

Abweichungsbefugnis des geltenden Absatzes 4 Satz 2 des § 50d durch das BMF-Schreiben vom 17. Oktober 2017 (IV B 3 – S 2411/07/10015-24, 2017/0392311, BStBl. I S. 1644) begegnet werden musste. Diese Abweichungsbefugnis kann angesichts der nunmehr allgemein gültigen Reduzierung der Formvorgaben künftig entfallen. Die Form der Bestätigung hängt damit maßgeblich von der Form ab, in der die ausländische Steuerbehörde derartige Bestätigungen erteilt. Soweit die ausländische Behörde jedoch keine eigenen Formvorgaben hat, ist den Vorgaben des Bundeszentralamtes für Steuern zu folgen.

### **Zu Nummer 10**

#### § 50d

Aus der Vorschrift werden die Regelungen entfernt, die das Verfahren zur Entlastung von bestimmten Abzugsteuern in bestimmten Fällen enthalten und in § 50c neu gefasst werden. Dies geschieht erstens aufgrund des stetig gestiegenen Umfangs der Verfahrensregelungen, der zu regulatorischen „Platzproblemen“ im § 50d geführt hat. Zweitens soll der § 50d prinzipiell nur Vorschriften zur Anwendung von DBA zusammenfassen. Das Entlastungsverfahren der geltenden Absätze 1 bis 6 betrifft aber mittlerweile nicht nur DBA, sondern auch Entlastungsansprüche, die auf Unionsrecht beruhen (§ 43b und § 50g). Darüber hinaus wird es entsprechend in den Fällen des § 44a Absatz 9 angewendet, der ebenfalls nicht der Anwendung von DBA dient.

Über die technischen Anpassungen infolge des Umzugs der genannten Verfahrensvorschriften hinaus, wird im § 50d insbesondere der Absatz 3, der bei allen Gesellschaften zur Abwehr von Missbrauch zusätzliche Bedingungen für das Bestehen eines Entlastungsanspruchs enthält, neu gefasst. Diese Vorschrift ist sowohl im Verfahren des neuen § 50c als auch im Veranlagungsverfahren zu beachten.

### **Zu Buchstabe a**

#### § 50d – Überschrift –

Die geänderte Überschrift trägt der Verschiebung der Vorschriften zum Entlastungsverfahren in den § 50c Rechnung.

### **Zu Buchstabe b**

#### § 50d Absatz 1, 1a und 2 – aufgehoben –

Alle Regelungen des Absatzes 1 bis auf dessen Satz 11 werden aufgehoben, da sie größtenteils in den neuen § 50c überführt werden. Die Absätze 1a und 2 des § 50d werden ebenfalls aufgehoben, weil ihre Regelungen größtenteils in den neuen § 50c überführt werden.

### **Zu Buchstabe c**

#### § 50d Absatz 3

Die Sonderregelung für die Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften, die der Unterbindung missbräuchlicher Steuergestaltungen dient, wird den Erfordernissen des Unionsrechts und des internationalen Steuerrechts angepasst.

Im Hinblick auf das Unionsrecht hatte der EuGH am 20. Dezember 2017 in den verbundenen Rechtssachen C-504/16 und C-613/16 (Deister Holding u. a.) im Ergebnis entschieden, dass die Vorgängerregelung der geltenden Fassung des § 50d Absatz 3 u. a. mit der Niederlassungsfreiheit des Artikel 49 AEUV nicht vereinbar war. Soweit diese Entscheidung auch auf die geltende Fassung des § 50d Absatz 3 übertragbar war, wurde auch deren Anwendung durch BMF-Schreiben vom 4. April 2018 (IV B 3 – S 2411/07/10016-14, 2018/0148776) bei Ansprüchen auf der Grundlage von § 43b eingeschränkt. Der teilweise Verstoß auch der geltenden Fassung des § 50d Absatz 3 gegen die Niederlassungsfreiheit wurde durch den EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2018 in der Rechtssache C-440/17 (GS) bestätigt. Wenngleich die Vorgaben der genannten Rechtsprechung durch nachfolgende Grundsatzentscheidungen des EuGH (Urteile der Großen Kammer vom 26. Februar 2019 in den verbundenen Rechtssachen C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1 u. a.) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-116/16 und C-117/16 (T Danmark u. a.)) erheblich modifiziert worden sind, bleibt eine Anpassung des § 50d Absatz 3 an die unionsrechtlichen Vorgaben unumgänglich.

