

BMF: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften gemäß § 50d Abs. 3 EStG n.F.

Durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) wurde u.a. § 50d Abs. 3 EStG (sog. „Anti-Treaty/Directive-Shopping-Regelung“) geändert. Das BMF-Schreiben vom 24.01.2012 nimmt zu Anwendungsfragen der neugefassten Vorschrift Stellung.

Hintergrund

Die EU-Kommission hatte § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 insbesondere aufgrund der starren 10%-Grenze (Satz 1 Nr. 2 EStG) als unverhältnismäßig beanstandet. Im März 2010 wurde ein offizielles [Vertragsverletzungsverfahren](#) gegen die Bundesrepublik Deutschland eingeleitet.

Als Reaktion darauf änderte der Gesetzgeber die sogenannte „Anti-Treaty/Directive-Shopping-Regelung“ im Rahmen des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BeitrRLUmsG) vom 07.12.2011 (Beitrag in den [Deloitte Tax-News](#)). Der neu gefasste § 50d Abs. 3 EStG schränkt den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft nach §§ 43b, 50g EStG oder einem bestimmten DBA auf Befreiung oder Ermäßigung von Kapitalertrags- oder Abzugssteuern nach § 50a EStG nicht ein,

- soweit Personen an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, denen die Steuerentlastung zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (persönliche Entlastungsberechtigung), oder
- soweit die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG (sachliche Entlastungsberechtigung) vorliegen (unschädliche Erträge), oder
- wenn § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG Anwendung findet.

Eine sachliche Entlastungsberechtigung liegt vor, soweit

- die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen oder
- in Bezug auf die nicht eigenwirtschaftlichen Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorhanden sind und die ausländische Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Die neue Regelung ist erstmals ab dem 01.01.2012 anzuwenden. Am 24.01.2012 reagierte das BMF mit einem 13-seitigen Anwendungsschreiben zur Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG.

Verwaltungsanweisung

Zur Anwendung des neuen § 50d Abs. 3 EStG führt das BMF u.a. aus:

Mittelbare persönliche Entlastungsberechtigung des Gesellschafters Ist eine Gesellschaft an der ausländischen Gesellschaft beteiligt, ist maßgeblich, ob diese nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie persönlich entlastungsberechtigt ist (sog. fiktiver Entlastungsanspruch). Soweit die mittelbar beteiligte Gesellschaft sachlich nicht entlastungsberechtigt ist, ist zu prüfen, ob eine an ihr beteiligte Gesellschaft persönlich und sachlich entlastungsberechtigt ist. In einer Beteiligungskette muss stets für jede Gesellschaft in der Kette die persönliche Entlastungsberechtigung gegeben sein. Es kommt nicht darauf an, ob Gesellschaften in der Kette im gleichen Umfang entlastungsberechtigt sind. Allerdings begrenzen die fiktiven Entlastungsansprüche der in der Beteiligungskette voranstehenden Gesellschafter die Höhe des Entlastungsanspruchs nachfolgender Gesellschafter.

Sachliche Entlastungsberechtigung

Das BMF hat seine Ausführungen zur sachlichen Entlastungsberechtigung entsprechend der

Neuregelung abgeändert und im Vergleich zu den Vorgängerschreiben teilweise präzisiert:

- Neue „Aufteilungsklausel“ -

Erzielt eine ausländische Gesellschaft der Quellensteuer unterliegende abzugsteuerpflichtige Einkünfte, ermäßigt sich die Quellensteuer (vorbehaltlich einer zusätzlichen persönlichen Entlastungsberechtigung) im Verhältnis der Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit zu den im Wirtschaftsjahr insgesamt erzielten Bruttoerträgen.

- Eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr -

Zu den Bruttoerträgen aus eigener Wirtschaftstätigkeit einer Gesellschaft zählen auch die mit ihrer eigenen Wirtschaftstätigkeit in einem wirtschaftlich funktionalen Zusammenhang stehenden Bruttoerträge, erzielte Zinserträge aus der Anlage der eigenen entlastungsberechtigten Gewinne sowie Dividenden und andere Erträge (z. B. Zinsen und Lizenzgebühren) von geleiteten Gesellschaften.

Soweit keine eigene Wirtschaftstätigkeit ausgeübt wird, ist die sachliche Entlastungsberechtigung gesellschaftsbezüglichen eingeschränkt.

