

Vermeidung deutscher Quellensteuern auf Dividenden und Lizenzen

Praxishinweise und Erfahrungen aus der Schweizer Sicht

Handelskammer Deutschland-Schweiz, Zürich

18. November 2025

Winfried Ruh

Steuerberater

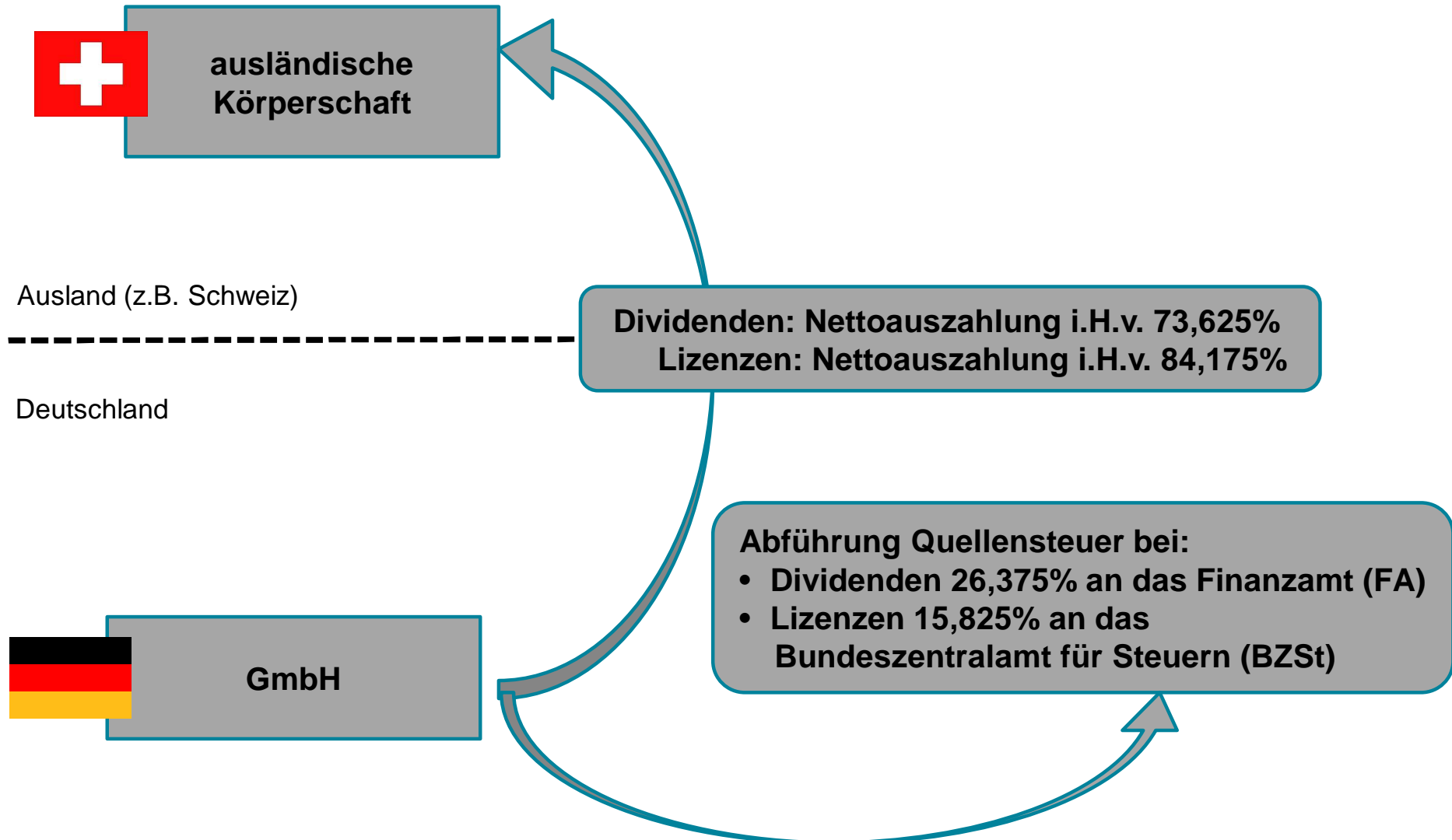
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Gliederung

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

I. Überblick

Übersicht Quellensteuereinbehalt nach nationalem Recht



I. Überblick

Übersicht Quellensteuereinbehalt nach nationalem und Abkommens-Recht

nationales Steuerrecht (bei ausländischen Vergütungsgläubigern)

- 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

Voraussetzung: **Entlastungsberechtigung 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

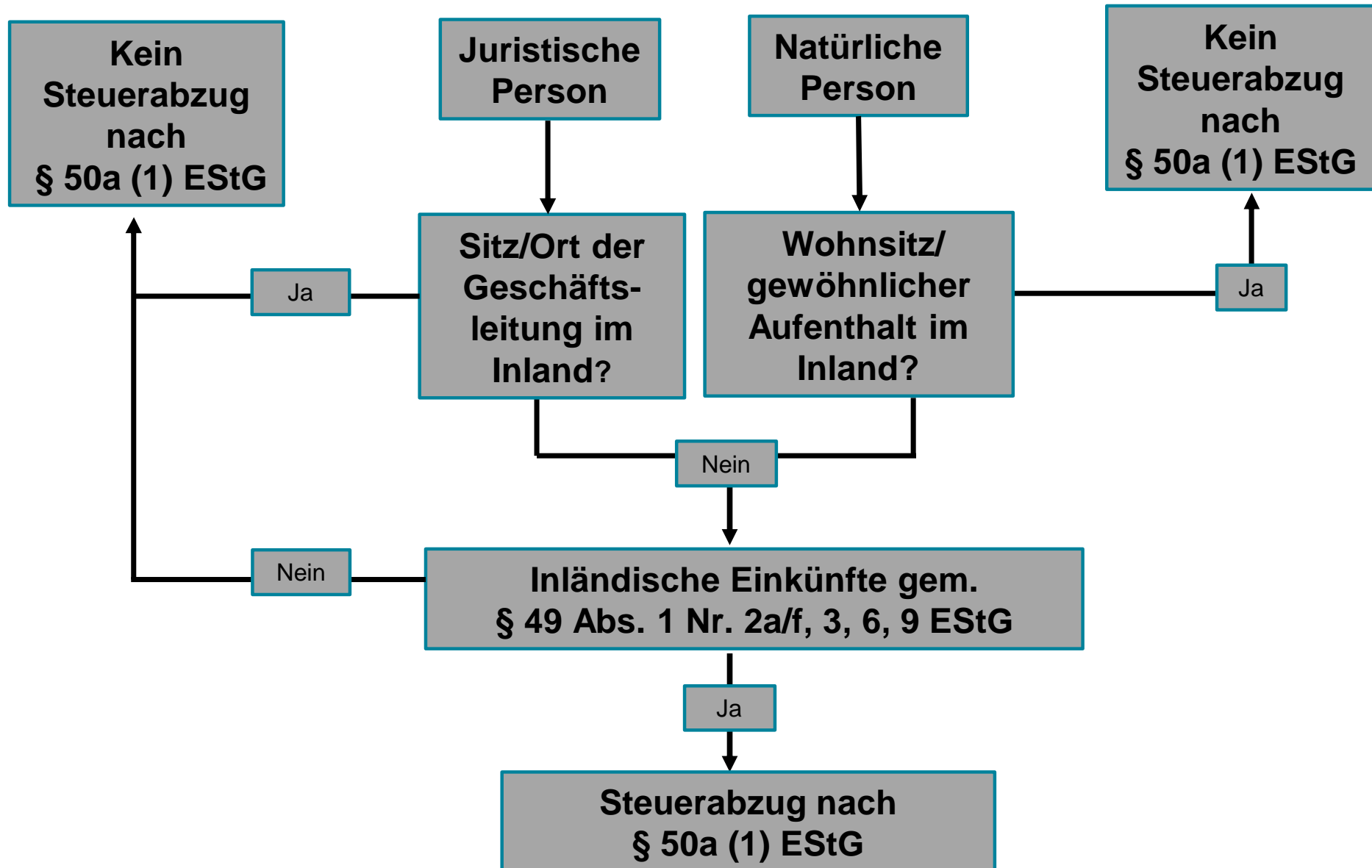
Quellensteuerabzug nach nationalem Recht – Grundsätze

- Erhebung der **Einkommen-/Körperschaftsteuer** mit Abgeltungswirkung
- bei **Dividenden** (§ 43 (1) Nr.1 EStG) unabhängig von der Ansässigkeit sowie
- **bei Lizenzen/Rechteüberlassung sofern zeitlich begrenzte Verwertung im Inland und Ansässigkeit Zahlungsempfänger im Ausland** (§ 50a (1) Nr. 3 EStG i.V.m § 49 Abs. 1 Nr. 2a/f, 3, 6, 9 EStG)
 - ➔ beschränkte Steuerpflicht für **juristische Personen** ohne inländischen Ort der GL (§ 10 AO)/ Sitz (§ 11 AO) oder **natürliche Personen** ohne inländischen Wohnsitz (§ 8 AO) gewöhnlicher Aufenthalt (§ 9 AO).
- im Wege des Steuerabzugs **an der Quelle durch Schuldner der Vergütung** für Rechnung des im Ausland ansässigen Vergütungsgläubigers.
- **Abführung** Quellensteuer 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

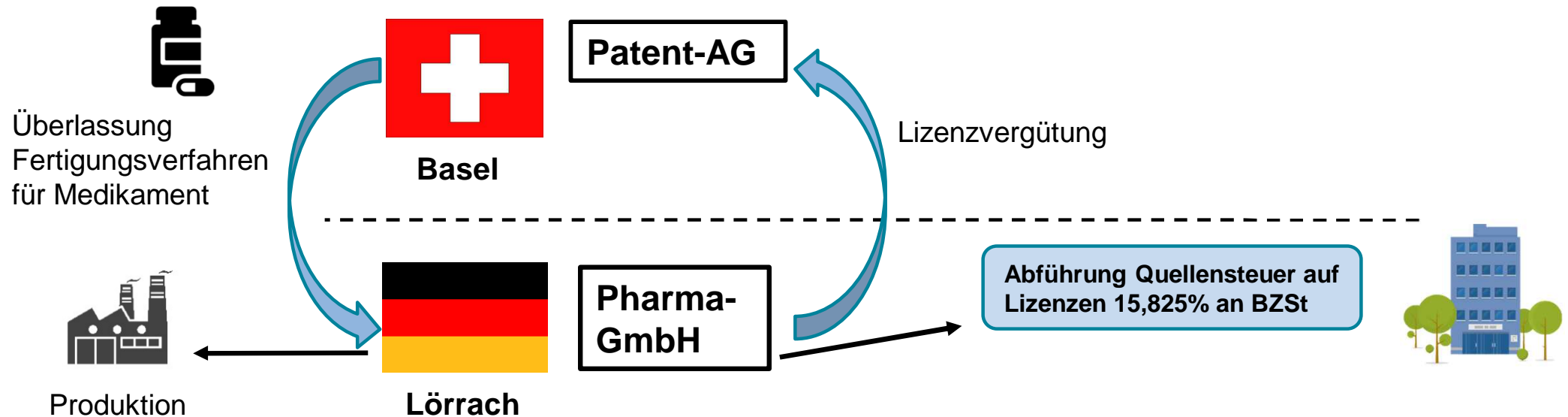
II. Quellensteuereinbehaltungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht

Übersicht zu den Voraussetzungen für den Quellensteuerabzug bei Lizenzen



II. Quellensteuereinbehaltungspflicht bei beschränkter Steuerpflicht

Praxisfall zu grenzüberschreitender Rechteüberlassung (Lizenzierung)



- Die **Patent AG** ist mangels Orts der GL/Sitz in D gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG mit den Lizenzeinkünften in D **beschränkt steuerpflichtig**.
- Die **Verwertung** des überlassenen Rechts (Fertigungsverfahren) erfolgt **in einer inländischen Betriebsstätte** (Produktionsstätte der Pharma GmbH).
- ➔ **Die Voraussetzungen für die Quellensteuereinbehaltungspflicht sind erfüllt**
- Die Patent AG kann zur Vermeidung der Quellensteuereinbehaltung beim BZSt eine **Freistellungsbescheinigung** beantragen oder eine Quellensteuererstattung über ein **Erstattungsverfahren** beantragen.

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 10.000 € 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 **Verfügbarmacht** erlangt.
- **Abführung der Quellensteuer bei Lizenzen/Rechteüberlassung** bis zum 10. des dem **Quartal** folgenden Monats an BZSt.
- **Abführung der Quellensteuer bei Dividenden (= Kapitalertragsteuer)** bereits 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

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

Elektronische Antragstellung für beide Verfahren zwingend.