Darüber hinaus ist seit dem 1. Januar 2019 eine Regelung zur Missbrauchsbekämpfung nunmehr im gesamten Anwendungsbereich des gegenwärtigen § 50d Absatz 3 unionsrechtlich vorgeschrieben. So verpflichtet Artikel 6

in Verbindung mit Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 (sog. ATAD) in der Fassung der Richtlinie (EU) 2017/952 die Mitgliedstaaten zur Verhinderung von Missbrauch u. a. bei allen unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen. Zwar ist die Umsetzung dieser allgemein geltenden Richtlinienvorschrift zum 31. Dezember 2018 bereits aufgrund der bestehenden Generalklausel des § 42 AO erfolgt. Es dient aber der Rechtssicherheit, wenn für die Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a ergänzend zur Generalklausel des § 42 AO eine offensichtliche Konstellation von Gestaltungsmissbrauch in diesem Bereich tatbestandlich näher durch § 50d Absatz 3 geregelt wird. Daneben findet § 42 AO weiterhin für andere Konstellationen des Missbrauchs im Bereich der Entlastung von Abzugsteuern Anwendung, was im neuen Satz 3 noch einmal klargestellt wird. Die Regelung des § 50d Absatz 3 ist folglich für die Abzugsteuerentlastung nicht abschließend.

Im Hinblick auf das internationale Steuerrecht erfordert der Mindeststandard nach Aktionspunkt 6 des BEPS-Aktionsplans der OECD und G20 für die Anwendung von DBA, die keine auf einem sog. Hauptzweck-Kriterium basierende allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift enthalten, dass eine spezifische Missbrauchsvermeidungsvorschrift zur Bekämpfung von Durchlauffinanzierungsstrukturen entweder im nationalen Steuerrecht oder im DBA selbst anwendbar sein muss. Die Neufassung des § 50d Absatz 3 erfüllt die Anforderungen des Mindeststandards an diese Vorschrift.

Bei der ergänzenden Umsetzung des Artikels 6 ATAD im Bereich der Entlastung von bestimmten Abzugsteuern durch den neuen § 50d Absatz 3 ist davon auszugehen, dass zur Bestimmung der Anforderungen des Artikels 6 ATAD der Inhalt des unionsrechtlichen Grundsatzes des Missbrauchsverbots herangezogen werden kann, dessen Geltung der EuGH in seinen Urteilen vom 26. Februar 2019 in den verbundenen Rechtssachen C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1 u. a.) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-116/16 und C-117/16 (T Danmark u. a.) für das Ertragsteuerrecht bestätigt und näher erläutert hat. Denn die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Definition von Missbrauch im Steuerrecht unterscheidet nicht streng zwischen den einzelnen Rechtsgrundlagen (vgl. insbesondere Urteil vom 7. September 2017, C-6/16, Eqiom und Enka, Rn. 64). Außerdem ist durch die inhaltliche Orientierung am unionsrechtlichen Grundsatz des Missbrauchsverbots sichergestellt, dass die Neuregelung des § 50d Absatz 3 nicht gegen die Grundfreiheiten oder EU-Richtlinien zum Steuerrecht verstoßen kann, soweit sie über die Regelung des Artikels 6 ATAD hinausgehen sollte, was Artikel 3 ATAD ausdrücklich zulässt. Denn der Grundsatz des Missbrauchsverbots würde dem Steuerpflichtigen von vornherein eine Berufung auf die Grundfreiheiten oder EU-Sekundärrecht verwehren (vgl. EuGH, Urteil vom 26. Februar 2019, C-116 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 83 und 122). Auch wenn insbesondere bei Drittstaatsverhältnissen den Mitgliedstaaten sogar eine Missbrauchsbekämpfung gestattet ist, die noch über den unionsrechtlichen Grundsatz des Missbrauchsverbots hinausgeht (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Februar 2019, C-135/17, X), soll darauf im Interesse einer möglichst einfachen Handhabung der Vorschrift für Steuerpflichtige und Verwaltung verzichtet werden, zumal ohnehin § 42 AO subsidiär anzuwenden ist. Im Übrigen sind die Vorgaben derjenigen Urteile des EuGH, die unmittelbar zu § 50d Absatz 3 ergangen sind (zitierte Entscheidungen Deister Holding u. a. sowie GS), nur noch insoweit zu beachten, wie sie sich im Einklang befinden mit den Grundsatzentscheidungen der Großen Kammer des EuGH vom 26. Februar 2019 in den verbundenen Rechtssachen C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1 u. a.) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-116/16 und C-117/16 (T Danmark u. a.).

