

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Die das Verfahren zur Entlastung von der KapErtrSt und den StAbzug betreffenden Vorschriften in Abs. 1 (mit Ausnahme von Satz 11), 1a, 2 sowie 4 bis 6 werden aus § 50d entfernt und verändert in eine eigenständige Verfahrensvorschrift (§ 50c) überführt.
- ▶ Neu geregelt (Abs. 3) wird der Anspruch ausländ. KStpfl. auf Entlastung von der KapErtrSt und vom StAbzug.
- ▶ Abs. 9 Satz 1 wird mit Nr. 3 ergänzt um eine weitere Ausnahme von der abkommensrechtl. Freistellungsmethode in Bezug auf Einkünfte aus hybriden Betriebsstätten-Sachverhalten.
- ▶ Redaktionelle Änderungen: neuer Abs. 11a (bisher Abs. 1 Satz 11), punktuelle Änderungen in Abs. 11 und 12.
- ▶ Abs. 14 (neu) dient der Vermeidung von Besteuerungslücken im DBA-Kontext aufgrund von subjektiven Qualifikationskonflikten bzgl. zur Körperschaftsbesteuerung optierender Gesellschaften.

Fundstellen:

- ▷ Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787)
- ▷ Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874)
- ▷ Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889)

§ 50d Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889)

- (1) *(aufgehoben)*
- (1a) *(aufgehoben)*
- (2) *(aufgehoben)*

(3) ¹Eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hat auf der Grundlage eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keinen Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a, soweit

1. Personen an ihr beteiligt oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sind, denen dieser Anspruch nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und
2. die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufweist; das Erzielen der Einkünfte, deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit.

²Satz 1 findet keine Anwendung, soweit die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nachweist, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, oder wenn mit der Hauptgattung der Anteile an ihr ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet. ³§ 42 der Abgabenordnung bleibt unberührt.

(4) bis (6) *(aufgehoben)*

(7) bis (8) *unverändert*

(9) ¹Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, soweit

1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können,
2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist, oder
3. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie einer Betriebsstätte in einem anderen Staat zugeordnet werden oder auf Grund einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung die steuerliche Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat gemindert wird.

²Nummer 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der

deutschen Steuer auszunehmen sind, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden. ³Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie Absatz 8 und § 20 Absatz 2 des Außensteuergesetzes bleiben unberührt, soweit sie jeweils die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken. ⁴Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, sind auch auf Teile von Einkünften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.

(10) *unverändert*

(11) ¹Sind Dividenden bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen Zahlungsempfänger nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung ungeachtet des Abkommens nur insoweit gewährt, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen sind. ²Soweit die Dividenden nach deutschem Steuerrecht einer anderen Person zuzurechnen sind, werden sie bei dieser Person freigestellt, wenn sie bei ihr als Zahlungsempfänger nach Maßgabe des Abkommens freigestellt würden.

(11a) Ist der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.

(12) ¹Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. ²Dies gilt nicht, soweit das Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft. ³Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 sowie Rechtsverordnungen gemäß § 2 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung bleiben unberührt.

(13) *unverändert*

(14) Dem Gläubiger der Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 2 aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des

§ 1a des Körperschaftsteuergesetzes steht ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung kein Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer zu, wenn die Kapitalerträge im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen. Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes sind ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern, wenn sie im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen.

Autorin: Dr. Antje Hagena, LL.M., Richterin am FG, Hannover

Mitherausgeber: Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Schrifttum: *Grotherr*, Die Wirkungsweise der neuen Aufteilungsregelung des geplanten § 50d Abs. 3 EStG-E bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen im Ausland, Ubg 2021, 84; *Grotherr*, Geplante Änderungen bei der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG – Sachliche Entlastungsberechtigung einer ausländ. Gesellschaft und Gegenbeweis, NWB 4/2021, 262; *Haase*, Internationalsteuerliche Aspekte des geplanten KöMoG, Ubg 2021, 193; *Haase/Blank*, § 50d Abs. 3 EStG-E: Was lange währt, wird unionsrechtlich endlich gut?, Ubg 2021, 78; *Haase/Blank*, Update § 50d Abs. 3 EStG-E: Regierungsentwurf eines AbzStEntModG, Ubg 2021, 129; *Jochimsen/Gsödl*, Die geplante Reform des § 50d Abs. 3 EStG im Lichte der EuGH-Rechtsprechung zum Begriff des Nutzungsberechtigten und zum Missbrauch – Eine erste Analyse möglicher Auswirkungen auf die Entlastungsberechtigung anhand von Fallbeispielen, IStR 2021, 387; *Schnitger/Gebhard*, Überlegungen zur geplanten Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG durch das AbzStEntModG, IStR 2021, 289; *Schönfeld/Erdem*, Die geplante Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG durch das AbzStEntModG, IStR 2021, 189; *Schurowski*, Das neue Verfahren zur Behandlung des Kapitalertragsteuerabzugs nach dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz und die Abkehr vom OECD Model „TRACE“, FR 2021, 204; *Stangl/Greinert/Siebing*, Reform der Anti-Treaty-Shopping Regel i.S.d. § 50d Abs. 3 EStG, Ubg 2021, 447.

Kompaktübersicht

- J 21-1 **Inhalt der Änderungen:** Kernstück der Änderungen durch das AbzStEntModG ist zum einen die anlässlich einer Reihe von EuGH-Entsch. erfolgte Neufassung des Abs. 3 zur Vermeidung von *Treaty* und *Directive Shopping*, zum anderen die Fokussierung des § 50d auf DBA überschreibende

bzw. deren Anwendung regelnde Normen durch Überführung und Neuregelung der bislang auch in § 50d enthaltenen Verfahrensvorschriften zur Entlastung von KapErtrSt und Abzugsteuern in § 50c. Durch das ATADUmsG sowie das KöMoG erfolgen mit Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 14 jeweils weitere Ergänzungen des § 50d um einen *Treaty Override*.