- **Sonderregelung bei Lizenzgebühren:** Freistellung gem. § 50c (2) Nr.2 EStG ohne Antrag, wenn Vergütungen (**Lizenzen**) an denselben Vergütungsgläubiger im laufenden Kalenderjahr die Freigrenze von 10.000 € nicht übersteigen

Aber: Voraussetzung für die Entlastung vom Steuerabzug ist der Nachweis der Entlastungsberechtigung des § 50d (3) EStG (Ausnahme: Sonderregelung für Lizenzen)

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

Freistellungsverfahren - Überblick

Form:

- Antragstellung durch Vergütungsgläubiger (oder Steuerberater)
- Einmal- oder Dauerfreistellung (1-5 Jahre)
- Elektronische Antragstellung

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:

- Gläubiger und Schuldner der Vergütung (Angabe mehrerer Schuldner in einem Antrag möglich)
- Art der dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte
- Beifügung einer Ansässigkeitsbescheinigung der kantonalen Steuerbehörde
- ggf. Gegenstand des (Lizenz-)Vertrags

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

Freistellungsverfahren (FB) – Praxishinweise

- **Prüfung Entlastungsberechtigung nach § 50d (3) EStG** ohne abschließende Entscheidung
➔ spätere (weitere) Überprüfung durch das BZSt möglich – „unter Vorbehalt des Widerrufs“!
- BZSt soll grundsätzlich **innerhalb von 3 Monaten** über Antrag durch Erteilung einer **Freistellungsbescheinigung** oder Erlass eines **Ablehnungsbescheids entscheiden, wobei die Frist erst nach Vorlage aller erforderlicher Nachweise beginnt. Aktuell aber Bearbeitungszeit von ca. 20 Monaten wg. Personalmangels.**
- Bei **Folgeanträgen** kürzere Bearbeitungsdauern bei vergleichbaren Verhältnissen (aktuell ca. 3 – 6 Monate)
- **Beschränkung des Freistellungszeitraums auf fünf Jahre ab Antragstellung.**
- (Zeitnahe) **Erstattung von nach Antragsstellung innerhalb des Freistellungszeitraums einbehaltenen Quellensteuern** durch Einreichung von korrigierten Steueranmeldungen beim **Betriebsstättenfinanzamt** des Vergütungsschuldners / BZSt.
- Gegen **Ablehnungsbescheide** kann **innerhalb eines Monats Einspruch** eingelegt werden
- **Auch mit Freistellungsbescheinigung besteht Pflicht zur Abgabe einer KEST-/Quellensteueranmeldung in Form einer „Nullmeldung“** beim zuständigen Finanzamt / BZSt.
- Bei Dividenden zusätzlich **MURI-Meldung bis zum 31.5. des Folgejahres** beim BZSt erforderlich.

Folge: Vergütungsschuldner kann 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 (oder Steuerberater)
- Elektronische Antragstellung

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 (Angabe mehrerer Schuldner in einem Antrag nicht möglich)
- Art der Einkünfte
- Angabe zu erstattender Steuerbetrag und Bankverbindung
- Beifügung Ansässigkeitsbestätigung des Vergütungsgläubigers (nach vorheriger Einholung bei kantonaler Steuerverwaltung) als Anlage
- Beifügung Steuerbescheinigung des Vergütungsschuldners als Anlage

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

Erstattungsverfahren – Praxishinweise

- Antragstellung bei Dividenden durch Kapitalges. und natürliche Personen möglich.
- Prüfung **Entlastungsberechtigung nach § 50d (3) EStG** durch BZSt.
- Aktuell wg. Personalmangels aber auch sehr **lange Bearbeitungszeit von ca. 20 Monaten**, bedingt auch durch die Vorgabe einer Einzelfallbetrachtung!
- **Untätigkeitseinspruch nach sechs Monaten grundsätzlich möglich.**
- BZSt entscheidet über Bestehen oder Nichtbestehen eines Erstattungsanspruchs durch **Erlass eines Freistellungsbescheids** oder durch **Ablehnungsbescheid**.
 - **Einspruch innerhalb eines Monats** gegen den Ablehnungsbescheid möglich.
- **Erstattungsbetrag** steht grds. dem **Vergütungsgläubiger** zu, **Abtretung** kann **mittels Inkassovollmacht** im Antragsformular beantragt werden.
- Nach der ständigen Rechtsprechung des – für Anträge beim BZSt zuständigen – Finanzgerichts Köln ist die zu erstattende **Kapitalertragsteuer zumindest im EU-Bereich zu verzinsen**, wobei von einer üblichen Bearbeitungsdauer von 3 bis 6 Monaten auszugehen sein dürfte. Der **BFH** hat nun erfreulicherweise die Rechtsprechung des FG Köln (nochmals) bestätigt.¹



Praxishinweis: Die Anwendung der auf Unionsrecht basierenden Rechtsprechung zur Verzinsung auf die Schweiz über Kapitalverkehrsfreiheit ist aktuell unklar.

1) BFH, Urteile vom 13.3.2024, I R 1/20 und 25.2.2025, VIII R 32/21; FG Köln, Urteile vom 30.6.2020/17.11.2021; Vgl. zur Verzinsung auch Kraft/Rötting, ISR 2025, 278; von Hugo, Ubg 2025, 590.

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

Erstattung der Quellensteuer im Zeitraum zwischen Antrag und Erteilung einer FB

- Aufgrund der sehr langen Bearbeitungszeiten stellt sich in der Praxis häufig die Frage einer zeitnahen **Erstattung von nach der Antragsstellung bis zum Zeitpunkt der Freistellung einbehaltenen Quellensteuern**
- Der Vergütungsschuldner kann die **Steueranmeldungen** unter Vorlage der Freistellungsbescheinigung (FB) **berichtigen** und die vom FA/BZSt erstattete Quellensteuer an den Vergütungsgläubiger weiterleiten
- Alternativ kann der Vergütungsgläubiger selbst einen **Erstattungsantrag** unter Beifügung der Freistellungsbescheinigung und der Steuerbescheinigungen stellen.



- Der Vergütungsschuldner kann die Steueranmeldung für **III/2024** in Form einer **Nullmeldung** berichtigen und den Erstattungsbetrag an den Vergütungsgläubiger weiterleiten
- Für **III/2025** ist aufgrund der Erteilung der FB vor dem Steueranmeldungszeitpunkt keine Quellensteuer an das BZSt abzuführen, vielmehr kann diese **nachträglich an den Vergütungsgläubiger ausgezahlt** werden. Gleichwohl ist eine Nullmeldung einzureichen.

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

Hinweise zur elektronischen Antragsstellung

Allgemeine Hinweise zur elektronischen Antragstellung für Freistellungs-/Erstattungsanträge

- **Registrierung in Elster** erforderlich.
- Antragstellung über das BZSt-Online-Portal (BOP): <https://www.elster.de/bportal/start>
- Angaben zur Entlastungsart (**Erstattung oder Freistellung**), zum Ansässigkeitsstaat und zur Rechtsform müssen **zu Beginn angegeben werden** und können später nicht mehr geändert werden.
- **Ansässigkeitsbescheinigung des Wohnsitzstaates** → Muster auf Seite des BZSt: [BZSt - Erstattungsverfahren von der Steuer auf Kapitalerträge nach § 50c Absatz 3 EStG / § 44a Absatz 9 EStG](#)
- **Anhänge** können im Anschluss hochgeladen und beschriftet werden.
- **Erläuterungen können beigefügt werden** (als Anlage zum elektronischen Antrag).
- **Bekanntgabe des Bescheids erfolgt nur noch elektronisch**: Benachrichtigung per E-Mail-Adresse, Abruf des Bescheids über das BOP.
- **Kommunikation mit BZSt über E-Mail oder Postweg** möglich.
- Telefonische Auskünfte über Bearbeitungsstände durch das steuerliche Infocenter sind möglich.
- **Belege können digital nachgereicht werden.**
- Elektronische Antragstellung soll zu einer **Verkürzung der Bearbeitungsdauer** führen.
- Zeitnahe **Überlassung des Fragebogens** bei Erstanträgen verkürzt die Bearbeitungszeit.

Praxishinweis: Weitere Informationen abrufbar auf der Webseite des BZSt unter:

https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Abzugsteuern/Abzugsteuerentlastung/FAQ/faq_node.html#js-toc-entry4

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

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

- 1) Geschäftstätigkeit/Unternehmensgegenstand der Antragstellerin (nicht des Konzerns).
- 2) 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:
- 3) Ist die **Antragstellerin** in ein **Handelsregister eingetragen**? Beifügung Auszug.
- 4) 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.
- 5) a) Entfaltet die Antragstellerin eine **eigene Wirtschaftstätigkeit**? Wenn ja:
 - **Beschreibung der Wirtschaftstätigkeit** bzw. des Unternehmensgegenstandes und Vorlage der Bilanz/ GuV für das betreffende Wirtschaftsjahr.b) Besteht ein **wesentlicher Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit der Antragstellerin**? Falls ja: Begründung.

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

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

6) Sachliche Entlastungsberechtigung (**Substanztest**)

Hat Antragsteller im Ansässigkeitsstaat bzw. im Sitz- und/ oder Geschäftsleitungsstaat einen **eigenen, für seinen Geschäftszweck eingerichteten Geschäftsbetrieb** oder nur ein(e) Betriebsstätte/Verwaltungs-büro oder allein ihren formellen Rechtssitz? Ggf. Angabe seit wann Geschäftsbetrieb unterhalten wird.

- Anmietung von Geschäftsräumen.
- Bestehende Telefon-, Faxanschlüsse, Internetseite und E-Mailadressen.
- Anzahl der eigenen Arbeitnehmer einschl. Ort der Tätigkeit.

Welchen **Personen** obliegt die **Geschäftsführung (Namen und Anschriften)** und an welchem Ort werden die maßgeblichen Entscheidungen (des Tagesgeschäfts) getroffen?

- Übt der **Geschäftsführer** noch **andere Funktionen** aus (z.B. bei anderen Gesellschaften/Firmen)?
- Werden tatsächlich **Geschäftsführergehälter oder ähnliche Leistungen** gezahlt? Wie hoch sind diese ggf. jährlich?

7) **Motivtest**: Aus welchen **Gründen** wurde der **Ansässigkeitsstaat als Standort des Antragstellers gewählt**?

Welche Gründe waren weiterhin für die **Wahl der Beteiligungsstruktur** maßgeblich?

Ausführliche Stellungnahme in gesonderter Anlage:

- **Anführung/detaillierte Beschreibung sämtlicher Gründe** - Übersendung von geeigneten Nachweisen.
- **Aufführung sämtlicher steuerlicher Vorteile bzgl. der Besteuerung der Kapitalerträge**, die durch die Zwischenschaltung der Antragstellerin entstehen. **Falls keine steuerlichen Vorteile** entstehen: ausdrückliche Bestätigung und **Übersendung geeigneter Nachweise**.

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**: Bei Erteilung einer Freistellungsbescheinigung ist der Gläubiger verpflichtet, dem BZSt jährlich **bis zum 31.5. des auf den Zufluss folgenden Jahres** eine Meldung über zugeflossene Erträge mit **folgendem Inhalt** zu machen:
Schuldner und Gläubiger der Kapitalerträge, Auszahlungstag, Höhe der Bruttoerträge, Höhe der Beteiligung zum Zeitpunkt der Ausschüttung

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 die **Freigrenze 10.000 € nicht übersteigt** (bis 31.12.2023: 5.000 €).
- Der **Vergütungsschuldner kann dabei den Steuerabzug nicht 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.
- Es bedarf **keiner Ansässigkeitsbescheinigung** des Vergütungsschuldners.
- **Bei fehlerhafter Anwendung der Freistellungsoption haftet Vergütungsschuldner.**
- **Vergütungsschuldner bleibt verpflichtet**, eine **Steueranmeldung** (= Nullmeldung) **abzugeben**.
- **Freigrenze war bis 2023 für Praxis ungeeignet**, da bei deren späterer Überschreitung im Laufe des Jahres rückwirkend Abzugsteuern erhoben werden mussten.
 - ➔ erfreulicherweise **Wegfall der Nachversteuerungsverpflichtung ab 2024!**¹
- Diese Sonderregelung **ersetzt das bis einschließlich 2021 anwendbare Kontrollmeldeverfahren**, das allerdings einen deutlich höheren Gesamtvergütungsbetrag bis zu 40.000 € vorsah.

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

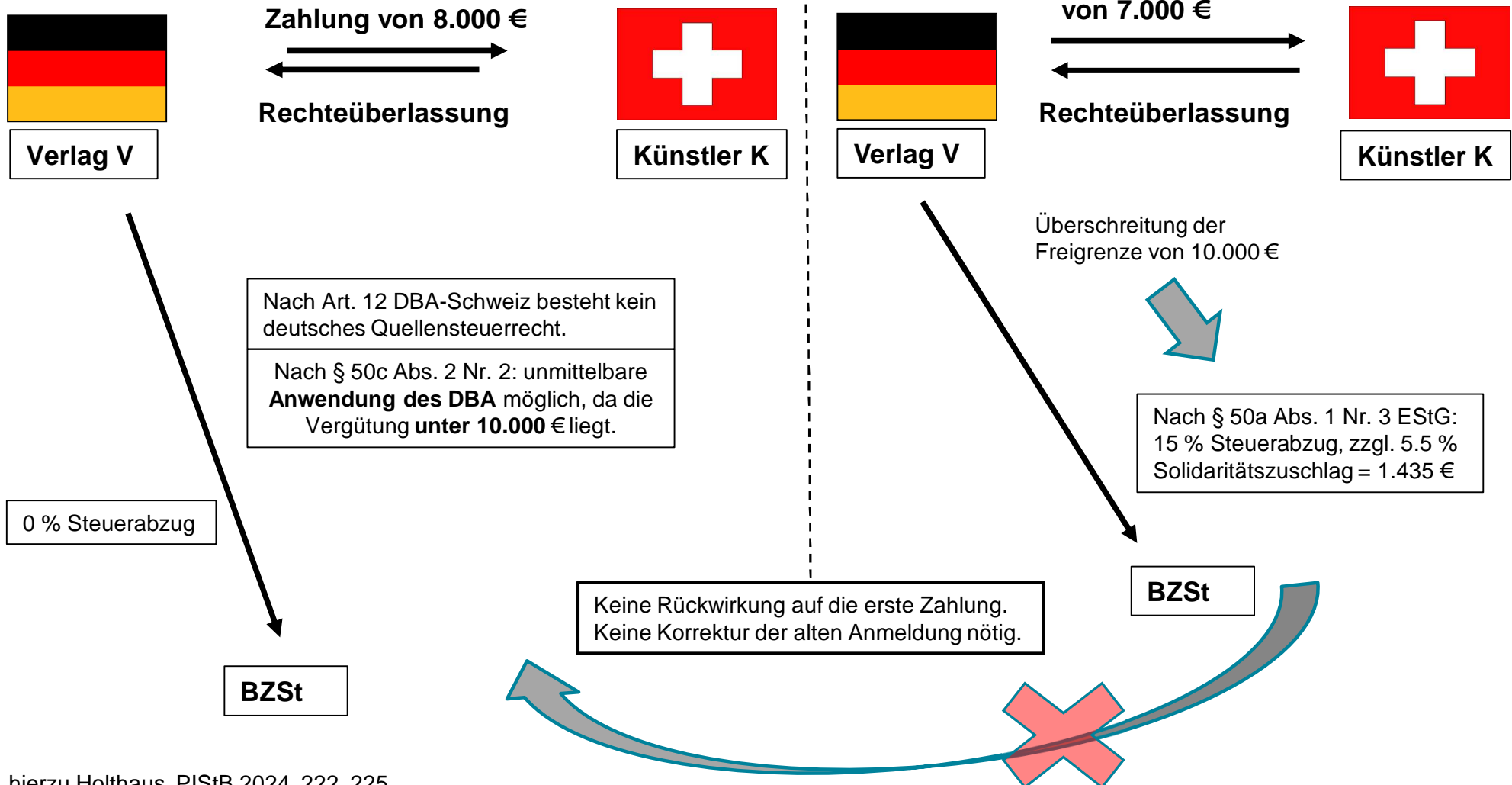
1) Vgl. zur Neuregelung Holthaus, PStB 2024, 222 sowie ders. IWB 2025, 439.

