



Merkblatt

zur Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG bei Anträgen nach § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 (Freistellung) und Abs. 3 (Erstattung) EStG auf Entlastung von deutscher Abzugsteuer vom Kapitalertrag

1. Allgemeines

Gem. § 50d Abs. 3 EStG hat eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (im Folgenden: Antragstellerin) Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung der einbehaltenen Abzugsteuer vom Kapitalertrag,

- soweit Personen an ihr beteiligt oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sind, denen eine Steuerentlastung zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (persönliche Entlastungsberechtigung der Beteiligten),

oder

- soweit die Einkunftsquelle der Antragstellerin einen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit (= über den Rahmen der Verwaltung eigenen bzw. fremden Vermögens hinausgehende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) aufweist (sachliche Entlastungsberechtigung),

oder

- soweit die Antragstellerin nachweist, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist,

oder

- wenn mit der Hauptgattung der Anteile der Antragstellerin selbst oder einer an ihr zu 100 % beteiligten Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet (Börsenklausel). Dies gilt im zweiten Fall nur, wenn sämtliche mittelbar und unmittelbar beteiligte Gesellschaften einen identischen oder höheren Entlastungsanspruch als die Antragstellerin haben.

Die Steuerentlastung ist nach § 50d Abs. 3 EStG ausgeschlossen, soweit die vorstehend beschriebenen Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Ggfs. erfolgt eine anteilige Entlastung.

2. Persönliche Entlastungsberechtigung (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG)

Die Antragstellerin hat Anspruch auf Entlastung, soweit die an ihr beteiligten Personen einen Anspruch auf Entlastung hätten (nach § 43b EStG, § 44a Abs. 9 EStG, § 50g EStG oder einem Doppelbesteuerungsabkommen). Sofern die an der Antragstellerin unmittelbar und/oder mittelbar beteiligten Personen oder Gesellschaften einen niedrigeren Entlastungsanspruch hätten, wird der Entlastungsanspruch der Antragstellerin entsprechend eingeschränkt (vgl. BMF-Schreiben vom 24.01.2012, BStBl. I 2012, 171, Tz. 4.2). Soweit an der Antragstellerin Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beteiligt sind, ist bei der Prüfung deren Entlastungsberechtigung § 50d Abs. 3 EStG ebenfalls zu berücksichtigen.

3. Sachliche Entlastungsberechtigung (§ 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG)

Eine sachliche Entlastungsberechtigung der Antragstellerin liegt vor, soweit die Einkunftsquelle (also die Beteiligung, für die der Kapitalertrag gezahlt wird und welcher der Antragstellung zugrunde liegt) einen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit der Antragstellerin aufweist. Nach dem Gesetzeswortlaut stellen das bloße Erzielen der Einkünfte und deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen keine Wirtschaftstätigkeit dar. Gleiches gilt für Tätigkeiten, soweit diese nicht mit einem für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt werden.

Ein wesentlicher Zusammenhang liegt vor, wenn das Halten der Beteiligung durch die Antragstellerin in Bezug auf ihre übrige Tätigkeit eine wirtschaftliche Funktion erfüllt, erfüllt hat oder aus ihr resultiert. Diese Funktion darf nicht nur von untergeordneter Bedeutung sein. Es muss wirtschaftlich nachvollziehbar sein, warum gerade die Antragstellerin die Beteiligung hält (vgl. Gesetzesbegründung zum AbzStEntModG, BT-Drs. 19/27632, S. 59 und 60).

Soweit die sachliche Entlastungsberechtigung der Antragstellerin geltend gemacht wird, ist nachzuweisen, dass die Antragstellerin ihre Tätigkeit mit einem für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausübt. Hierfür sind Nachweise insbesondere in Bezug auf das Vorhandensein qualifizierten Personals, Geschäftsräume und technische Kommunikationsmittel erforderlich (vgl. BFH vom 20. März 2002 - I R 38/00 -, BStBl. II 2002, S. 819, 822).

4. Hauptzweck der Einschaltung der Antragstellerin darf nicht die Erlangung eines steuerlichen Vorteils sein (§ 50d Abs. 3 Satz 2 1. Halbsatz EStG)

Soweit die Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegen, besteht die widerlegbare Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs (vgl. Gesetzesbegründung zum AbzStEntModG, BT-Drs. 19/27632, S. 58).

Diese Vermutung kann die Antragstellerin widerlegen, indem sie nachweist, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Hierbei sind sämtliche steuerliche als auch außersteuerliche Gründe zu berücksichtigen. Dabei können sich steuerliche Vorteile auch aus dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates der an der Antragstellerin beteiligten Personen ergeben.

Ob es sich bei der Erlangung eines steuerlichen Vorteils um einen Hauptzweck handelt, ist unter

Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Die Nachweispflicht dafür, dass die Erlangung eines steuerlichen Vorteils kein Hauptzweck für die Einschaltung der Antragstellerin ist, liegt nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich bei der Antragstellerin.

5. Börsenklausel (§ 50d Abs. 3 Satz 2 2. Halbsatz EStG)

Der bei Vorliegen der Voraussetzungen des Satzes 1 grundsätzlich zu vermutende Gestaltungsmissbrauch gilt ebenfalls als widerlegt, wenn mit der Hauptgattung der Anteile an der Antragstellerin ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.

Dies gilt auch, wenn an der Antragstellerin zu 100% mittelbar oder unmittelbar eine Gesellschaft beteiligt ist, mit deren Hauptgattung der Anteile ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet und die einen identischen oder höheren Entlastungsanspruch als die Antragstellerin hat. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass bei mittelbarer Beteiligung auch sämtliche zwischengeschaltete Gesellschaften im Vergleich zur Antragstellerin einen identischen oder höheren Entlastungsanspruch hätten.