Nach Artikel 6 ATAD ist zusammengefasst eine Gestaltung steuerlich nicht zu berücksichtigen, soweit sie nicht aus „triftigen wirtschaftlichen Gründen“ erfolgt (Absatz 2) und einer der wesentlichen Zwecke die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, der dem Zweck des „geltenden Steuerrechts“ zuwiderläuft (Absatz 1). In vergleichbarer Weise liegt nach der Rechtsprechung des EuGH zum Grundsatz des Missbrauchsverbots im Steuerrecht verbotener Missbrauch vor, wenn zwei Elemente gegeben sind: das Verfehlen des objektiven Ziels einer Regelung sowie eine entsprechende Absicht des Steuerpflichtigen, die bereits festzustellen ist, wenn einer der Hauptzwecke der Gestaltung die Erlangung eines Steuervorteils ist (vgl. Rn. 124 f. und 127 bzw. 97 f. und 100 der genannten Urteile N Luxembourg 1 und T Danmark). Entsprechend diesen Vorgaben begründet der Satz 1 der Neuregelung des § 50d Absatz 3 bei Vorliegen von zwei Voraussetzungen die Vermutung des Bestehens eines den Anspruch hindernden Gestaltungsmissbrauchs, der dem Zweck des Entlastungsanspruchs zuwiderläuft. Diese Vermutung kann der Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung (siehe nur Rn. 126 bzw. 99 der genannten Urteile N Luxembourg 1 und T Danmark) nach dem ersten Halbsatz des Satzes 2 widerlegen, indem er hinreichende außersteuerliche Gründe für die Gestaltung nachweist.

Die Neuregelung des Absatzes 3 gilt anders als die geltende Regelung unmittelbar nur noch für Ansprüche auf Entlastung von Kapitalertragsteuer oder vom Steuerabzug nach § 50a, die sich aus DBA ergeben. Aufgrund der geänderten Bestimmungen des § 43b Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 und des § 50g Absatz 4 Satz 2 ist sie jedoch auch bei den dort geregelten Entlastungsansprüchen in gleicher Weise zu beachten. Außerdem ist die Einschränkung der Entlastungsansprüche durch die Vorgaben des Absatzes 3 sowohl im Verfahren des § 50c als auch im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen.

#### *Satz 1 – Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs*

Der erste Satz hindert bei Körperschaftsteuerpflichtigen (Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen) grundsätzlich das Entstehen eines Anspruchs auf Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a auf der Grundlage eines DBA, wenn ein Gestaltungsmissbrauch zu vermuten ist.

