



Karl Wilhelm Christmann
Unterabteilungsleiter IV B

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder beim Bund

Bundesfinanzakademie
im BMF

Bundesministerium
für Wirtschaft und Technologie

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL +49 (0) 1888 682-3094

FAX +49 (0) 1888 682-883094

E-MAIL Poststelle@bmf.bund.de

TELEX 886645

DATUM 3. April 2007

BETREFF **Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften;
Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007**

GZ **IV B 1 - S 2411/07/0002**

DOK 2007/0115524

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl. I S. 2878, BStBl 2007 I S. 28 (JStG 2007) Folgendes:

1. Allgemeines

Die Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG schränkt den Anspruch einer ausländischen Gesellschaft nach §§ 43b oder 50g EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) auf Befreiung oder Ermäßigung von Kapitalertrag- oder Abzugssteuern nach § 50a EStG ein,

- soweit Personen an der Gesellschaft beteiligt sind, denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und
- einer der in § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 genannten Tatbestände vorliegt.

Nach diesen in den Nummern 1 bis 3 genannten Tatbeständen hat die ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Steuerentlastung, wenn

1. für ihre Einschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. sie nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder
3. sie nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

2. Anwendungsbereich

Unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG hat eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung von der Kapitalertragsteuer oder der Abzugssteuer nach § 50a EStG. Ausgeschlossen werden hiernach Ansprüche auf völlige oder teilweise Erstattung einbehaltener Steuern (§ 50d Abs. 1 EStG) als auch auf völlige oder teilweise Freistellung vom Steuerabzug nach § 50d Abs. 2 EStG.

Nicht in den Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG fallen eventuelle Entlastungsansprüche, die sich aus der Zuweisung des Besteuerungsrechtes nach einem DBA für andere Einkünfte ergeben, z.B. Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen.

3. Ausländische Gesellschaft

Der Begriff der Gesellschaft ist entsprechend dem jeweiligen Antrag i. S. des einschlägigen DBA oder der §§ 43b Abs. 2 oder 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a) Doppelbuchst. aa) EStG auszulegen. Nach Artikel 3 Abs. 1 Buchst. b) OECD-Musterabkommen bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Die Einordnung einer Gesellschaft durch die Vertragsstaaten kann unterschiedlich ausfallen. Für deutsche Besteuerungszwecke erfolgt die Einordnung ausschließlich nach innerstaatlichem deutschem Steuerrecht (Typenvergleich). Unabhängig davon ist Entlastung von deutschen Abzugssteuern zu gewähren - und zwar nur dann - wenn die Einkünfte nach dem Recht des anderen Staates dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig sind. Daher ist eine ausländische Personengesellschaft, die nach ausländischem Recht als Kapitalgesellschaft behandelt wird, Gesellschaft i.S.d. § 50d Abs. 3 EStG¹.

Bei Anträgen nach §§ 43b oder 50g EStG ist darauf abzustellen, ob die Gesellschaft eine der in der Anlage 2 zu § 43b EStG bzw. Anlage 3a zu § 50g EStG aufgeführten Rechtsformen aufweist und im Übrigen die jeweiligen weiteren Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind.

¹ Auf die Einordnung einer ausländischen Gesellschaft nach dem innerstaatlichen deutschen Steuerrecht (Typenvergleich) kommt es insoweit nicht an. S. OECD-Musterkommentar, Tz. 5 zu Art. 1.

Ausländisch ist eine Gesellschaft, wenn sie weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat oder bei sog. Doppelansässigkeit nach dem maßgeblichen DBA im anderen Vertragsstaat als ansässig gilt.

Die Ansässigkeit einer ausländischen Gesellschaft in einem anderen Vertragsstaat richtet sich nach Art. 4 Abs. 1 und 3 OECD-MA bzw. der einschlägigen Vorschrift des maßgeblichen DBA.

4. Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 Satz 1 EStG)

Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Entlastungsanspruch nach §§ 43b oder 50g EStG oder nach einem DBA, wenn einer der in § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG aufgeführten Tatbestände vorliegt (s. Tz. 5 bis 8) und soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen eine Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen (Prüfung der mittelbaren Entlastungsberechtigung des Gesellschafters). Die Entlastungsberechtigung ist entsprechend dem Gesetzeswortlaut („soweit“) für jeden Gesellschafter gesondert zu prüfen. Gesellschafter mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland sind nicht entlastungsberechtigt.

