

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Wird, was lange währt, endlich gut?

Dr. Martin Klein, Hengeler Mueller

Katja Nakhai, Ernst & Young

Videokonferenz, 14. Januar 2021



FORUM

Transaktionen im Steuerrecht e.V.

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Überblick

- Hintergrund der Neuregelung
- § 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E – der Wortlaut
- Die Vorschrift im Detail
- Ausblick:
 - Inkrafttreten der Neufassung
 - Zeitliche Anwendbarkeit

§ 50d Abs. 3 EStG – was bisher geschah

- Gegenstand: Missbrauchsabwehr bei Abzugsteuerentlastung
- Der Ursprung: Ein Missverständnis ...
 - BFH v. 29.10.1981, I R 89/80 (Monaco-Urteil)
 - § 50d Abs. 1a EStG idF des StMBG v. 21.12.1993
 - BFH v. 29.10.1997, I R 35/96
- Verschärfung durch JStG 2007 v. 13.12.2006
- Neufassung durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 wg. unionsrechtlicher Zweifel
- BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171

§ 50d Abs. 3 EStG – was bisher geschah

- EuGH v. 20.12.2017, C-505/16 und C-613/16 (Deister Holding u.a.):
 - § 50d Abs. 3 EStG idF JStG 2007 verstößt gegen Art. 49 AEUV
- BMF v. 4.4.2018:
 - Teilweise Nichtanwendung von § 50d Abs. 3 EStG
- EuGH v. 14.6.2018, C-440/17 (GS):
 - Auch § 50d Abs. 3 EStG idF BeitrRLUmsG verstößt z.T. gegen Art. 49 AEUV
- Art. 6 ATAD
- EuGH v. 26.2.2019 C 115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N-Luxembourg 1) sowie C-116 und C-117/16 (T Danmark u.a.):
 - Unionsrechtlicher Grundsatz des Missbrauchsverbots, Nutzungsberechtigte und Durchleitgesellschaften

