

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§50d Abs. 3 EStG) bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen

BMF, Schr. v. 10. 7. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002

In Ihrem Schreiben haben Sie Strukturen angesprochen, in denen die Gesellschafter der antragstellenden ausländischen Gesell-

schaft ebenfalls in einem DBA-Staat oder einem Mitgliedstaat der EU ansässig sind. Die Ermäßigung oder Freistellung nach dem für sie geltenden DBA, der Mutter-/Tochter-Richtlinie oder der Zins-/Lizenz-Richtlinie scheiterte jedoch auch bei diesen Gesellschaftern daran, dass sie i. S. des § 50d Abs. 3 EStG funktionschwach seien. Allerdings stünde den wiederum an diesen Gesellschaftern beteiligten Personen (mittelbar Beteiligte) die Erstattung oder Freistellung nach dem für sie geltenden DBA bzw. den genannten Richtlinien zu.

VERWALTUNGSANWEISUNGEN

In dem BMF-Schreiben vom 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002 (BStBl I 2007, 446, DStR 2007, 719) zur Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 wird in Nr. 4 dazu ausgeführt, dass die mögliche Entlastungsberechtigung für jeden Gesellschafter der die Entlastung beantragenden ausländischen Gesellschaft gesondert zu prüfen ist. Handelt es sich bei dem Gesellschafter um eine Gesellschaft, schließt eine fehlende Entlastungsberechtigung dieser Gesellschaft mögliche Entlastungsberechtigungen solcher Gesellschafter aus, die an dieser oder weiteren nachgeschalteten Gesellschaften beteiligt sind (vgl. BFH v. 20. 3. 2002, I R 38/00, BStBl II 2002, 819, IStR 2002, 597).

Die Referatsleiter Außensteuer des Bundes und der Länder haben sich in ihrer letzten Sitzung mit der Frage der Entlastungsberechtigung befasst und waren mehrheitlich der Auffassung, dass es darauf ankomme, ob die unmittelbar beteiligte Gesellschaft nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie grundsätzlich entlastungsberechtigt sei. Erfülle sie die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG selbst nicht, sei darauf abzustellen, ob eine ihr nachgeschaltete Gesellschaft (mittelbar Beteiligte) die Funktionsvoraussetzungen erfülle, sofern diese persönlich entlastungsberechtigt sei. Demnach ist eine Gesellschafter dann nicht (mittelbar) entlastungsberechtigt, wenn er

- in einem Nicht-DBA-Staat ansässig ist,
- als außerhalb der EU ansässige Person nicht die Voraussetzungen der einschlägigen Richtlinie erfüllt,
- die Rechtsform einer Gesellschaft hat, diese funktionsschwach i. S. des § 50d Abs. 3 EStG ist und deren Gesellschafter ihrerseits in einem Nicht-DBA-Staat ansässig sind bzw. als außerhalb der EU ansässige Personen nicht die Voraussetzungen der einschlägigen EU-Richtlinien erfüllen oder
- zwar in einem DBA-Staat und/oder innerhalb der EU ansässig ist, aber nicht die Vergünstigungen eines DBA bzw. der einschlägigen EU-Richtlinie geltend machen kann.

Anmerkung:

Das vorstehend abgedruckte BMF-Schreiben sollte jeden interessieren, der deutsche Investitionen von Ausländern betreut. Das Schreiben beantwortet in allgemein gültiger Form eine bewusst abstrakt formulierte Anfrage. Es geht um die für ausländische Investoren überaus wichtige Frage der Entlastung von Quellensteuern auf Dividenden, Lizenzen und Zinsen bei mehrstufigen funktionsschwachen Beteiligungsstrukturen. In dem BMF-Schreiben vom 3. 4. 2007 zur Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. des JStG 2007 (BStBl II 2007, 446, IStR 2007, 338) war diese Frage offen geblieben.