Rechtsentwicklung:

J 21-2

- ▶ **Zur Rechtslage bis 2019** s. § 50d Anm. 2.
- ▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“)** v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Siehe § 50d Anm. J 20-2.
- ▶ **AbzStEntModG v. 2.6.2021** (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): Abs. 1 (mit Ausnahme von Satz 11), 1a, 2 sowie 4 bis 6 werden aus § 50d entfernt und gehen verändert in einen neuen § 50c ein. Abs. 3 wird neu gefasst. Redaktionelle Änderungen erfolgen in den Abs. 11 und 12 sowie durch Ergänzung eines Abs. 11a (zuvor Abs. 1 Satz 11).
- ▶ **ATADUmsG v. 25.6.2021** (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874): Abs. 9 Satz 1 wird um eine Nr. 3 ergänzt.
- ▶ **KöMoG v. 25.6.2021** (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889): Ergänzung um einen neuen Abs. 14.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Änderungen durch das AbzStEntModG treten am Tag nach seiner Verkündung in Kraft (vgl. Art. 15 AbzStEntModG v. 2.6.2021, BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787). Abs. 3 nF ist in allen offenen Fällen anzuwenden, es sei denn, Abs. 3 idF, die zu dem Zeitpunkt galt, in dem die zu beurteilenden Einkünfte zugeflossen sind, steht dem Anspruch auf Entlastung nicht entgegen (vgl. § 52 Abs. 47b idF des AbzStEntModG). Im Hinblick auf existierende, nach § 50d aF und unter Berücksichtigung von dessen Abs. 3 erteilte Freistellungsbescheinigungen entfaltet die Neuregelung insbes. von Abs. 3 keine unmittelbare Wirkung, jedoch kann eine nach § 50d aF erteilte Freistellungsbescheinigung nach Maßgabe des § 131 AO widerrufen werden. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1). Abs. 14 ist – im Gleichklang mit der für den Veranlagungszeitraum 2022 möglichen Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 34 Abs. 1a KStG) – erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden (vgl. Art. 12 Abs. 1 KöMoG v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889).

J 21-3

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 21-4

- ▶ **Grund der Änderungen:**
- ▷ **Verfahrensregelungen:** Beweggründe für die Überführung und Neufassung in § 50c des bislang in § 50d geregelten Verfahrens zur Entlastung von der KapErtrSt und vom StAbzug nach § 50a sind ua. die

angestrebte Verringerung der abstrakt bestehenden Gefahr von Doppelerstattungen, die Reduzierung der Anzahl bestehender Entlastungsverfahren, die Eliminierung der optionalen Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 5 und 6 aF sowie rückwirkender Freistellungsbescheinigungen nach § 50d Abs. 2 aF und ferner das Schaffen der Voraussetzungen einer vollständig digitalisierten und beim BZSt. gebündelten Antragsbearbeitung (RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 28, 48f.).

- ▷ **Vermeidung von Treaty und Directive Shopping (Abs. 3):** Mit der Neufassung von Abs. 3 reagiert der Gesetzgeber auf eine Reihe von Entsch. des EuGH zu Abs. 3 idF des JStG 2007 und idF des BeitrRLUmsG sowie zum allgemeinen Missbrauchsverbot bei der Inanspruchnahme richtlinienbasierter Vergünstigungen. Der EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding, Juhler Holding, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24, zu Abs. 3 idF des JStG 2007; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24, zu Abs. 3 idF des BeitrRLUmsG) befasste sich konkret mit der Ausgestaltung des Abs. 3 als einer Vorschrift des (deutschen) innerstaatlichen Rechts zur Vermeidung von *Treaty* und *Directive Shopping*, während er mit Ur. v. 26.2.2019 (EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 –N Luxembourg 1 ua., ABl. EU 2019 Nr. C 139, 5; EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16, C-117/16 – T Danmark und Y Denmark, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 7) zu den Anforderungen an die Annahme eines der RL (EU) 2011/96 (Mutter-Tochter-Richtlinie, MTRL) und der RL (EU) 2013/13 (Zins- und Lizenz-Richtlinie, ZLRL) immanenten Missbrauchsvorbehalts, dh. ohne das Erfordernis eines Rückgriffs auf eine einzelstaatliche oder vertragliche Einschränkung, Stellung zu nehmen hatte.

Der EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding, Juhler Holding, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24) entschied zu einer sog. Mäander-Struktur, Abs. 3 idF des JStG 2007 sei weder mit den Vorgaben der MTRL noch mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) vereinbar. Regelungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen oder Missbräuchen müssten das spezifische Ziel verfolgen, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestünden, „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen“ (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding, Juhler Holding, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24, Rz. 60, 65). Eine derartige zielgerichtete Beschränkung werde mit Abs. 3 jedoch nicht erreicht, da die Vorschrift nicht auf rein künstliche Gestaltungen, sondern generell auf jede Konstellation anwendbar sei, in der Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt seien, denen die Quellensteuerentlastung bei direkter Beteiligung an der deutschen Tochtergesellschaft nicht zustünde. Bei der Prüfung, ob ein Vorgang Steuerhinterziehung und Missbrauch als Be-

weggrund habe, könnten sich die zuständigen nationalen Behörden nicht darauf beschränken, vorgegebene allgemeine Kriterien im Sinne einer unwiderlegbaren Missbrauchs- oder Hinterziehungsvermutung anzuwenden. Der Vorgang sei umfassend und individuell zu prüfen; zu berücksichtigen seien Gesichtspunkte wie die organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale des Konzerns, zu dem die betreffende Muttergesellschaft gehöre, sowie auch die Strukturen und Strategien dieses Konzerns. Die stl. Behandlung oder Herkunft der an der gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligten Personen sei im Rahmen der MTRL nicht relevant.

Mit Beschluss v. 14.6.2018 (EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24) entschied der EuGH – ebenfalls eine Mäander-Struktur betreffend – erwartungsgemäß, auch Abs. 3 EStG idF des BeitrRLUmsG sei nicht mit der MTRL sowie der Niederlassungsfreiheit vereinbar. Der EuGH verwies im Entscheidungsfall auf die in den verbundenen Rechtssachen C-504/16 und C-613/16 (Deister Holding und Juhler-Holding) entwickelten Grundsätze.