Handelt es sich bei dem Gesellschafter um eine Gesellschaft, schließt eine fehlende Entlastungsberechtigung dieser Gesellschaft mögliche mittelbare Entlastungsberechtigungen solcher Gesellschafter aus, die an dieser oder weiteren nachgeschalteten Gesellschaften beteiligt sind, vgl. BFH vom 20. März 2002 - I R 38/00 -, BStBl II S. 819.

Beispiel: An einer niederländischen B.V. ist u.a. auch eine Gesellschaft beteiligt, die ihren Sitz auf den Bermudas hat. An letzterer Gesellschaft sind u.a. natürliche Personen mit Wohnsitz in den USA und Monaco beteiligt. Die fehlende Entlastungsberechtigung der Bermuda-Gesellschaft schließt einen möglichen Entlastungsanspruch eines Gesellschafters in den USA aus.

5. Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG)

Die Einschaltung der antragstellenden ausländischen Gesellschaft muss aus wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen gerechtfertigt und darf nicht lediglich formaler Natur sein. Ein wirtschaftlicher Grund fehlt insbesondere dann, wenn die ausländische Gesellschaft überwiegend der Sicherung von Inlandsvermögen in Krisenzeiten dient, für eine künftige Erbregelung oder für den Aufbau der Alterssicherung der Gesellschafter eingesetzt werden soll, vgl. BFH vom 24. Februar 1976 - VIII R 155/71 - (BStBl II 1977 S. 265). Als sonst beachtliche Gründe können u.a. rechtliche, politische oder auch religiöse Gründe in Betracht kommen.

Umstände, die sich aus den Verhältnissen des Konzernverbunds ergeben, wie z.B. Gründe der Koordination, Organisation, Aufbau der Kundenbeziehung, Kosten, örtliche Präferenzen, gesamtunternehmerische Konzeption, stellen keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe in diesem Sinne dar (BFH vom 20. März 2002 - I R 38/00 -, BStBl II 2002, S. 819, 822), vgl. auch Tz. 9.

6. Eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG)

Die ausländische Gesellschaft muss eine eigene Wirtschaftstätigkeit ausüben.

6.1

Eine eigene Wirtschaftstätigkeit setzt eine über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus („wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“). Die Zwischenschaltung einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft ist nach Art. 43 EG nur dann gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft am dortigen Marktgeschehen im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit aktiv, ständig und nachhaltig teilnimmt. (Vgl. auch BMF-Schreiben vom 8. Januar 2007 - IV B 4 - S 1351 - 1/07, BStBl I 2007, S. 99.)

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt auch vor, wenn Dienstleistungen gegenüber einer oder mehreren Konzerngesellschaften erbracht werden. Voraussetzung ist, dass die Leistungen gegen gesondertes Entgelt erbracht werden und wie gegenüber fremden Dritten abgerechnet werden.

An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es nach § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge (s. Tz. 7) aus der Verwaltung von eigenen und/oder fremden Wirtschaftsgütern erzielt, z.B. bei bloßem Erwerb von Beteiligungen (BFH vom 5. März 1986 - I R 201/82 -, BStBl II 1986, S. 496) oder dem Halten von Stammkapital oder dem Halten und Verwalten von Vermögen (BFH vom 27. Juli 1976 - VIII R 55/72 -, BStBl II 1977, S. 266; BFH vom 29. Juli 1976 - VIII R 142/73 -, BStBl II 1977, S. 263).

6.2

Hält die antragstellende ausländische Gesellschaft in ihrem Betriebsvermögen Anteile an inländischen Gesellschaften, liegt eine eigene Wirtschaftstätigkeit nur dann vor, wenn Beteiligungen von einigem Gewicht erworben wurden, um gegenüber den Gesellschaften, an denen die Beteiligungen bestehen, geschäftsleitende Funktionen wahrzunehmen (aktive Beteiligungsverwaltung, s. BFH vom 9. Dezember 1980 - VIII R 11/77 -, BStBl II 1981, S. 339, 341). Es reicht nicht aus, dass eine Gesellschaft ohne sonstige unternehmerische Betätigung geschäftsleitende Funktionen nur gegenüber einer in einem EU-Mitgliedstaat ansässigen

Tochtergesellschaft ausübt oder lediglich Anteile an einer oder mehreren Tochtergesellschaften hält und sich dabei auf die Ausübung der Gesellschafterrechte beschränkt (passive Beteiligungsverwaltung). Ob eine Beteiligung von einigem Gewicht erworben wurde, hängt nicht von der Höhe der kapitalmäßigen Beteiligung ab. Es kommt darauf an, dass auf das Geschäft der Beteiligungsgesellschaft tatsächlich Einfluss genommen wird.