Eine solche Regelung zur Verhinderung von Steuerumgehungen ist entweder auf der Grundlage von Vorschriften der einzelnen DBA gestattet, insbesondere solcher Vorschriften, die Artikel 28 Absatz 1 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA 2013 entsprechen, oder sogar nach Bestimmungen wie dem Artikel 29 Absatz 9 OECD-MA 2017 geboten. Da die zusätzlichen Bedingungen des Absatzes 3 Satz 1 für das Entstehen eines Entlastungsanspruchs allerdings auf den unionsrechtlichen Vorgaben des Artikels 6 ATAD beruhen, müssen sie aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts unabhängig davon gelten, ob ihnen im Einzelfall die Regelungen eines DBA entgegenstehen. Der Absatz 3 findet deshalb auch dann Anwendung, wenn das jeweilige DBA eine eigene Missbrauchsvermeidungsregelung mit abschließendem Charakter enthalten oder nationale Missbrauchsvermeidungsregelungen nicht oder nur in eingeschränktem Umfang zulassen sollte. Dieser eventuelle „treaty override“ kommt im Wortlaut der neuen Fassung deutlich zum Ausdruck, da Ansprüche „auf der Grundlage eines Abkommens“ versagt werden.

Die Vermutung, die der Satz 1 etabliert, normiert eine Situation, die das sog. treaty shopping abbildet. Dabei handelt es sich um den Versuch, mittels Zwischenschaltung eines Körperschaftsteuerpflichtigen Abkommensvorteile zu erlangen, auf die mangels eigener Ansässigkeit in dem betreffenden Staat oder mangels Erfüllung persönlicher Voraussetzungen kein Anspruch besteht. Diese relativ leicht durch Gründung etwa einer Kapitalgesellschaft zu bewirkende Umgehung der Voraussetzungen bestimmter Abkommensvorteile widerspricht offensichtlich dem Ziel des Abkommens, diese Vorteile nur den im jeweiligen Vertragsstaat Ansässigen oder nur bestimmten dieser Personen zu gewähren. Zur Abbildung dieser Situation stellt der Satz 1 zwei Voraussetzungen auf: Erstens ist zu prüfen, ob die an dem Körperschaftsteuerpflichtigen Beteiligten einen Entlastungsanspruch nach derselben Anspruchsnorm auch ohne Einschaltung des Körperschaftsteuerpflichtigen hätten (Nummer 1), zweitens ob die Einkunftsquelle, also die Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft oder das zur inländischen Nutzung überlassene Lizenzrecht etc., der wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen dient (Nummer 2).

Soweit der Körperschaftsteuerpflichtige die festzustellende Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs nicht nach Satz 2 widerlegen kann (siehe dazu näher die Begründung zu Satz 2), ist der Anspruch vollständig zu versagen. Er ist nicht etwa lediglich im Umfang zu reduzieren auf die hypothetischen Entlastungsansprüche der Anteilseigner. Dies ist zum einen die zwingende Folge aus der Rechtsprechung des EuGH, wonach selbst ein der Höhe nach identischer Entlastungsanspruch eines Anteilseigners einen Missbrauch nicht ausschließt (siehe dazu näher die Begründung zu Satz 1 Nummer 1). Denn in diesem Fall hätte die Gewährung der hypothetischen Entlastungsansprüche der Anteilseigner bei einem festgestellten Gestaltungsmissbrauch zur Folge, dass die Gestaltung unionsrechtswidrig sanktionslos bliebe. Zum anderen verhindert nur die vollständige Versagung des Entlastungsanspruchs den Anreiz, steuerlichen Gestaltungsmissbrauch „versuchsweise“ zu betreiben, da schlimmstenfalls die Entlastungsansprüche verblieben, die ohne die Gestaltung bestünden.

#### *Satz 1 Nummer 1 – Hypothetischer Entlastungsanspruch der Anteilseigner*

Nach der in der Nummer 1 geregelten ersten Voraussetzung der Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs dürfte den Anteilseignern oder sonstigen Begünstigten des Körperschaftsteuerpflichtigen, sofern sie selbst Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen wären, kein Anspruch auf Entlastung nach derselben Rechtsgrundlage zustehen; sind auch die Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, ist bei der Prüfung ihrer Entlastungsberechtigung § 50d Absatz 3 ebenfalls zu berücksichtigen. Ist diese Voraussetzung nicht bei allen Anteilseignern oder sonstigen Begünstigten des Körperschaftsteuerpflichtigen erfüllt, kann die Entlastung allenfalls anteilig versagt werden.

