

Merkblatt

zur Entlastungsberechtigung nach Art. 21 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Japan (DBA JPN) und § 50d Abs. 3 EStG bei Anträgen nach § 50d Abs. 1 und 2 EStG auf Entlastung (Freistellung/Erstattung) von deutscher Kapitalertragsteuer

1. Abkommensberechtigung nach Art. 21 DBA JPN

Gemäß Art. 21 Abs. 1 DBA JPN haben vorbehaltlich der anderen/weiteren Absätze des Art. 21 nur berechnete Personen i. S. d. Art. 21 Abs. 2 DBA JPN Anspruch auf die Vergünstigungen des DBA JPN.

Berechtigte Personen i. S. d. **Art. 21 Abs. 2 DBA JPN** sind folgende in einem Vertragsstaat (Deutschland oder Japan) ansässige Personen:

- natürliche Personen (Abs. 2 Buchst. a),
- berechnete staatliche Rechtsträger i. S. d. Art. 21 Abs. 7 Buchst. a (Abs. 2 Buchst. b),
- Gesellschaften, deren Hauptaktiengattung an einer oder mehreren anerkannten Börsen notiert oder eingetragen sind und dort regelmäßig gehandelt werden (Abs. 2 Buchst. c),
- Altersvorsorgefonds oder Altersvorsorgeeinrichtungen, sofern am Ende des vorhergehenden Steuerjahres mehr als 50% der Begünstigten, Mitglieder oder Teilnehmer in Deutschland oder Japan ansässige natürliche Personen sind (Abs. 2 Buchst. d),
- nach deutschem oder japanischen Recht errichtete Personen, die ausschließlich zu religiösen, gemeinnützigen, erzieherischen, wissenschaftlichen, künstlerischen,

kulturellen oder öffentlichen Zwecken betrieben werden und deren Einkünfte ganz oder teilweise nach dem Recht dieses Vertragsstaates von der Steuer befreit werden können (Abs. 2 Buchst. e),

- andere als natürliche Personen, wenn mindestens 65% ihrer Stimmrechtsaktien oder sonstigen Eigentumsrechte unmittelbar oder mittelbar Personen gehören, die im selben Vertragsstaat ansässig und berechtigte Personen i. S. d. Abs. 2 Buchstaben a bis e sind (Abs. 2 Buchst. f).

Gem. **Art. 21 Abs. 4 Buchst. a DBA JPN** besteht eine Abkommensberechtigung in den Fällen des Art. 21 Abs. 2 Buchst. f DBA JPN nur, wenn die Voraussetzungen bereits seit zwölf Monaten vor Zahlung der Vergütung vorgelegen haben.

Nach **Art. 21 Abs. 5 DBA JPN** haben in Japan ansässige Personen für Einkünfte aus Deutschland Anspruch auf die Abkommensvergünstigungen, wenn sie in Japan aktiv eine Geschäftstätigkeit ausüben, die Einkünfte aus Deutschland mit dieser Geschäftstätigkeit in Zusammenhang stehen und die Person die sonstigen Voraussetzungen des DBA erfüllt. Zur aktiven Geschäftstätigkeit eines Gesellschafters gehören auch die aktive Geschäftstätigkeit einer Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, oder die aktive Geschäftstätigkeit einer mit ihm verbundenen Person, wenn beide Personen in denselben oder einander ergänzenden Geschäftszweigen tätig sind (vgl. Art. 21 Abs. 5 Buchst. c DBA JPN).

Gesellschaften, soweit sie nicht bereits nach Art. 21 Abs. 2 DBA JPN Anspruch auf Vergünstigungen haben, sind nach **Art. 21 Abs. 3 DBA JPN** abkommensberechtigt, wenn

- mindestens 65% ihrer Stimmrechtsaktien oder sonstigen Eigentumsrechte unmittelbar oder mittelbar Personen gehören, die, wenn sie die Einkünfte unmittelbar bezogen hätten, abkommensberechtigt wären (Art. 21 Abs. 3 Buchst. a) oder
- mindestens 90% ihrer Stimmrechtsaktien oder sonstigen Eigentumsrechte unmittelbar oder mittelbar Personen gehören, die, wenn sie die Einkünfte unmittelbar bezogen hätten, nach einem zwischen Deutschland und dem Ansässigkeitsstaat dieser Personen geschlossenen Abkommen Anspruch auf gleichwertige oder vorteilhaftere Vergünstigungen hätten (Art. 21 Abs. 3 Buchst. b).

Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das nach dem zwischen dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der an der Antragstellerin beteiligten Personen oder Gesellschaften und Deutschland geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen dem

Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht an den erzielten Einkünften zuweist und Deutschland somit kein Besteuerungsrecht zusteht.

Diese Voraussetzungen müssen gem. Art. 21 Abs. 4 Buchst. a DBA JPN bereits seit zwölf Monaten vor Antragstellung vorgelegen haben.

2. Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG

Während Art. 21 DBA JPN bestimmt, welche Personen abkommensberechtigt sind, schränkt § 50d Abs. 3 EStG nach innerstaatlichem Recht die Entlastungsberechtigung einer antragstellenden Person in bestimmten Fällen trotz grundsätzlich bestehender Abkommensberechtigung nach Art. 21 DBA JPN ein. Nach Art. 21 Abs. 9 DBA JPN steht Deutschland die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG als Rechtsvorschrift zur Verhinderung der Steuerumgehung oder –verkürzung ausdrücklich zu.

Gem. § 50d Abs. 3 EStG hat eine ausländische Gesellschaft Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung der einbehaltenen Abzugsteuer, soweit

- Personen an ihr beteiligt sind, denen die Steuerentlastung zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten (persönliche Entlastungsberechtigung der Beteiligten)
oder
- die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit (= über den Rahmen der Verwaltung eigenen bzw. fremden Vermögens hinausgehende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) stammen (sachliche Entlastungsberechtigung)
oder
- in Bezug auf die nicht eigenwirtschaftlichen Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorhanden sind und die ausländische Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (ebenfalls sachliche Entlastungsberechtigung).

Die Steuerentlastung ist nach § 50d Abs. 3 EStG ausgeschlossen, soweit sowohl die persönliche Entlastungsberechtigung der Beteiligten als auch die sachliche Entlastungsberechtigung nicht erfüllt sind.

Einzelheiten zur Entlastungsberechtigung nach § 50d Abs. 3 EStG können dem BMF-Schreiben vom 24. Januar 2012 (BStBl. I 2012, S. 171) entnommen werden.

3. Entlastungsmöglichkeiten des neuen DBAs für Dividenden in der Übersicht

Im neuen DBA wird eine Unterscheidung in drei Reststeuersätze vorgenommen.

Für Gesellschaften (keine Personengesellschaften) erfolgt eine Reduzierung auf einen **Reststeuersatz von 5%**, sofern diese zu mindestens 10 % mit Stimmrechten unmittelbar an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sind und das mindestens seit sechs Monaten vor Dividendenberechtigung.

Für Gesellschaften (keine Personengesellschaften) erfolgt **eine vollständige Steuerentlastung**, sofern diese zu mindestens 25 % mit Stimmrechten unmittelbar an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sind und das mindestens seit 18 Monaten vor Dividendenberechtigung.

Für jeden anderen Fall ist von einem **Reststeuersatz von 15%** auszugehen.

4. Bearbeitung der Anträge auf Entlastung von der deutschen Kapitalertragsteuer

Das neue DBA JPN ist am 28. Oktober 2016 in Kraft getreten und ab dem 1. Januar 2017 anzuwenden.

Für **Erstattungsanträge** gilt die Regelung, dass ab Dividendenzufluss 01.01.2017 das neue DBA angewendet wird. Bei Anträgen mit mehreren Zuflussjahren wird nur für die Zuflüsse ab 2017 das neue DBA angewendet.

Eine vollständige **Freistellung** ohne Reststeuersatz kann frühestens mit Wirkung ab dem 1. Januar 2017 erteilt werden. Hierfür ist ein

- a) qualifiziert-schriftlicher Neuantrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bzw.
- b) bei Antrag auf bloße Änderung einer bestehenden Freistellungsbescheinigung ein einfach-schriftlicher Antrag (auch ohne amtliche vorgeschriebenen Vordruck) auf Änderung zu stellen.

Die Geltungsdauer der vollständigen Freistellungsbescheinigung beginnt frühestens an dem Tag, an dem der (Änderungs-)Antrag beim BZSt eingeht (nicht vor dem 1. Januar 2017).

Bei Änderungsanträgen wird die Bescheinigung nur für den laufenden Freistellungszeitraum geändert. Sollte ein Änderungsantrag mit einem neuen Freistellungsantrag (formgebunden und mit Ansässigkeitsbestätigung) verbunden sein, wird ein Freistellungszeitraum von drei Jahren neu bescheinigt und die Altbescheinigung für den überschneidenden Zeitraum aufgehoben.

Sowohl bei Neuansträgen als auch bei Änderungsanträgen ist eine vollständige Freistellung nur nach Prüfung der Voraussetzungen des Art. 21 DBA Japan und des § 50d Abs. 3 EStG möglich.

Wird kein Neu-/Änderungsantrag gestellt, gilt die bislang erteilte Freistellungsbescheinigung unverändert weiter, d. h. der Schuldner der Kapitalertragsteuer hat den Steuerabzug in Höhe des bescheinigten Reststeuersatzes einzubehalten und abzuführen.

Da damit gerechnet wird, dass für Japan eine Vielzahl von Neu- und Änderungsanträgen gestellt werden, ist mit einem entsprechenden Anstieg der Bearbeitungszeiten zu rechnen.