6.3

Geschäftsleitende Funktionen werden durch Führungsentscheidungen ausgeübt. Führungsentscheidungen zeichnen sich durch ihre langfristige Natur, Grundsätzlichkeit und Bedeutung aus, die sie für den Bestand der Beteiligungsgesellschaft (geleitete Gesellschaft) haben. Sie unterscheiden sich von Entscheidungen, die kurzfristig und ausführungsbezogen sind. Die Durchführung nur einzelner Geschäftsfunktionen, wie z.B. Lizenzverwertung und/oder Kreditgewährung, reicht für die Qualifizierung als aktive Beteiligungsverwaltung nicht aus.

6.4

Eine eigene Wirtschaftstätigkeit liegt nicht vor, wenn die wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte, z.B. Anwaltskanzleien oder Managementgesellschaften, übertragen werden (§ 50d Abs. 3 Satz 3 EStG). Sie liegt auch dann nicht vor, wenn die eigene Wirtschaftstätigkeit nicht im Sitzstaat der Gesellschaft, sondern in einem anderen ausländischen Staat ausgeübt wird.

Beispiel: Eine niederländische B.V., die in den Niederlanden nur vermögensverwaltend (passiv) tätig ist, unterhält eine gewerblich tätige (aktive) Betriebsstätte in Japan.

7. **Notwendiger Umfang der eigenen Wirtschaftstätigkeit - 10-Prozent-Klausel (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG)**

Der nicht vermögensverwaltende (aktive) Bereich der Gesellschaft darf im Verhältnis zum vermögensverwaltenden (passiven) Bereich nicht unwesentlich sein. Er ist unwesentlich, wenn die anteiligen Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahrs aus dem aktiven Bereich nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft betragen.

- a) Bruttoerträge sind die Bruttoerträge im Sinne von § 9 AStG (s. Tz. 9.0.1 des BMF-Schreibens vom 14. Mai 2004 - IV B 4 - S 1340 - 11/04 -, BStBl I 2004 Sonder-Nr. 1 - Anwendungsschreiben zum AStG).
- b) Dividenden und andere Erträge (z.B. Zinsen und Lizenzgebühren) von geleiteten Gesellschaften (s. Tz. 6.3) zählen zu den Bruttoerträgen des Bereiches der eigenen Wirtschaftstätigkeit.
- c) Auf einen sachlichen Zusammenhang zwischen einer eigenen Wirtschaftstätigkeit und sonstigen Tätigkeiten kommt es nicht an.

Betragen in einem Wirtschaftsjahr die anteiligen Bruttoerträge aus dem aktiven Bereich der Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent der gesamten Bruttoerträge der Gesellschaft, ist dies unschädlich, wenn die 10-Prozentgrenze in den vorangegangenen drei Wirtschaftsjahren überschritten wurde oder bei einer neu gegründeten Gesellschaft in den drei der Gründung folgenden Wirtschaftsjahren voraussichtlich überschritten wird.

8. Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 EStG)

Die ausländische Gesellschaft muss über einen für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügen (qualifiziertes Personal, Geschäftsräume und technische Kommunikationsmittel, BFH vom 20. März 2002 - I R 38/00 -, BStBl II 2002, S. 819, 822), d.h. ein „greifbare(s) Vorhandensein“ muss nachweisbar sein (EuGH vom 12. September 2006, Rs. C-196/04). Der Umfang eines solchen substanziellen Geschäftsbetriebes richtet sich nach dem Geschäftszweck der antragstellenden ausländischen Gesellschaft.

9. Konzernverhältnisse (§ 50d Abs. 3 Satz 2 EStG)

Für die Prüfung der in Tz. 5 bis 8 genannten drei Ausschlussgründe ist ausschließlich auf die Verhältnisse der antragstellenden ausländischen Gesellschaft und nicht auf den Konzernverbund abzustellen, deren Teil sie ist. Struktur und Strategiekonzepte des Konzerns führen deshalb nicht dazu, dass einer funktionslosen Konzerngesellschaft Steuerentlastungen gewährt werden können.

10. Sonderfälle (§ 50d Abs. 3 Satz 4 EStG)

Vom Anwendungsbereich des § 50d Abs. 3 EStG sind nur die folgenden antragstellenden Gesellschaften ausgenommen:

10.1 Gesellschaften mit börsengehandelten Aktien

Gesellschaften, für deren Hauptgattung der Aktien ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet, fallen nicht in den Anwendungsbereich von § 50d Abs. 3 EStG. Der Begriff „anerkannte Börse“ bedeutet organisierter Markt i.S. von § 2 Abs. 5 Wertpapierhandelsgesetz und vergleichbare Märkte mit Sitz außerhalb der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraumes.