Schließlich konkretisierte er mit Urte. v. 26.2.2019 (EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 –N Luxembourg 1 ua., ABl. EU 2019 Nr. C 139, 5; EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16, C-117/16 – T Danmark und Y Denmark, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 7) den unionsrechtl. Grundsatz des Missbrauchsverbots. Der EuGH urteilte, ein Mitgliedstaat habe die Quellensteuerbefreiung bei Betrug oder Missbrauch auch dann zu verwehren, wenn dies nicht in einzelstaatlichen oder vertraglichen Bestimmungen vorgesehen sei. Ob die Tatbestandsmerkmale eines Missbrauchs vorlägen, insbes., ob Transaktionen vorlägen, die jeder wirtschaftlichen und geschäftlichen Rechtfertigung entbehren, die nur pro forma oder künstlich durchgeführt worden seien und deren Hauptzweck (oder einer ihrer Hauptzwecke) in der Erlangung eines ungerechtfertigten Vorteils bestehe, sei im Wege einer Analyse des gesamten Sachverhalts zu ermitteln. Der Nachweis eines Rechtsmissbrauchs setze, so der EuGH, zum einen eine Gesamtheit objektiver Umstände voraus, aus denen sich ergebe, dass das Ziel der Unionsregelung, obwohl deren Voraussetzungen formal erfüllt seien, nicht erreicht worden sei, und zum anderen ein subjektives Element, nämlich die Absicht, aus der Unionsregelung einen Vorteil zu erlangen, indem künstlich die erforderlichen Voraussetzungen geschaffen würden. Dass der Quellenmitgliedstaat mit dem Drittstaat, in dem die (tatsächlich) nutzungsberechtigte Gesellschaft ansässig sei, ein Abkommen geschlossen habe, sei für die Feststellung eines Rechtsmissbrauchs ohne Belang.

Die EuGH-Entsch. zu Abs. 3 idF des JStG 2007 (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding, Juhler Holding, ABl. EU 2018 Nr. C

72, 24) sowie zu Abs. 3 idF des BeitrRLUmsG (EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24) machten eine Änderung des Abs. 3 aF unmittelbar erforderlich. Es sind aber die Aussagen des EuGH v. 26.2.2019 (EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 –N Luxembourg 1 ua., ABl. EU 2019 Nr. C 139, 5; EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16, C-117/16 – T Danmark und Y Denmark, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 7), die die Tatbestandsmerkmale der Neufassung maßgeblich prägen.

- ▷ **Vermeidung einer Nichtbesteuerung von Einkünften aus hybriden Gestaltungen (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3):** Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 EStG dient der Umsetzung der Art. 9 und Art. 9b der RL (EU) 2016/1164 idF der RL (EU) 2017/952 (sog. ATAD) zu hybriden Gestaltungen und entspricht laut RegE des ATADUmsG v. 26.3.2021 (BR-Drs. 245/21, 45) der Empfehlung 1.1 des Berichtes der OECD „Neutralizing the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2“, 2017. Ziel der Vorschrift ist es, die abkommensrechtl. Freistellung nur insoweit zu gewähren, als die fraglichen Einkünfte auch tatsächlich im Betriebsstättenstaat besteuert werden. Der Übergang zur Anrechnungsmethode knüpft dabei jedoch an bestimmte, die fehlende StPflcht im anderen Vertragsstaat begründende Umstände an und stellt in diesem Sinn keine uneingeschränkte *Subject to Tax*-Klausel dar.
- ▷ **Vermeidung einer Nichtbesteuerung infolge subjektiver Qualifikationskonflikte bei zur Körperschaftsbesteuerung optierenden Gesellschaften (Abs. 14):** Wird eine zur Körperschaftsbesteuerung gemäß § 1a KStG (neu) optierende Gesellschaft durch den anderen Vertragsstaat als stl. transparent behandelt mit der Folge, dass der andere Vertragsstaat Kapitalerträge aus Anteilen der optierenden Gesellschaft oder Gewinne aus der Veräußerung solcher Anteile (zB aufgrund einer seinerseits erfolgenden Zuordnung zu einer inländ. Mitunternehmer-Betriebsstätte, vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt., Satz 2 bzw. Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) in den Händen des im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschafters nicht besteuert, versagt Abs. 14 die Entlastung von auf Kapitalerträge einbehaltener KapErtrSt (Satz 1) und ordnet die inländ. StPflcht von Anteilsveräußerungsgewinnen an (Satz 2).
- ▶ **Bedeutung der Änderungen:**
- ▷ **Verfahrensregelungen:** Mit Überführung und Neuregelung der das Entlastungs- und Erstattungsverfahren betreffenden Bestimmungen in einen neuen § 50c regeln die in § 50d verbleibenden Absätze im Wesentlichen Tatbestände, die unilateral einen Ausschluss von durch DBA und (im Fall von Abs. 3 auch) RL vorgesehenen Vergünstigungen anordnen oder eine bestimmte Auslegung von DBA vorgeben.