Die vorgesehene hypothetische Betrachtung ist nach der Rechtsprechung des EuGH jedenfalls dann ein Indiz für einen steuerlichen Missbrauch, wenn die Einkünfte einer Gesellschaft unmittelbar an die Anteilseigner einer ausländischen Gesellschaft weitergeleitet werden (vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, C-116/16 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 101 f.). Wann eine Verfügung der Anteilseigner über die von einer ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte erfolgt, kann aber für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nicht grundsätzlich entscheidend sein, insbesondere dann nicht, wenn – wie hier in Satz 1 Nummer 2 – eine zusätzliche Voraussetzung für das Entstehen der Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs existiert.

Die Voraussetzung des Satzes 1 Nummer 1 ist im Gegensatz zur geltenden Fassung des § 50d Absatz 3 Satz 1 selbst dann erfüllt, wenn die an dem Körperschaftsteuerpflichtigen Beteiligten oder durch ihn Begünstigten auf der Grundlage einer anderen Anspruchsnorm einen vergleichbaren Entlastungsanspruch hätten wie der Körperschaftsteuerpflichtige selbst. Dieser Umstand hindert nach der Rechtsprechung des EuGH nämlich nicht die Annahme missbräuchlichen Verhaltens (vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, C-116 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 107 bis 110) und darf deshalb unionsrechtlich nicht von vornherein die Prüfung eines Missbrauchs ausschließen. Eine Entlastungsberechtigung der Beteiligten oder sonstigen Begünstigten ist deshalb z. B. auch dann zu verneinen, wenn sie aufgrund von § 43b oder anstelle des betreffenden DBA nach einem anderen DBA oder einen sonst vergleichbaren Anspruch hätten, wie etwa als unbeschränkt Steuerpflichtiger die Anrechnung abgezogener Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Absatz 2 Nummer 2. Sachlicher Grund für die Vorgabe des EuGH dürfte sein, dass es selbst bei betragsmäßig identischem Anspruchsinhalt weitere steuerliche Gründe – insbesondere im Hinblick auf das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats des Anteilseigners oder sonstigen Begünstigten – geben kann, die Einkünfte auf eine zwischengeschaltete Person zu verlagern. Dementsprechend ist auch die nach Artikel 6 ATAD gebotene Verhinderung von Missbrauch nicht auf das nationale Steuerrecht begrenzt, so dass jeder steuerliche Vorteil relevant ist. Die praktischen Auswirkungen der strengen Sichtweise des EuGH werden jedoch dadurch relativiert, dass ein betragsmäßig identischer hypothetischer Entlastungsanspruch eines Beteiligten den Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe für die Einschaltung des Körperschaftsteuerpflichtigen gemäß dem ersten Halbsatz des Satzes 2 erleichtert.

Bei der hypothetischen Betrachtung der Entlastungsansprüche der Anteilseigner des Körperschaftsteuerpflichtigen wird gegenüber der geltenden Fassung des Absatzes 3 Satz 1 klargestellt, dass unter „Gesellschaften“ sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen fallen und eine Person auch dann als „beteiligt“ zu sehen ist, wenn dies nach dem Zivilrecht zwar formal nicht der Fall ist, die zivilrechtliche Rechtsposition aus steuerlicher Sicht jedoch dieselbe Funktion erfüllt. Deshalb wird der Wortlaut nun explizit erstreckt auf Personen, die durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung des Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt sind. Hierbei handelt es sich um Personen, die zwar – wie beispielsweise die Destinatäre einer Stiftung – keine Gesellschafter sind, denen aber gleichwohl die Einkünfte des Körperschaftsteuerpflichtigen letztlich zugutekommen. Schließlich wurde das Attribut „ausländisch“ der geltenden Fassung nicht mehr fortgeführt, da es in Fällen der Doppelansässigkeit eines Körperschaftsteuerpflichtigen, der von einem DBA profitiert, zu Missverständnissen führen kann.