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

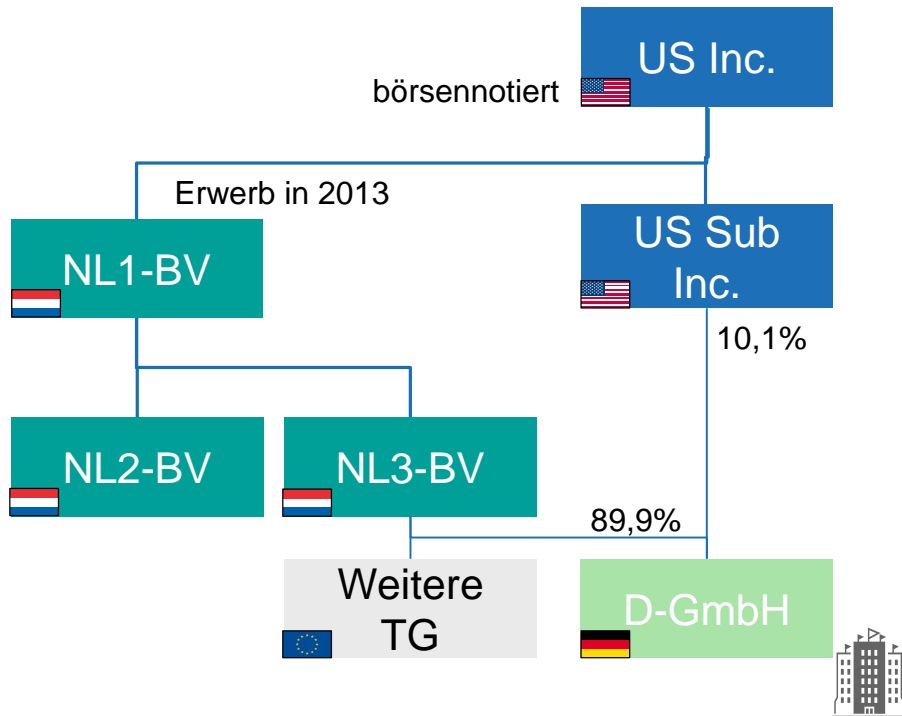
Der „neue“ Wortlaut*

„(3) ¹Eine ausländische Gesellschaft hat auf der Grundlage eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung **ungeachtet des Abkommens** keinen Anspruch auf Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a, soweit Personen an ihr beteiligt oder durch ihre Satzung begünstigt sind, **denen dieser Anspruch nicht zustände**, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und soweit die Einkunftsquelle **keinen wesentlichen Zusammenhang** mit einer **Wirtschaftstätigkeit dieser ausländischen Gesellschaft** aufweist; das **Erzielen der Einkünfte und deren Weiterleitung** an beteiligte oder begünstigte Personen **sowie** eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck **nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb** ausgeübt wird, gelten nicht als **Wirtschaftstätigkeit**.

²Satz 1 findet keine Anwendung, soweit die ausländische Gesellschaft nachweist, dass keiner der **Hauptzwecke** ihrer Einschaltung die Erlangung eines **steuerlichen Vorteils** ist; das Gleiche gilt, wenn mit der Hauptgattung der Anteile an der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer **anerkannten Börse** stattfindet.“

* In der Fassung des Referentenentwurfs vom 19.11.2020

FALLBEISPIEL



Zusätzliche Hintergründe:

- Die damaligen Verkäufer der NL1-BV hatten sich für die NL an der Spitze ihrer Gruppe entschieden, da diese neben einer guten Infrastruktur seinerzeit eine niedrige (inzwischen aber annahmegemäß nicht mehr günstigere) Steuerbelastung auf Unternehmensgewinne bot.
- In den NL unterhält nicht die NL3-BV, wohl aber ihre Schwester NL2-BV, ein Büro mit einem Mitarbeiter, der sich um die Verwaltung der Beteiligungen auch der NL3-BV kümmert.
- In 2020 hat die NL3-BV (und US Sub Inc.) vom BZSt eine für drei Jahre erteilte Freistellungsbescheinigung für Dividenden erhalten.

Fragestellung:

- Im April 2021 möchte die D-GmbH ihren Gewinn des Jahres 2020 ausschütten. Was ist im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG idF des AbzStEntlG-E zu beachten?

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 1: Vorangestellte Rechtsfolge

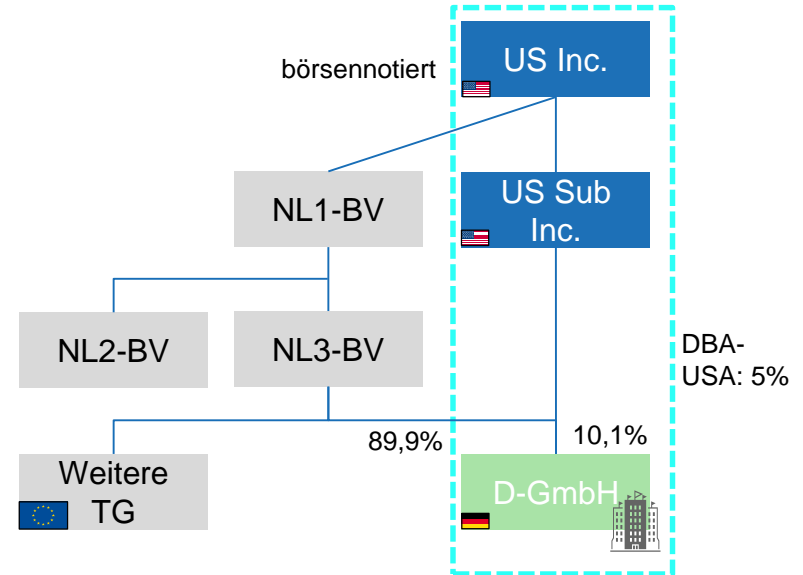
- „Kein Anspruch (einer ausländischen Gesellschaft) auf Entlastung ...“
 - von KapESt und
 - vom StAbzug nach § 50a EStG
- „... auf der Grundlage eines DBA ...“
 - Wortlaut nur DBA
 - aber Verweise auf § 50d Abs. 3 EStG in:
 - § 43b Abs. 1 Satz 1 EStG (MTRL)
 - § 50g Abs. 4 EStG (ZLRL)
 - § 44a Abs. 9 EStG