Als „betreffendes“ Wirtschaftsjahr gilt im Erstattungsverfahren (§ 50d Abs. 1 EStG) das Jahr des Ertragszuflusses, im Freistellungsverfahren (§ 50d Abs. 2 EStG) das Jahr der Antragstellung. Die unschädlichen Bruttoerträge sind anhand des Jahresabschlusses nachzuweisen. Sollte dieser noch nicht vorliegen, ist auf die Verhältnisse des vorangegangenen Wirtschaftsjahres abzustellen. Sofern es für den Steuerpflichtigen günstiger ist, kann er rückwirkend die Erträge des Wirtschaftsjahres zugrunde legen, in dem sie angefallen sind. Bei Neugründung sind die Verhältnisse des ersten Wirtschaftsjahres nach Gründung maßgebend.

- Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft -

Ein wirtschaftlicher Grund i.S.d. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG liegt laut BMF-Schreiben insbesondere dann vor, wenn mit der ausländischen Gesellschaft die Aufnahme einer eigenwirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Vorschrift geplant ist und entsprechende Aktivitäten eindeutig nachgewiesen sind.

- Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb -

Die ausländische Gesellschaft muss im Ansässigkeitsstaat über einen für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügen. Indizien dafür liegen vor, wenn

- die Gesellschaft dort für die Ausübung ihrer Tätigkeit ständig sowohl geschäftsleitendes als auch anderes Personal beschäftigt,
- das Personal der Gesellschaft über die Qualifikation verfügt, um die der Gesellschaft übertragenen Aufgaben eigenverantwortlich und selbstständig zu erfüllen, oder
- die Geschäfte zwischen nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG einem Fremdvergleich standhalten.

Höhe des Anspruchs auf Steuerentlastung

Eine ausländische Gesellschaft hat insoweit einen Anspruch auf Steuerentlastung, als

- an ihr unmittelbar oder mittelbar persönlich entlastungsberechtigte Personen beteiligt sind oder
- eine sachliche Entlastungsberechtigung vorliegt oder
- § 50d Abs. 3 Satz 5 EStG Anwendung findet.

Der Steuerentlastungsanspruch der Gesellschaft ergibt sich aus der Summe der fiktiven Entlastungsansprüche der Gesellschafter, die unmittelbar oder mittelbar an der ausländischen Gesellschaft beteiligt sind.

De minimis Regelungen

Neu sind die sogenannten „de minimis Regelungen“. Die ausländische Gesellschaft hat den teilweisen oder vollständigen Wegfall der Entlastungsberechtigung für die Freistellung dem BZSt unverzüglich mitzuteilen. Dies gilt dem BMF-Schreiben nach nicht, wenn sich das Verhältnis der Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit zu den gesamten Bruttoerträgen um weniger als 30%-Punkte verringert oder sich ein Gesellschafteranteil (bei unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung) um weniger als 20%-Punkte ändert. Eine Unterschreitung der gesetzlich oder abkommensrechtlich vorgeschriebenen

Mindestbeteiligungshöhen ist ebenfalls unverzüglich mitzuteilen. Besteht nach den de minimis Regelungen keine Mitteilungspflicht, kann eine Neuberechnung der Entlastungsquote unterbleiben.

Erstmalige Anwendung

Der neu gefasste § 50d Abs. 3 EStG ist erstmals ab dem 01.01.2012 anzuwenden. Die Finanzverwaltung lässt eine rückwirkende Anwendung in allen noch offenen Fällen zu, soweit dies zu einer günstigeren Entlastungsquote führt. Dieses BMF-Schreiben ersetzt die Vorgängerschreiben vom 03.04.2007 und 21.06.2010.

Im Schreiben ist ferner ein ausführliches Fallbeispiel zur Berechnung der Entlastungsquote nach den neuen Regelungen zu finden.

Betroffene Norm
§ 50d Abs. 3 EStG

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 24.01.2012, [IV B 3 – S 2411/07/10016](#)

Weitere Fundstellen

Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz - BeitrRLUmsG, Gesetz vom 07.12.2011 - Bundesgesetzblatt Teil I 2011 Nr. 64 13.12.2011 S. 2592, Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 03.04.2007, IV B 1 – S 2411/07/0002, BStBl I 2007, S. 446

BMF, Schreiben vom 21.06.2010, IV B 5 – S 2411/07/10016 :005, BStBl I 2010, S. 596, siehe Zusammenfassung in den [Deloitte Tax-News](#)

[Englische Zusammenfassung](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