- ▷ **Vermeidung von Treaty und Directive Shopping (Abs. 3):** Abs. 3 idF des AbzStEntModG dient wie seine Vorgängerfassungen der Vermeidung von *Treaty* und *Directive Shopping*. Seine Neuregelung bedeutet insoweit eine (teilweise) Abkehr von der durch den EuGH beanstandeten, unspezifischen Missbrauchsvermutung des Abs. 3 idF des JStG 2007 sowie idF des BeitrRLUmsG, als die den Entlastungsanspruch geltend machende ausländ. Körperschaft nicht länger losgelöst von ihrer Einbindung in Konzernstrukturen begutachtet werden darf und einer bestehenden Missbrauchsvermutung durch Führen eines Gegenbeweises begegnet werden kann. Damit geht jedoch – gewissermaßen präemptiv und die Aussagen des EuGH zu hypothetisch bestehenden Entlastungsansprüchen mittelbarer Gesellschafter strapazierend – eine deutliche Einschränkung der persönlichen Entlastungsberechtigung einher, der auf der Seite der sachlichen Entlastungsberechtigung eine durch unbestimmte bzw. undefinierte Rechtsbegriffe („wesentlicher Zusammenhang“, „Wirtschaftstätigkeit“, „Einkunftsquelle“) geprägte, umfassende Einzelfallprüfung gegenübersteht. Infolge der Streichung von Investmentvermögen aus Abs. 3 Satz 2 verbleibt als einzige (konkrete) Ausnahme vom Anwendungsbereich des Abs. 3 die ihrerseits weiter eingeschränkte Börsenklausel. Besteht nach Abs. 3 Satz 1 eine Missbrauchsvermutung, ist die ausländ. Körperschaft gefragt, den (Negativ-)Beweis zu erbringen, wonach keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines stl. Vorteils sei. Die Schwierigkeit dieses Unterfangens ist offenkundig, wenn infolge der umfassenden Prüfung einschließlich der Konzernstrukturen zB auch im Ausland bestehende – und uU aufgrund von Rechtsänderungen entstandene oder durch Akquisitionen „erworbene“ – StVorteile einzuordnen sind. Flankierend bestimmt Abs. 3 Satz 3, § 42 AO als allgemeines Missbrauchsverbot bleibe unberührt, was einerseits im Hinblick auf die Frage der grundsätzlichen Anwendbarkeit des § 42 AO angesichts des spezifischen, durch Abs. 3 normierten Missbrauchsverbots Zweifeln begegnet, und andererseits systematische Unwägbarkeiten und insbes. den Wertungswiderspruch mit sich bringt, dass die Rechtsfolge des Abs. 3 schwerer wiegt als die des § 42 AO. Schließlich lässt die Neufassung des Abs. 3 aufgrund des Dokumentations-, Darlegungs- und Prüfungsaufwands eine erhöhte Verfahrensdauer erwarten. Es ist damit zu rechnen, dass sich die abschließende Prüfung einer Vielzahl von Fällen in das Erstattungsverfahren und anschließende Rechtsbehelfs- bzw. Rechtsmittelverfahren verlagern wird.
- ▷ **Versagung der abkommensrechtl. Freistellung bei Nichtbesteuerung von Einkünften aus hybriden Gestaltungen (Abs. 9 Satz 1 Nr. 3):** Die neu eingefügte Nr. 3 ergänzt als Treaty Override die Switch-Over-Klausel des Abs. 9 Satz 1. In ihrer ersten Alternative erfasst Nr. 3 den

Fall der fehlenden StPflcht im anderen Vertragsstaat aufgrund abweichender Zuordnung der Einkünfte durch den anderen Vertragsstaat zu einer Betriebsstätte in einem anderen (weiteren) Staat; die zweite Alternative versagt im Sinne einer Korrespondenzregel die Freistellung solcher Einkünfte, die aufgrund eines anzunehmenden Schuldverhältnisses iSv. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG im anderen Vertragsstaat die stl. Bemessungsgrundlage – zB durch Betriebsausgabenabzug – mindern. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 korrespondiert (für Outbound-Konstellationen) in Teilen mit dem ebenfalls durch das ATADUmsG eingeführten § 4k. Ob Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 insbesondere die in Empfehlung 1.1 des Berichtes der OECD „Neutralizing the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2“, 2017 vollständig abdeckt, erscheint angesichts seiner Formulierung fraglich. S. dazu Anm. J 21-14.

- ▷ **Versagung der abkommensrechtl. Freistellung infolge subjektiver Qualifikationskonflikte bei zur Körperschaftsbesteuerung optierenden Gesellschaften (Abs. 14):** Als Treaty Override flankiert Abs. 14 die Option zur Körperschaftsbesteuerung gemäß § 1a KStG (neu), indem er aus damit einhergehenden subjektiven Qualifikationskonflikten entstehende „weiße“ Einkünfte im DBA-Kontext verhindert. Die Ergänzung des im RegE des KöMog v. 26.3.2021/19.4.2021 (BR-Drs. 244/21, BT-Drs. 19/28656) noch nicht enthaltenen Abs. 14 erfolgte auf die Stellungnahme des Bundesrates v. 7.5.2021 (BR-Drs. 244/21, 9f.), mit der dieser Regelungen sowohl zur Vermeidung unbesteuerter Einkünfte als auch zur Ausräumung ungerechtfertigter Besteuerungsnachteile für optierende Gesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern bzw. Auslandsvermögen forderte. Die berechtigten (und größtenteils nicht in Änderungen der Gesetzesvorlage resultierenden) Prüfbitten des Bundesrates zB zu Folgen optionsbedingter Qualifikationskonflikte, zur Abkommensberechtigung optierender Gesellschaften sowie zu ihrer Anspruchsberechtigung nach der MTRL zeigen, dass im internationalen Kontext weiterer Regelungs- bzw. Anpassungsbedarf im Zuge der Optionseinführung besteht, gleichzeitig jedoch allein unilaterale Bestimmungen im Einzelfall nicht über optionsbedingte subjektive (und daraus resultierende objektive) Qualifikationskonflikte hinweghelfen werden. So dürfte eine optierende Gesellschaft kraft Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zwar aufgrund ihrer unbeschr. StPfl. in Deutschland mit Wirkung auch für den anderen Vertragsstaat abkommensberechtigt sein (so auch Haase, Ubg 2021, 193 [196]). Fraglich ist dennoch, ob bzw. wie der andere Vertragsstaat die Abkommensberechtigung gemäß Art. 4 Abs. 1 OECD-MA in sein innerstaatl. Recht „übersetzt“, mithin auf welcher Ebene Abkommensvorteile gewährt werden, und wie mit den sich für die inländ. Besteuerung ergebenden Rückkoppelungen umgegangen wird (zB dem Erfordernis der Subjektidentität bei der Anrechnung ausländ. Steuern).