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 1: Vorangestellte Rechtsfolge (fortgesetzt)

- „... ungeachtet des DBA ...“
 - Treaty Override
 - Abkehr von BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171, Rz. 10: „Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu Missbrauchsregelungen in den DBA: Der abkommensrechtlich mögliche Entlastungsanspruch steht grundsätzlich unter dem Vorbehalt der tatbestandlichen Voraussetzungen von § 50d Abs. 3 EStG (BFH vom 17. Mai 1995 - I B 183/94 -, BStBl II S. 781). Dies gilt nicht in Fällen, in denen das einschlägige DBA eine abschließende Regelung enthält (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007, BStBl II 2008, 619).“
- „... soweit ...“

Beispiel – Treaty Override



Aktuelles Recht: Nur Art. 28 DBA-USA zu prüfen
Neuregelung: Sowohl Art. 28 DBA-USA als auch § 50d Abs. 3 EStG

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 1 erster Teilsatz: Tatbestandsmerkmale

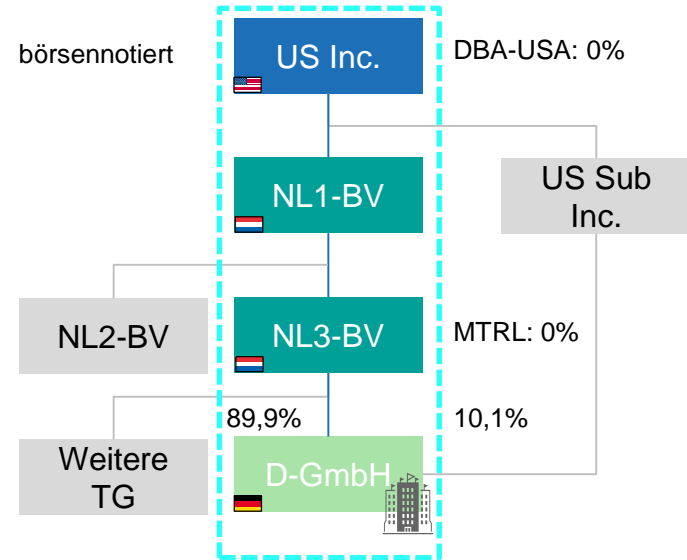
- „... *Beteiligung von Personen oder Begünstigung von Personen durch die Satzung ...*“
 - Beteiligung von Personen an der ausländischen Gesellschaft
 - oder
 - neues TBM: Begünstigung von Personen durch die Satzung der ausländ. Gesellschaft
 - Personen, die nicht Gesellschafter sind, denen aber Einkünfte der Gesellschaft letztlich zugutekommen, z.B. Destinatäre einer Stiftung

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 1 erster Teilsatz: Tatbestandsmerkmale (ctd.)

- „.... denen dieser Anspruch nicht zustände, ...“
 - Person müsste lt. Begründung des Gesetzentwurfs Anspruch nach derselben Anspruchsnorm haben
- „... wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, ...“
- andernfalls: Gesellschaft persönlich entlastungsberechtigt

Beispiel – „Derselbe“ Anspruch



Aktuelles Recht: 0% (unproblematisch)
Neuregelung: keine Entlastung (Anspruch DBA vs. MTRL)?

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 1 erster Teilsatz: Tatbestandsmerkmale (fortgesetzt)

