

Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007

BMF, *Schrb. v. 21. 6. 2010, IV B 5 – S 2411/07/10016 :005, DOK 2010/0374057*

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder werden die Textziffern 4 und 10 des BMF-Schreibens vom 3. 4. 2007, IV B 1 – S 2411/07/0002 (DOK.Nr. 2007/0115524, BStBl I 2007, 446), das zur Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. 12. 2006, BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28 (JStG 2007), Stellung nimmt, wie folgt gefasst:

Tz. 4: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften

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 (siehe Tz. 5 bis 8) und soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen eine Erstattung oder Freistellung nicht zustünde, 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.

Ist die nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie persönlich entlastungsberechtigte Gesellschaft funktionsschwach i. S. des § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG, ist darauf abzustellen, ob eine an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligte Gesellschaft, sofern diese persönlich entlastungsberechtigt ist, die Funktionsvoraussetzungen erfüllt. Im Hinblick auf Gesellschaften in einer Beteiligungskette muss stets für jede Gesellschaft in der Kette die persönliche Entlastungsberechtigung gegeben sein (vgl. BFH v. 20. 3. 2002, BStBl II 2002, 819).

Demnach ist ein 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.

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

Textziffer 10 wird am Ende wie folgt ergänzt, wobei sich diese Ergänzung auf die gesamte Tz. 10 bezieht:

Erfüllt die nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie entlastungsberechtigte Gesellschaft nicht einen der Tatbestände des § 50d Abs. 3 Satz 4 EStG, ist darauf abzustellen, ob eine an ihr unmittelbar oder mittelbar beteiligte Gesellschaft einen der Tatbestände erfüllt, sofern diese persönlich entlastungsberechtigt ist. Auch bei einer mittelbar beteiligten Gesellschaft muss die persönliche Entlastungsberechtigung gegeben sein.

Anmerkung

Mit dem vorstehend abgedruckten, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmten BMF-Schreiben nimmt die Finanzverwaltung erneut zu einer für ausländische Investoren wichtigen Zweifelsfrage bei der Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG auf mehrstufige Beteiligungsketten Stellung und kommt zu einer sachgerechten Auslegung der Vorschrift.

Bereits unmittelbar nach Veröffentlichung des ersten Anwendungsschreibens vom 3. 4. 2007 (BStBl I 2007, 446) zu § 50d

Abs. 3 EStG i. d. F. des JStG 2007 war die Frage aufgekommen, ob eine nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie persönlich entlastungsberechtigte, aber funktionsschwache Gesellschaft sich nur auf die Entlastungsberechtigung ihrer unmittelbar beteiligten Gesellschafter berufen kann oder ob auch auf mittelbar beteiligte Gesellschafter abzustellen ist, wenn zwischen diese und die die Entlastung begehrende Gesellschaft weitere persönlich entlastungsberechtigte, aber ebenfalls funktionsschwache Gesellschaften geschaltet sind. Da in einem solchen Fall die letztlich beteiligten – fiktiv – entlastungsberechtigten Gesellschafter durch die Zwischenschaltung einer Kette von persönlich entlastungsberechtigten, aber funktionsschwachen Gesellschaften kein missbräuchliches *treaty shopping* oder *directive shopping* betreiben, hatte das BMF in einem amtlich nicht veröffentlichten Schreiben vom 10. 7. 2007 (IStR 2007, 555 m. Anm. Lüdicke) die Entlastungsberechtigung bestätigt. Die damaligen Ausführungen werden in dem neuen Schreiben vom 21. 6. 2010 zu Tz. 4 (des Schreibens vom 3. 4. 2007) ohne inhaltliche Änderung bestätigt.

Darüber hinaus wird für Sonderfälle (zu Tz. 10 des Schreibens vom 3. 4. 2007) im Ergebnis dieselbe Auffassung vertreten. Es geht um Fallgruppen, in denen auch ein letztlich beteiligter Gesellschafter zwar funktionsschwach ist, aber die Voraussetzungen der sog. Börsenklausel erfüllt oder unter die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes fällt (§ 50d Abs. 3 Satz 4 EStG) und daher ungeachtet seiner Funktionsschwäche bei unmittelbarem Bezug der fraglichen Einkünfte selbst Entlastung beanspruchen könnte. Die insoweit nunmehr erfolgte Klarstellung, dass in einer Kette von persönlich entlastungsberechtigten, aber funktionsschwachen Gesellschaften die Ausnahmetatbestände des § 50d Abs. 3 Satz 4 EStG auch auf der Ebene mittelbarer Gesellschafter zu berücksichtigen sind, ist im Hinblick auf zwischenzeitliche – in der Sache unverständliche – Irritationen in dieser Frage (vgl. Günkel/Lieber, Ubg 2008, 383/386) zu begrüßen und auch sachgerecht. Denn – natürlich – liegt auch in diesen Fallgruppen kein missbräuchliches *treaty shopping* oder *directive shopping* vor.

Abzuwarten bleibt nach diesen für die Praxis wichtigen Klarstellungen die Klärung der Vereinbarkeit des § 50d Abs. 3 EStG mit den europarechtlichen Grundfreiheiten, nachdem die Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet und Deutschland förmlich zur Änderung des § 50d Abs. 3 EStG aufgefordert hat (Az. 2007/4435, vgl. IP/10/298 vom 18. 3. 2010).

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Partner PricewaterhouseCoopers, Hamburg