#### *Satz 1 Nummer 2 – Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit*

Zweite Voraussetzung der Vermutung eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs ist nach Satz 1 Nummer 2, dass die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen aufweist. Gemeinsam mit der ersten Voraussetzung entsteht dadurch der Anschein, dass der Körperschaftsteuerpflichtige die Beteiligung, das Lizenzrecht, das Darlehen etc., aus denen die besteuerten Kapitalerträge oder Vergütungen fließen, im Wesentlichen nur aus steuerlichen Gründen anstelle seiner unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten hält. Sofern ein wesentlicher Zusammenhang zur eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen nur teilweise festzustellen ist, kommt eine anteilige Versagung der Entlastung in Betracht.

Der geforderte Zusammenhang zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen stellt darauf ab, dass das Halten der Einkunftsquelle durch den Körperschaftsteuerpflichtigen in Bezug auf seine übrige Tätigkeit eine wirtschaftliche Funktion erfüllt oder erfüllt hat oder aus ihr resultiert. Dieser Zusammenhang muss wesentlich in dem Sinne sein, dass die wirtschaftliche Funktion oder Herkunft der Einkunftsquelle nicht nur eine völlig untergeordnete Rolle im Hinblick auf die eigene Wirtschaftstätigkeit spielen darf. Die Wesentlichkeit im Hinblick auf die wirtschaftliche Funktion fehlt beispielsweise, wenn die Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen allein darin besteht, einer oder mehreren Tochtergesellschaften unterstützende Dienstleistungen zu erbringen

(z. B. im Bereich der Buchhaltung oder Rechtsberatung). Im Ergebnis muss wirtschaftlich nachvollziehbar sein, warum gerade der Körperschaftsteuerpflichtige die Einkunftsquelle hält. Dies kann sowohl der Fall sein, wenn die Einkunftsquelle seiner aktuellen Wirtschaftstätigkeit dient, als auch dann, wenn sie lediglich seiner früheren Wirtschaftstätigkeit gedient hat oder aus ihr entstanden ist, indem aus der eigenen Wirtschaftstätigkeit entstandene Mittel zum Beispiel in eine Beteiligung investiert wurden.

Vor diesem Hintergrund ist ein Gestaltungsmissbrauch aber auch dann anzunehmen, wenn der Körperschaftsteuerpflichtige zwar eine vollwertige Wirtschaftstätigkeit betreibt, jedoch beispielsweise eine Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft keine nachvollziehbare wirtschaftliche Rolle im Rahmen seiner gegenwärtigen oder vergangenen Wirtschaftstätigkeit spielt oder gespielt hat. Ein Gestaltungsmissbrauch kann im Übrigen sowohl unmittelbar bei Begründung der Einkunftsquelle, etwa durch eine von Anteilseignern finanzierte Kapitaleinlage des Körperschaftsteuerpflichtigen in eine inländische Gesellschaft, als auch im späteren Verlauf erfolgen, z. B. im Wege der Veräußerung eines von einem Anteilseigner begründeten Lizenzrechts an den Körperschaftsteuerpflichtigen.