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

Freistellungsoption für Lizenzen: Fallbeispiel zur aktuellen Rechtslage ab 2024

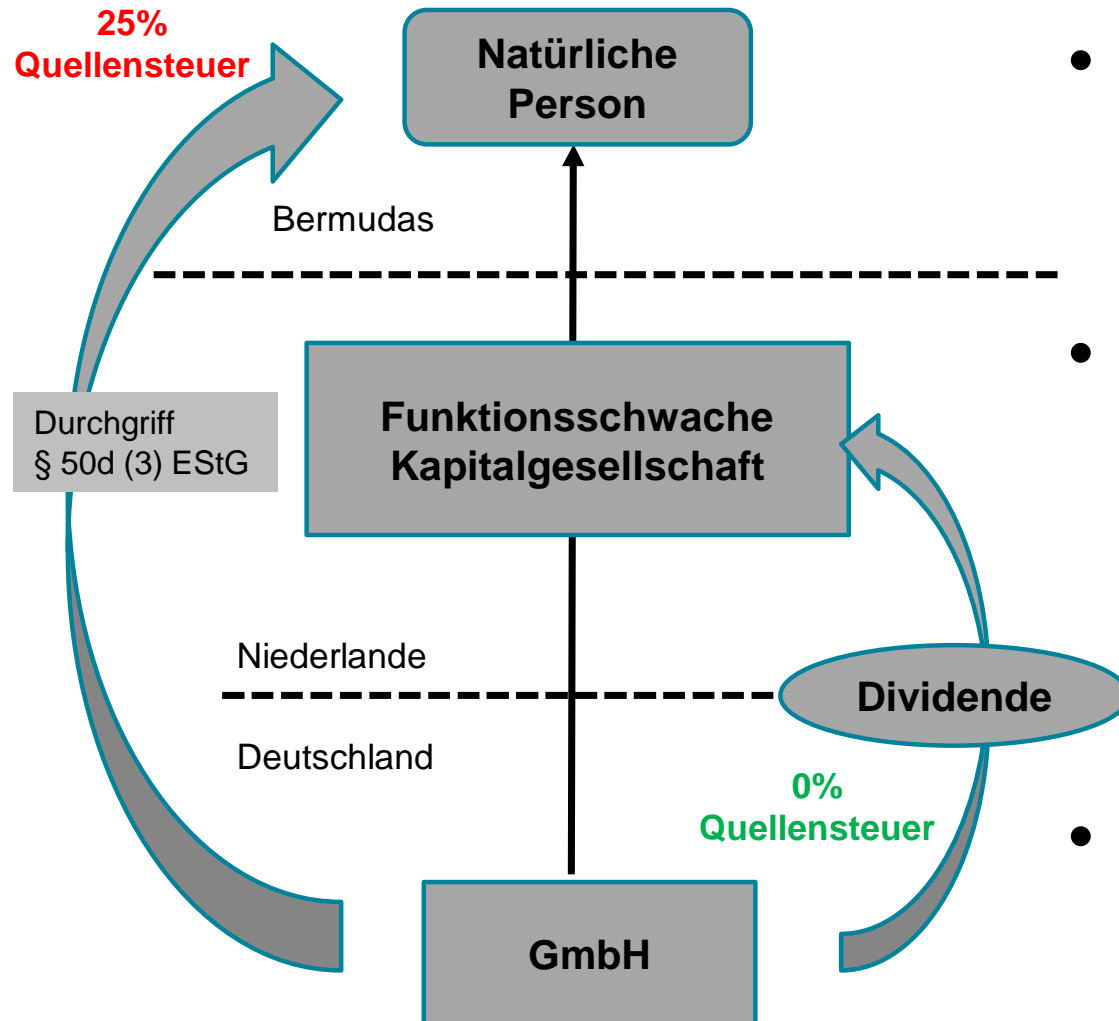
März 2024

November 2024



V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

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



- **Zweck:** Verhinderung missbräuchlicher 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. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Historie der Missbrauchsvermeidungsregelung

- **Verschärfung § 50d Abs. 3 EStG nach den Hilversum Entscheidung aus 2002/2005**
- **EuGH-Rechtsprechung vom 20.12.2017** in den Rs. "Deister-Holding" und "Juhler-Holding" sowie am **14.6.2018** in der Rs. „GS“:
Gesetzesfassung des § 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 der EuGH-RS auf Drittlandsfälle wie die Schweiz!**
- Abweichend von EuGH-Rechtsprechung wurde durch das BMF-Schreiben v. 4.4.2018 **kein Motivtest** als Nachweis wirtschaftlicher Gründe berücksichtigt.
- **„Unionsrechtskonforme Anpassung“** des § 50d Abs. 3 EStG mit **Wirkung zum 8.6.2021**, dabei Einführung eines „**Motivtests**“ („**Gegenbeweis**) **ohne Unterscheidung zwischen EU- und Drittlandsfällen.**

Hinweis: Anwendung der Neuregelung in allen offenen Fällen (insb. auch bei Finanzgerichtsverfahren); für vor dem 9.6.2021 geleistete Zahlungen bleibt die bisherige Regelung aber anwendbar, sofern diese günstiger ist

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

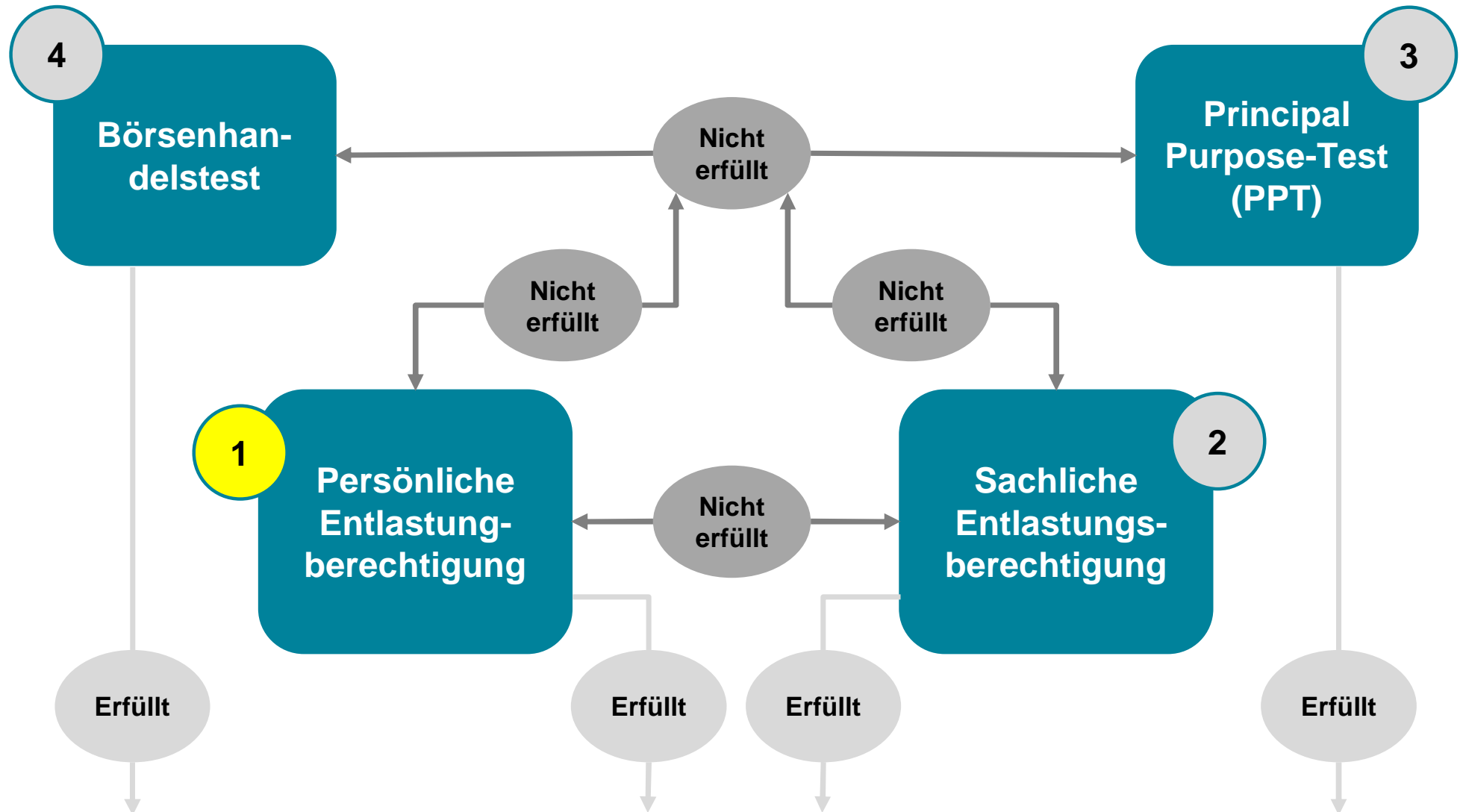
Grundsätze der Missbrauchsvermeidungsregelung

- **Voraussetzung** für Entlastung vom deutschen Steuerabzug nach Maßgabe eines DBA ist die sog. **Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft gem. § 50d (3) EStG** .
- **§ 50d (3) EStG** sieht hierzu **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 ausländischer 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. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Prüfschema

Grundsätze der Missbrauchsvermeidungsregelung



Entlastungsberechtigung des § 50d Abs. 3 EStG ist erfüllt

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG – aktuelles Merkblatt BZSt