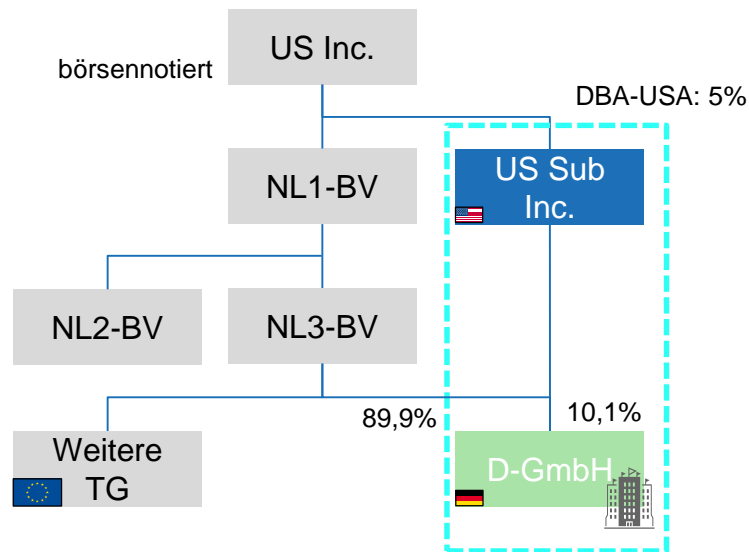
- „... und soweit ...“
 - Tatbestandsmerkmale kumulativ, Prüfung sachlicher Entlastungsberechtigung

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 1 erster Teilsatz: Tatbestandsmerkmale (fortgesetzt)

- „... kein wesentlicher Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit dieser ausländischen Gesellschaft ...“
 - Einkunftsquelle: (Keine) Definition?
 - Zusammenhang mit Wirtschaftstätigkeit dieser ausländischen Gesellschaft
 - Wirtschaftstätigkeit: Negativdefinition (Fiktion in Satz 1 zweiter Teilsatz)
 - Zusammenhang: nicht definiert
 - Wesentlichkeit: nicht definiert
 - „dieser“ ausländischen Gesellschaft

Beispiel – Zusammenhang / Wesentlichkeit



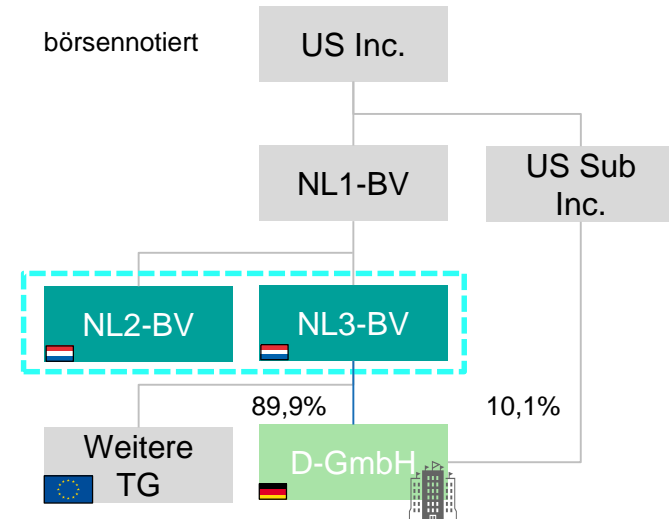
Aktuelles Recht: 5% (unproblematisch)
Neuregelung: keine Entlastung (Zusammenhang)?

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 1, 2. Teilsatz: Fiktion zweier Fälle von Wirtschaftstätigkeit, die nicht als solche gelten:

- **1. Fall:** „... Erzielen der Einkünfte und deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen ...“
- „... sowie...“
- **2. Fall:** „...eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird ...“
- Rechtsfolge (Fiktion): „... gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit“

