

**Neugestaltung der Entlastung vom deutschen Quellensteuerabzug
auf Dividenden und Lizenzen:**

**Praxishinweise aus der Sicht
Schweizer Vergütungsgläubiger**

**Handelskammer Deutschland-Schweiz,
Zürich**

5. April 2022

**Winfried Ruh
Steuerberater**

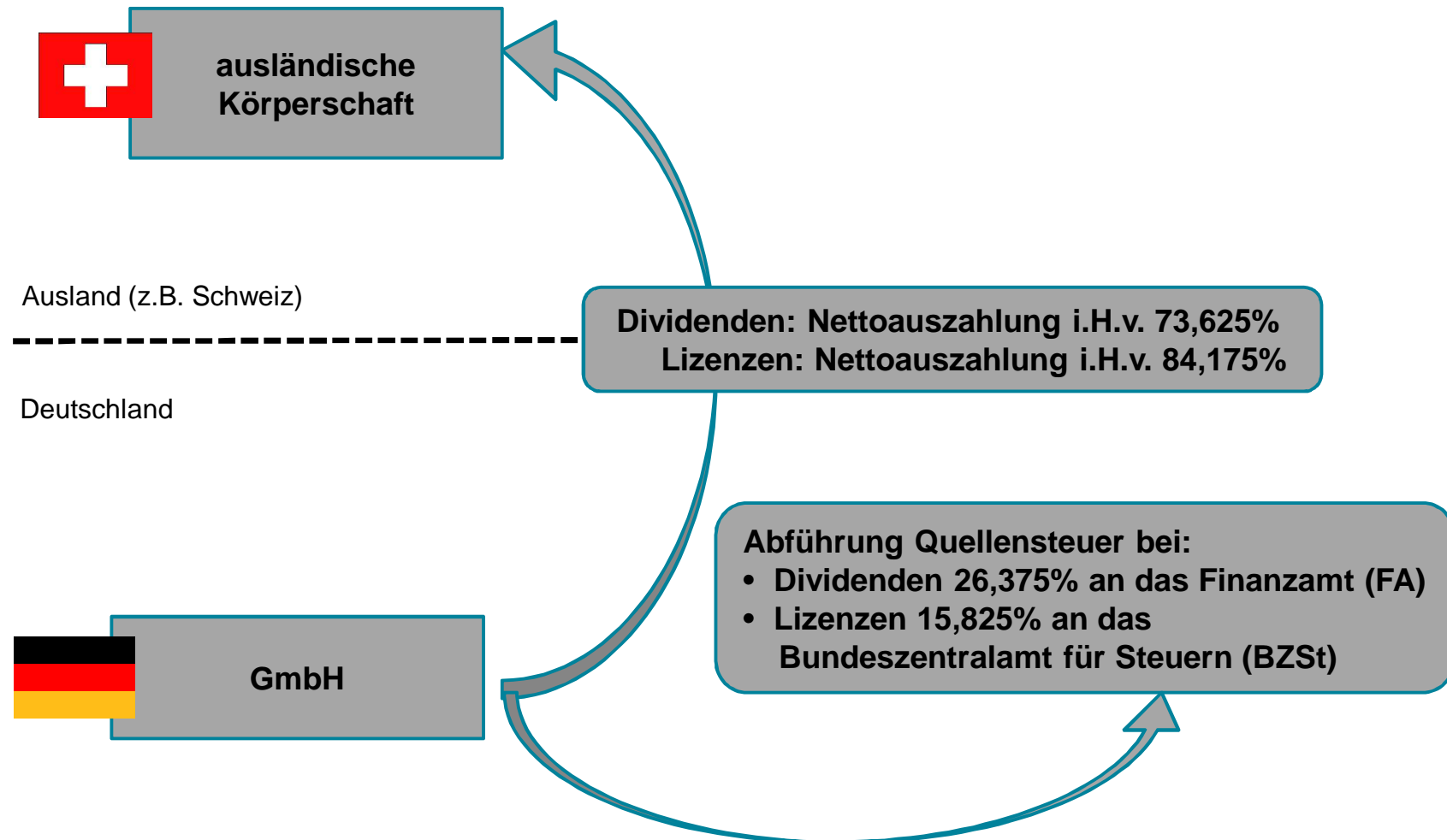
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Gliederung

- I. Überblick**
- II. Quellensteuereinbehaltungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht**
- III. Steuerabzugsverfahren**
- IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH**
- V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG**

I. Überblick

Quellensteuereinbehalt nach nationalem Recht



I. Überblick

Übersicht nationales und Abkommensrecht

nationales Steuerrecht (D)

- **Lizenzgebühren: 15,825 % Quellensteuer**
- **Dividenden: 26,375 % Quellensteuer**
- **Zinsen: keine nationale Quellensteuer in D außerhalb des Bankenbereichs**
- **Verfahren zur Entlastung des Steuerabzugs bei DBA:**
 - Freistellungsverfahren
 - Erstattungsverfahren
- **Aber: Substanzerfordernisse des § 50d (3) EStG (Missbrauchsvermeidungsregelung)**

Ziel: Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte

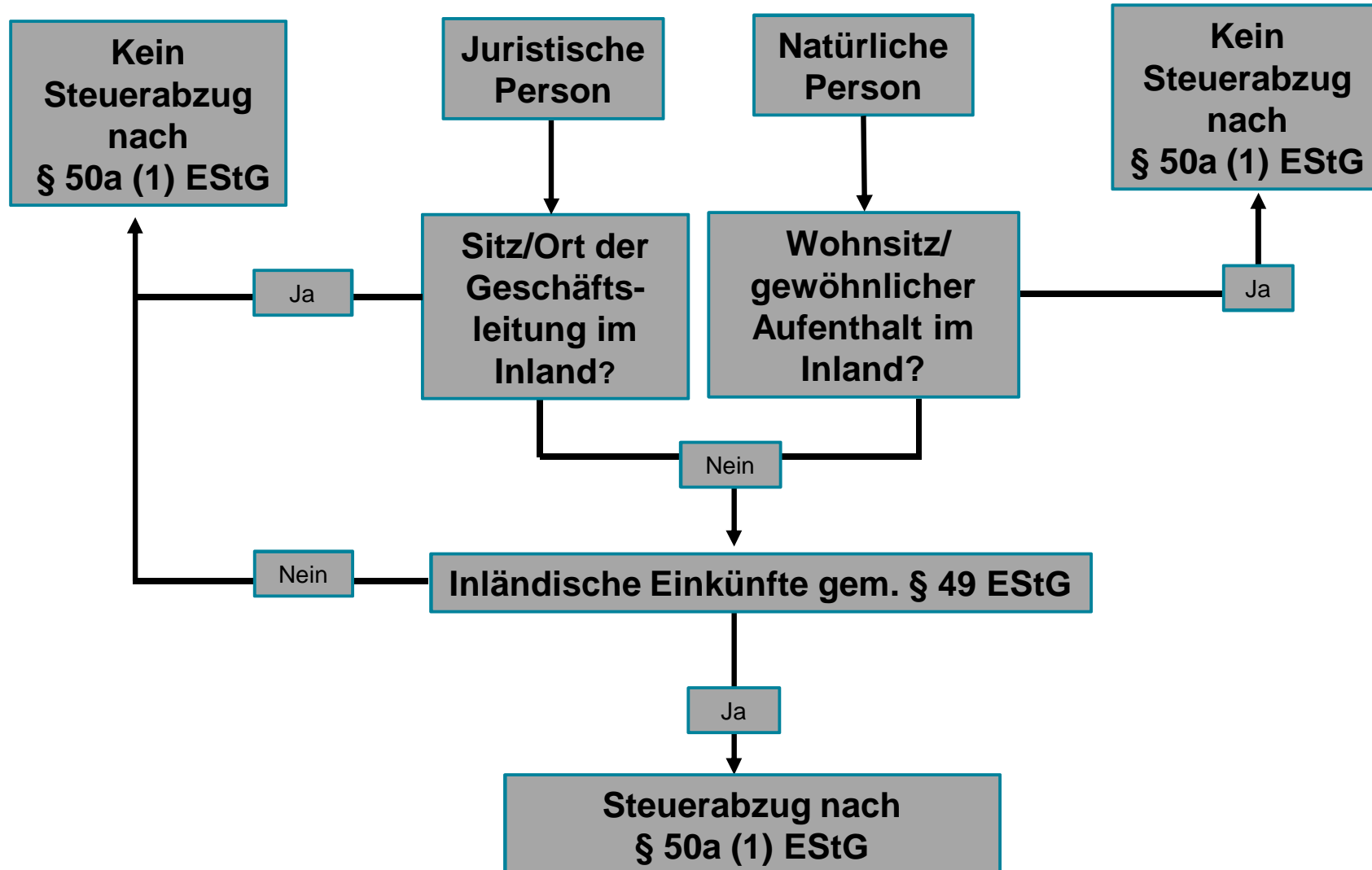
Internationales Steuerrecht (DBA D-CH)

- **Lizenzgebühren: vollumfängliche Quellensteuererstattung gem. Art. 12 (1) DBA D-CH für in CH ansässige Unternehmen oder natürliche Personen**
- **Dividenden: Quellensteuerreduzierung gem. Art. 10 (2) Buchst. c) und (3) DBA D-CH**
 - auf 0%, wenn der Empfänger ein verbundenes Unternehmen ist
 - auf 15% bei natürlichen Personen als Empfänger

Ziel: Vermeidung der Doppelbesteuerung

II. Quellensteuereinbehaltungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht

Übersicht zu den Voraussetzungen für den Quellensteuerabzug bei Lizenzen



II. Quellensteuereinbehaltungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht

Quellensteuerabzug nach nationalem Recht – Grundsätze

- Erhebung der **Einkommen-/Körperschaftssteuer** mit Abgeltungswirkung
- u.a. bei **Dividenden** (§ 43 (1) Nr.1 EStG) / **Lizenzen** (§ 50a (1) Nr. 3 EStG)
- **bei Lizenzen nur bei Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers im Ausland**
= beschränkte Steuerpflicht für juristische bzw. natürliche Personen, die im Inland
→ weder ihren Ort der GL (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) bzw.
→ weder ihren Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gew. Aufenthalt haben (§ 9 AO)
- im Wege des Steuerabzugs **an der Quelle durch Schuldner der Vergütung** für Rechnung des im Ausland ansässigen Vergütungsgläubigers
- und **Abführung** an
→ das Finanzamt (bei Dividenden) sowie
→ das Bundeszentralamt für Steuern (bei Lizenzen)
- **Inländischer Schuldner** der Vergütung **haftet** für Einbehaltung und Abführung der Abzugsteuer



Ziel: (zeitnahe) Besteuerung inländischer Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen/Unternehmen

III. Steuerabzugsverfahren

Übersicht

Verfahren gliedert sich in **drei vom inländischen Vergütungsschuldner** vorzunehmende **Schritte**:



Steuerabzug ist auch vorzunehmen, wenn Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Vergütung im Inland steuerfrei stellt oder Anwendung eines niedrigeren Steuersatzes vorsieht (§ 50c (1) S. 1 EStG)



Verzicht auf Steuerabzug / Anwendung niedrigerer Steuersatz sofern im Zahlungszeitpunkt eine dem Vergütungsgläubiger erteilte Freistellungsbescheinigung vorliegt
(oder die Sonderregelung für Lizenzvergütungen bis zur Höhe von 5.000 € Anwendung findet)

III. Steuerabzugsverfahren

Zeitpunkt des Steuerabzugs und Abführung der Quellensteuer

- **Abzugsteuer entsteht im Zeitpunkt**, in dem die **Vergütung dem Gläubiger zufließt** und dieser die **Verfügmngsmacht erlangt**
- **Abführung der Quellensteuer bei Lizenzen** bis zum 10. des dem Quartal folgenden Monats an BZSt
- **Abführung der Quellensteuer bei Dividenden** im **Vergütungszeitpunkt** an das Finanzamt
- **Steuerabzug** erfolgt ungeachtet der Begünstigungen eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) **in voller Höhe** für Rechnung des Vergütungsgläubigers
- Inländisches Unternehmen (= Vergütungsschuldner) ist verpflichtet, dem ausländischen Zahlungsempfänger (= Vergütungsgläubiger) auf Verlangen eine **Steuerbescheinigung** auszustellen