Merkblatt BZSt vom 17.3.2025 zu § 50d (3) EStG in Bezug auf Kapitalertragsteuer

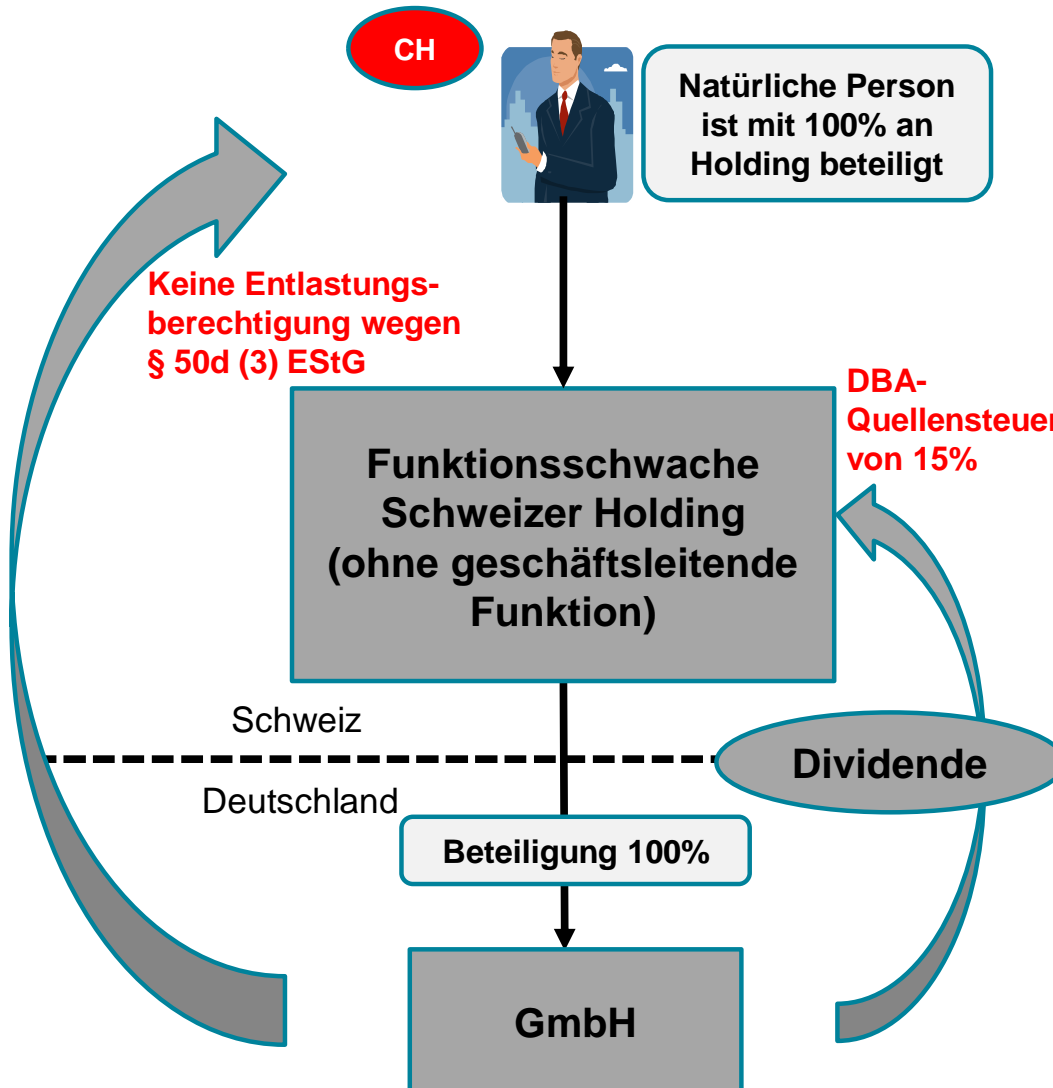
- Am **17.3.2025** erstmalige Veröffentlichung einer (längst überfälligen) Verwaltungsauffassung zur seit 9.6.2021 geltenden **Neuregelung** des § 50d Abs. 3 EStG in Form eines **Merkblatts des BZSt** Merkblatt „in Abstimmung mit BMF“, rechtlich zwar nicht bindend, für die Praxis aber sehr wichtig.
- **Beschränkung auf Kapitalertragsteuer** und damit auf Dividendenfälle; Merkblatt zur Abzugsteuer nach § 50a EStG vom Juni 2021 (u.a. zu Lizenzen) wurde noch nicht überarbeitet.
- **Persönliche Entlastungsberechtigung:** Gem. Gesetzesbegründung (und bisheriger Verwaltungsauffassung) nur für den Fall, dass sich der Entlastungsanspruch auf **„dieselbe“ Rechtsgrundlage** des DBA bezieht (= **enge Auslegung ohne Berücksichtigung des Anspruchs des Beteiligten**).
- **Neu:** BZSt spricht sich im Merkblatt für eine **weite Auslegung des Anspruchs** aus – im Einklang mit der Literatur und entgegen der Gesetzesbegründung. Somit ist für die persönliche Entlastungsberechtigung **„dieselbe“ Rechtsgrundlage nicht mehr erforderlich**, womit auch **Ansprüche der Beteiligten bei tiefergestaffelten Beteiligungsstrukturen berücksichtigungsfähig** sind.
→ Im Merkblatt hierzu Verweis BMF-Schreiben vom 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171, Tz. 4.2
- Grundsätzlich auch **Anwendung auf Börsenklausel, allerdings mit Einschränkungen.**
- **Aber:** Keine Ausführungen zur Handhabung des neu eingeführten **Motivtests** oder zur **aktiven Beteiligungsverwaltung** im Merkblatt.

Hinweis: Die – wohl auf internationalen Druck hin – geänderte Verwaltungsauffassung ist für die Praxis eine große Erleichterung und sehr zu begrüßen

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Persönliche Entlastungsberechtigung für natürliche Personen - Dividenden Ges.

1



- Mangels sachlicher Entlastungsberechtigung **Entlastung auf DBA-Quellensteuersatz von 15 %** für natürliche Personen im Erstattungsverfahren möglich
- ~~Unklarheit~~, ob die in der Gesetzesbegründung genannte „**gleiche Rechtsgrundlage**“ diese Auslegung zulässt, weil es sich um eine **andere Regelung im gleichen DBA** handelt.
- Anwendung **Principle Purpose-Test** zur Durchsetzung Nullsteuersatz fraglich ¹
- **Kein DBA-Verständigungsverfahren** möglich!
- **Keine Anrechnung der Quellensteuer** auf Schweizer Dividendensteuer für den Fall der Weiter-Ausschüttung an natürliche Person möglich

1) bejahend: Schönfeld/Erdem in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 3 EStG, Tz. 216.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Persönliche Entlastungsberechtigung für Gesellschaften als Gesellschafter

1

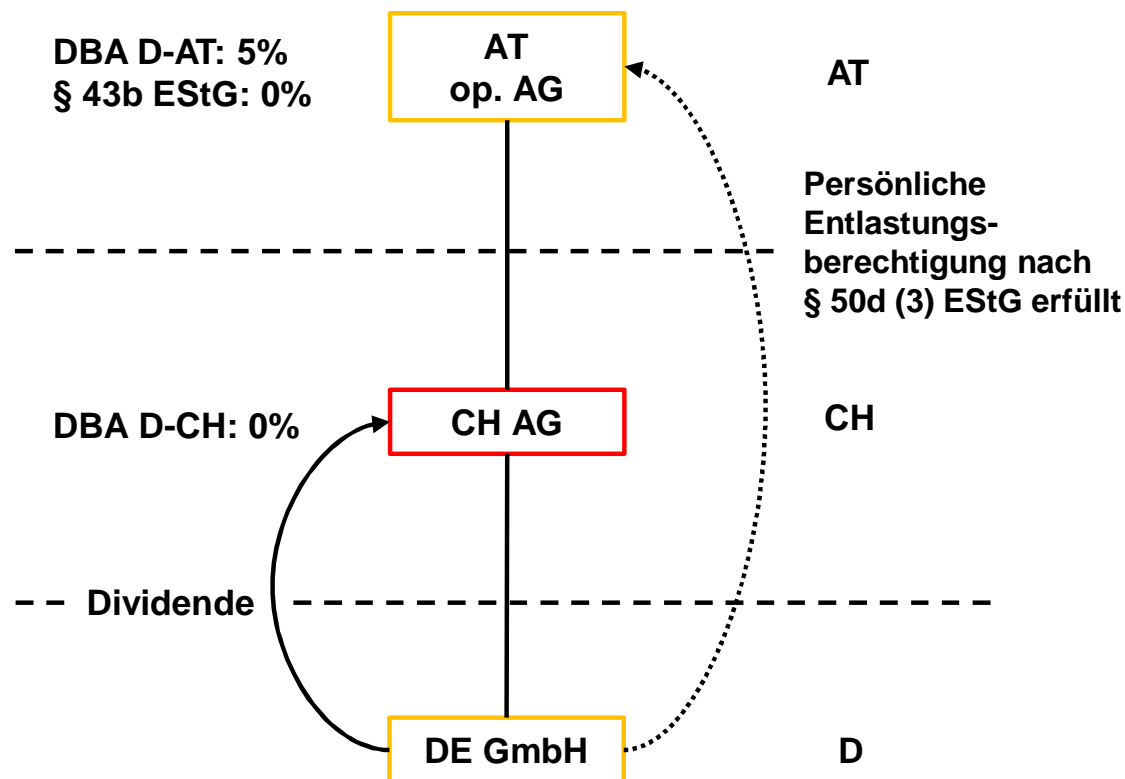
- Handelt es sich beim **Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft nicht** um eine **natürliche Person, sondern** um eine weitere **Gesellschaft**, die ggf. auch im Ausland ansässig ist, gilt es zu prüfen, ob diese mittelbar beteiligte Gesellschaft **hypothetisch persönlich entlastungsberechtigt**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

Hinweis: Durch die **geänderte Verwaltungsauffassung im Merkblatt des BZSt vom 17.3.2025** ist **bei mehrstöckigen Beteiligungsstrukturen** mit ausländischen Beteiligungsgesellschaften die **Anwendung der persönlichen Entlastungsberechtigung möglich**, was für die Praxis eine große Vereinfachung darstellt.



V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Persönliche Entlastungsberechtigung CH AG mit Drittstaat-Gesellschafter

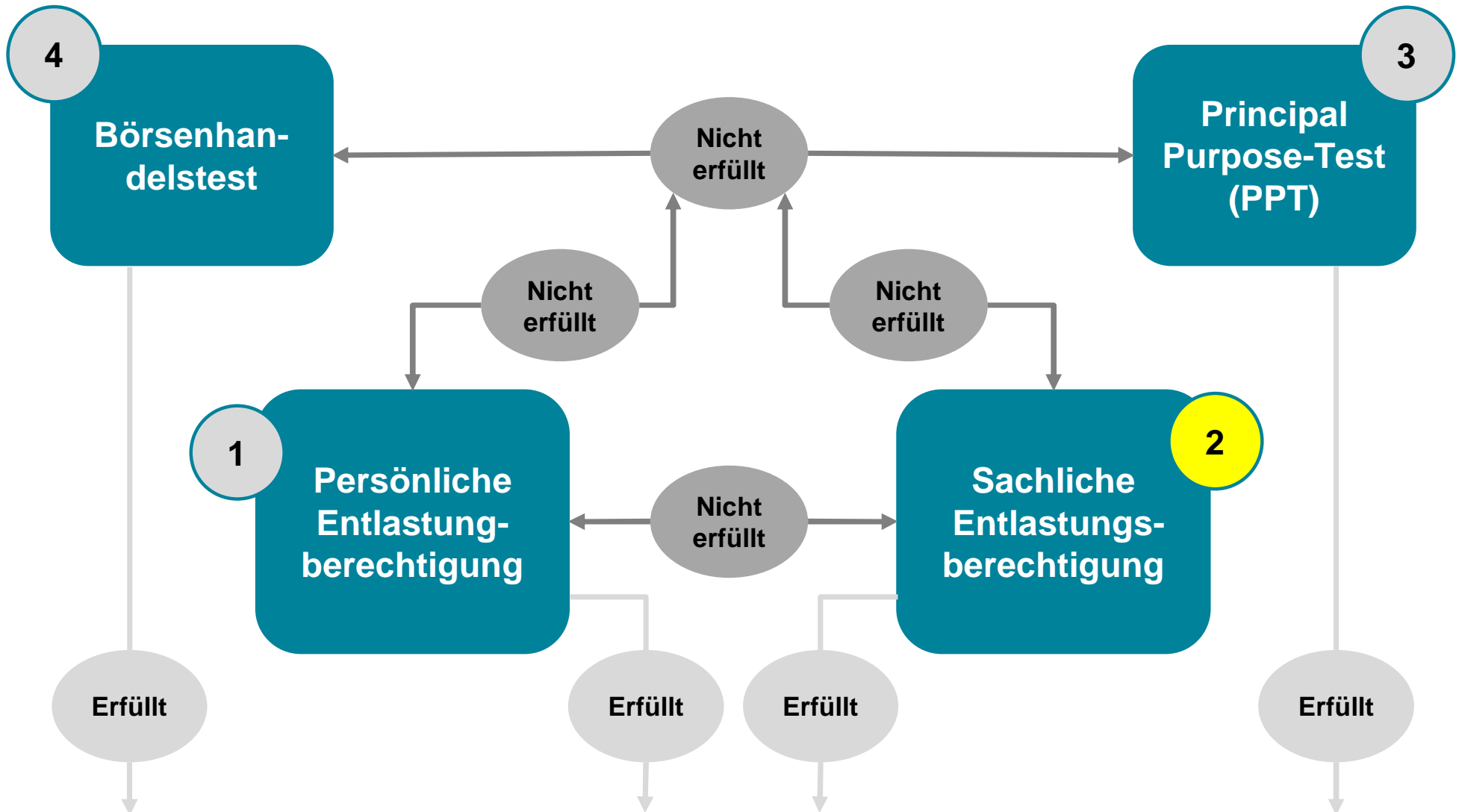


Lösung nach Merkblatt BZSt vom 17.3.2025:

- Die **CH AG** ist ohne Anwendung einer aktiven Beteiligungsverwaltung **sachlich nicht entlastungsberechtigt**.
- Allerdings greift die persönliche Entlastungsberechtigung auf 0 %, weil die **AT GmbH** die Voraussetzungen der **persönlichen Entlastungsberechtigung nach § 43b EStG** erfüllt.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Prüfschema

Übersicht zu Grundsätzen der Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d (3) EStG



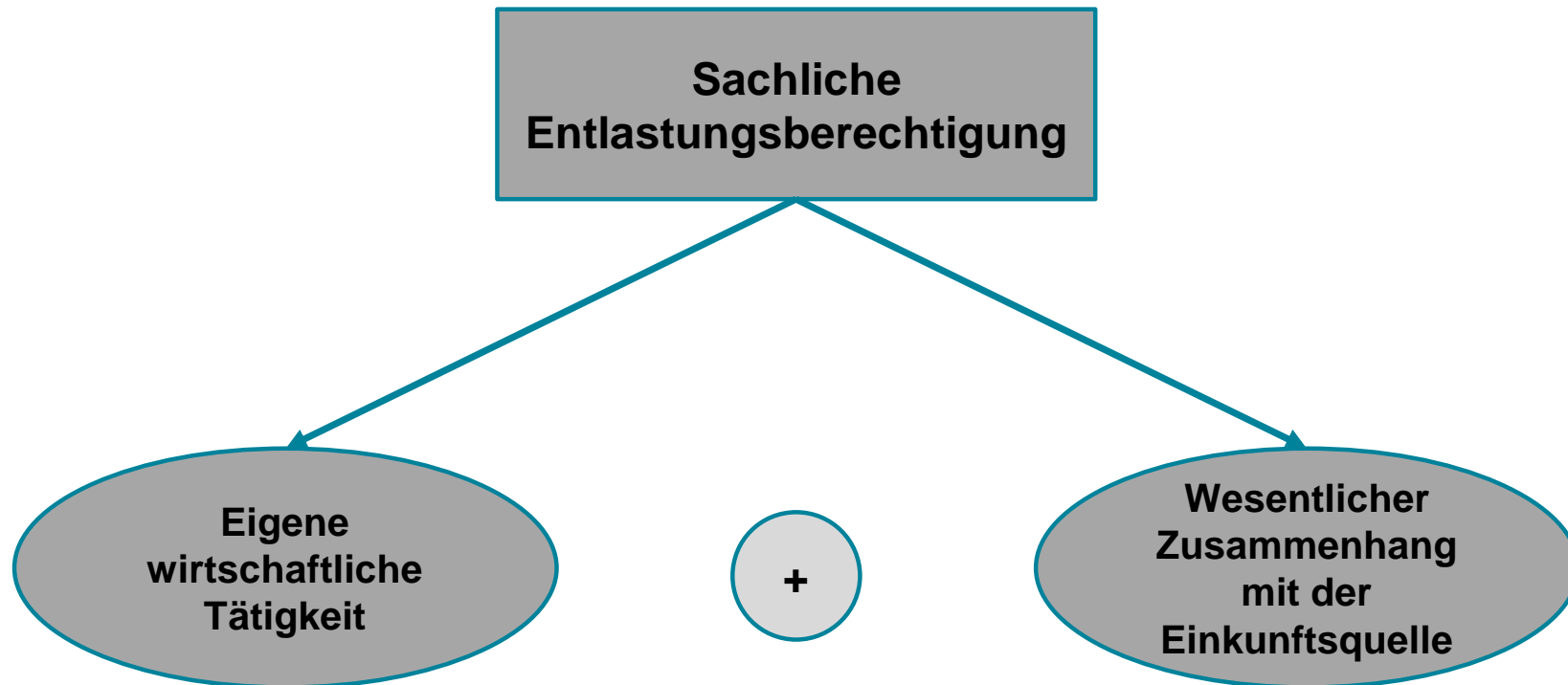
§ 50d Abs. 3 EStG verhindert nicht die Anwendung des DBA Nullsteuersatzes

Quelle: Anlehnend an Loose, in: PStB 02-2021, 45, 53 - IWW Institut 2021.