Beispiel – Substanz bei related parties



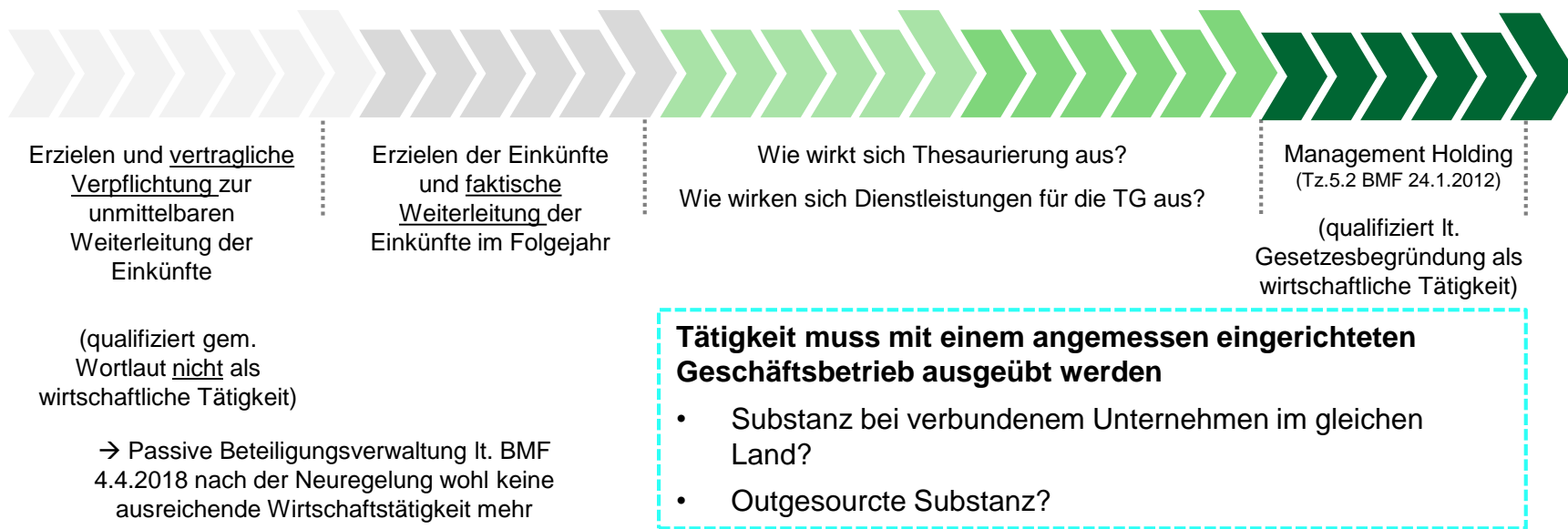
Aktuelles Recht: § 50d Abs. 3 S. 2 EStG im EU-Fall nicht anzuwenden (BMF 4.4.2018)

Neuregelung: keine explizite Regelung

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Was ist eine ausreichende Wirtschaftstätigkeit?

(am Beispiel von Holding Aktivitäten)



§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 2 erster Teilsatz : Vorangestellte Rechtsfolge

- „... Satz 1 findet keine Anwendung, ...“
 - Das heißt: Die ausländische Gesellschaft hat, auch wenn die Tatbestandsmerkmale von Satz 1 erfüllt sind, einen Anspruch auf Entlastung nach
 - DBA
 - § 43b EStG
 - § 44a Abs. 9 EStG
 - § 50g Abs. 4 EStG

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 2 erster Teilsatz: Tatbestandsmerkmale

- „ ... soweit die ausländische Gesellschaft nachweist, dass ...“
 - EuGH fordert Möglichkeit, Missbrauchsvermutung widerlegen zu können
- „ ... keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung Erlangung eines steuerl. Vorteils ist“
 - Entwurfsbegründung: „Nachweis der Gründe der Einschaltung“, tatsächlich aber Negativbeweis!
 - Hauptzwecke (Plural)
 - „ihrer Einschaltung“: Gesellschaft schaltet sich nicht (selbst) ein
 - Keine Erlangung eines (beliebigen) steuerlichen Vorteils
 - nicht nur die hier betroffene Abzugsteuerentlastung
 - Wie ist der Hauptzweck bei JV Strukturen zu beurteilen?

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Wie kann man darlegen, dass keiner der Hauptzwecke ein steuerlicher Vorteil ist?

- *Erwerbssituation* – der Veräußerer verkauft die ausländische Muttergesellschaft zusammen mit der deutschen Tochtergesellschaft. Erwerber hat keinen Einfluss darauf, welches Asset verkauft wird.
- *Zwischenschaltung einer KapGes im gleichen Land* (z.B. aus gesellschaftsrechtlichen Gründen): alle Gesellschaften sind durch eine Tax Group verbunden (→ Gesellschaft hat steuerlich gar keine „Funktion“)
- *Historisch* – aus einem Hochsteuerland wird ein Land mit einem attraktiven Steuersystem: Was passiert im umgekehrten Fall?
- *Was sind geeignete Kriterien für den Nachweis?*