Der zweite Halbsatz des Satzes 1 Nummer 2 stellt im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, C-116/16 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 104) zunächst klar, dass der bloße Bezug der besteuerten Dividenden, Lizenzgebühren oder sonstigen Einkünfte ebenso wie deren Weiterleitung an die unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten keine Wirtschaftstätigkeit im Sinne der zweiten Voraussetzung darstellt. Andernfalls wäre stets ein wesentlicher Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen festzustellen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass etwa eine ausländische Gesellschaft mit einer sog. aktiven Beteiligungsverwaltung, bei der sie als Holdinggesellschaft die Geschicke ihrer Tochtergesellschaften planmäßig steuert, insoweit eine Wirtschaftstätigkeit ausübt, selbst wenn ihre Einkünfte allein aus den Dividenden ihrer Tochtergesellschaften bestehen. Beschränkt sich die ausländische Gesellschaft jedoch auf eine sog. passive Beteiligungsverwaltung, bei der sie über die Empfangnahme der Dividenden und ggf. ihre Weiterleitung – zum Beispiel als Darlehen an ihre Anteilseigner – hinaus keine wesentliche Tätigkeit entfaltet, so übt sie nach der Regelung des zweiten Halbsatzes gar keine Wirtschaftstätigkeit aus. In einem solchen Fall ist der nach dem ersten Halbsatz geforderte wesentliche Zusammenhang von vornherein nicht feststellbar.

Der dritte Ausschluss einer Wirtschaftstätigkeit durch den zweiten Halbsatz des Satzes 1 übernimmt die Regelung der geltenden Nummer 2 des § 50d Absatz 3 Satz 1 insofern, als der Umstand, dass ein Körperschaftsteuerpflichtiger nicht über einen für seinen Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt, insoweit gegen die Annahme einer Wirtschaftstätigkeit spricht und damit ebenfalls die Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs begründen kann. Für das Vorliegen eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs hat die in den Gesetzestext nicht übernommene Anforderung des Satzes 3 der geltenden Fassung zur Übertragung wesentlicher Geschäftstätigkeiten auf Dritte zwar Bedeutung, ist aber nicht mehr allein entscheidend.

#### *Satz 2 – Gegenbeweis und Ausnahme für börsennotierte Gesellschaften*

Besitzt die Einkunftsquelle des Körperschaftsteuerpflichtigen keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer eigenen Wirtschaftstätigkeit und hätten seine Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten nicht dasselbe Recht auf Entlastung, so besteht nach Satz 1 die widerlegbare Vermutung eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs.

Diese Vermutung kann der Körperschaftsteuerpflichtige nach der ersten Alternative des Satzes 2 durch Nachweis der Gründe seiner Einschaltung widerlegen. Im Gegensatz zu Satz 2 der geltenden Regelung sind sämtliche außersteuerlichen Gründe zu berücksichtigen, auch solche, die sich aus einem Konzernverhältnis ergeben. Vor dem Hintergrund der Nachweispflicht des Steuerpflichtigen und der reduzierten Bedeutung der geltenden Regelung des Satzes 1 Nummer 2 konnte auf die Regelung des Satzes 4 zur Feststellungslast verzichtet werden. Die nach den Vorgaben des Unionsrechts erforderliche Feststellung, dass keiner der Hauptzwecke der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, bedarf der Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, die der Körperschaftsteuerpflichtige selbständig nachzuweisen hat. Nötigenfalls sind Überprüfungen vor Ort vorzunehmen. Sofern dem Körperschaftsteuerpflichtigen insoweit nur ein teilweiser Nachweis gelingt, etwa wenn zwar für den ursprünglichen Erwerb einer Beteiligung, nicht aber für ihre Aufstockung ausreichend gewichtige außersteuerliche Gründe nachgewiesen wurden, ist eine teilweise Versagung der Entlastung die Folge.

Aus Vereinfachungsgründen nimmt die zweite Alternative des Satzes 2 – in teilweiser Fortführung des bisherigen Satzes 5 – börsennotierte Gesellschaften von der Regelung des Absatzes 3 aus. Bei ihnen wird ohne Nachweis