V. Entlastungsberechtigung nach § 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 (bspw. bei Lizenzen).

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung - Ausübung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit

2

- Die sachliche Entlastungsberechtigung erfordert (zunächst) eine **eigene wirtschaftliche Tätigkeit** der ausländischen Gesellschaft einschl. eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs.
- Negativ: Der **bloße Bezug von Dividenden/Lizenzen** im Rahmen einer **passiven Beteiligungsverwaltung** soll nach der Gesetzesbegründung **keine Wirtschaftstätigkeit** darstellen.
- 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 ist 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.
- Positiv: Eine **aktive Beteiligungsverwaltung (ABV)** wird nach der Gesetzesbegründung ausdrücklich als Wirtschaftstätigkeit anerkannt, wohl auch mit geringer Substanz.



Hinweis: Erhebliche Verschärfung der sachlichen Entlastungsberechtigung in EU-Fällen ab 9/2021 führt zu potenzieller Unionsrechtswidrigkeit (entgegen BMF v. 4.4.2018 und EuGH-Rechtsprechung)

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Sachliche Entlastungsberechtigung: Zusammenhangstest

2

- Zusätzliches (verschärfendes) Erfordernis des **wesentlichen Zusammenhangs mit der Einkunftsquelle (Zusammenhangstest)**. Nach der alten Rechtslage bis 9.6.2021 war die bloße Ausübung einer Wirtschaftstätigkeit als ausreichend anzusehen.
- **Mangels** bislang veröffentlichter **Verwaltungsregelung** bleibt konkrete Auslegung des „wesentlichen Zusammenhangs“ weitgehend **unklar**.
- Kriterium soll **erfüllt** sein, **wenn** eine **funktionale 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.
- Eine nur **anteilige funktionale Verflechtung** sollte nicht dazu führen, dass nur eine **anteilige sachliche Entlastung** möglich ist (z.B.: deutsche TG vertreibt nur zu 50 % Produkte der CH-Muttergesellschaft => Entlastungsberechtigung nur in Höhe von 50 %?).

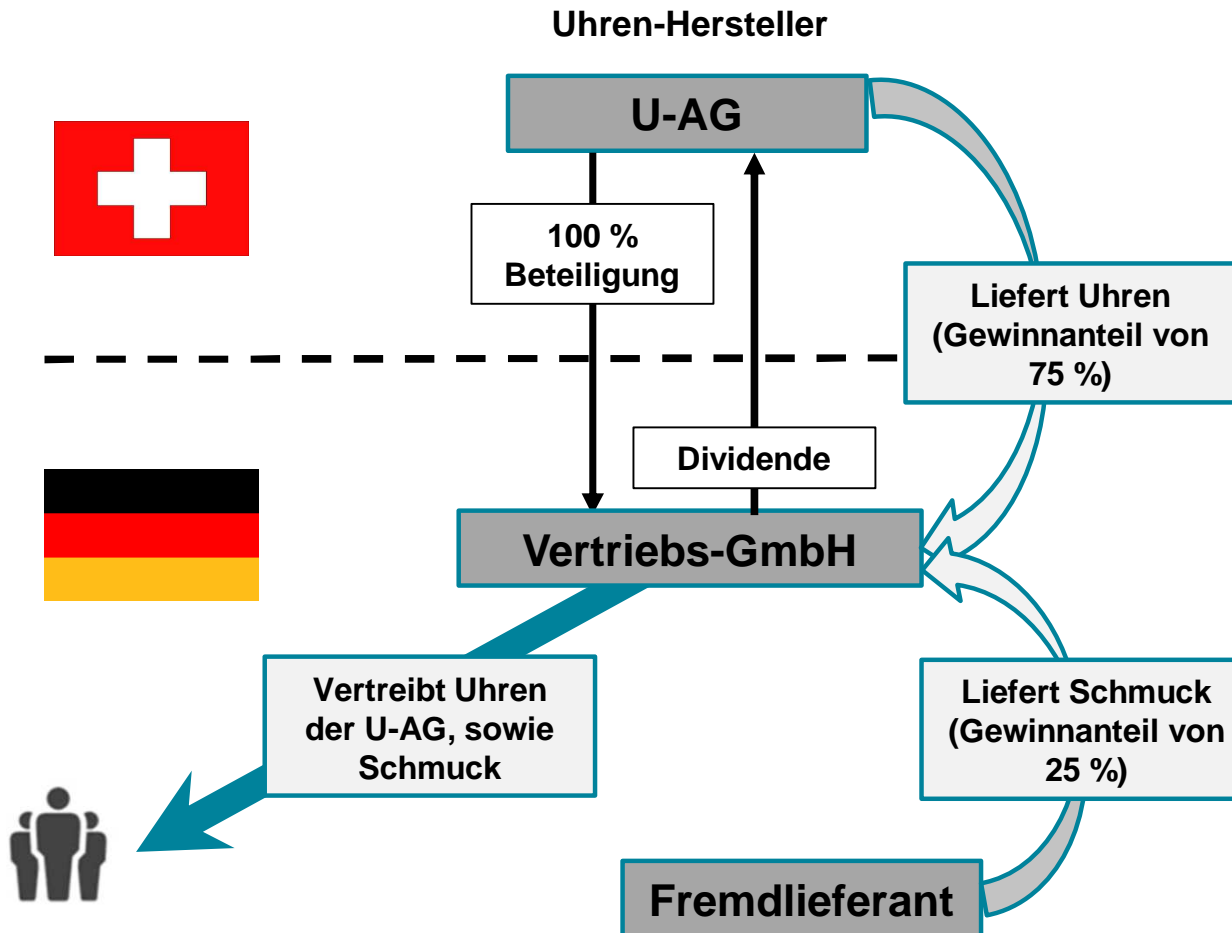
Hinweis: Beim Vertrieb von Produkten / Nutzung einer Lizenz der CH-Muttergesellschaft durch die deutsche Tochtergesellschaft sollte der Zusammenhangstest im Regelfall erfüllt sein.



V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Sachliche Entlastungsberechtigung: Beispiel Zusammenhangstest

2



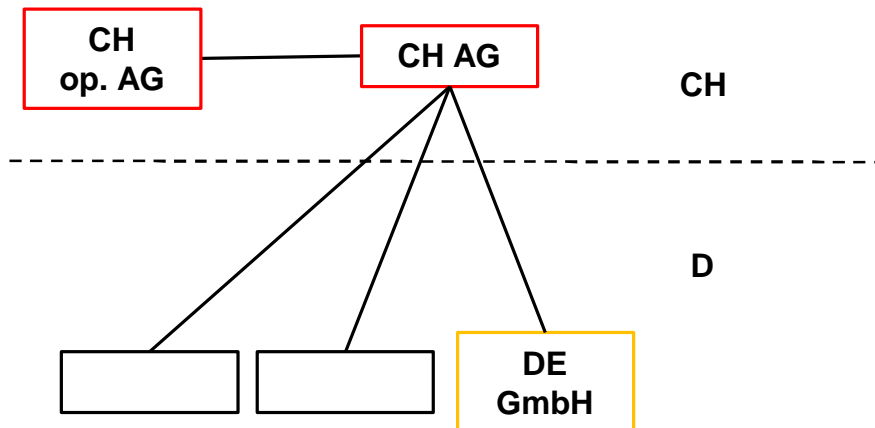
- Annahme: es liegt **keine aktive Beteiligungsverwaltung** vor
- Die Lieferung der Uhren erfolgt vom Hersteller **U-AG**, so dass insoweit ein **funktionaler Zusammenhang besteht** (Gewinnanteil = 75 %)
- Die Lieferung von Schmuck erfolgt von einem Fremdlieferanten, so dass insoweit **kein funktionaler Zusammenhang mit U-AG besteht** (Gewinnanteil = 25 %)
- Folge? Die Einkünfte der Vertriebs-GmbH stehen grundsätzlich nur zu **75 % in einem wesentlichen funktionalen Zusammenhang mit der Wirtschaftstätigkeit der U-AG**. Gleichwohl sollte eine Entlastung vollumfänglich möglich sein¹

Folge: Begrenzung der sachlichen Entlastungsberechtigung nach neuer Rechtslage auf 75 %?
Sachliche Entlastungsberechtigung nach alter Rechtslage: 100 %;
auch hier ist eine Klarstellung durch das BZSt erforderlich!

¹ Schönfeld/Erdem in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 3 EStG, Tz. 424 ff.; aA: Schnitger/Gebhardt, IWB 2022, 8.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Sachliche Entlastungsberechtigung: Holding + operative CH-Gesellschaft



Neben der Holding CH AG besteht eine zusätzliche CH Gesellschaft (CH op. AG), welche operativ im gleichen Bereich wie die DE GmbH tätig ist.

- **Mangels Zurechnung der operativen Tätigkeit** der CH op. AG zur CH AG im Rahmen der Zusammenhangstests für die CH AG **keine Entlastungsmöglichkeit**.
- Fraglich ist, ob im Wege einer **Merkmalsübertragung** nach der **EuGH-Rechtsprechung** eine sachliche Entlastung über einen Unionsrechtsverstoß auch gegenüber dem Drittstaat Schweiz gerichtlich durchgesetzt werden kann (vgl. hierzu Folie 43).



Sichere Lösung:
aktive Beteiligungsverwaltung
durch die CH AG

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - aktive Beteiligungsverw.

Alternative aktive Beteiligungsverwaltung gem. BMF-Schreiben vom 24.1.2012

2

- Halten von **mindestens zwei Beteiligungen von einigem Gewicht** und
- **Wahrnehmung geschäftsleitender Funktionen** gegenüber mindestens zwei Tochtergesellschaften über die Ausübung von Führungsentscheidungen,
 - die sich durch ihre langfristige Natur,
 - Grundsätzlichkeit und
 - Bedeutung für den Bestand der geleiteten Beteiligungsgesellschaft auszeichnen.
- Beteiligungen von einigem Gewicht = tatsächliche Einflussnahme auf das Geschäft der Beteiligungsgesellschaft – Höhe der kapitalmäßigen Beteiligung **nicht** entscheidend.
- Hinreichender Nachweis der Führungsentscheidungen - keine Akzeptanz von mündlichen Bestätigungen durch den Geschäftsführer der deutschen Tochtergesellschaft.
- Ursprüngliche Nachweise des BZSt über Gesellschafterprotokolle wurde wohl aufgegeben, stattdessen Verweis auf Board-Meetings, Verträge, E-Mails oder Postverkehr.