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

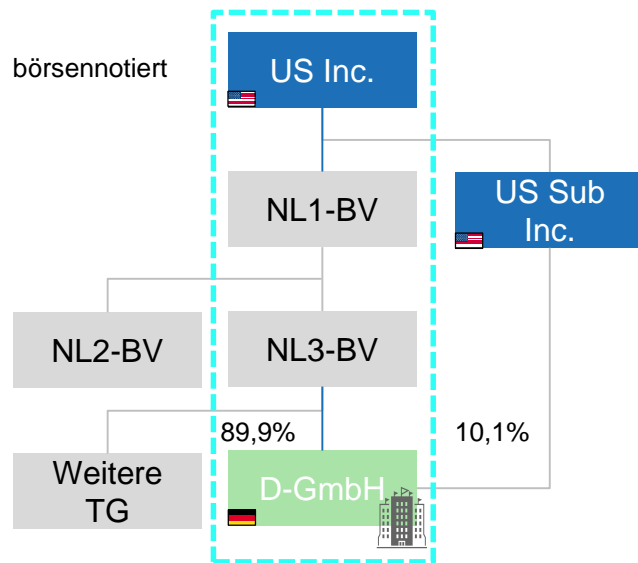
Satz 2 zweiter Teilsatz: Vorangestellte Rechtsfolge

- ... das Gleiche gilt, ...
 - Das heißt: Satz 1 findet keine Anwendung, ...
 - Das heißt: Ausländische Gesellschaft hat, auch wenn die Tatbestandsmerkmale von Satz 1 erfüllt sind, einen Anspruch auf Entlastung ...

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 2 zweiter Teilsatz: Tatbestandsmerkmale

- ... wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse ...
 - wesentlicher und regelmäßiger Handel: ...
 - anerkannte Börse: ...
- ... mit der Hauptgattung der Anteile an der ausländischen Gesellschaft ...
 - Hauptgattung der Anteile an der ausländischen Gesellschaft
 - „an der Gesellschaft“: Irrelevanz von Börsenhandel auf höherer Ebene



Aktuelles Recht: § 50d Abs. 3 EStG (+ Art. 28 DBA-USA)
Neuregelung: § 50d Abs. 3 EStG
(Börsenklausel nur für Antragsteller)

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Satz 2 zweiter Teilsatz: Tatbestandsmerkmale

- Nicht mehr: „... für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des InvStG gelten ...“
 - Begründung: Missbrauchsanfälligkeit: „Ein-Anleger-Fonds“
 - Lt. Entwurfsbegründung: Fonds, der um Kapital von Vielzahl von Anlegern wirbt, „erfüllt Satz 1“

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Regelung von Relevanz für das Entlastungsverfahren außerhalb von § 50d Abs. 3 EStG

- Nebenbestimmungen in Freistellungsbescheinigungen (§ 50c Abs. 2 Satz 4 EStG idF AbzStEntlModG):

„Eine Freistellungsbescheinigung ist ...zu befristen und von der Einhaltung der Voraussetzungen ihrer Erteilung während ihrer Geltung abhängig zu machen; sie kann mit weiteren Nebenbestimmungen gemäß § 120 Absatz 2 der Abgabenordnung versehen werden.“

- Aus der Entwurfsbegründung:

„Für den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann es im Einzelfall schwierig sein, die Einhaltung der Bedingungen zu überprüfen. Um einer Haftung zu entgehen, bleibt es ihm jedoch bei Zweifeln unbenommen, den Steuerabzug trotz einer ihm vorliegenden Freistellungsbescheinigung durchzuführen.“

§ 50d Abs. 3 EStG idF AbzStEntlModG-E

Inkrafttreten und zeitliche Anwendbarkeit:

- Inkrafttreten: Tag nach Verkündung
- Zeitliche Anwendbarkeit:
 - Keine spezielle Anwendungsregelung (Anwendung auf alle offenen Fälle?)
 - Was geschieht mit unter Berücksichtigung von § 50d Abs. 3 EStG (dann a.F.) erteilten Freistellungsbescheinigungen?