Praxistipp: durch Bestimmung des Zeitpunkts der Zahlung kann bei Dividenden Einfluss auf Zeitpunkt der Entstehung und Abführung der Abzugsteuer genommen werden

III. Steuerabzugsverfahren

Zusammenfassende Übersicht

Prozess	Pflichten	Sanktionen
Abführung	<p>Lizenzen:</p> <ul style="list-style-type: none"> Die Abzugsteuer nach § 50a EStG ist bis 10. des dem Quartal folgenden Monats an das BZSt abzuführen Die Zahlung gilt als entrichtet, wenn die Überweisung auf das Konto eingegangen ist <p>Dividenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> Quellensteuer ist im Vergütungszeitpunkt an FA abzuführen 	<p>Bei verspäteter Zahlung Säumniszuschlag nach § 240 AO i.H.v. 1% auf Abzugsteuer je angefangener Monat und Gefährdung der Abzugsteuer (§ 380 AO, Bußgeld)</p>
Anmeldung	<p>Lizenzen:</p> <ul style="list-style-type: none"> die Anmeldung ist quartalsweise und elektronisch an das BZSt zu übermitteln Die Abgabetermine sind wie folgt: 10.01, 10.04, 10.07, 10.10 für das jeweils vorherige Quartal Eine Quartalsmeldung umfasst alle geleisteten Zahlungen (auch bei bestehender Freistellungsbescheinigung) <p>Dividenden:</p> <ul style="list-style-type: none"> Steueranmeldung im Vergütungszeitpunkt 	<p>Verspätungszuschlag (§ 152 AO)</p> <ul style="list-style-type: none"> Bei verspäteter Abgabe auf eine festgesetzte Steuer oder bei Nichtabgabe der Erklärung (Steuerhinterziehung) droht nach § 370 AO eine Freiheits- oder Geldstrafe Bei einer leichtfertigen Steuerverkürzung droht nach § 378 AO ein Bußgeld Bei Gefährdung der Abzugsteuer droht nach § 380 AO ein Bußgeld
Bescheinigung	<p>Gemäß § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG hat der Vergütungsschuldner auf Verlangen des Vergütungsgläubigers folgende Angaben zu bescheinigen:</p> <ul style="list-style-type: none"> Name und Anschrift des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers Art und Höhe der Vergütung in € Tag, an welchem die Vergütung an den Gläubiger zugeflossen ist die Höhe und der Zeitpunkt oder einbehaltenen und abgeführten Steuer 	

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

Übersicht Entlastung vom Steuerabzug nach DBA CH bei Dividenden und Lizenzen

DBA D-CH sieht **Begrenzung des deutschen Besteuerungsrechts** bei Dividenden und Lizenzen vor. Zur Umsetzung stehen folgende Verfahren zur Verfügung:

- **Freistellungsverfahren:** vermeidet Steuerabzug bereits im Zeitpunkt der Auszahlung gem. § 50c (2) EStG
- **Erstattungsverfahren:** führt zur Rückerstattung der einbehaltenen Quellensteuer durch das BZSt gem. § 50c (3) EStG

Hinweis: elektronische Antragstellung für beide Verfahren **erstmalig für Anträge** möglich, die **nach dem 31.12.2022** gestellt werden, weil die erforderlichen technischen Voraussetzungen noch geschaffen werden müssen.

- **Sonderregelung bei Lizenzgebühren:** Freistellung ohne Antrag, wenn die Vergütungen (**Lizenzen**) an denselben Vergütungsgläubiger im laufenden Kalenderjahr die Freigrenze von 5.000 € nicht übersteigen

Aber: Voraussetzung für Entlastung vom Steuerabzug ist die Nichtanwendung der Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d (3) EStG

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

Ablauf Antragstellung für Quellensteuerentlastung für Dividenden und Lizenzen

1. Antragstellung durch Vergütungsgläubiger

2. kantonale Steuerverwaltung bestätigt Ansässigkeit

3. Weiterleitung an die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) in Bern

4. Weiterleitung an BZSt und Bearbeitung

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

Freistellungsverfahren - Überblick

Form:

- Antragstellung durch Vergütungsgläubiger
- Einmal- oder Dauerfreistellung (1-3 Jahre)
- Einreichung amtlich vorgeschriebener Vordruck in Papierform beim BZSt über kantonale Steuerverwaltung (für Anträge bis einschließlich 2022)

Frist:

- Grundsätzlich keine Frist
- ABER: Freistellungszeitraum beginnt frühestens an dem Tag, an welchem Antrag gestellt wurde
- Kann Wirkung erst entfalten, wenn Antrag rechtzeitig vor Zahlung gestellt wurde

Inhalt:

- Bestätigung der Ansässigkeit des Vergütungsgläubigers durch ausländische Steuerbehörde (§ 50c (5) S. 2 EStG)
- Gläubiger und Schuldner der Vergütung, Art der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte, sowie ggf. Gegenstand des (Lizenz-)Vertrags

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

Freistellungsverfahren – Praxishinweise

- Prüfung **Entlastungsberechtigung nach § 50d (3) EStG** im Rahmen des Freistellungsverfahrens durch BZSt **nur für Kapitalgesellschaften** als Gläubiger der Kapitalerträge, sofern **Mindestbeteiligung von 10 %** an einer in D steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens 12 Monaten besteht
- **Keine abschließende Entscheidung über Entlastung**, sondern nur **Bescheinigung**, dass **Vergütungsschuldner** berechtigt ist, **Steuerabzug zu unterlassen**
=> **spätere Überprüfung durch das BZSt ist möglich**
- BZSt entscheidet grundsätzlich **innerhalb von 3 Monaten** über Antrag durch Erteilung einer **Freistellungsbescheinigung** oder Erlass eines **Ablehnungsbescheids**
- **Keine rückwirkenden Freistellung** möglich für Zeiträume vor Antragstellung
- **Auch bei Vorliegen der Freistellungsbescheinigung** besteht Pflicht zur Abgabe einer „**Nullmeldung**“ beim zuständigen Finanzamt / BZSt

Folge: Vergütungsschuldner kann den Steuerabzug unterlassen, wenn BZSt Freistellung bescheinigt und diese im Vergütungszeitpunkt vorliegt

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

Erstattungsverfahren – Übersicht

Form:

- Antragstellung durch Vergütungsgläubiger
- Einreichung amtlich vorgeschriebener Vordruck in Papierform über kantonale Steuerverwaltung beim BZSt (bis einschließlich 2022)

Frist:

- 4 Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Vergütung bezogen wurde
- Frist endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Quellensteuer (Ziel: Vermeidung Verjährung bei Außenprüfungen)

Inhalt:

- Vergütungsschuldner und -gläubiger
- Art der Einkünfte
- Angabe zu erstattender Steuerbetrag und Bankverbindung
- Ansässigkeitsbestätigung des Vergütungsgläubigers durch kantonale Steuerverwaltung
- Beifügung Steuerbescheinigung des Vergütungsschuldners im Original
Original-Bestätigung des FA über Abführung der Dividenden-Kapitalertragsteuer (solange elektronische Übermittlung noch nicht möglich ist)

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

Erstattungsverfahren – Praxishinweise

- Prüfung **Entlastungsberechtigung nach § 50d (3) EStG** durch BZSt
- Aktuell wg. Covid 19-Krise und Personalmangel **sehr lange Bearbeitungszeiten**
- BZSt entscheidet über Bestehen oder Nichtbestehen eines Erstattungsanspruchs durch **Erlaß eines Freistellungsbescheids** oder durch **Ablehnungsbescheid**
- **Innerhalb eines Monats** kann gegen den Ablehnungsbescheid **Einspruch** eingelegt werden
- **Erstattungsbetrag** steht grds. dem **Vergütungsgläubiger** zu, **Abtretung** kann **mittels Inkassovollmacht** im Antragsformular beantragt werden
- Bei **zeitkritischen Anträgen kurz vor Ablauf der Vierjahresfrist** empfiehlt das BZSt, den Antrag spätestens am 1.10. des vierten auf den Zufluss folgenden Kalenderjahrs zu stellen. Für spätere Anträge besteht für juristische Personen die Möglichkeit des **Nachweises des fristgerechten Eingangs der Antragstellung bei der kantonalen Steuerverwaltung**. Dies gilt aber nicht für natürliche Personen, bei denen gem. Auskunft des BZSt der Eingang beim BZSt maßgeblich sein soll.
- Nach einem rechtskräftigen Urteil des FG Köln v. 17.11.2021 ist die zu erstattende **Kapitalertragsteuer zumindest im EU-Bereich mit 6 % p.a. zu verzinsen**, mögliche Anwendung über Kapitalverkehrsfreiheit auch für die Schweiz ist aktuell unklar

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

Freistellungs- und Erstattungsverfahren – Besonderheiten bei Lizenzen/Dividenden

- **Besonderheiten bei Lizenzen:**
 - Beifügung **Kopie des Lizenzvertrags**
 - Sofern **Antragsteller** die dem Vergütungsschuldner **überlassenen Rechte nicht selbst geschaffen hat**: Beifügung des Vertrages über den Erwerb der Rechte durch den Antragsteller (sog. **Oberlizenzvertrag**)
- **Besonderheiten bei Dividenden:**
 - **Freistellungsbescheinigung** kann nur einer im **Ausland ansässigen Kapitalgesellschaft** erteilt werden, die **zu mindestens 10%** unmittelbar über 12 Monate an der unbeschränkt steuerpflichtigen deutschen Kapitalgesellschaft **beteiligt ist**
 - Dem Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer ist eine Kopie des **Gewinnausschüttungsbeschlusses** und die **Original-Bestätigung des zuständigen Finanzamts** über die Abführung der Kapitalertragsteuer beizufügen
 - **MURI-Meldung**: Im Regelfall wird die Freistellung vom BZSt nur unter der Auflage gewährt, dass der Gläubiger dem **BZSt jährlich bis zum 31.5.** des auf den Zufluss folgenden Jahres eine **Meldung über zugeflossene Erträge** mit folgendem Inhalt macht: Schuldner und Gläubiger der Kapitalerträge, Auszahlungstag, Höhe der Bruttoerträge sowie Höhe der Beteiligung.