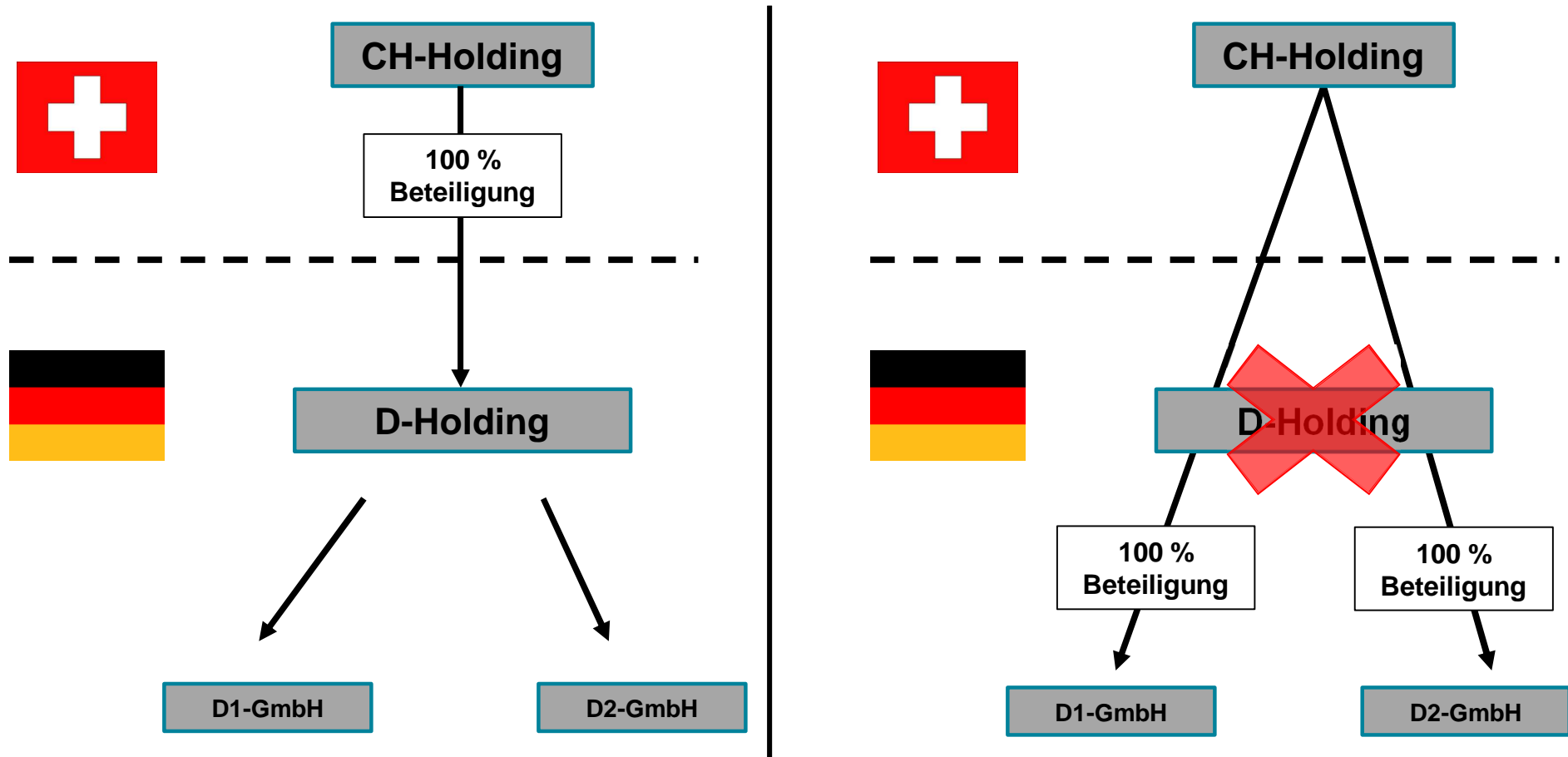
Praxishinweise zur Anwendung des BMF-Schreibens vom 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171, in Bezug auf ABV:

- Obwohl das BMF-Schreiben schon über 10 Jahre alt ist, verweist das BZSt in der Korrespondenz hierauf.
- Überwiegende Kommentierung widerspricht der Pauschalierung mit mindestens zwei Beteiligungen.
- Beteiligung von einigem Gewicht werden ab 25 % Beteiligung indiziert, darunter eher zweifelhaft.
- Gem. Kommentierung / RS FG Köln vom 21.6.2006, 2 K 1139/02, sind auch **mündliche Führungsentscheidungen** als ausreichend anzusehen, sofern diese ausreichend nachgewiesen werden. Auch handschriftliche Protokolle sollten als Nachweis akzeptabel sein (vgl. Grotherr, GmbHR 2021, 478, 484).

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG – aktive Beteiligungsverw.

Aktive Beteiligungsverwaltung: Fallbeispiel zum Erfordernis zweier Tochterges.

2



Lösung: im 1. Fall besteht formell nur eine Beteiligung während im 2. Fall formell zwei Beteiligungen bestehen. Nach der Kommentierung müssen auch mittelbare Beteiligungen an Enkelgesellschaften berücksichtigt werden! Zudem sind auch Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften einzubeziehen.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG – aktive Beteiligungsverw.

Kriterien für aktive Beteiligungsverwaltung in Form einer „Führungsholding“

2

Ausländische **Holdingsgesellschaft** trifft **strategische Führungsentscheidungen** als „Führungsholding“ beispielhaft wie folgt:

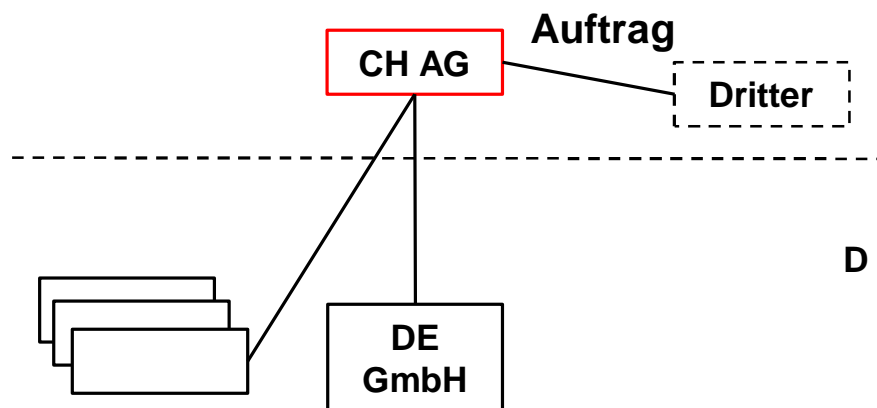
- Normative / strategische Konzernführungsaufgaben,
- Investitions- sowie Produktportfolioentscheidungen,
- Vorgaben für die Finanzierungspolitik,
- Beteiligungsbesitz / Kapitaländerungen,
- Rechtsform- und Standortwechsel,
- Führungspersonalentscheidungen,
- Festlegung von Budgets,
- Vertragsabschlüsse mit langfristiger Bindung,
- Kontrolle / Überprüfung; Produktüberwachung sowie
- Recht-, Steuer- und Unternehmensberatung.

Folge: Aktive Beteiligungsverwaltung in Form einer Führungsholding führt bei entsprechender Dokumentation zur sachlichen Entlastungsberechtigung.

Voraussetzung: ausreichende Dokumentation der Entscheidungen in Form von Protokollen (idealerweise im Rahmen von Verwaltungsratssitzungen), nur „mündliche“ Beschlüsse werden vom BZSt nicht akzeptiert!

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Sachliche Entlastungsberechtigung CH AG-Holding ohne eigenes Personal



CH Gesellschaft verfügt über **kein eigenes Personal**, das die Rolle einer **aktiven Führungsholding** übernehmen kann.
→ Outsourcing an **Dritte möglich?**

Outsourcing von Geschäftstätigkeiten ist nach der ab 6/2021 geltenden Neuregelung **nicht mehr als schädlich** anzusehen.

Entlastung grundsätzlich möglich, sofern die **aktive Beteiligungsverwaltung (ABV)** durch den Dritten nachgewiesen werden kann.¹



Entlastungsmöglichkeit nicht ausgeschlossen, sofern für ABV entsprechende Nachweise erbracht werden können.

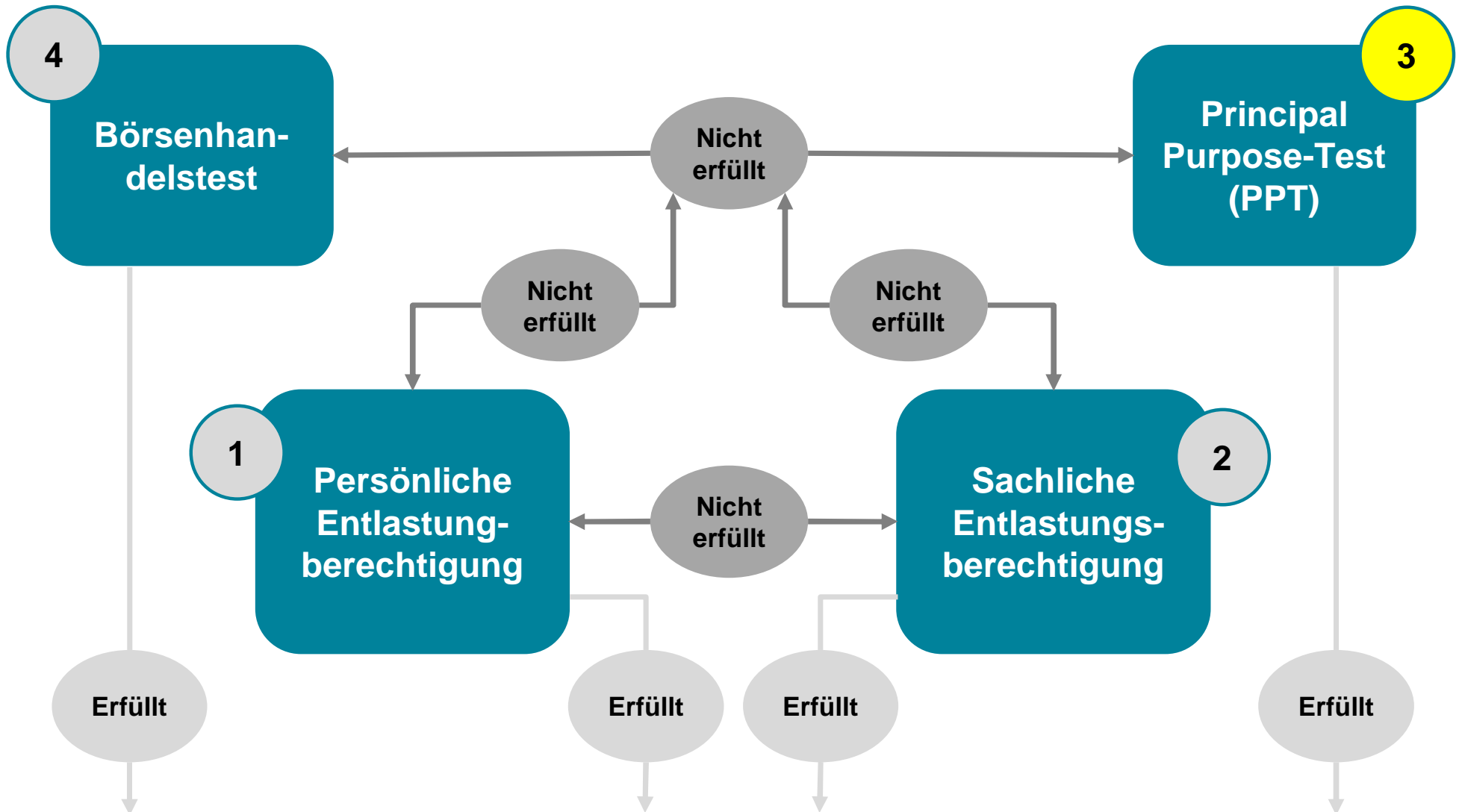
Alternative Ausstattung Holding mit geringer Substanz ist aber vorzugswürdig!

In Anlehnung an Ruh/Tarolli, DEUTSCHE DIVIDENDENZAHLUNGEN: HÖHERE ANFORDERUNGEN AN QUELLENSTEUERENTLASTUNG; Expert Focus 2023, 114.

1) Vgl. zu den Substanzerfordernissen und Outsourcing bei der ABV: Schönfeld/Erden in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 3 EStG, Tz. 448 und 462.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Prüfschema

Übersicht zu Grundsätzen der Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d (3) EStG



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

Quelle: Anlehnend an Loose, in: PStB 02-2021, 45, 53 - IWW Institut 2021.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - PPT

Einführung Escapemöglichkeit (Gegenbeweis) über Principal Purpose-Test (PPT)¹

3

- **Erstmalige Regelung ab 6/2021** als Folge der EuGH-Rechtsprechung für den Fall, dass weder die persönliche noch sachliche Entlastungsberechtigung anwendbar sind. **Anwendung vom Gesetzeswortlaut her 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**, aber wohl eher **restriktiv** durch Einbeziehung sämtlicher in- und ausländischer Steuervorteile. Zudem fordert BMF vom BZSt wohl bewusst eine **Einzelfallbetrachtung**.
- Möglicherweise verschafft **nur gerichtliche Klärung durch den EuGH** Klarheit, dessen Rechtsprechung im Verhältnis zur **Schweiz** bei Dividenden aber nur anwendbar würde, sofern die **EU-Kapitalverkehrsfreiheit (KVF)** greift, was aktuell unklar ist (vgl. aktuelle EuGH-Vorlage des BFH, Folie 43).

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

1) Vgl. ausführlich zum PPT unter Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung des FG Köln: Hahn, StuB 2024, 105.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - PPT

Potentielle EU-Rechtswidrigkeit PPT mangels Umsetzung EuGH-Rechtsprechung

- Aufgrund der Nichtbeachtung unionsrechtlicher Vorgaben ist der **PPT potentiell unionsrechtswidrig**, was eine baldige **Klärung durch den EuGH** zur Folge haben sollte.
- Nach der EuGH-RS zu den „Danish beneficial ownership cases“¹ sind nur solche Gesellschaften als **missbräuchliche Durchleitungsgesellschaften** anzusehen, deren einzige Tätigkeit in der **Entgegennahme von Einkünften und deren zeitnahe Weiterleitung an den tatsächlich Nutzungsberechtigten** besteht und denen eine **tatsächliche reale wirtschaftliche Tätigkeit fehlt**.
(= Pro-forma-Struktur zur Erlangung von Steuervorteilen - „künstliches Gebilde“).
- Bestimmung der (unschädlichen) **realen wirtschaftlichen Tätigkeit** anhand der charakteristischen Merkmale der betreffenden Tätigkeit im Rahmen einer **Gesamtbetrachtung**, insbesondere in Bezug auf die Geschäftsführung, Bilanz, Kostenstruktur, tatsächliche Ausgaben, Beschäftigte, Geschäftsräume und Ausstattung.
- Danach ist eine **begünstigte passive Beteiligungsverwaltung** zumindest dann zu bejahen, wenn die Gesellschaft die Erträge reinvestiert und ihre Gesellschafterrechte tatsächlich wahrnimmt. Als begünstigte **Reinvestition** ist auch die Weiterleitung von Dividenden an andere Konzerngesellschaften oder die Tilgung von Verbindlichkeiten anzusehen.
- Zudem sind gem. EuGH-RS **Merkmalsübertragungen** von anderen operativen Konzerngesellschaften für den Motivtest berücksichtigungsfähig, was im Gesetz keinen Niederschlag gefunden hat.
- **Hohe Unsicherheit für Praxis mangels klarstellendem BMF-Schreiben zur Anwendung des Motivtest!**

Folge: Bei funktionsschwachen Holdinggesellschaften ohne aktive Beteiligungsverwaltung kann über den Nachweis einer realen wirtschaftlichen Tätigkeit der Motivtest anwendbar sein.