Die Änderungen im Detail

■ Absätze 1, 1a, 2 sowie 4 bis 6 (Streichung)

Die Herausnahme der Abs. 1, 1a, 2 sowie 4 bis 6 aus § 50d dient der Überführung und eigenständigen Neuregelung des bislang in § 50d geregelten Verfahrens zur Entlastung von der KapErtrSt und vom StAbzug in § 50c. J 21-5

■ Absatz 3 (Versagung des Anspruchs auf Entlastung von Kapitalertragsteuern und vom Steuerabzug bei funktionslosen, missbräuchlich zwischengeschalteten Körperschaften)

Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Abs. 3 Satz 1): Der persönliche Anwendungsbereich von Abs. 3 erstreckt sich auf solche Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die – ggf. aufgrund eines Rechtstypenvergleichs – KStpfl. iSv. § 1 Abs. 1 KStG sind. Da abkommensrechtl. auch PersGes. „Personenvereinigungen“ sind, wäre ein klarstellender Bezug zur KStPflicht wünschenswert gewesen (dahingehend auch *Haase/Blank*, Ubg 2021, 129 [130]). J 21-6

Kein Anspruch auf Entlastung auf der Grundlage eines DBA (Abs. 3 Satz 1): Im Wege der vorweggenommenen Rechtsfolge versagt Satz 1 einleitend den Anspruch auf Entlastung von KapErtrSt und StAbzug nach § 50a auf der Grundlage eines DBA, um sodann auf die eine Missbrauchsvermutung begründenden Tatbestandsmerkmale in Nr. 1 und 2 einzugehen. Aufgrund der Verweise auf Abs. 3 in § 43b Abs. 1 Satz 1 (MTRL), § 50g Abs. 4 (ZLRL) und § 44a Abs. 9 stehen auch diese Entlastungsansprüche unter dem Vorbehalt des Abs. 3. J 21-7

Treaty Override (Abs. 3 Satz 1): Liegen die Voraussetzungen des Abs. 3 vor und besteht damit die Vermutung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme von durch DBA begründeten Vorteilen durch Zwischenschaltung einer nach Maßgabe des jeweiligen DBA nominell entlastungsberechtigten Gesellschaft, soll die Rechtsfolge des Abs. 3 (Versagung der Entlastungsberechtigung) zwingend anzuwenden sein, und zwar ohne Rücksicht auf spezielle Missbrauchsregelungen eines DBA oder auf solche Bestimmungen eines DBA, die Missbrauchsvorschriften des innerstaatlichen Rechts für unanwendbar erklären (vgl. RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 58; vgl. demgegenüber noch die – insoweit deutlichere – Formulierung „ungeachtet des Abkommens“ im Referentenentwurf v. 19.11.2020, 47, 48, abrufbar über die Homepage des Bundesfinanzministeriums). Die beabsichtigte Ausgestaltung als *Treaty Override*, die durch die Versagung von Entlastungsansprüchen „auf der J 21-8

Grundlage eines Abkommens“ hinreichend zum Ausdruck kommen soll, bedeutet eine Abkehr von der zu Abs. 3 aF vertretenen Auffassung der FinVerw., wonach der abkommensrechtl. mögliche Entlastungsanspruch unter dem Vorbehalt des Abs. 3 aF stehe, dies jedoch nicht in den Fällen gelte, in denen das einschlägige DBA hierzu eine abschließende Regelung enthalte (vgl. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 10, unter Verweis auf BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781; BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619). Durch das gänzliche Außerachtlassen spezieller und unter Berücksichtigung konkreter innerstaatlicher Rechtsordnungen ausgehandelter, abkommensrechtl. Missbrauchsregelungen wird das Gute zusammen mit dem Schlechten beseitigt; dies dürfte jedoch weder aufgrund der Rspr. des EuGH noch durch Art. 6 iVm. Art. 1 Abs. 1 ATAD geboten gewesen sein. Art. 6 ATAD verlangt seinem Wortlaut nach vom Gesetzgeber nicht mehr (und nicht weniger) als das Implementieren einer § 42 AO entsprechenden Vorschrift. Dass gerade dieser, auch in seiner Rechtsfolge – vgl. demgegenüber Art. 6 Abs. 3 ATAD – zweifellos weitergehende Abs. 3 idF des AbzStEntModG mit Anleihen aus der EuGH-Rspr. zum allgemeinen Missbrauchsverbot das „ATAD-Siegel“ bekommen und deshalb zwingend über speziellem DBA-Recht stehen müsse, war im Rahmen der Neuregelung – anders als es die Gesetzesbegründung vermuten lässt – alles andere als alternativlos.

J 21-9 **Persönliche Entlastungsberechtigung (Identischer Anspruch auch der Anteilseigner der ausländischen Körperschaft auf durch DBA oder Richtlinie gewährte Vergünstigungen; Abs. 3 Satz 1 Nr. 1):**

► **Beteiligung von Personen oder Begünstigung von Personen durch die Satzung:** Die Prüfung der persönlichen Entlastungsberechtigung erfolgt auf der Ebene der an der ausländ. Körperschaft beteiligten oder durch ihr Stiftungsgeschäft oder sonstige Verfassung begünstigten Person(en). Durch die Ergänzung um begünstigte Personen soll gewährleistet werden, dass die Entlastungsberechtigung der Körperschaft auch mit Bezug auf solche Personen geprüft wird, die nicht gesellschaftsrechtl. Beteiligte sind, denen aber die Einkünfte der Gesellschaft zugutekommen, zB Destinatäre einer Stiftung.