davon ausgegangen, dass sie nicht zu steuerlichen Zwecken eingeschaltet wurden. Grund dafür ist, dass solche Gesellschaften öffentlich um Kapital werben und daher eine Vielzahl von Anteilseignern haben. Somit kann davon ausgegangen werden, dass ein solcher Körperschaftsteuerpflichtiger nicht von einzelnen Anteilseignern dazu instrumentalisiert werden kann, für die Bedürfnisse dieser Anteilseigner bestimmte steuerliche Vorteile zu erzielen. Diese Annahme ist jedoch erschüttert, wenn kein wesentlicher oder regelmäßiger Handel mit der Hauptgattung der Anteile an einer staatlich anerkannten Börse stattfindet. Im Ergebnis ist ein Gestaltungsmissbrauch ausgeschlossen, wenn der Körperschaftsteuerpflichtige selbst eine börsennotierte Gesellschaft ist, hingegen nicht, wenn börsennotierte Gesellschaften an dem Körperschaftsteuerpflichtigen, der einen Entlastungsanspruch geltend macht, nur unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, da auch börsennotierte Gesellschaften steuerlichen Gestaltungsmissbrauch betreiben können. In letzterer Konstellation führt die Ausnahme für börsennotierte Gesellschaften lediglich dazu, dass im Rahmen der Prüfung der hypothetischen Entlastungsberechtigung der börsennotierten Gesellschaft nach Satz 1 Nummer 1 die Regelung des § 50d Absatz 3 keine Anwendung findet.

Die Ausnahme für Investmentfonds im bisherigen Satz 5 wird nicht mehr fortgeführt, da sie aufgrund der Ausweitung des Investmentfondsbegriffs durch § 1 Absatz 2 InvStG und § 1 Absatz 1 Kapitalanlagegesetzbuch für Gestaltungen missbraucht werden kann. So kann ein Investmentfonds nach § 1 Absatz 2 Nummer 1 InvStG auf nur einen Anleger begrenzt sein. Ein Investmentfonds, der jedoch in vergleichbarer Weise wie eine börsennotierte Gesellschaft öffentlich um das Kapital einer Vielzahl unterschiedlicher Anleger wirbt, erfüllt bereits nicht die Voraussetzungen des Satzes 1.

### *Satz 3*

Nach Satz 3 bleibt die allgemeine Regelung des § 42 AO zur Verhinderung des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten neben § 50d Absatz 3 anwendbar. Dies dient lediglich der Klarstellung, nachdem das Finanzgericht Köln in seinem Vorlagebeschluss zum genannten EuGH-Urteil Deister Holding daran Zweifel zu haben schien. Im Hinblick auf andere Bestimmungen des EStG ist zu betonen, dass eine derartige Regelung keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 42 AO ist.

### **Zu Buchstabe d**

#### § 50d Absatz 4 bis 6 – aufgehoben –

Die Aufhebung der Absätze 4 bis 6 ist Folge der Neuregelung in § 50c Absatz 2 und 5 bzw. des Wegfalls ihres Inhalts.

### **Zu Buchstabe e**

#### § 50d Absatz 11 Satz 1

Der Absatz 11 wird in Satz 1 redaktionell angepasst, um klarzustellen, dass die Regelung entsprechend Ihrem Zweck nur die Besteuerung von Dividendeneinkünften betrifft, die im Inland ansässige Steuerpflichtige von im Ausland ansässigen Gesellschaften erhalten.

### **Zu Buchstabe f**

#### § 50d Absatz 11a – neu –

Die Regelung des bisherigen Absatzes 1 Satz 11, der nicht nur ein bestimmtes Entlastungsverfahren betrifft, sondern allgemein den Inhalt eines Entlastungsanspruches auf der Grundlage eines DBA in Fällen sog. hybrider Gesellschaften regelt, verbleibt in § 50d als dessen neuer Absatz 11a.

### **Zu Buchstabe g**

#### § 50d Absatz 12 Satz 3

Die Änderung dient der redaktionellen Korrektur des Binnenverweises auf den Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 des § 50d.

### **Zu Nummer 11**

#### § 50e

§ 50e Absatz 2 Nummer 1 enthält eine Bußgeldvorschrift für den Fall, dass eine Steuerbescheinigung erteilt wird, ohne dass eine schriftliche Versicherung nach § 45b Absatz 3 Satz 3 oder Satz 4 vorliegt.