IV. Vermeidung oder Rückerstattung der Quellensteuer gem. DBA D-CH

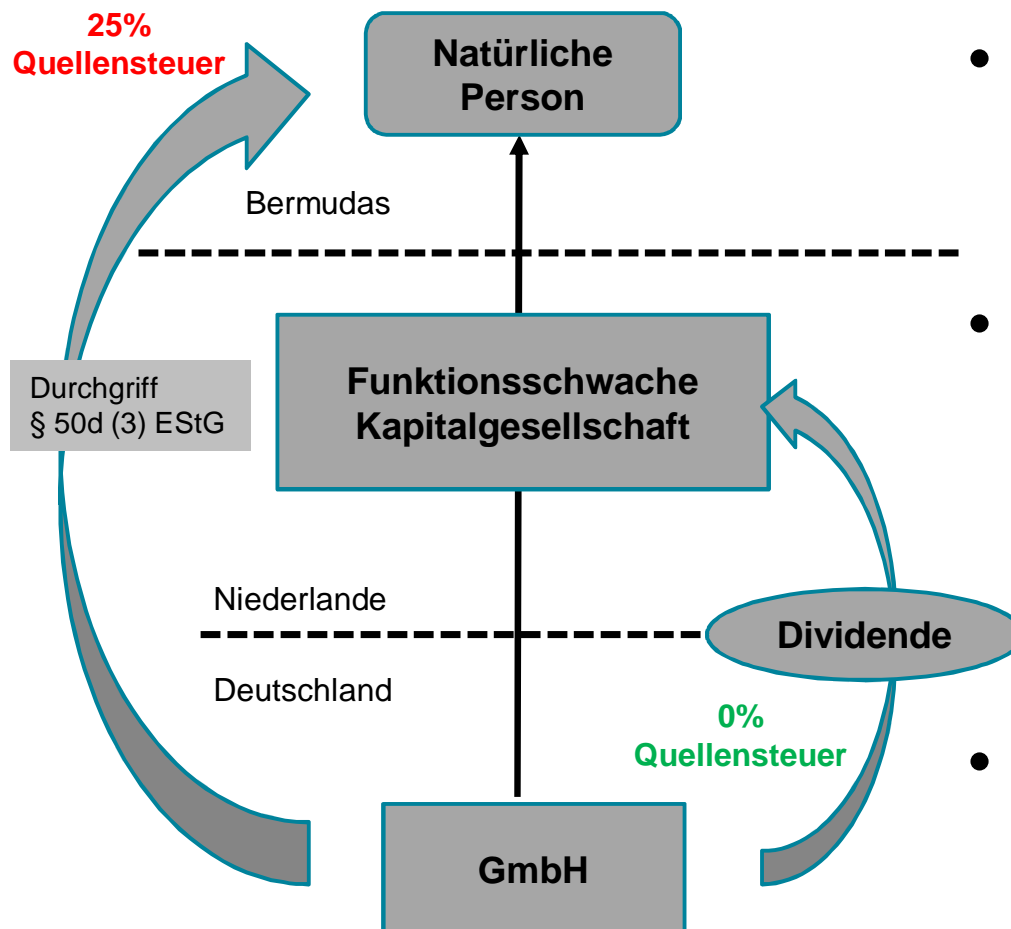
Neuregelung zur Freistellungsoption für Lizenzen nach § 50c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG

- Die Sonderregelung ist ausschließlich bei Lizenzvergütungen i.S.d. § 50a (1) Nr. 3 EStG anwendbar, deren Höhe insgesamt in einem Kalenderjahr **5.000 € nicht übersteigt**
- Der Vergütungsschuldner muss den **Steuerabzug** insoweit **nicht vornehmen oder nach einem niedrigeren Steuersatz** vornehmen, **wenn** das betroffene **DBA** in seinem Lizenzartikel einen sogenannten **Reststeuersatz enthält**, was für das DBA CH mit seinem Nullsteuersatz erfüllt ist
- Bei fehlerhafter Anwendung der Freistellungsoption haftet gem. § 50a (5) S. 5 EStG der **Vergütungsschuldner**
- Vergütungsschuldner bleibt aber **verpflichtet**, eine **Steueranmeldung** (= Nullmeldung) **abzugeben**
- Sonderregelung **ersetzt das bisherige Kontrollmeldeverfahren**, allerdings mit deutlich niedrigerem Gesamtvergütungsbetrag

 **Option zur Freistellung von Abzugsteuern, ohne dass ein Freistellungsantrag des ausländischen Vergütungsgläubigers erforderlich ist
=> Vergütungsschuldner wird ermächtigt, den Steuerabzug zu unterlassen**

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Grundsätze der Missbrauchsvermeidungsregelung (Anti-Treaty-Shopping-Regelung)



- **Zweck:** Verhinderung missbräuchliche Entlastung vom deutschen Steuerabzug (**Missbrauchsvermeidungsregelung**)
- **Anwendungsbereich:** originärer Vergütungsgläubiger = natürliche Person in nicht begünstigtem Staat ohne DBA + **Zwischenschaltung** Körperschaft im (begünstigten) DBA-Staat mit dem Zweck der Anwendung DBA-Nullsteuersatz
- **Rechtsfolge:** Keine Anwendung der Quellensteuervergünstigung nach DBA

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Missbrauchsvermeidungsregelung - Historie

- „**Hilversum I-Entscheidung**“ vom 20.03.2002
 - **Niederländische Kap.ges.** eines Medienkonzern (=Hilversum I-Ges.) **domizilierte** in Hilversum **in den Geschäftsräumen der Schwestergesellschaft** unter Nutzung von deren Infrastruktur ohne weiteres Personal mit einem auch für andere Konzerngesellschaften tätigen GF
 - Die **Anteile** an der Hilversum I-Ges. **wurden** von einer auf den **Bermudas ansässigen Holding** gehalten, deren Anteile wiederum von einem **dort ansässigen Gesellschafter** gehalten wurden. Die Holding war an weiteren NL-Tochter- und Enkelgesellschaften in anderen Staaten beteiligt.
 - Die Hilversum I-Ges. hielt nur Anteile an einer deutschen GmbH, die Dividenden ausgeschüttet hatte
 - **BFH-Urteil:** Verweigerung der Steuerentlastung nach dem DBA NL wegen **rechtsmissbräuchlicher Zwischenschaltung einer funktionslosen Basisgesellschaft**
- „**Hilversum II-Entscheidung**“ vom 31.05.2005
 - **Ähnlicher Sachverhalt** mit zwei Schwestergesellschaften der Hilversum I-Gesellschaft mit Domizilierung bei anderen Konzerngesellschaften ohne Mitarbeiter/eigene Infrastruktur
 - Die Anteile wurden über eine in den **Niederländischen Antillen ansässige Holding** gehalten, deren Anteile wiederum von der Hilversum I-Holding auf den Bermudas gehalten wurden
 - Aufgabe der Hilversum II-Ges. bestand in der bloßen Beteiligungen an anderen TG zu halten
 - **BFH-Urteil: kein Gestaltungsmissbrauch**, weil Domizilierung in NL erfolgte, wo Konzern sein aktives europäischen Kerngeschäft betrieb und die Kap.ges. aus organisatorischen/haftungsrechtlichen Gründen als selbständige Projektges. im Rahmen eines Konzernstruktur-/Strategiekonzepts fungierten
=> **Zwischenschaltung diente wirtschaftlichen und sonst beachtlichen Gründen**

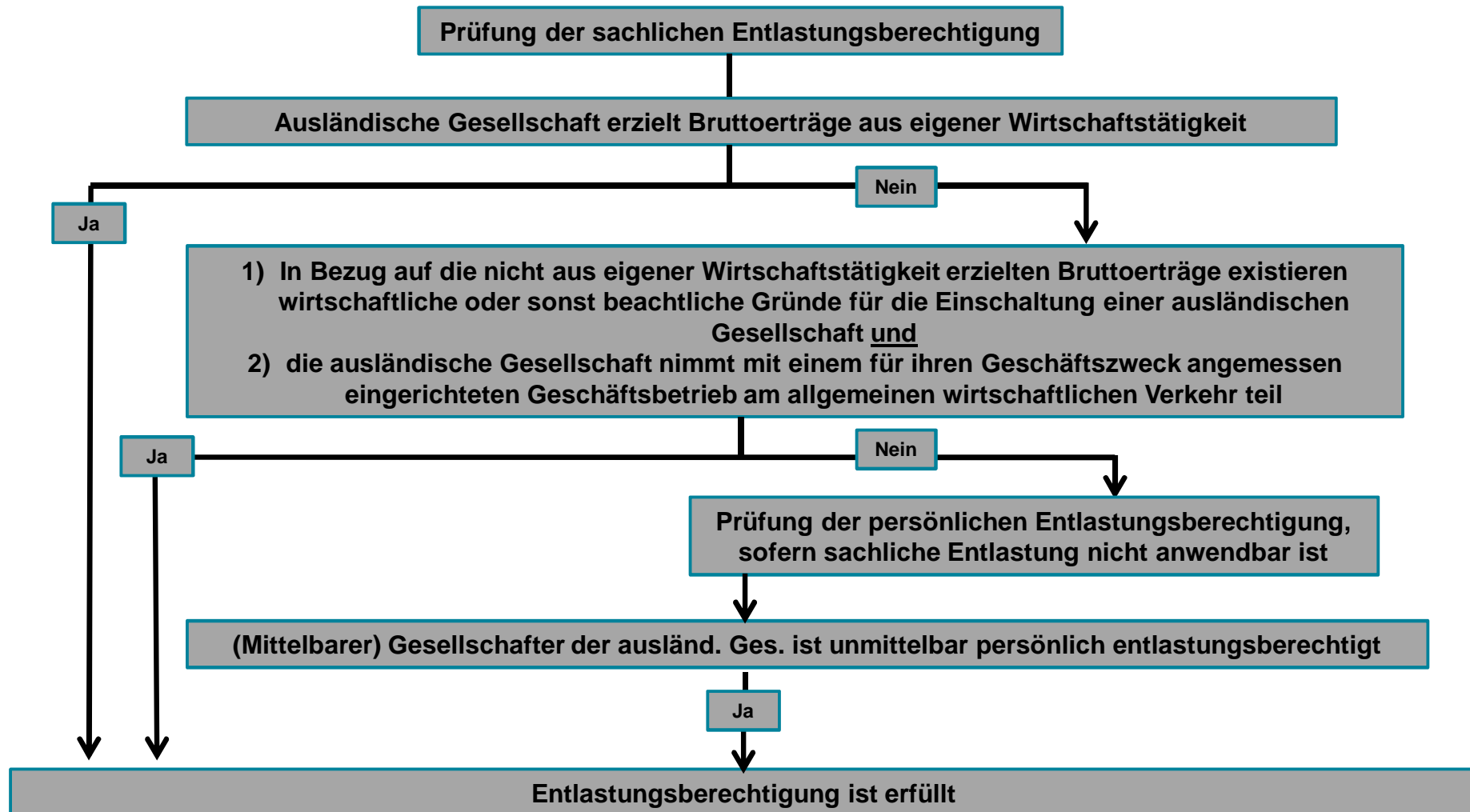
V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG – alte Rechtslage

Grundsätze der Missbrauchsvermeidungsregelung – alte Rechtslage bis 8.6.2021

- **Voraussetzung** für Entlastung vom deutschen Steuerabzug nach Maßgabe eines DBA ist die sog. **Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft**
- Nach § 50d (3) EStG hat ausländische Gesellschaft nur dann Anspruch auf Befreiung, Ermäßigung oder Erstattung vom deutschen Steuerabzug, wenn:
 - Gesellschaftern der ausländischen Gesellschaft die Steuerentlastung selbst zustände (**persönliche Entlastungsberechtigung**) oder
 - ausländische Gesellschaft bestimmte Funktionsvoraussetzungen erfüllt (**sachliche Entlastungsberechtigung**)
 - **Ausnahmeregelung für börsennotierte Gesellschaften**