1) Vgl. zur EuGH-Rechtsprechung Beutel/Opel, IStR 2021, 1017, 1021 sowie FG Köln v. 16.2.2022, 2 K 1483/19 sowie v. 21.6.2023, 2 K 1315/13 sowie zu letzterer Hahn, StuB 2024, 105.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - PPT

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

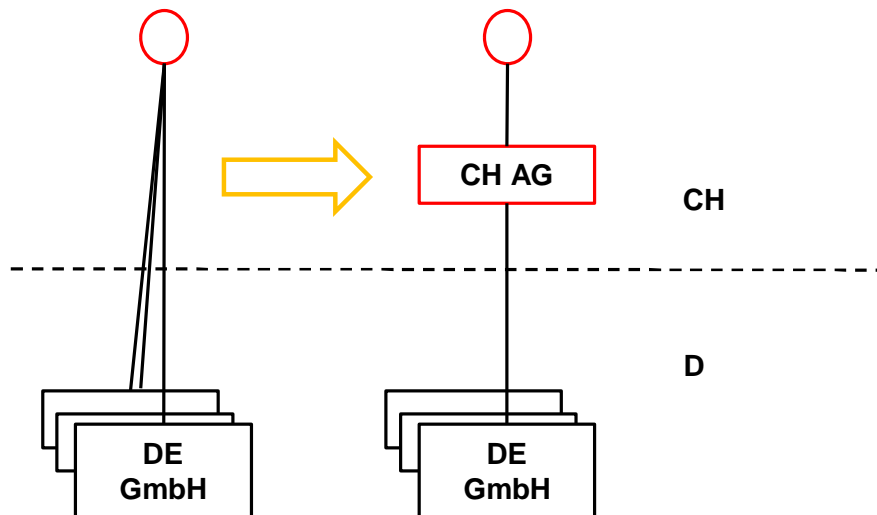
- Eine Unionswidrigkeit des PPT hätte grundsätzlich **keine unmittelbare Auswirkung auf die Schweiz**.
- In Bezug auf **Dividenden** haben das FG Köln/FG Düsseldorf entschieden, dass für Drittstaaten in Bezug auf den Motivtest das Unionsrecht mangels Anwendung der **Kapitalverkehrsfreiheit (KVF)** nicht anwendbar sei. Dabei haben beide Finanzgerichte wohl nicht beachtet, dass die **KVF anwendbar** ist bei Gesetzen ohne **Mindestbeteiligungsschwelle**, was bei § 50d Abs. 3 EStG der Fall ist.
- In der Kommentierung wird deswegen und mangels Differenzierung zwischen EU und Drittstaaten im Gesetz die **Anwendbarkeit der KVF in Bezug auf Dividenden bejaht**.¹
- Der **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 die Urteile des FG Köln/FG Düsseldorf weiterhin anwendbar bleiben. Darüber hinaus hat der BFH mit Beschluss vom 3.6.2025 die Revision zum Urteil des FG Düsseldorf ausgesetzt und ein Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH eingereicht (Az.: C-533/25).
- In Bezug auf **Lizenzen** hat FG Köln am 14.11.2018, 2 K 202/10, die Anwendung der **EU-Dienstleistungsfreiheit** als maßgeblich angesehen, womit die KVF hier nicht zur Anwendung kommen würde – höchstrichterliche Klärung steht allerdings noch aus.

Folge: Sofern BZSt die Quellensteuererstattung auf Dividenden bei funktionsschwachen CH-Holdinges. mangels Anwendung des PPT verneint sollten diese Fälle bis zu einer höchstrichterlichen Klärung unbedingt offen gehalten werden.

1) Vgl. hierzu ausführlich Erdem in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 50d Abs. 3 EStG, Tz. 112.1 ff. sowie Ergenzinger/Hackemann, in: Strahl, Ertragsteuern 2022, Tz. 62.2.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Principal Purpose Test bei Einbringung Beteiligungen an D-TG in CH AG



- Direkt gehaltenen Beteiligungen wurden in die CH AG eingebracht.
- Dies erfolgte aus **organisatorischen Gründen** und zur **Nutzung von Synergien**, weil alle Beteiligungen im IT-Bereich tätig sind. Die CH AG verfügt nur über einen Teilzeitmitarbeitenden.

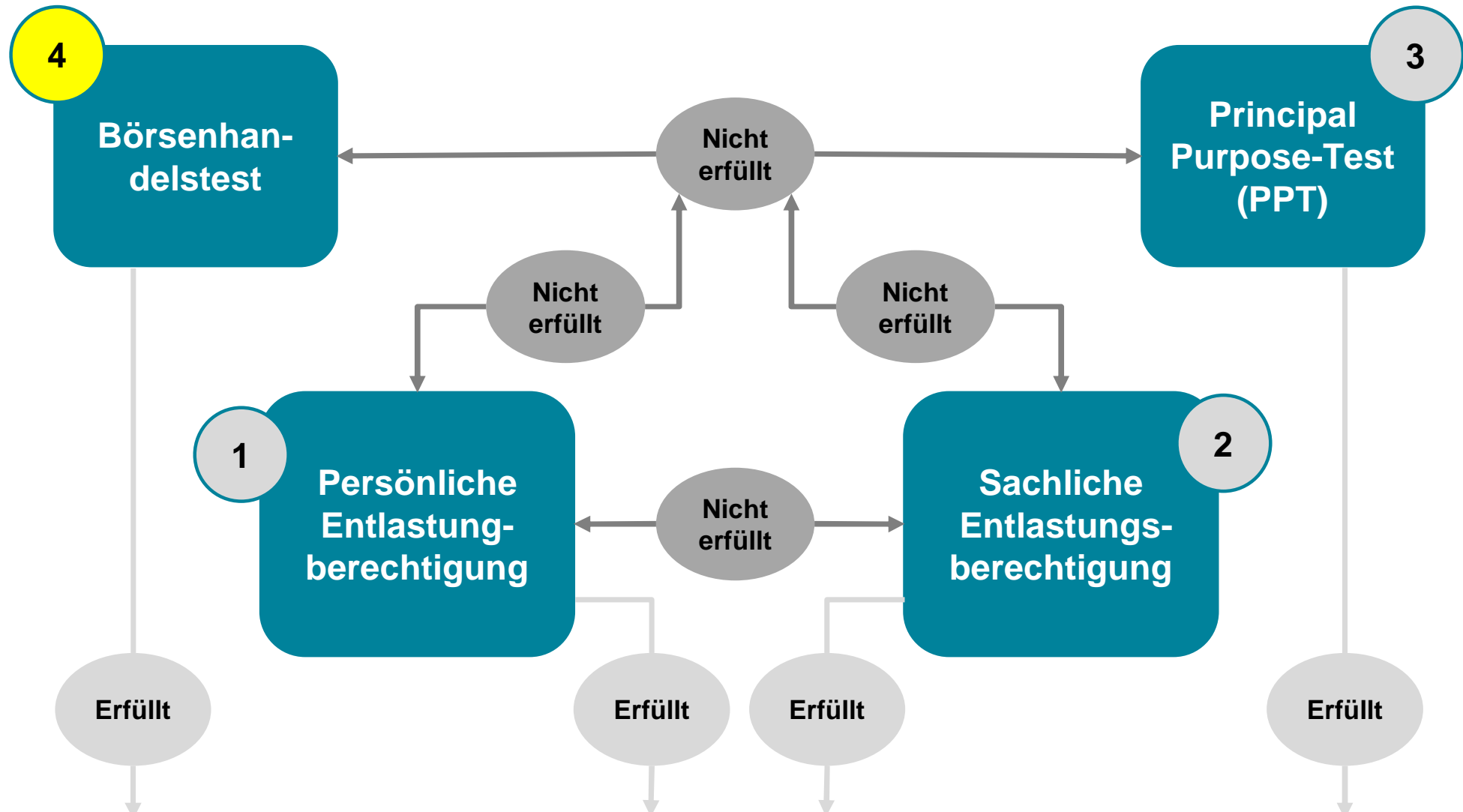
Prüfung, ob nicht-steuerliche Gründe für diese Struktur sprechen (Principal Purpose Test). Man kann sicherlich argumentieren, dass durch das Zusammenführen **Synergien** sowohl im operativen als auch im administrativen Bereich entstehen und die Nutzung des vorteilhaften DBA **nicht der Hauptzweck für die Errichtung der Struktur** war und damit die Freistellung zu gewähren ist.



Ob die Argumente für eine Freistellung reichen, ist aufgrund bisher fehlender Praxis unklar und **muss eher bezweifelt werden**, weil durch die Struktur ein **erheblicher Steuervorteil in Form der Verringerung des Quellensteuersatzes von 15 % auf 0 % erzielt wird**.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Prüfschema

Übersicht zu Grundsätzen der Missbrauchsvermeidungsregelung des § 50d (3) EStG



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

V. Entlastungsberechtigung nach § 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 war die **Anwendung** der Börsenklausel auf **mittelbare Anteilseigner nicht mehr möglich**, da nach der Gesetzesbegründung nicht auszuschließen ist, dass auch börsennotierte Gesellschaften für Zwecke eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs Gesellschaften zwischenschalten

Folge: Zunächst 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 war!

Frage: Erfolgt „Entschärfung“ durch ein BMF-Schreiben?

Antwort: Durch das Merkblatt des BZSt vom 17.3.2025 erfolgte in Bezug auf die persönliche Entlastungsberechtigung eine für börsennotierte Gesellschaften sehr wichtige Entschärfung.



V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Gestaltungen zur Vermeidung Anwendung Missbrauchsvermeidungsregelung

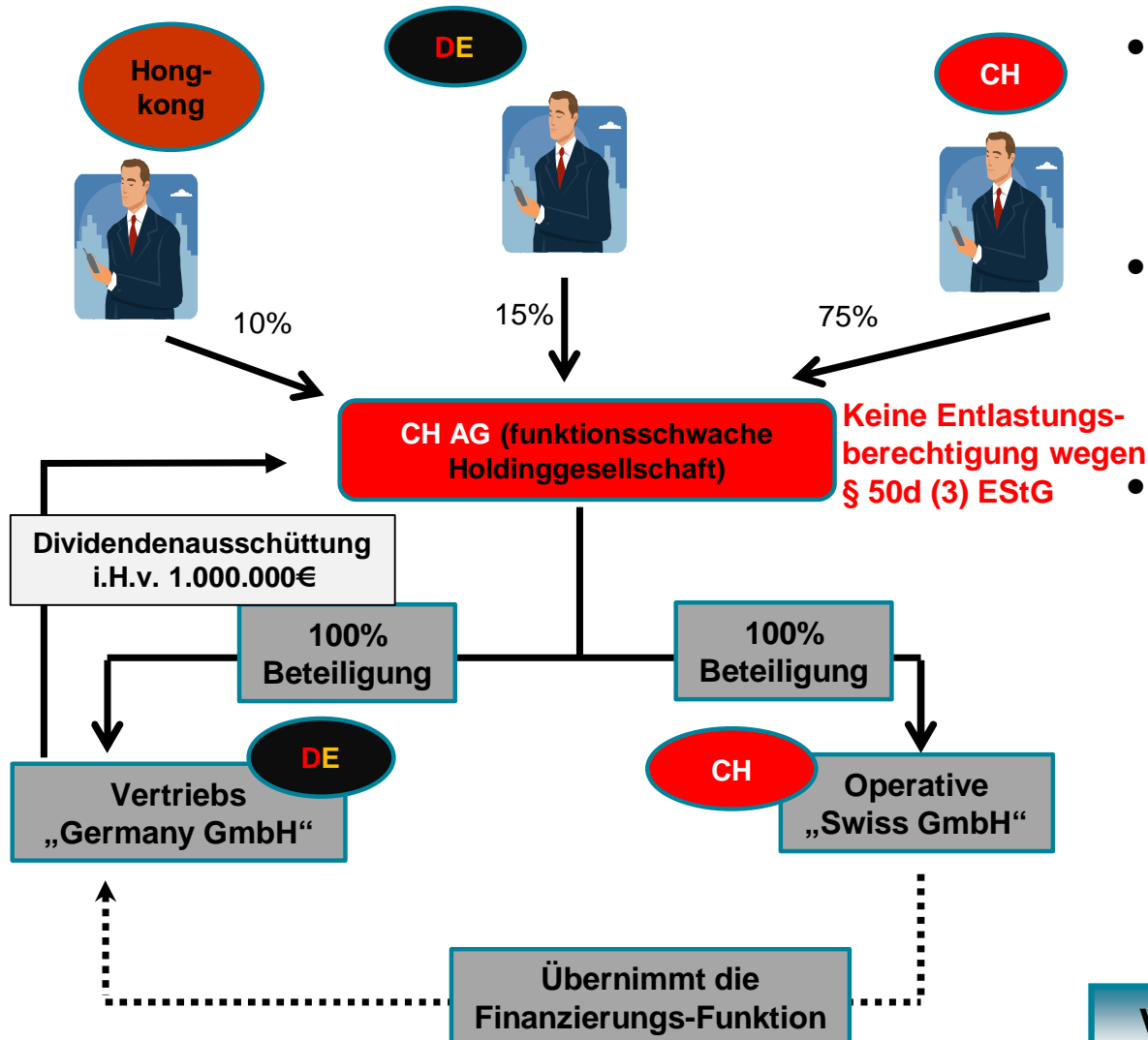
- **Ausübung geschäftsleitender Funktionen bei deutscher TG durch CH-Muttergesellschaft („aktive Beteiligungsverwaltung“).**
- **Ausstattung der CH-Muttergesellschaft mit eigener Wirtschaftstätigkeit, die einen funktionalen Zusammenhang zur Tätigkeit der TG aufweist.**
- **Vermeidung von Dividenden:**
 - **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 auf Gesellschafterebene + fünfjährige Veräußerungssperre.
 - **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; Absicherung durch **verbindliche Auskunft**.
 - **Zwischenschaltung** einer **atypisch stillen Gesellschaft**, sofern Zuordnung der Anteile zur stillen Gesellschaft gesichert ist, was aber durch eine **verbindliche Auskunft** abgesichert werden sollte.