► **Anspruchsnormenidentität („Denen dieser Anspruch bei unmittelbarer Erzielung der Einkünfte nicht zustände“):** Die ausländ. Körperschaft ist nicht persönlich entlastungsberechtigt, wenn die an ihr beteiligte oder durch sie begünstigte Person, erzielte diese die fraglichen Einkünfte direkt, die Entlastung nicht aufgrund derselben Norm beanspruchen könnte. Dieses Erfordernis ergibt sich nicht zwingend aus dem Wortlaut der Neufassung des Abs. 3, zumal „dieser“ Anspruch auch ein Entlastungsanspruch in gleicher Höhe sein könnte; laut Gesetzesbegründung ist jedoch eine Anspruchsnormenidentität gemeint (RegE AbzStEntModG, BT-

Drucks. 19/27632, 58). Hat demnach die ausländ. Körperschaft einen Entlastungsanspruch zB für Dividenden nach Maßgabe der MTRL, ihre Muttergesellschaft jedoch nach dem zwischen ihrem Ansässigkeitsstaat und Deutschland geschlossenen DBA, ist die persönliche Entlastungsberechtigung zu verneinen, auch wenn beide Entlastungsansprüche im Erg. zu einer vollen oder – im Falle anderer „Anspruchskombinationen“ – zumindest gleich hohen Entlastung führen. Das Erfordernis der identischen Anspruchsnorm bedeutet eine erhebliche Verschärfung der Voraussetzungen der persönlichen Entlastungsberechtigung. Dies ist insbes. vor dem Hintergrund fragwürdig, dass die bloße Aussage des EuGH, ein DBA zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat des Nutzungsberechtigten schließe das Vorliegen eines Missbrauchs nicht aus, es nicht als geboten erscheinen lässt, diese Feststellung zum allgemeinen Tatbestandsmerkmal einer Missbrauchsvermutung zu erheben. Weiterhin hat der EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding, Juhler Holding, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24) hervorgehoben, es sei im Rahmen der MTRL nicht relevant, in welchem Staat die Anteilseigner der den Entlastungsanspruch geltend machenden ausländ. Körperschaft ansässig seien. Eine Auseinandersetzung mit den Vorgaben des EuGH konkret zu Abs. 3 in den og. Rechtssachen lässt die Gesetzesbegründung vermissen, indem sie die Entsch. v. 26.2.2019 (EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 ua., ABl. EU 2019 Nr. C 139, 5; EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16, C-117/16 – T Danmark und Y Danmark, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 7) als maßgeblich für die Ausgestaltung des Abs. 3 heranzieht. Hintergrund dürften ua. sog. Mäander-Strukturen sein, in denen Anteilseigner der ausländ. Körperschaft eine im Inland ansässige Person ist (*Haase/Blank*, Ubg 2021, 78 [81]). Diese Gestaltungen sind jedoch nicht per se missbräuchlich (vgl. FG Köln v. 30.6.2020 – 2 K 140/18, EFG 2021, 117, Az. BFH I B 60/20) und vor dem Hintergrund der EuGH-Rspr. (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding, Juhler Holding, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24) nach den allgemeinen, dort jeweils aufgestellten Grundsätzen zu prüfen.

Sachliche Entlastungsberechtigung (wirtschaftlich-funktionaler Zusammenhang der inländischen Einkunftsquelle mit Tätigkeit der ausländischen Körperschaft, Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)

J 21-10

► **Erfordernis und Reihenfolge der Prüfung:** Der Entlastungsanspruch wird versagt, wenn bzw. soweit die tatbestandlichen Voraussetzungen des Satzes 1 Nr. 1 und 2 kumulativ vorliegen. Ist die ausländ. Körperschaft, die den Entlastungsanspruch geltend macht, nach Satz 1 Nr. 1 persönlich entlastungsberechtigt, entfällt deshalb eine Prüfung der sachlichen Entlastungsberechtigung und Abs. 3 ist nicht einschlägig. Zur Prüfung von Abs. 3 im Rahmen von Beteiligungsketten s. Anm. J 21-10 „Per-

sönliche und sachliche Entlastungsberechtigung bei mittelbar beteiligten Personen“.

► **Wesentlicher Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse (Satz 1 Nr. 2):** Die sachliche Entlastungsberechtigung liegt nicht vor, wenn der inländ. Einkunftsquelle keine nachvollziehbare wirtschaftliche Funktion im Rahmen der Wirtschaftstätigkeit der ausländ. Körperschaft zukommt.

► **Einkunftsquelle:** Der Begriff der Einkunftsquelle wird im Gesetz nicht definiert und auch in der Gesetzesbegründung nicht näher umschrieben. Je nach Art der Einkünfte und des dafür in Frage kommenden Entlastungsanspruchs ist die Einkunftsquelle jedoch genau ab- und einzugrenzen, um die Mitwirkungs- und Darlegungspflichten der ausländ. Körperschaft im Hinblick auf die Prüfung, ob eine Missbrauchsvermutung besteht oder widerlegt werden kann, zu konkretisieren. Insbesondere der fehlende Bezug der inländ. Einkunftsquelle zur jeweils innerhalb von Beteiligungsketten zu prüfenden Körperschaft dürfte praktische Schwierigkeiten im Zusammenhang mit der Ermittlung der sachlichen Entlastungsberechtigung nach sich ziehen (s. Anm. J 21-10 „Persönliche und sachliche Entlastungsberechtigung bei mittelbar beteiligten Personen“).

► **Wirtschaftstätigkeit:** Das Gesetz definiert auch diesen Begriff nicht und bestimmt lediglich negativ, welche Aktivitäten nicht als Wirtschaftstätigkeit anzusehen sind und aus denen eine sachliche Entlastungsberechtigung folglich nicht hergeleitet werden kann. Dazu zählen das Erzielen von Einkünften und deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird. Fungiert die ausländ. Körperschaft als reine Durchleitgesellschaft, weil sie die Einkünfte aufgrund einer dahingehenden Verpflichtung oder auch faktisch an ihre(n) Gesellschafter weiterleitet, ist eine Wirtschaftstätigkeit nicht anzunehmen. Dieser Grundsatz kann jedoch nicht uneingeschränkt gelten, wenn die ausländ. Körperschaft zB aufgrund eines Organschaftsverhältnisses zur Gewinnabführung verpflichtet ist, da sie in diesem Fall – anders als eine reine Durchleitgesellschaft – durchaus eine vollwertige Wirtschaftstätigkeit ausüben kann (teleologische Reduktion). Eine aktive Beteiligungsverwaltung (Management-Holding) stellt eine Wirtschaftstätigkeit dar. Die durch das BMF (BMF v. 4.4. 2018 – IV B 3 - S 2411/07/10016 – 14, BStBl. I 2018, 589) unter dem Vorbehalt der tatsächlichen Ausübung von Gesellschafterrechten als Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr erachtete passive Beteiligungsverwaltung soll im Rahmen des Abs. 3 nF keine Wirtschaftstätigkeit mehr darstellen, weil laut Gesetzesbegründung eine passiv beteiligungsverwaltende ausländ. Körperschaft im Erg. eine Durchleitgesellschaft sei.