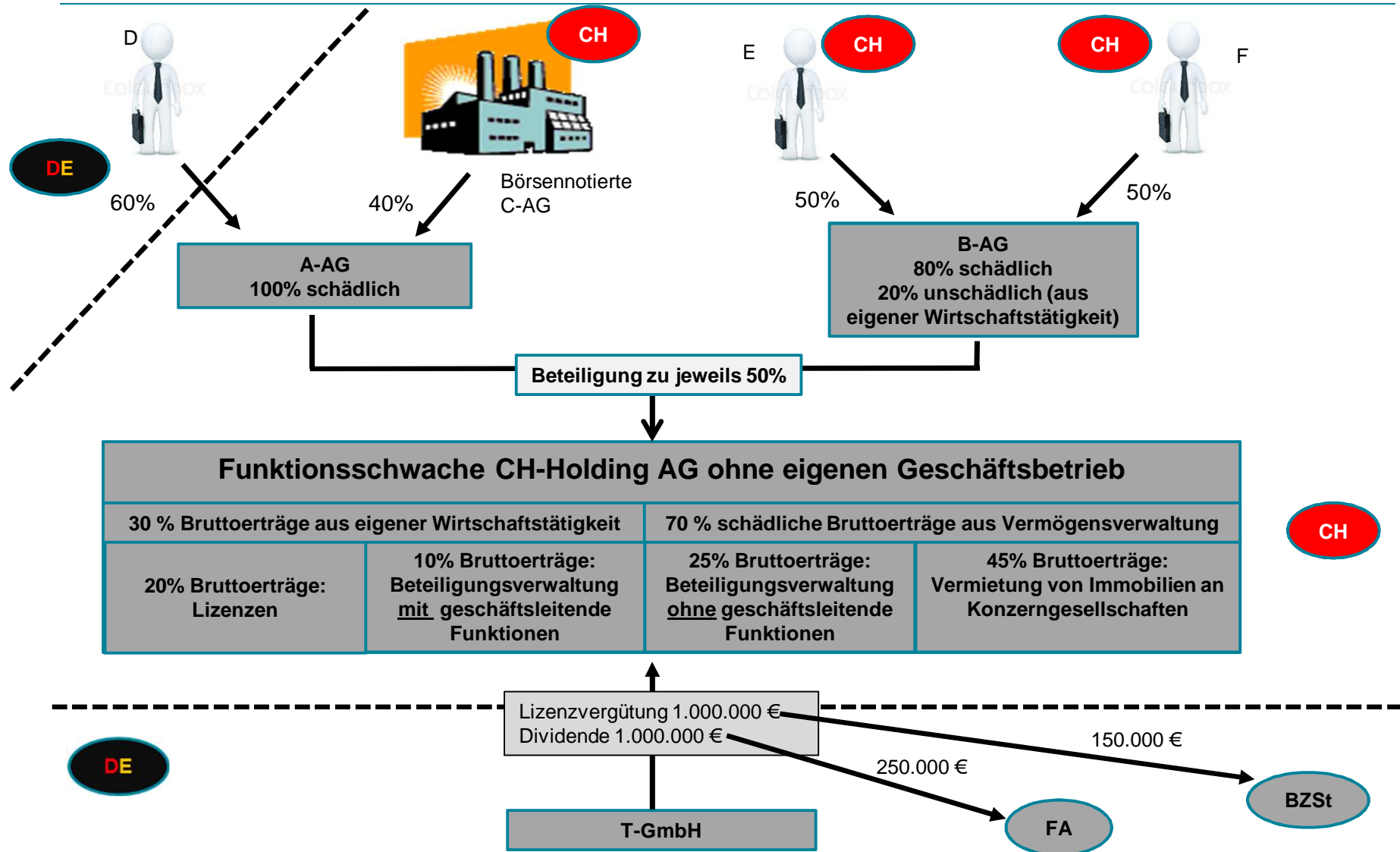
Ziel: Vermeidung Zwischenschaltung substanzarmer Gesellschaften (zwischen Gesellschaftern und deutschen Kapitalgesellschaften) zur Vermeidung deutscher Quellensteuer durch Inanspruchnahme DBA-Nullsteuersatz (= Treaty Shopping)

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG– Prüfschema alte Rechtslage bis 8.6.2021



V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG – alte Rechtslage

Zusammenfassendes Bsp. mit Aufteilung Bruttoerträge nach DBA CH alte Rechtslage



V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG - alte Rechtslage

Lösung zu Beispiel alte Rechtslage mit Aufteilung Bruttoerträge nach DBA D-CH

Grundsatz: Steuerentlastungsanspruch entspricht der Summe aus sachlichem Entlastungsanspruchs der ausländischen Gesellschaft einerseits sowie der fiktiven Entlastungsansprüche der unmittelbar/mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligten Gesellschafter andererseits

1. Sachliche Entlastungsberechtigung der CH-Holding:

30% der Quellensteuer entsprechend Anteil der eigenen Wirtschaftstätigkeit = **120.000 €** (30% von 400.000 €)

2. Persönliche Entlastungsberechtigung der unmittelbaren/mittelbaren Gesellschafter der CH-Holding:

A-AG:

- **Keine direkte persönlich Entlastungsberechtigung**, da 0% Erträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit
Folge: Fiktiver Entlastungsanspruch der Gesellschafter maßgeblich:
 - **Börsennotierte C-AG: vollumfänglich entlastungsberechtigt** für Dividenden + Lizenzen = 14%
= **56.000 €** (70% schädliche Einkünfte CH-Holding x 50% Beteiligungsquote A-AG x 40% Beteiligungsquote C-AG)
 - **D: persönlich nicht entlastungsberechtigt**

B-AG:

- **Direkte persönliche Entlastungsberechtigung** in Höhe von 20% (= Anteil unschädliche Erträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit) => Entlastungsberechtigung = 7% (70% x 50% x 20%) = **28.000 €**
- **Keine direkte Entlastungsberechtigung** in Höhe von 80% (=Anteil schädlicher Erträge)
Folge: Fiktiver Entlastungsanspruch der Gesellschafter **E + F** entscheidend:
 - **Volle Entlastungsberechtigung für Lizenzen** nach DBA: 28% der Lizenzquellensteuer = **42.000 €**
(70% schädliche Einkünfte CH-Holding x 50 % Beteiligungsquote B-AG x 80% schädliche Einkünfte B-AG)
 - **Teilweise Entlastung für Dividenden:** Verringerung Quellensteuer von 25% auf 10%: 10/25 v. 250.000 € = 100.000 € anteilig für 28% (70% schädliche Einkünfte CH-Holding x 50% Beteiligungsquote B-AG x 80% schädliche Einkünfte B-AG) => **28.000 €**

Summe Entlastungsanspruch : 274.000 € = 68,50%

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Eingeschränkte Anwendung bisherige Regelung aufgrund EU-Rechtswidrigkeit

- **EuGH-Rechtsprechung vom 20.12.2017** in den Rs. "Deister-Holding" und "Juhler-Holding" sowie am **14.6.2018** in der Rs. „GS“: frühere und aktuelle Gesetzesfassung § 50d (3) EStG verstößt gegen **EU-Niederlassungsfreiheit**
- **Reaktion Finanzverwaltung im BMF-Schreiben v. 4.4.2018**: Entlastungsberechtigung wird in EU-Fällen nur noch versagt, wenn Gesamtwürdigung zum Ergebnis führt, dass mit der Einschaltung der ausländischen Gesellschaft **im Wesentlichen nur ein steuerlicher Vorteil** bezweckt wird
=> **Keine Anwendung** EuGH-RS auf Drittlandsfälle wie die **Schweiz!**
- Abweichend von der EuGH-Rechtsprechung wurden durch das BMF-Schreiben **weder Lizenzen noch ein Motivtest** zum Nachweis wirtschaftlicher Gründe berücksichtigt
- Am 20.11.2020 wurden ein Referentenentwurf zur **unionsrechtskonformen Ausgestaltung des § 50d Abs. 3 EStG** veröffentlicht, der mit einigen Änderungen am 8.6.2021 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde und **nicht zwischen EU- und Drittlandsfällen unterscheidet**
- **Anwendung der Neuregelung** in allen offenen Fällen; für vor dem 9.6.2021 geleistete Zahlungen bleibt die **bisherige Regelung** aber **anwendbar**, sofern diese **günstiger** ist

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

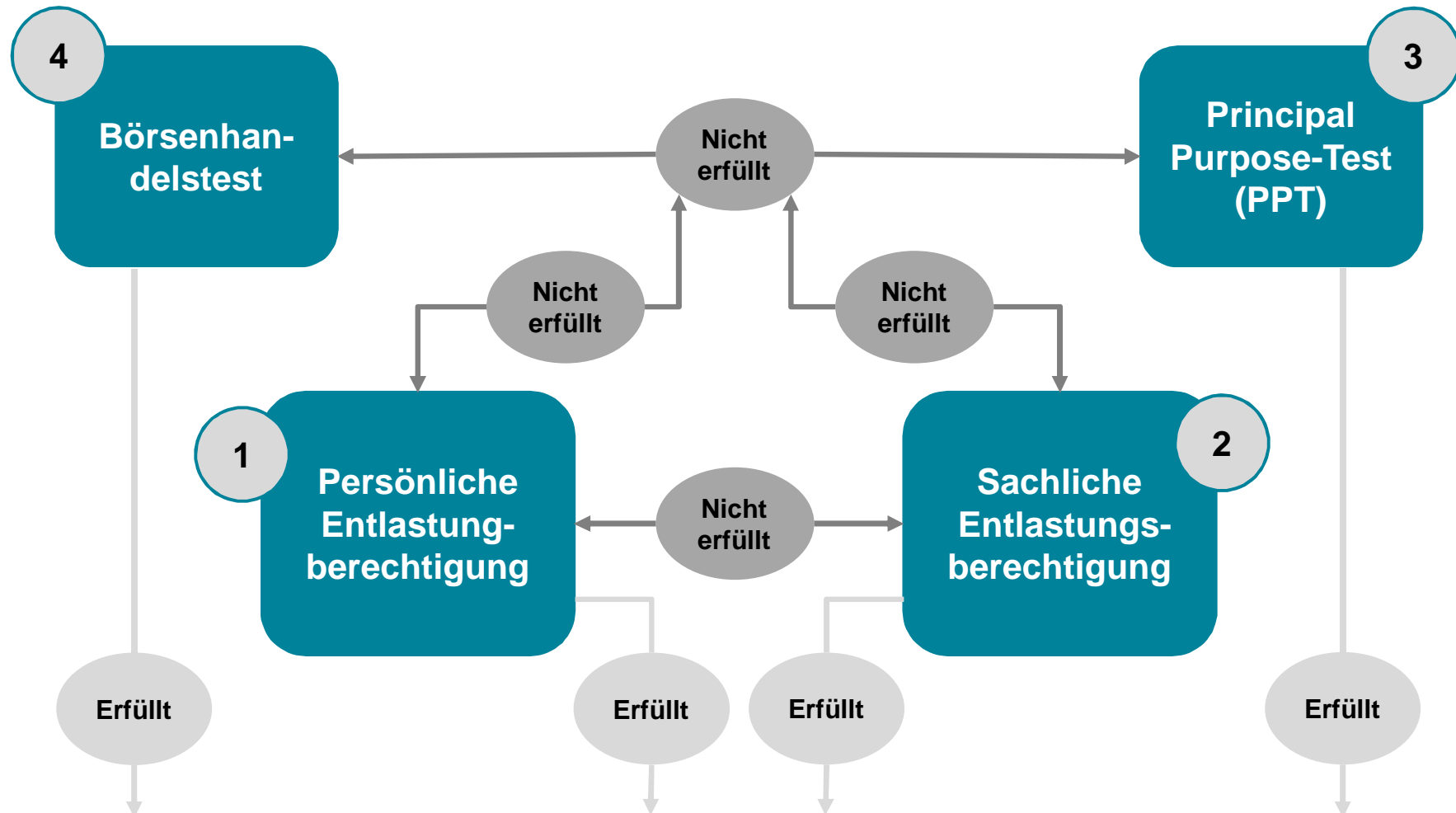
Grundsätze der Missbrauchsvermeidungsregelung – neue Rechtslage ab 9.6.2021

- **Voraussetzung** für Entlastung vom deutschen Steuerabzug nach Maßgabe eines DBA ist die sog. **Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft**
- **§ 50d (3) EStG** sieht **vier** alternativ anwendbare **Möglichkeiten zur Erfüllung der Entlastungsberechtigung** vor:
 - **Persönliche Entlastungsberechtigung** (des mittelbaren Gesellschafters)
 - **Sachliche Entlastungsberechtigung** der ausländischen Gesellschaft: Wirtschaftstätigkeit und wesentlicher Zusammenhang mit Einkunftsquelle
 - **Escapemöglichkeit (Gegenbeweis) über Principal Purpose-Test (PPT)**
Einschaltung ausländische Gesellschaft nicht aus steuerlichen Gründen
 - **Ausnahmeregelung für börsennotierte Gesellschaften**

§ 50d Abs. 3 EStG bezweckt Vermeidung der Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften/Trusts/ Stiftungen (zwischen Gesellschaftern und deutschen Kapitalgesellschaften) zur Vermeidung deutscher Quellensteuer durch Inanspruchnahme DBA-Nullsteuersatz (= Treaty Shopping)