Empfehlung: Bei Holdingstrukturen kann durch den ausführlichen Nachweis der aktiven Beteiligungsverwaltung, ergänzt um den Nachweis außersteuerlicher Gründe für die Einschaltung der Holding im Rahmen des Motivtests, im Regelfall die Entlastungsberechtigung erreicht werden.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Beispiel zu Dividendenbesteuerung – ohne aktive Beteiligungsverwaltung

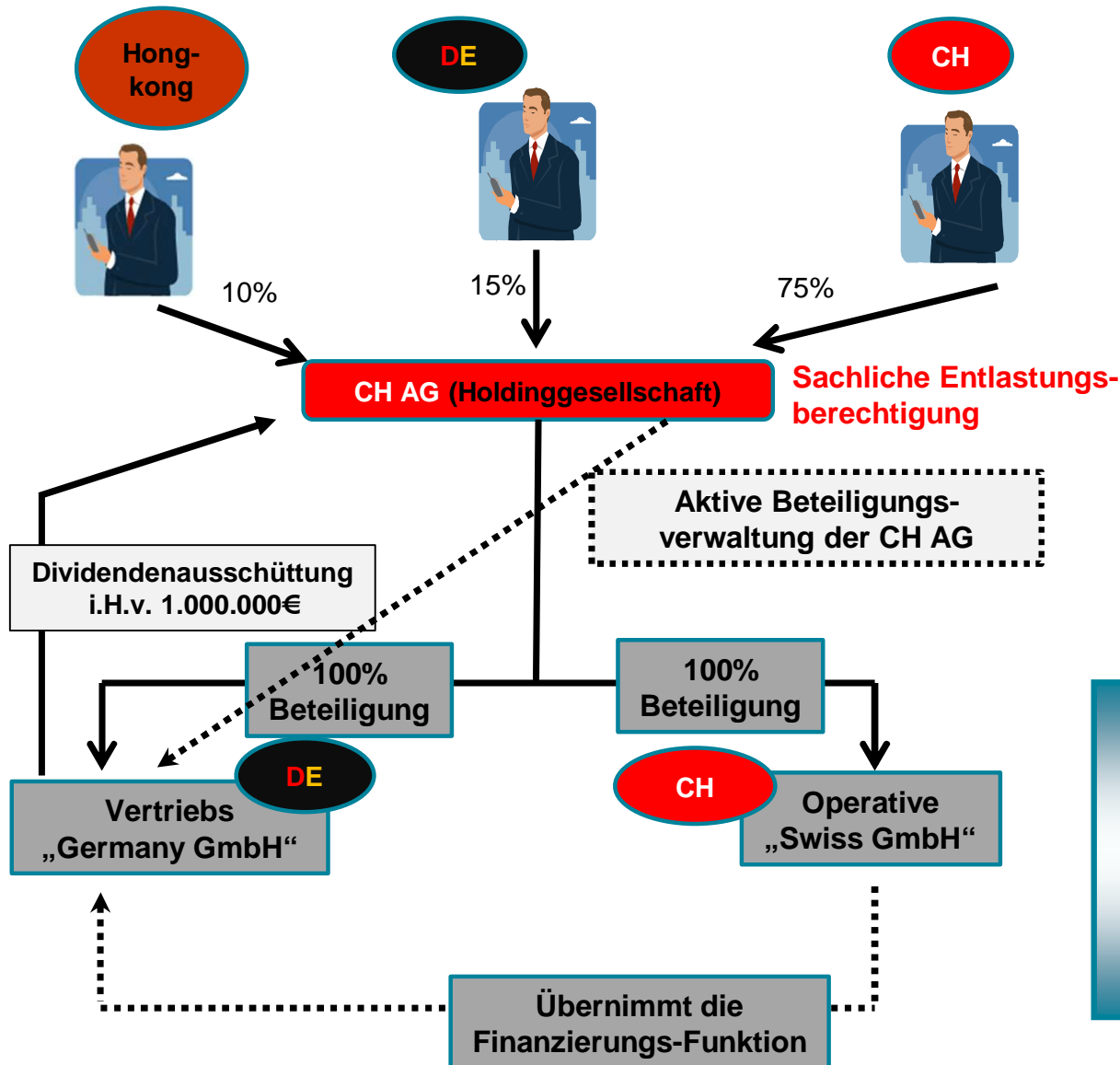


- **Funktionsschwache CH-AG** übernimmt keine geschäftsleitende Funktion => **keine sachliche Entlastungsberechtigung**
- **Rechtsfolge:** nur die Gesellschafter können im Rahmen ihrer **persönlichen Entlastungsberechtigung** eine Quellensteuerentlastung in Anspruch nehmen
- **Höhe der persönlichen Entlastung:** 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% = $250.000 \text{ €} \times 10/25 \times 75 \%$)

Verbleibende Quellensteuerbelastung: ca. 175.000 € ohne Anrechnungsmöglichkeit für Gesellschafter!

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Beispiel zu Dividendenbesteuerung – mit aktiver Beteiligungsverwaltung



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

- **Rechtsfolge:** Erfüllung der Voraussetzung einer **sachliche Entlastungsberechtigung**
- **Höhe der Entlastung:**
Vollumfängliche Quellensteuer:
 $1.000.000 \times 25\% = 250.000 \text{ €}$

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

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

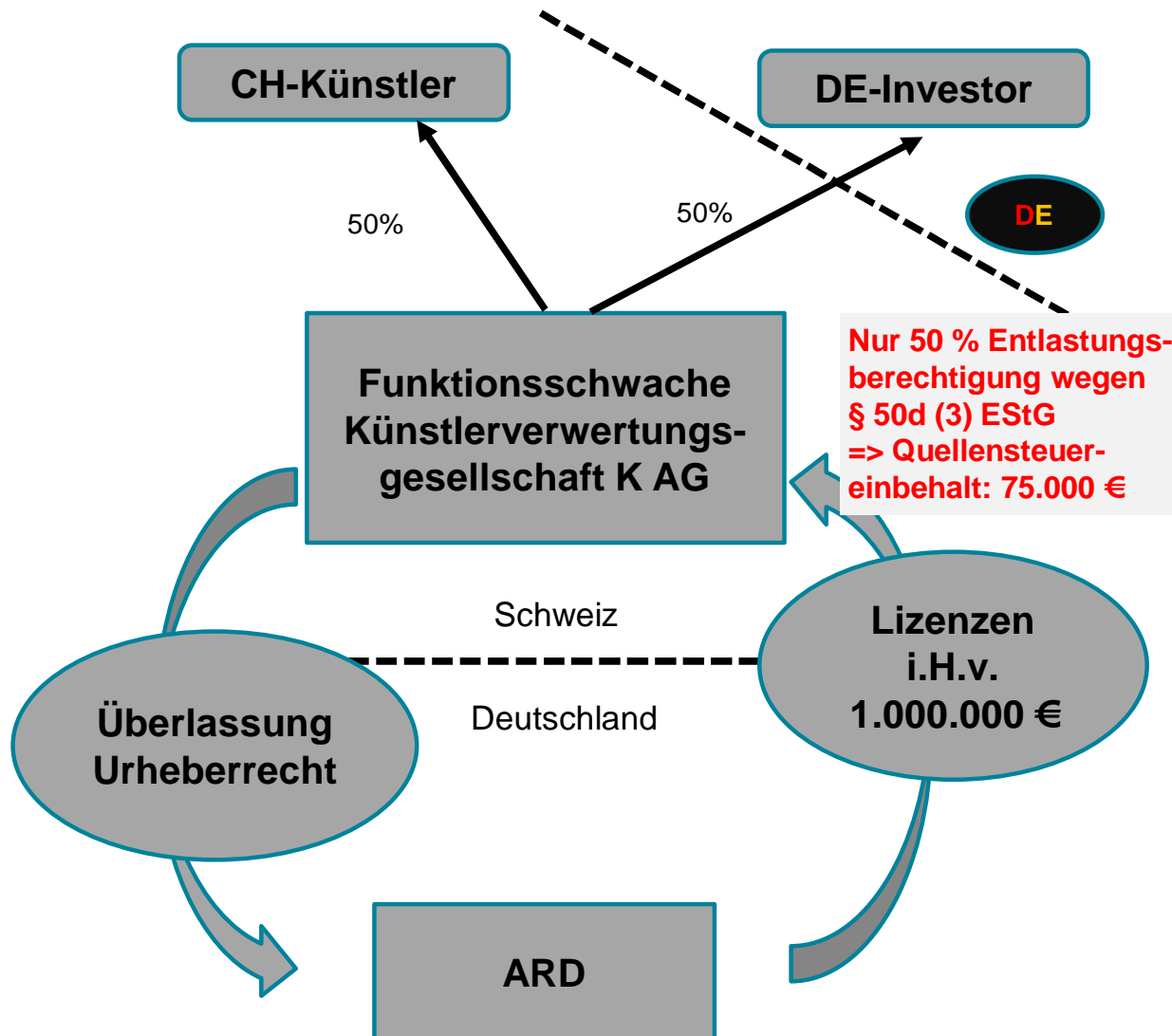
Lizenzen: Grundlagen der Quellenbesteuerung nach dem DBA CH

- 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, BStBl. I 2017, 1448
- **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 der Quellensteuer auf 0 %**.

Hinweis: Bei Lizenzen dürfte aufgrund der Nutzung der Lizenz durch den D-Lizenznehmer im Regelfall die sachliche Entlastungsberechtigung in Form des Zusammenhangtests vorliegen, sofern der CH-Lizenzgeber eine eigene wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG - Fallbeispiel

Lizenzen: Beispiel zu Urheberrechtsüberlassung bei Künstlern 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 € x 50% = 75.000 €**
- Wohl keine Lösung über Kapitalverkehrsfreiheit, weil diese allenfalls **Dividenden, nicht aber Lizenzen betreffen dürfte**
- Lösung evtl. über PPT (Gegenbeweismöglichkeit)

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

aA	andere Ansicht	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Abs.	Absatz	GmbHR	GmbHRundschau
ABV	aktive Beteiligungsverwaltung	GmbH & Co. KG	Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Compagnie Kommanditgesellschaft
AG	Aktiengesellschaft	grds.	Grundsätzlich
AO	Abgabenordnung	GuV	Gewinn und Verlustrechnung
Art.	Artikel	i.H.v.	in Höhe von
Ausländ.	Ausländischen	insb.	Insbesondere
BFH	Bundesfinanzhof	i.S.d.	im Sinne des
BMF	Bundesministerium für Finanzen	ISR	Internationale SteuerRundschau
BOP	BZSt-Online-Portal	IStR	Internationales Steuerrecht
Buchst.	Buchstabe	IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht
Bsp.	Beispiel	IWW	Institut für Wirtschaftspublizistik und Wirtschaftsberatung
BStBl	Bundessteuerblatt	Kap.Ges	Kapitalgesellschaft
bzgl.	bezüglich	KG	Kommanditgesellschaft
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	KStG	Körperschaftsteuergesetz
bzw.	Beziehungsweise	KVF	Kapitalverkehrsfreiheit
Ca.	circa	NL	Niederlande
CH	Schweiz	Nr.	Nummer
D	Deutschland	op.	operativ
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	p.a.	Per annum
Einschl.	Einschließlich	PPT	Principle Purpose-Test
ESTG	Einkommensteuergesetz	RS	Rechtsprechung
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung	Rs.	Rechtssache
EU	Europäische Union	S.	Seite
EuGH	Europäischer Gerichtshof	sog.	Sogenannt
Evtl.	Eventuell	STuB	Unternehmensteuern und Bilanzen
FA	Finanzamt	TG	Tochtergesellschaft
FB	Freistellungsbescheinigung	Tz.	Textziffer
FG	Finanzgericht	u.a.	unter anderem
gem.	gemäß	v.	vom
Ges.	Gesellschaft	Verw.	Verwaltung
GF	Geschäftsführer	wg.	wegen
ggf.	gegebenenfalls	z.B.	zum Beispiel
GL	Geschäftsleitung	Zzgl.	zuzüglich

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, Hinzu- 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.
- Mitglied des Außenwirtschaftsausschusses der IHK Südlicher Oberrhein.

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

Zusatzinformationen

III. Steuerabzugsverfahren

Zusammenfassende Übersicht

Prozess	Pflichten	Sanktionen
Abführung	<p>Lizenzen:</p> <ul style="list-style-type: none"> Die Abzugsteuer nach § 50a EStG ist bis zum 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: 10.1., 10.4., 10.7., 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 	

V. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Missbrauchsvermeidungsregelung - Historie

- „**Hilversum I-Entscheidung**“ vom 20.3.2002
 - **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 31.5.2005
 - **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 Haltung von Beteiligung an anderen TG.
 - **BFH-Urteil: kein Gestaltungsmissbrauch**, weil Domizilierung in NL erfolgte, wo Konzern sein aktives europäisches 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**