV(ex-Art. 249 EGV) 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. 74

Allerdings ist die nationale Norm bei einem Verstoß gegen EU-Primärrecht nicht generell überhaupt nicht anwendbar. Denn der gemeinschaftsrechtliche Anwendungsvor-rang 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. „geltungserhaltende Reduktion“ in die betreffenden Normen hin-einzulesen (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. 75

b. 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) bzw. sind die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG einzuschränken. 76

aa. Die Einschränkung von EU-Grundrechten kann – so der EuGH – gerechtfertigt sein, wenn hierdurch die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen bezweckt wird. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das spezifische Ziel der grundrechtseinschränkenden Norm in der Verhinderung von Verhaltensweisen liegt, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen (vgl. EuGH-Beschluss vom 14. 77

Juni 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479, Rn. 43; EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 60).

Bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Beweggrund hat, können sich die zuständigen nationalen Behörden nicht darauf beschränken, 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 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479).

78

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 Konstruktionen auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils ausgerichtet sind (vgl. EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479, Rn. 47; EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 64). § 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 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479). Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG begründen indes, einzeln oder zusammen betrachtet, keinen Missbrauch oder keine Hinterziehung (EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479; EuGH-Urteil vom 20. Dezember 2018, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 71).

79

Dabei führt der EuGH aus, dass der Umstand, dass die Beteiligung solcher Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft, denen die betreffende Befreiung nicht zustände, wenn sie die Dividenden unmittelbar bezogen hätten, für sich allein nicht bedeute, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliege, die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde (EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479, Rn. 48; Urteil vom 20. Dezember 2017, C-504/16 und C-613/16, Deister Holding, DStR 2018, 119, Rn. 65). Auch der Umstand, dass die Wirtschaftstätigkeit einer gebietsfremden Muttergesellschaft in der Verwaltung von Wirtschaftsgütern ihrer Tochtergesellschaften besteht oder dass ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen, bedeute für sich allein nicht, dass eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion vorliege (EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2017, C-440/17, GS, DStR 2018, 1479, Rn. 52).

80

bb. Diese vom EuGH festgestellten Grundsätze sind geeignet, in § 50d Abs. 3 EStG hineingelesen zu werden. Sie führen dazu, dass § 50d Abs. 3 EStG dem Erlass der begehrten Freistellungsbescheinigung nicht entgegensteht. Der Klägerin ist jedenfalls der Gegenbeweis zu erlauben.

81

(1) Im Zuge des Gegenbeweises, des Motivtests, kommt im Streitfall dem Umstand besondere Bedeutung zu, dass die Unternehmensgruppe, der die Rechtsvorgängerin der Klägerin angehörte, im Ansässigkeitsstaat der Rechtsvorgängerin, in Österreich, über eine Konzerngesellschaft verfügte, die frei von Missbrauchszweifeln ist, nämlich die Z1 GmbH. Es

82

handelt sich hierbei um eine Gesellschaft, die insbesondere über einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt und die eine aktive Wirtschaftstätigkeit ausübt.

Bei vermögensverwaltenden Zwischengesellschaften kann nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen werden, 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). 83

Ansichts dessen ist im Streitfall, im konkreten Einzelfall, widerlegt, dass eine Missbrauchsgestaltung gegeben sein könnte. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin und die aktive, substanzhaltige Z1 GmbH waren auf Dauer angelegt und im gleichen Staat, in Österreich, ansässig. Diese Konstellation schließt es aus, dass die Rechtsvorgängerin der Klägerin in Österreich rechtsmissbräuchlich eingeschaltet wurde, da gerade in Österreich auch eine aktive Konzerngesellschaft ansässig war bzw. ist. 84

Die Regelung des § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG, das sog. Verbot der Merkmalsübertragung, steht dem nicht entgegen. Denn im Lichte der europäischen Kapitalverkehrs-freiheit bzw. Dienstleistungsfreiheit und der Rechtsprechungsgrundsätze des EuGH ist die Regelung des § 50d Abs. 3 EStG geltungserhaltend auszulegen. Das Verbot der Merkmalsübertragung i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG ist insbesondere in Konstellationen wie im Streitfall geltungserhaltend einzuschränken. 85

(2) Im Streitfall kommt außerdem noch hinzu, dass die Rechtsvorgängerin der Klägerin eine Wirtschaftstätigkeit ausübte. Innerhalb ihrer Unternehmensgruppe war sie für den Ankauf, die Verwaltung und den Verkauf von Übertragungsrechten, Lizenzen, zuständig. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin übte mit dem Ankauf, der Verwaltung und dem Verkauf der Übertragungsrechte eine Wirtschaftstätigkeit gemäß § 50d Abs. 3 Satz 1, 2. Alt. EStG aus. Dass es sich hierbei um Einkünfte aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG handelt, kann dabei allein – nach den Grundsätzen der zuvor dargelegten Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung – nicht schädlich sein. Schon allein die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit allein reicht selbst nach der gesetzlichen Regelung des § 50d Abs. 3 EStG aus und steht der Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG entgegen. Dass der deutsche Gesetzgeber allerdings diese Rechtsfolge nur bei Ausübung einer aktiven Wirtschaftstätigkeit gelten lassen wollte, also nicht bei der Verwaltung von Wirtschaftsgütern als passiver Wirtschaftstätigkeit (vgl. § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG), ist dabei im Lichte der europäischen Grundfreiheiten und der hierzu ergangenen EuGH-Rechtsprechung nicht maßgeblich. 86

Damit erfüllt die Rechtsvorgängerin der Klägerin die im Lichte der EuGH-Rechtsprechung einschränkend auszulegenden Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG auch unter diesem Gesichtspunkt nicht. 87

(3) Angesichts dessen kann es dahingestellt bleiben, ob die Rechtsvorgängerin der Klägerin außerdem über einen für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügte. Dass sich die Räume innerhalb der Geschäftsräume der Z1 GmbH befanden, ist jedenfalls unerheblich. Auch die Tatsache, dass ihre Mitarbeiter – jedenfalls zum Teil – auch für andere Gesellschaften des Konzerns tätig waren, ist unschädlich. Schließlich sei erwähnt, dass im Hinblick auf ihre Tätigkeit – den Kauf und Verkauf von Übertragungsrechten – auch eine nicht aufwendige Ausstattung angemessen 88

erscheinen kann. Denn diese Tätigkeit erfordert weder eine räumliche noch eine personelle komplexe Infrastruktur, sondern ihre Ausübung ist vielmehr mit einem Büro und einem oder wenigen Mitarbeitern möglich.

- | | | |
|-----|--|----|
| IV. | Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. | 89 |
| V. | Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. | 90 |
| VI. | Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG (Regelstreitwert). | 91 |