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG - Prüfschema

Grundsätze der Missbrauchsvermeidungsregelung – neue Rechtslage ab 9.6.2021

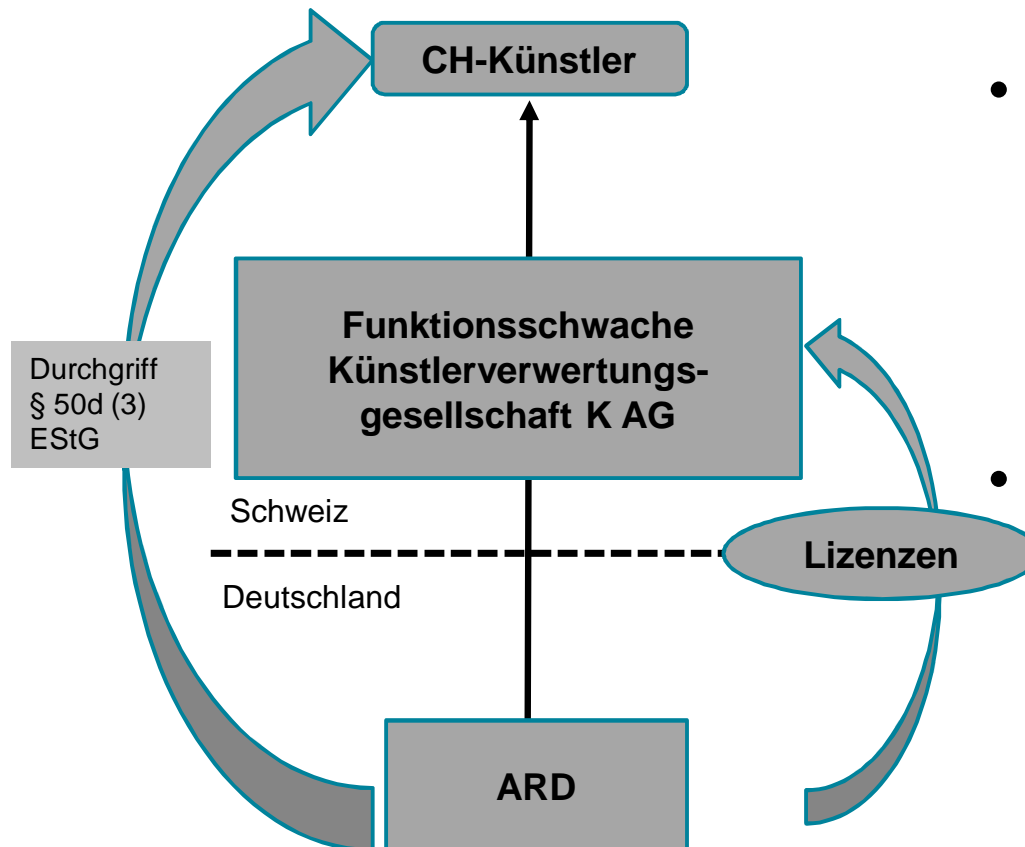


§ 50d Abs. 3 EStG verhindert nicht die Anwendung des DBA Nullsteuersatzes

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Persönliche Entlastungsberechtigung für natürliche Personen als Gesellschafter

1



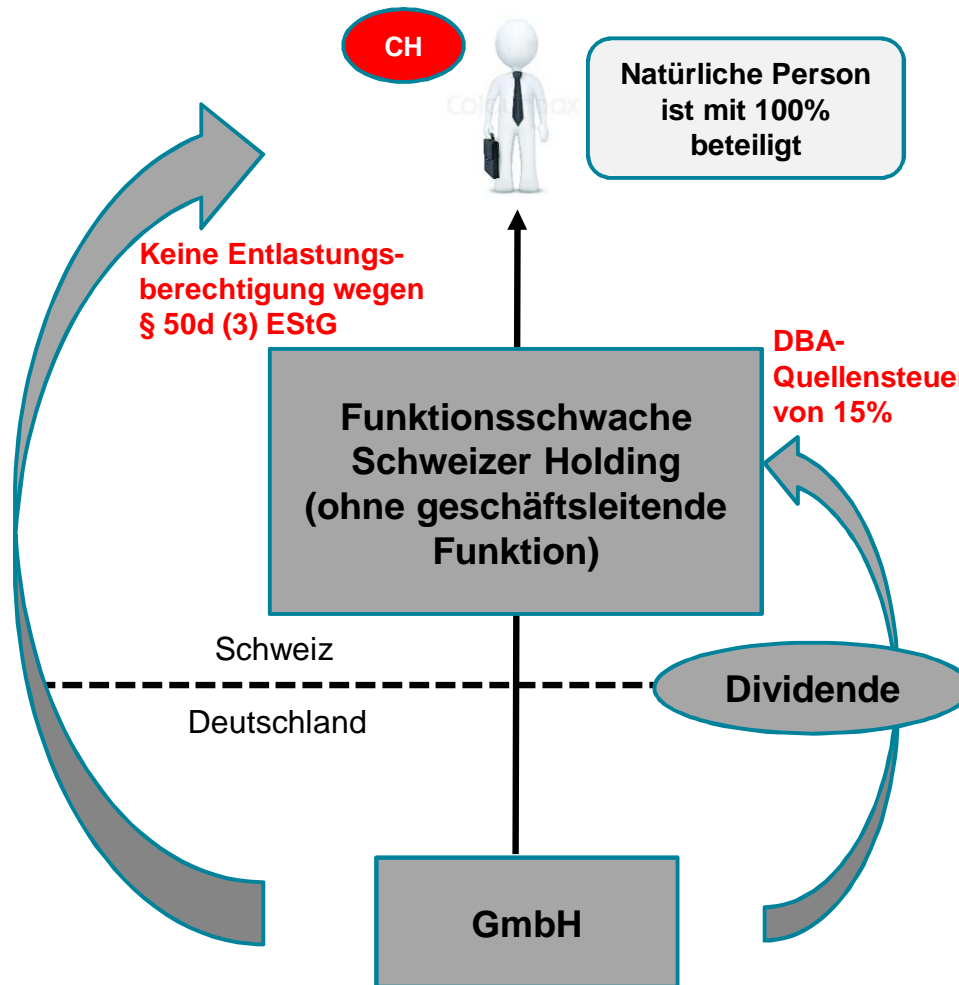
- **Prüfung** hinsichtlich der an der „zwischen-geschalteten“ **ausländischen Gesellschaft (einschl. Trust/Stiftung) beteiligten Personen**, ob diese bei einem Direktbezug nach der **gleichen DBA-Rechtsgrundlage** eine **Entlastungsberechtigung** in Anspruch nehmen könnten.
- **Folge:** Bei Lizenzen kann **Quellensteuerreduktion auf Quellensteuersatz von 0%** für **natürliche Personen** greifen, soweit in CH ansässige natürliche Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind. Nach der Neuregelung gilt dies aber nicht bei Ansässigkeit der Gesellschafter in Drittstaaten.

Folge: Wenn Gesellschaftern nach dem gleichen DBA eine Quellensteuerentlastung zustehen würde, so steht der (zwischen-geschalteten) ausländischen Gesellschaft insoweit ebenfalls eine Entlastungsberechtigung zu

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Persönliche Entlastungsberechtigung für natürliche Personen als Gesellschafter

1



- Mangels sachlicher Entlastungsberechtigung **grundsätzlich Entlastung auf DBA-Quellensteuersatz von 15 %** für natürliche Personen im Erstattungsverfahren möglich
- Aber: **Unklarheit**, ob die in der Gesetzesbegründung genannte „**gleiche Rechtsgrundlage**“ diese Auslegung zulässt, weil es sich um eine **andere Regelung im gleichen DBA** handelt
- Anwendung Escapemöglichkeit **Principle Purpose-Test** ebenfalls **fraglich**
- **Kein DBA-Verständigungsverfahren** möglich!
- **Keine Anrechnung der Quellensteuer** auf Schweizer Dividendensteuer für den Fall der Weiter-Ausschüttung an natürliche Person möglich

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Persönliche Entlastungsberechtigung für Gesellschaften als Gesellschafter

1

- Handelt es sich beim **Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft nicht** um eine **natürliche Person**, sondern um eine weitere **Gesellschaft**, gilt es zu prüfen, ob diese nach Maßgabe der Bestimmungen des gleichen DBA **hypothetisch persönlich entlastungsberechtigt** wäre
 - **Erfüllt die mittelbar beteiligte Gesellschaft diese Voraussetzungen nicht**, ist wiederum darauf abzustellen, ob deren **Gesellschafter hypothetisch nach dem gleichen DBA persönlich entlastungsberechtigt** wären (fiktiver Entlastungsanspruch)
- ➔ **Entlastung vom Steuerabzug auch bei mehreren Beteiligungsstufen** sofern der mittelbare Gesellschafter nach dem gleichen DBA persönlich entlastungsberechtigt ist oder soweit in der Beteiligungskette eine sachliche Entlastungsberechtigung besteht

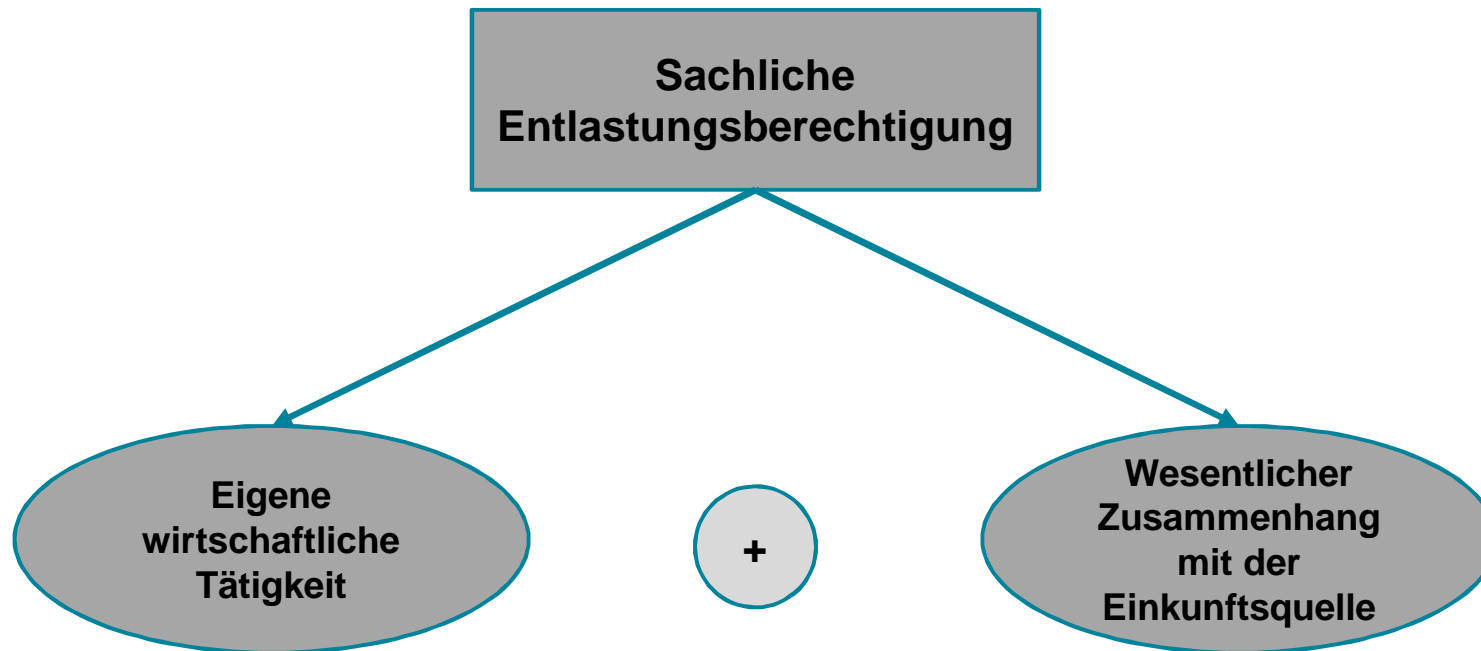


Beschränkung auf Gesellschaften im gleichen DBA-Staat wird dazu führen, dass persönliche Entlastungsberechtigung bei internationalen Konzernstrukturen nicht mehr vorliegt und Nachweis der sachlichen Entlastungsberechtigung / des Principal Purpose-Test erforderlich wird