Nachdem das BMF-Schreiben vom 3. 4. 2007 unter Tz. 4 im Zusammenhang mit der Prüfung der Entlastungsberechtigung des Gesellschafters der ausländischen Gesellschaft lediglich den vom BFH mit Urteil vom 20. 3. 2002 entschiedenen *Bermuda-Fall* zitiert (auch als *Hilversum I* bekannt), war im Ausland die Befürchtung entstanden, dass die Finanzverwaltung für die Prüfung der Entlastungsberechtigung – über das *Bermuda*-Beispiel hinaus – in keinem Fall auf entsprechende Entlastungsberechtigungen mittelbar Beteiligter abstellen wolle. Für eine bei direktem Dividendenbezug abkommensberechtigten US-Gesellschaft hätte das beispielsweise zur Folge gehabt, dass bei Zwischenschaltung von zwei oder mehr funktionsschwachen EU-Kapitalgesellschaften keinerlei Entlastung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie oder dem DBA-USA gewährt worden wäre. Dies hätte im Gegensatz zur bisherigen Praxis gestanden. Danach war die Zwischenschaltung weiterer persönlich nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie berechtigter funktionsschwacher Gesellschaften unschädlich (vgl. auch *Krabbe*, IStR 1998, 76 f., Beispiel 3).

Der von den Referatsleitern Außensteuer nunmehr gefasste Beschluss bestätigt, dass im Rahmen der Prüfung der Abkommensberechtigung einer funktionsschwachen Gesellschaft nach § 50d Abs. 3 EStG darauf abzustellen ist, ob eine an ihr unmittelbar

beteiligte Gesellschaft nach dem für sie geltenden DBA oder einer EU-Richtlinie eine vergleichbare Entlastung beanspruchen kann. Ist die an der die Entlastung beanspruchenden Gesellschaft unmittelbar beteiligte Gesellschaft – anders als im *Bermuda-Fall* – zwar grundsätzlich abkommens- oder richtlinienberechtigt, aber ebenfalls funktionsschwach, ist auf ihrer Ebene erneut § 50d Abs. 3 EStG zu prüfen. Somit ist dann auf die Abkommens- oder Richtlinienberechtigung ihres Gesellschafters (mittelbar Beteiligter) bei gedachtem Erzielen der Einkünfte abzustellen.

Auch wenn der Beschluss der Referatsleiter Außensteuer dies nicht zum Ausdruck bringt, dürfte nicht in Frage stehen, dass dieser Prüfungsmechanismus ggf. über mehrere Stufen fortzusetzen ist. Eine derartige Konstellation war ausdrücklich Gegenstand der Anfrage; aus dem Schweigen kann nur auf Zustimmung geschlossen werden. Die Feststellungslast liegt ohnehin bei der die Entlastung beanspruchenden Gesellschaft (Tz. 14 des Anwendungsschreibens vom 3. 4. 2007). Die Höhe des Entlastungsanspruchs ist in entsprechender Anwendung von Tz. 13 des Schreibens begrenzt durch den niedrigsten fiktiven Entlastungsanspruch eines Gesellschafters in der Kette, die beim ersten Gesellschafter endet, der die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt.

Die von der Finanzverwaltung jetzt ausdrücklich bestätigte Lösung trägt der Tatsache Rechnung, dass die mehrstufige Zwischenschaltung persönlich abkommens- oder richtlinienberechtigter funktionsschwacher Gesellschaften bei entsprechender Berechtigung des letzten mittelbar beteiligten Entlastungsberechtigten aus der Sicht des deutschen Steuerrechts keinen Missbrauch darstellt. Sie erlaubt ausländischen Investoren wie bisher, ihre deutschen Investments in rechtssicherer Weise in der von ihnen für zweckmäßig gehaltenen Struktur auch über mehrstufige Beteiligungen zu halten. Mit ihrer klarstellenden Erläuterung des Anwendungsschreibens zu § 50d Abs. 3 EStG hat die Finanzverwaltung dem Steuerstandort Deutschland einen guten und wichtigen Dienst erwiesen.

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Partner PricewaterhouseCoopers, Hamburg