Die Tätigkeit der ausländ. Körperschaft muss, auch wenn sie als vollwertige Wirtschaftstätigkeit anzusehen ist, stets im Rahmen eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs ausgeübt werden. Dies bedeutet eine im Mindestmaß die Wirtschaftstätigkeit ermöglichende personelle und sachliche Ausstattung. Outsourcing oder ein Rückgriff auf personelle und sachliche Ressourcen verbundener Unternehmen dürften die Annahme eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs nicht mehr von vornherein ausschließen, da die nach Abs. 3 Satz 3 idF des BeitrRLUmsG schädliche Übertragung wesentlicher Geschäftstätigkeiten auf Dritte nicht in die Neufassung übernommen wurde (vgl. dazu RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 60; zur Substanzzurechnung bei nahestehenden Gesellschaften vgl. FG Köln v. 23.1.2019 – 2 K 1315/13, EFG 2019, 1764, Az. BFH I R 27/19).

► **Wesentlicher Zusammenhang:** Wodurch ein wesentlicher Zusammenhang zwischen der inländ. Einkunftsquelle und der Wirtschaftstätigkeit der ausländ. Körperschaft begründet wird, ist ebenfalls im Gesetz nicht geregelt. Die Gesetzesbegründung führt hierzu aus, das Halten der Einkunftsquelle durch die ausländ. Körperschaft müsse in Bezug auf ihre übrige Tätigkeit eine wirtschaftliche Funktion erfüllen bzw. erfüllt haben oder aus ihr resultieren. Sachgerecht erscheint im Erg. eine Interpretation, bei der die Einkunftsquelle der Wirtschaftstätigkeit der ausländ. Körperschaft im weitesten Sinn dient und in funktionellem Zusammenhang mit ihr steht (s. dazu *Grotherr*, NWB 4/2021, 262 [269f.]). Dabei sind gemäß den Vorgaben des EuGH Tätigkeit und Stellung der ausländ. Körperschaft im Kontext der Konzernstruktur und -strategie zu berücksichtigen.

► **Persönliche und sachliche Entlastungsberechtigung bei mittelbar beteiligten Personen:** Ohne dass dies im Gesetzeswortlaut ausdrücklich verankert wäre, gehen RegE und FinVerw. – wie auch bereits zu Abs. 3 aF (vgl. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 4.2) – davon aus, dass bei mehrstufigen Beteiligungen die Entlastungsberechtigung jeder weiter oben in der Beteiligungskette stehenden ausländ. Körperschaft nach Maßgabe des Abs. 3 zu prüfen sei (vgl. hierzu mit Beispielen *Grotherr*, Ubg 2021, 84; *Schönfeld/Erdem*, IStR 2021, 189). Zu prüfen ist danach zum einen, ob die an der ausländ. Körperschaft beteiligte Körperschaft einen (fiktiven) Entlastungsanspruch hat und ob Abs. 3 – mit Blick auf die Anteilseigner dieser Körperschaft – dem Anspruch entgegensteht. In diesem Zusammenhang ergibt sich eine Vielzahl von Fragen, insbes. mit welchem Bezugspunkt die Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 bei mittelbar beteiligten Körperschaften zu prüfen sind. Fraglich ist zB, ob im Rahmen der persönlichen Entlastungsberechtigung Haltefristen für die Inanspruchnahme von Vorteilen aus RL oder DBA innerhalb der Beteiligungskette zuzurechnen sind, auf wessen Wirtschaftstätigkeit im Rahmen der sachlichen Entlastungsberechtigung abzustellen und welche Einkunftsquelle dafür zu betrachten ist (Beispiel: Li-

zenzgebühren aus inländ. Quelle werden auf der nächsthöheren Beteiligungsstufe zu Dividenden der ausländ. Körperschaft an ihre Muttergesellschaft; vgl. dazu *Grotherr*, Ubg 2021, 84). Die im Rahmen der persönlichen Entlastungsberechtigung anzustellende hypothetische Betrachtung auf der Ebene des (mittelbaren) Anteilseigners erscheint für Zwecke der sachlichen Entlastungsberechtigung unangebracht, da es hier nur auf die gelebte wirtschaftliche Realität eines konkreten Beteiligungsverhältnisses ankommen kann, und diese beim (realen) Bezug von Dividenden idR anders aussehen wird als in Bezug auf (hypothetisch erzielte) Lizenzgebühren. Im Erg. wird es bei einer mehrstufigen Beteiligungskette zu meist – wenn nicht sogar stets – auf die sachliche Entlastungsberechtigung (oder den Gegenbeweis nach Abs. 3 Satz 2, s. dazu Anm. J 21-11) ankommen, wenn man davon ausgeht, dass idR an der Spitze einer Beteiligungskette natürliche Personen stehen und damit die persönliche Entlastungsberechtigung der darunter stehenden Körperschaft nicht gegeben sein dürfte (s. auch *Grotherr*, Ubg 2021, 84 [89]). Je „flacher“ die Konzernstrukturen gehalten werden, desto einfacher werden sich die eine sachliche Entlastungsberechtigung begründenden Umstände darlegen lassen (*Grotherr*, Ubg 2021, 84 [98]). Allerdings erschließt sich anhand des Gesetzeswortlauts, der einen kumulativen Mangel von persönlicher und sachlicher Entlastungsberechtigung fordert, nicht, warum bei durchweg gegebener persönlicher Entlastungsberechtigung in einer Beteiligungskette (zB nach der MTRL) auch – wovon das BMF-Schreiben zu Abs. 3 aF (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 4.2) ausgeht – eine sachliche Entlastungsberechtigung bestehen muss, wenn zB an der Spitze des Konzerns eine börsennotierte Gesellschaft steht. Auf diese findet bei der Prüfung ihrer hypothetischen Entlastungsberechtigung Satz 1 Nr. 1 keine Anwendung (vgl. RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 61), so dass die Voraussetzungen von Abs. 3 nicht erfüllt sein dürften. Es erscheint insgesamt fraglich, ob die im Rahmen der Einbeziehung mittelbarer Beteiligter mangels klarer Vorgaben bestehenden Unsicherheiten überhaupt Gegenstand klärender Verwaltungsanweisungen sein können und ob dem nicht vielmehr eine explizite, gesetzliche und das Wesentliche regelnde Vorschrift vorangehen müsste.