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft

2



Folge: Die **sachliche Entlastungsberechtigung** ist nach § 50d Abs. 3 Nr. 2 EStG nur erfüllt, wenn die ausländische Gesellschaft eine **eigene wirtschaftliche Tätigkeit** ausübt **und** ein **wesentlicher Zusammenhang der (deutschen) Einkunftsquelle (Zusammenhangstest)** mit dieser Wirtschaftstätigkeit besteht

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung - Ausübung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit

2

- Die sachliche Entlastungsberechtigung erfordert auch nach dem neuen Gesetzeswortlaut wie bisher (zunächst) eine **eigene wirtschaftliche Tätigkeit** der ausländischen Gesellschaft
- Negativ: Der **bloße Bezug von Dividenden und Lizenzen** im Rahmen einer **passiven Beteiligungsverwaltung** stellt nach der Gesetzesbegründung zukünftig **keine Wirtschaftstätigkeit** mehr dar
- Negativ: Es soll nach der Gesetzesbegründung **nicht mehr ausreichend** sein, dass im **Ansässigkeitsstaat** der ausländischen Gesellschaft eine **andere aktive und substanzhaltige Konzerngesellschaft** vorhanden ist
- Positiv: **Outsourcing wesentlicher Geschäftstätigkeiten** auf Dritte sowie **Verwaltung von Wirtschaftsgütern begünstigt**, wobei aber ein Mindestmaß an personeller und sachlicher Ausstattung vorhanden sein muss.
- Positiv: **Konzernverhältnisse sind berücksichtigungsfähig**, rein unterstützende Konzerndienstleistungen sollen aber nicht ausreichend sein


 **Erhebliche Verschärfung der sachlichen Entlastungsberechtigung in EU-Fällen (entgegen BMF-Schreiben vom 4.4.2018 und EuGH-Rechtsprechung) führt zu potentieller Unionsrechtswidrigkeit**

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung: Zusammenhangstest

2

- Zusätzliches (verschärfendes) Erfordernis des **wesentlichen Zusammenhangs mit der Einkunftsquelle (Zusammenhangstest)**
- **Mangels** bislang veröffentlichter **Verwaltungsregelung** bleibt konkrete Auslegung des „wesentlichen Zusammenhangs“ weitgehend **unklar**
- Kriterium soll **erfüllt** sein, **wenn** eine **funktionalen Verflechtung** zwischen der **Wirtschaftstätigkeit** der ausländischen Gesellschaft und der (deutschen) **Einkunftsquelle** (der die Zahlung leistenden Gesellschaft) **besteht**
 - Die deutsche TG vertreibt Produkte der CH-Muttergesellschaft
 - Die deutsche TG nutzt eine von der CH-Muttergesellschaft entwickelte Lizenz
- Sofern nur eine anteilige funktionale Verflechtung besteht ist dürfte nur eine **anteilige sachliche Entlastung** gewährt werden (deutsche TG vertreibt nur zu 50 % Produkte der CH-Muttergesellschaft => Entlastungsberechtigung nur in Höhe von 50 %)
- Auch eine „**aktive Beteiligungsverwaltung**“ **durch die ausländische Ges.** in Form einer „**Führungsholding**“ soll Kriterien des Zusammenhangstests erfüllen, was aber eine **Dokumentation der Entscheidungen zur Beweisvorsorge** erfordert

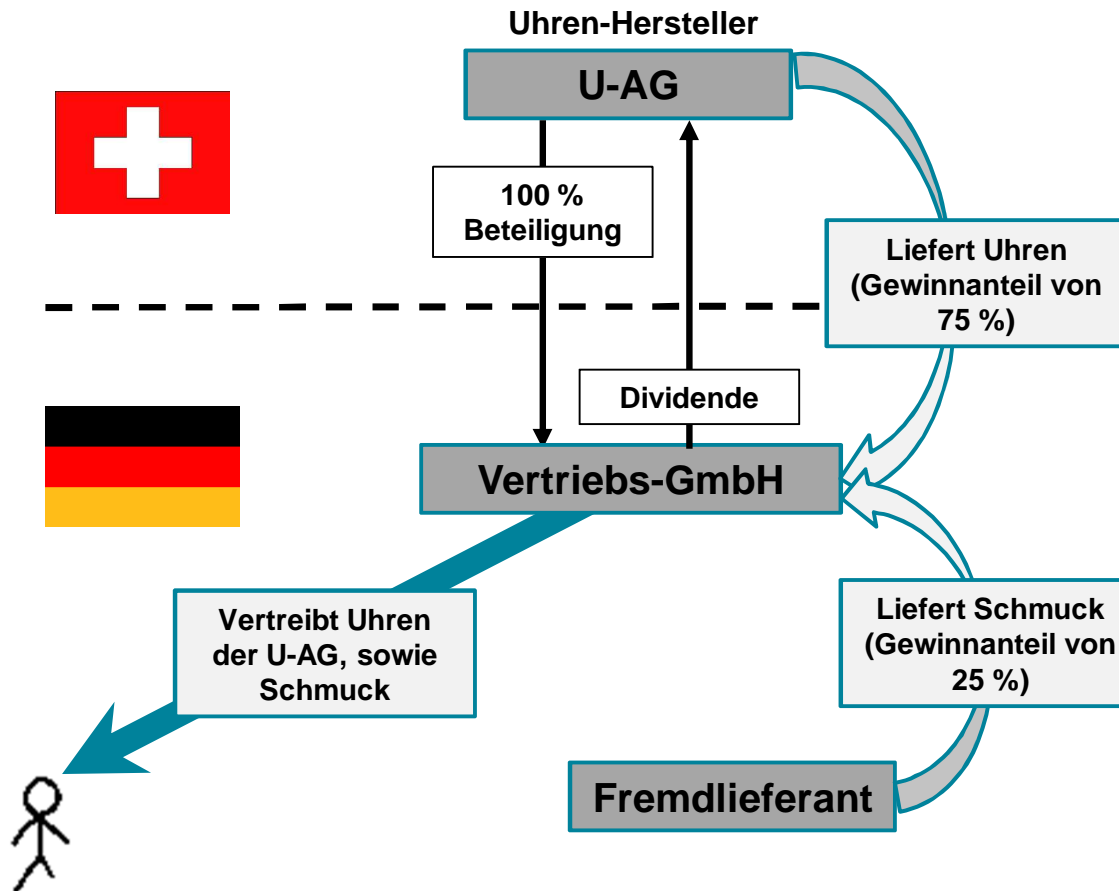


Sofern die Voraussetzungen einer aktiven Beteiligungsverwaltung vorliegen, ist eine **Wirtschaftstätigkeit selbst bei einer bloßen Dividendenerzielung der ausländischen Muttergesellschaft ohne weitere Substanz als erfüllt anzusehen**

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung: Beispiel Zusammenhangstest

2



- Annahme: es liegt **keine aktive Beteiligungsverwaltung** vor
- Die Lieferung der Uhren erfolgt vom Hersteller **U-AG**, so dass insoweit ein **funktionaler Zusammenhang besteht** (Gewinnanteil = 75 %)
- Die Lieferung von Schmuck erfolgt von einem Fremdlieferanten, so dass insoweit **kein funktionaler Zusammenhang mit U-AG besteht** (Gewinnanteil = 25 %)
- Folge: Die Einkünfte der Vertriebs-GmbH stehen nur zu **75 % in einem wesentlichen funktionalen Zusammenhang mit der Wirtschaftstätigkeit der U-AG**

Folge: Begrenzung der sachliche Entlastungsberechtigung nach neuer Rechtslage auf 75 %;
Sachliche Entlastungsberechtigung nach alter Rechtslage: 100 %;
auch hier ist dringend eine Klarstellung durch ein BMF-Schreiben erforderlich!

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung: Kriterien für aktive Beteiligungsverwaltung in Form einer „Führungsholding“


2

Ausländische **Holdinggesellschaft** trifft **strategische Führungsentscheidungen** :

- die sich durch ihre **langfristige Natur** ,
- **Grundsätzlichkeit** und
- **Bedeutung** für den **Bestand** der geleiteten **Beteiligungsgesellschaft** auszeichnen

Beispielhafte Entscheidungen einer „Führungsholding“:

- Investitions- sowie Produktportfolioentscheidungen,
- Vorgaben für die Finanzierungspolitik,
- Beteiligungsbesitz / Kapitaländerungen,
- Rechtsform- und Standortwechsel,
- Führungspersonalentscheidungen,
- Festlegung von Budgets sowie
- Vertragsabschlüsse mit langfristiger Bindung



Wie bereits nach der alten Rechtslage eröffnet eine aktive Beteiligungsverwaltung in Form einer Führungsholding bei entsprechender Dokumentation die sachliche Entlastungsberechtigung. Voraussetzung ist aber eine ausreichende Dokumentation der Entscheidungen in Form von Protokollen, nur „mündliche“ Beschlüsse werden vom BZSt nicht akzeptiert!

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Einführung Escapemöglichkeit (Gegenbeweis) über Principal Purpose-Test (PPT)

3

- **Erstmalige Regelung** als Folge der EuGH-Rechtsprechung für den Fall, dass weder persönliche noch sachliche Entlastungsberechtigung anwendbar sind. **Anwendung auch für Drittstaaten** wie die Schweiz, obwohl Rechtsprechung grundsätzlich nur für EU-Bereich anwendbar ist.
- PPT erfordert **Nachweis**, dass die **Erlangung eines steuerlichen Vorteils kein Hauptzweck** der „Zwischenschaltung“ der ausländischen Gesellschaft darstellt
- Stattdessen müssen (nach der Kommentierung) **andere außersteuerliche Gründe überwiegen, die auf unternehmerischen, organisatorischen, wirtschaftlichen oder finanziellen Aspekten** beruhen, insbesondere **auch aus einem Konzernverhältnis**
- Auslegung PPT durch **Finanzverwaltung** mangels Verwaltungsauffassung unklar, wohl eher **restriktiv** durch Einbeziehung sämtlicher in- und ausländischer Steuervorteile
- Möglicherweise verschafft **nur gerichtliche Klärung durch EuGH** Klarheit, dessen Rechtsprechung im Verhältnis zur **Schweiz** bei Dividenden aber nur anwendbar würde, sofern **Kapitalverkehrsfreiheit (KVF)** greift, was aktuell unklar ist


Folge: Auswirkung des PPT auf die Schweiz ist aktuell mangels Verwaltungsauffassung zur Auslegung des „Hauptzwecks“ unklar. Gleichwohl stellt PPT eine wichtige Ergänzung gerade im Verhältnis zum Drittstaat Schweiz dar.

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Börsentest – (verschärfte) Ausnahmeregelung für börsennotierte Gesellschaften

4

- Ausnahmeregelung greift, wenn mit **Hauptgattung der Anteile des ausländischen Anteilseigners** an der ausländischen Gesellschaft ein **wesentlicher und regelmäßiger Handel** an einer **anerkannten Börse** stattfindet
- Im **Unterschied zur bisherigen Rechtslage** gem. BMF-Schreiben v. 24.1.12 ist die **Anwendung** der Börsenklausel auf **mittelbare Anteilseigners nicht mehr möglich**, da nach der Gesetzesbegründung nicht auszuschließen ist, dass auch börsennotierte Gesellschaften für Zwecke eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs Gesellschaften zwischenschalten
- Eine Ausnahme sieht die Gesetzesbegründung für den Fall vor, dass der börsennotierte Anteilseigner die Voraussetzungen für eine **persönliche Entlastungsberechtigung** erfüllt. Dies ist nach deren Neuregelung aber gerade nicht der Fall, wenn der mittelbare börsennotierte Anteilseigner in einem **anderen DBA-Staat** ansässig ist

 **Folge: Erhebliche Verschärfung im Vergleich zur bisherigen Rechtslage mit enormen praktischen Auswirkungen, weil nun auch in klassischen Börsenstrukturen die persönliche oder sachliche Entlastungsberechtigung oder der PPT nachzuweisen ist!**
Frage: erfolgt „Entschärfung“ durch ein BMF-Schreiben?