10.2 Investmentgesellschaften

Ausgenommen sind nur ausländische Investmentvermögen des Kapitalgesellschaftstyps (d.h. mit einer Investmentaktiengesellschaft i.S. von § 2 Abs. 5 Investmentgesetz vergleichbare Konstruktionen). Die Vorgabe zur Ermittlung der Erträge des Investmentvermögens nach den

Regeln für Überschusseinkünfte (§ 3 Abs. 1 Investmentsteuergesetz) führt nicht zur Einstufung der Tätigkeit des Investmentvermögens als Vermögensverwaltung. Wegen der unterschiedlichen aufsichtsrechtlichen Vorgaben im Ausland gilt dies auch dann, wenn die Verwaltung des Investmentvermögens auf eine besondere Verwaltungsgesellschaft ausgelagert wird.

11. Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu Missbrauchsregelungen in den DBA

Der abkommensrechtlich mögliche Entlastungsanspruch steht grundsätzlich unter dem Vorbehalt der tatbestandlichen Voraussetzungen von § 50d Abs. 3 EStG (BFH vom 17. Mai 1995 - I B 183/94 -, BStBl II S. 781). Dies gilt nicht in Fällen, in denen das einschlägige DBA eine abschließende Regelung enthält.

12. Verhältnis von § 50d Abs. 3 EStG zu § 42 AO

§ 50d Abs. 3 EStG ist im Verhältnis zu § 42 AO die speziellere Vorschrift und vorrangig anzuwenden. Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG nicht vor, ist die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO zu prüfen, da dessen Anwendbarkeit nicht durch § 50d Abs. 3 EStG oder eine andere gesetzliche Vorschrift ausgeschlossen ist (§ 42 Abs. 2 AO).

13. Höhe des Anspruchs auf Steuerentlastung

Die ausländische Gesellschaft hat einen vollen Anspruch auf Steuerentlastung, wenn

- an ihr ausschließlich entlastungsberechtigte Personen beteiligt sind oder
- sie nachweist, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG nicht vorliegen oder
- es sich um einen der in § 50d Abs. 3 Satz 4 EStG genannten Sonderfälle (s. Tz. 10) handelt.

Sind an der ausländischen Gesellschaft auch nicht entlastungsberechtigte Personen beteiligt (s. Tz. 4) und erbringt sie den genannten Nachweis nicht, ist zur Feststellung der Höhe des Steuerentlastungsanspruchs für jeden Gesellschafter gesondert zu prüfen, wie hoch sein Entlastungsanspruch wäre, wenn er die Einkünfte unmittelbar erzielte (fiktiver Entlastungsanspruch). Der Steuerentlastungsanspruch der Gesellschaft ergibt sich aus der Summe der fiktiven Entlastungsansprüche der Gesellschafter, die unmittelbar an der antragstellenden Gesellschaft beteiligt sind.

14. Feststellungslast

Die Feststellungslast, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG nicht erfüllt sind (s. Tz. 1 bis 9), liegt bei der antragstellenden ausländischen Gesellschaft. Mündliche Führungsentscheidungen i.S. von Tz. 6.3 ohne hinreichende Dokumentation reichen zum Nachweis der geschäftsleitenden Funktion nicht aus.

15. Freistellungsbescheinigung

Freistellungsbescheinigungen nach § 50d Abs. 2 EStG sind im Hinblick auf die Wesentlichkeitsgrenze der eigenen Wirtschaftstätigkeit (s. Tz. 7) grundsätzlich unter dem Vorbehalt des Widerrufs zu erteilen. Die antragstellende Gesellschaft ist in der Bescheinigung darauf hinzuweisen, dass sie den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung, insbesondere die Nichterfüllung der Wesentlichkeitsgrenze dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) unverzüglich mitzuteilen hat (§ 50d Abs. 2 Satz 4 letzter Halbsatz EStG). Bei einer Freistellungsbescheinigung, die sich auf laufende oder künftige Wirtschaftsjahre erstreckt, hat sie auf Verlangen des BZSt nachträglich den Nachweis zu erbringen, dass die Wesentlichkeitsgrenze der eigenen Wirtschaftstätigkeit erfüllt ist.

16. Erstmalige Anwendung

§ 50d Abs. 3 EStG ist nach § 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl. I S. 1652, BStBl I S. 432) erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es ist vorübergehend auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen unter www.bundesfinanzministerium.de abrufbar.

Im Auftrag
Christmann