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Umfangreicher Fragebogen BZSt zur Klärung Anwendung des § 50d (3) EStG (1/2)

- 1) Handelt es sich bei der Antragstellerin um eine **Gesellschaft**, für deren Hauptgattung der **Aktien** ein **wesentlicher und regelmäßiger Handel** an einer anerkannten **Börse** stattfindet? Falls ja: Einreichung geeigneter Unterlagen zum Nachweis.
Falls Frage 1) zu verneinen ist:
- 2) Ist die **Antragstellerin** in ein **Handelsregister eingetragen**? Beifügung Auszug
- 3) Welche **Gesellschafter/ Gesellschaften** sind unmittelbar und mittelbar an der **Antragstellerin beteiligt**? Darstellung anhand eines Organigramms.
 - Angabe des Namens und Anschriften/Sitz und Ort der Geschäftsleitung aller unmittelbar und mittelbar Beteiligten. Sofern mehrere Gesellschafter/Gesellschaften an der Antragstellerin beteiligt sind Angabe der prozentualen Beteiligungen.
- 4) Entfaltet die Antragstellerin bzw. die an dieser unmittelbar und mittelbar beteiligten Gesellschaften eine **eigene Wirtschaftstätigkeit**?
 - **Beschreibung der Geschäftstätigkeit** bzw. des Unternehmensgegenstandes und Vorlage der Bilanz/ GuV für das betreffende Wirtschaftsjahr
 - **Gliederung und Erläuterung der Bruttoerträge nach Einkunftsquellen**
- 5) Welche **Gründe** waren für die **Errichtung der Antragstellerin** maßgebend? Welche Funktion erfüllt Sie ggf. Im Konzernverbund?

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Umfangreicher Fragebogen BZSt zur Klärung Anwendung des § 50d (3) EStG (2/2)

- 6) Hat die **Antragstellerin** in ihrem **Ansässigkeitsstaat** bzw. im Sitz- und/ oder Geschäftsleitungsstaat einen eigenen, **für ihren Geschäftszweck eingerichteten Geschäftsbetrieb** oder nur eine Betriebsstätte, ein Verwaltungsbüro oder allein ihren formellen Rechtssitz?

Nehmen Sie insbesondere zu folgenden Punkten Stellung:

- **Geschäftsadressen** und Darlegung in wie weit der **Geschäftsbetrieb für den Geschäftszweck angemessen eingerichtet ist** und seit wann dieser unterhalten wird?
- Bestehende **Telefon-, Faxanschlüsse und E-Mailadressen**
- **Anzahl der Arbeitnehmer und deren Tätigkeit**

- 7) Welchen **Personen** obliegt die **Geschäftsführung (Namen und Anschriften)** und an **welchem Ort** werden die **(maßgeblichen) Entscheidungen** getroffen? Gehen Sie dabei auf folgende Punkte ein:

- Übt der **Geschäftsführer** noch **andere Funktionen** aus (z.B. bei anderen Gesellschaften/Firmen, aus?
- Handelt es sich bei ausländischem Geschäftsführer um **Rechtsanwalt, Rechtsbeistand, (Steuer- oder Wirtschafts-)Berater** oder einen **Treuhandunternehmer**?
- Werden tatsächlich **Geschäftsführergehälter** gezahlt? Wie hoch sind diese jährlich?
- Werden neben Vergütungen für Geschäftsführung und/oder Vorstandstätigkeit **weitere Gehälter** gezahlt?

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Potentielle EU-Rechtswidrigkeit PPT – mögliche Auswirkung auf Schweiz-Fälle

- Aufgrund der Nichtbeachtung unionsrechtlicher Vorgaben ist der **PPT potentiell unionsrechtswidrig**, was eine baldige **Klärung durch den EuGH** zur Folge haben dürfte
- Eine Unionswidrigkeit des PPT hätte **keine unmittelbare Auswirkung auf die Schweiz**
- In Bezug auf **Dividenden** hat FG Köln am 17.3.21 entschieden, dass Unionsrecht mangels Anwendung der **Kapitalverkehrsfreiheit (KVF)** auf eine CH-Zwischengesellschaft nicht anwendbar ist. Aktuell ist unklar, ob Revision beim BFH eingelegt wurde.
- FG Köln hat aber nicht beachtet, dass **KVF anwendbar** ist, wenn das jeweilige Gesetz **keine Mindestbeteiligungsschwelle** vorsieht, was bei § 50d Abs. 3 EStG der Fall ist
- **BFH** hat im Urteil vom 13.4.21 zu einem § 50d Abs. 1 EStG betreffenden Fall die **Anwendung der KVF auf Dividenden** grundsätzlich bejaht, so dass Zweifel bestehen, ob das Urteil des FG Köln weiterhin anwendbar ist
- Demgegenüber hat FG Köln für **Lizenzen** am 14.11.2018 Anwendung der **Dienstleistungsfreiheit** als maßgeblich angesehen, womit KVF nicht zur Anwendung kommen würde – höchstrichterliche Klärung steht noch aus, eventuell Klärung im **Revisionsverfahren I R 27/19** zu FG Köln vom 23.1.19

Folge: Sofern das BZSt die Quellensteuererstattung auf Dividenden bei funktionschwachen CH-Holdinggesellschaft mangels Anwendung des PPT verneint sollten diese Fälle unbedingt offen gehalten werden.

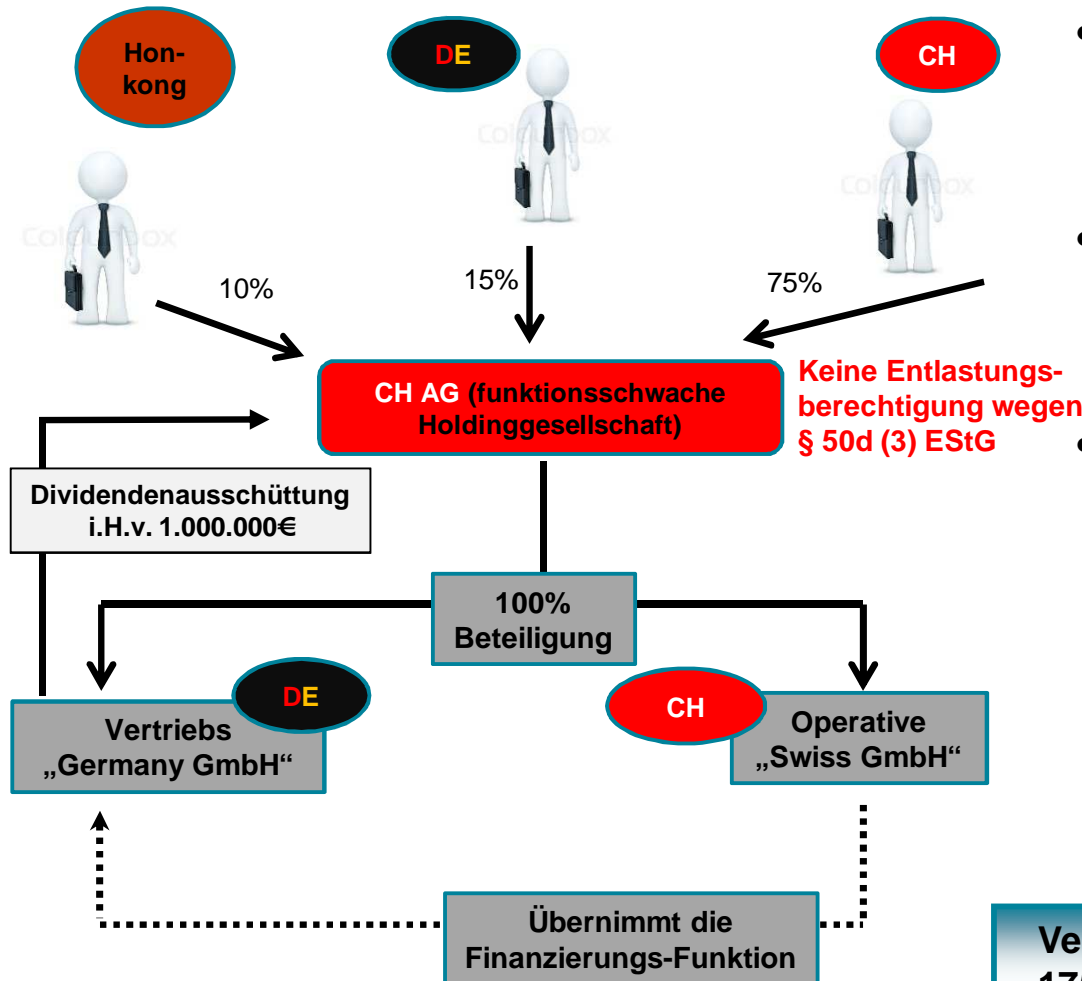
V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Gestaltungen zur Vermeidung Anwendung Missbrauchsvermeidungsregelung

- **Ausübung geschäftsleitender Funktionen bei deutscher TG durch CH-Muttergesellschaft („aktive Beteiligungsverwaltung“)**
- Ausstattung der CH-Muttergesellschaft mit **eigener Wirtschaftstätigkeit**, die einen **funktionalen Zusammenhang zur Tätigkeit der TG** aufweist
- **Dividenden:**
 - **Umwandlung** der deutschen Tochterges. (TG) in eine Personengesellschaft in Form einer **GmbH & Co. KG**. **Vorteil:** Keine Quellensteuer auf repatriierte Gewinne. **Nachteile:** Besteuerung von Anteilsveräußerungen in D als Betriebsstättenstaat; Risiko der Aufdeckung von stillen Reserven
 - **Zwischenschaltung** einer **gewerblich tätigen GmbH & Co. KG** durch steuerneutrale Einbringung der Anteile an der TG, Sicherstellung abkommensrechtliche Zuordnung TG-Anteile zu KG => Besteuerung Dividende im Rahmen beschränkter Steuerpflicht mit ca. 1,5%, Optimierung durch Organschaft, aber: Absicherung durch verbindliche Auskunft
 - Zwischenschaltung einer **atypisch stille Gesellschaft**, sofern Zuordnung der Anteile zur stillen Gesellschaft gesichert ist, was aber durch eine verbindliche Auskunft abgesichert werden sollte
 - Ausnutzung von **vor dem 9.6.2021 erteilten noch gültigen Freistellungsbescheinigungen** für Ausschüttungen der vorhandenen Gewinne – aber: keine Bestätigung durch BZSt

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Beispiel zu Dividendenbesteuerung – ohne aktive Beteiligungsverwaltung

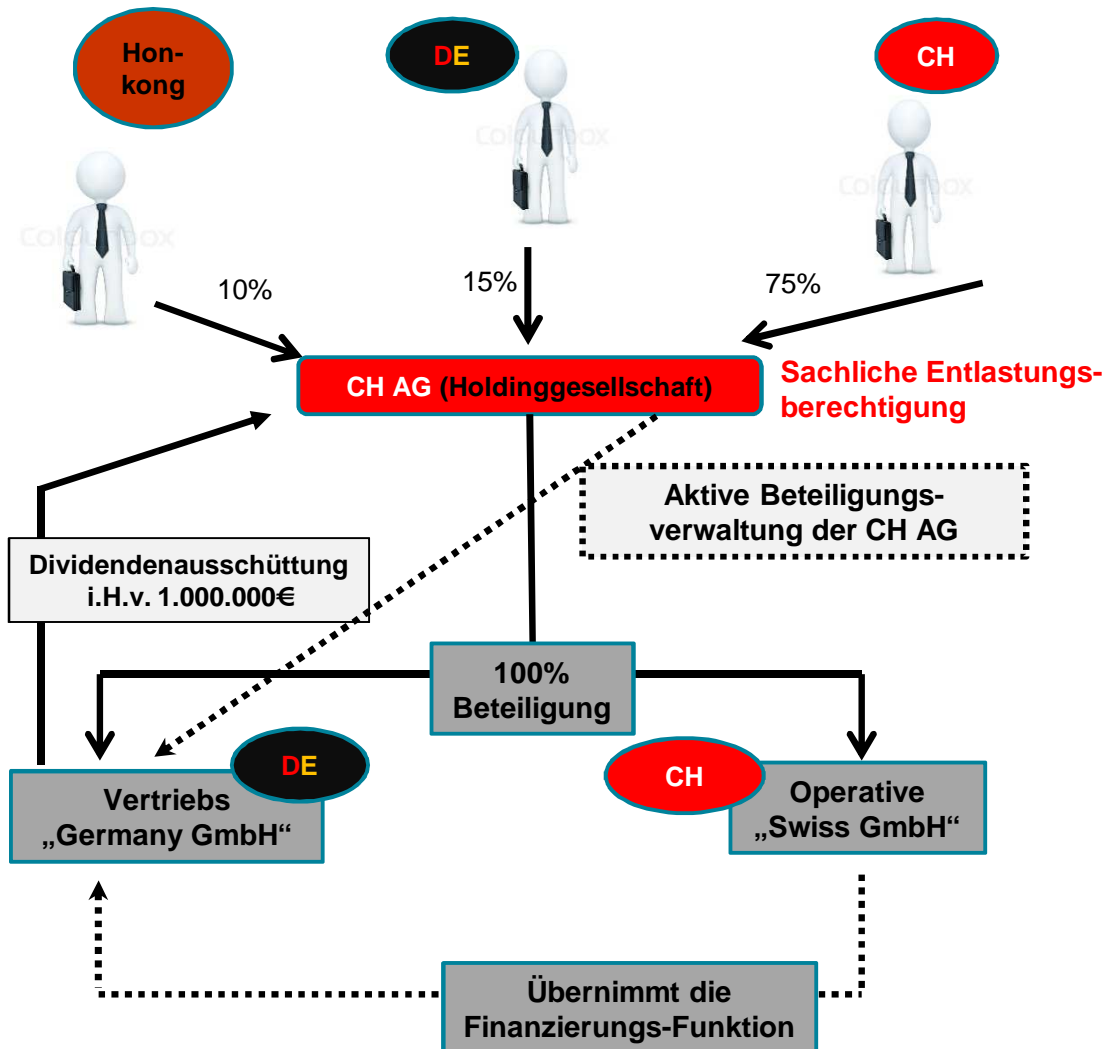


- **Funktionsschwache CH-AG** übernimmt keine geschäftsleitende Funktion => **keine sachliche Entlastungsberechtigung**
- **Rechtsfolge:** nur die Gesellschafter können im Rahmen ihrer **persönlichen Entlastungsberechtigung** eine Quellensteuerentlastung in Anspruch nehmen
- **Höhe der persönlichen Entlastung:** Nur anwendbar für CH-Gesellschafter i.H.v. 75% der Quellensteuer, allerdings **begrenzt auf 15%** gem. DBA D-CH (Quellensteuersatz für natürliche Personen)
=> **75.000 € Entlastung**
(Verringerung von 25% auf 15% für 75% = 250.000 € x 10/25 x 75 %)

Verbleibende Quellensteuerbelastung: 175.000 € ohne Anrechnungsmöglichkeit für Gesellschafter!

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Beispiel zu Dividendenbesteuerung – mit aktiver participationsverwaltung



Lösungsmöglichkeit:
CH-AG übt aktive participationsverwaltung gegenüber Vertriebs „Germany GmbH“ aus

- **Rechtsfolge:** § 50d (3) EStG greift nicht aufgrund sachlicher Entlastungsberechtigung
- **Höhe der Entlastung:**
Vollumfängliche Quellensteuer:
 $1.000.000 \times 25\% = 250.000 \text{ €}$

Voraussetzung:
umfassende Dokumentation der aktiven participationsverwaltung u.a. über Geschäftsführungssitzungsprotokolle oder sonstige schriftliche Beschlüsse

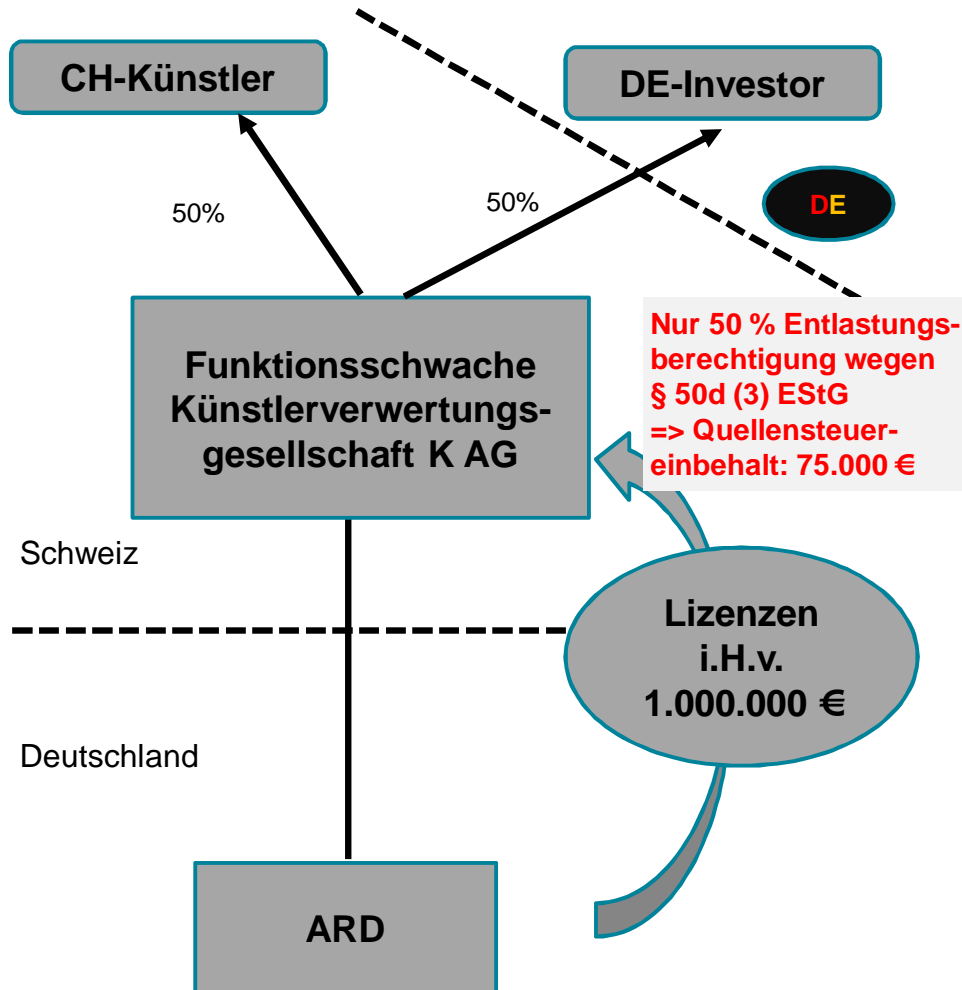
V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Grundlagen der Quellenbesteuerung von Lizenzen nach dem DBA CH

- Definition: „**Lizenzgebühren**“ bedeutet gem. DBA D-CH **Vergütungen** jeder Art, die für die **Benutzung oder für das Recht auf Benutzung** von Urheberrechten an literarischen, **künstlerischen** (..) **von Patenten**, (..) **das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer** oder wissenschaftlicher **Ausrüstungen** oder (..) gezahlt werden.
- Nach § 50a (1) Nr. 3 EStG findet **Steuerabzugsverfahren** auf **Einkünfte** Anwendung, die für **Überlassung der Nutzung** oder des **Rechts auf Nutzung von Rechten** erzielt werden (insbesondere gewerbliche Schutzrechte)
- **Softwareüberlassungen**: Die Einräumung umfassender Nutzungsrechte zur **wirtschaftlichen Weiterverwertung** unterliegt als Lizenzierung der Quellensteuerpflicht, der lediglich bestimmungsgemäße Gebrauch nicht, BMF-Schreiben vom 27.10.2017
- **Nutzungsrecht** wird im Regelfall im **Lizenzvertrag** eingeräumt, der das Dauerschuldverhältnis für das Nutzungsrecht und zu zahlende Lizenzgebühr regelt
- **Nationaler Steuerabzug für Lizenzgebühren** (Vergütung von gewerblichen Schutzrechten) beträgt **15 %** gem. § 50a (2) S. 1 EStG
- Nach dem **DBA D-CH** steht das Besteuerungsrecht für Lizenzen ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft/natürlichen Person zu, ohne dass dem Quellenstaat ein Quellenbesteuerungsrecht zusteht => abkommensrechtliche Reduzierung auf 0 %

V. Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d Abs. 3 EStG

Beispiel zu Lizenzbesteuerung nach dem DBA CH



- Keine sachliche Entlastungsberechtigung
- Prüfung persönliche Entlastungsberechtigung: Könnten die an der ausländ. Ges. beteiligten **Gesellschafter Entlastungsberechtigung selbst** in Anspruch nehmen, wenn sie die **quellensteuerpflichtigen Einkünfte unmittelbar persönlich erzielt** hätten?
- Ergebnis: Quellensteuerreduktion auf Quellensteuersatz von 0% ist **nur für CH-Künstler möglich**, Keine Entlastung für DE-Investor mangels CH-Ansässigkeit => Höhe der Entlastung: $150.000 \text{ €} \times 50\% = 75.000 \text{ €}$
- keine Lösung über Kapitalverkehrsfreiheit, weil diese allenfalls **Dividenden**, nicht aber Lizenzen **betrifft**
- Lösung evtl. über geplante Neuregelung (Gegenbeweismöglichkeit)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Für weitere Fragen stehen
wir Ihnen gerne zur Verfügung!

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
freiburg@bwsgk.de
www.bwsgk.de

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AO	Abgabenordnung	GuV	Gewinn und Verlustrechnung
Abs.	Absatz	GF	Geschäftsführer
AG	Aktiengesellschaft	ggf.	gegebenenfalls
Art.	Artikel	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
ausländ.	ausländischen	grds.	Grundsätzlich
BFH	Bundesfinanzhof	i.S.d.	im Sinne des
BMF	Bundesministerium für Finanzen	i.H.v.	in Höhe von
Buchst.	Buchstabe	Kap.Ges	Kapitalgesellschaft
Bsp.	Beispiel	KG	Kommanditgesellschaft
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	KStG	Körperschaftsteuergesetz
bzw.	Beziehungsweise	KVF	Kapitalverkehrsfreiheit
CH	Schweiz	NL	Niederlande
D	Deutschland	Nr.	Nummer
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	PPT	Principle Purpose-Test
EStG	Einkommensteuergesetz	Rs.	Rechtssache
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung	S.	Seite
EuGH	Europäischer Gerichtshof	sog.	sogenannt
FA	Finanzamt	TG	Tochtergesellschaft
FG	Finanzgericht	u.a.	unter anderem
gem.	gemäß	wg.	wegen
gew.	Gewöhnlicher	v.	vom
Ges.	Gesellschaft	z.B.	zum Beispiel
GL	Geschäftsleitung		

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Gesellschafter-Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH am Standort Freiburg
- Berater von mittelständischen Unternehmen in sämtlichen Fragen des Internationalen Steuerrechts, insb. Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Quellenbesteuerung, Hinz- und Wegzugsbesteuerung und grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung.
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts u.a. in den Zeitschrift EXPERT FOCUS und IWB sowie beim Beck-Verlag (Münchner Kommentar-Reihe)
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts u.a. bei der IHK Südlicher Oberrhein, der Handelskammer Deutschland Schweiz sowie bei EXPERT Suisse.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de