► **Kein Entlastungsanspruch „soweit“ die persönliche und sachliche Entlastungsberechtigung der ausländischen Körperschaft nicht vorliegt (Abs. 3 Satz 1):** Der Entlastungsanspruch wird aufgrund des einleitend im Rahmen der vorweggenommenen Rechtsfolge verwendeten „soweit“ (anteilig) versagt, wie die Voraussetzungen für die Entlastung in persönlicher und sachlicher Hinsicht nicht vorliegen. Zur anteiligen Versagung des Entlastungsanspruchs kommt es folglich regelmäßig dann, wenn die Entlastungsberechtigung der ausländ. Körperschaft durch die Verhältnisse unterschiedlicher Beteiligungsstränge bestimmt wird (vgl. hierzu *Grotherr*, Ubg 2021, 84, mit Fallbeispielen).

1. Ausnahme: Bestehender Entlastungsanspruch ungeachtet des Satzes 1 bei Führen des Nachweises, dass die Einschaltung der ausländischen Körperschaft nicht steuerlich motiviert ist (Abs. 3 Satz 2 Teils. 1): J 21-11

► **Gegenbeweis: Erlangung eines steuerlichen Vorteils als keiner der Hauptzwecke der Einschaltung der ausländischen Körperschaft:** Die durch Abs. 3 Satz 1 begründete Missbrauchsvermutung ist widerlegt, wenn die ausländ. Körperschaft den Nachweis erbringt, dass ihre Einschaltung nicht (hauptsächlich) auf stl. Motiven beruht. Einerseits wird damit die vom EuGH geforderte Möglichkeit eines Gegenbeweises durch den Stpfl. implementiert; andererseits ist die im Kontext des in Satz 1 Nr. 1 und 2 geregelten Prüfungsprogramms zu betrachtende Gegenbeweismöglichkeit nicht hinreichend konturiert, denn sie zeigt nicht auf, wo die Prüfung der Entlastungsberechtigung der ausländ. Körperschaft (en) in Bezug auf eine konkrete Einnahme und die mit dem Schaffen der zugehörigen Einkunftsquelle ggf. zusammenhängenden StVorteile endet und in eine – sachwidrige – Analyse unspezifischer und entfernter StVorteile des Bestehens der ausländ. Körperschaft im Konzern einschließlich seiner Standortfragen mündet. Da die ausländ. Körperschaft sich nicht selbst einschaltet, kann es im Rahmen der Darlegungslast der Körperschaft nur auf die Umstände der Einschaltung durch ihre(n) Anteilseigner ankommen. Regelmäßig wird es sich um Auslandssachverhalte handeln, so dass erweiterte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO greifen, was die ausländ. Körperschaft vor erhöhte – und nur unter Einbeziehung ihrer Anteilseigner zu erfüllende – Beweissicherungs-, Dokumentations- und Darlegungsanforderungen stellt. Erschwert wird der Gegenbeweis durch seine negative Formulierung, dh., die ausländ. Körperschaft muss nachweisen, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines stl. Vorteils ist. Dar- und belegen kann die ausländ. Körperschaft letztlich nur (positiv) die außersteuerlichen Gründe für ihre Einschaltung (dahingehend wohl auch die Gesetzesbegründung, vgl. RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 60). Da andererseits das Verfolgen eines Hauptzwecks eine dahingehende Absicht voraussetzt, sind StVorteile, die sich nur anlässlich der Einschaltung der ausländ. Körperschaft ergeben, ebenso wie mit wirtschaftlich begründeten Akquisitionen erworbene und durch Gesetzesänderungen entstandene StVorteile nicht als schädlich für den Gegenbeweis anzusehen (zum „dynamischen“ Verständnis des Gegenbeweises s. *Gosch*, Kirchhof/Seer, EStG 20. Aufl. 2021, § 50d Rn. 29r). Weiterhin ist zugunsten der ausländ. Körperschaft im Rahmen des Gegenbeweises auch der bei der Prüfung der persönlichen Entlastungsberechtigung außer Acht gelassene, rechtsgrundlagenverschiedene Entlastungsanspruch des jeweiligen (mittelbaren) Anteilseigners zB aufgrund von DBA oder einschlägiger RL zu berücksichtigen. Es ist zweifelhaft, ob Abs. 3 nF den Vorgaben des EuGH an den Gegenbeweis genügt. Dies liegt nicht nur an der Ausgestaltung des Gegenbeweises

(s. oben), sondern bereits an der Reichweite des Missbrauchsvorwurfs, der auch bei Verschiedenheit der Anspruchsgrundlagen bei gleichhoher Entlastung greift. Der EuGH hat (in den Entsch.20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding, Juhler Holding, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24, zu Abs. 3 idF des JStG 2007 sowie v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24, zu Abs. 3 idF des BeitrRLUmsG) indes hervorgehoben, dass die Herkunft oder steuerliche Behandlung von Personen, die an in EU-Mitgliedstaaten ansässigen Muttergesellschaften beteiligt sind, für die Berufung dieser Gesellschaften auf die Vergünstigungen der MTRL nicht relevant ist. Die Missbrauchsvermutung und mit ihr der Anknüpfungspunkt für den Gegenbeweis wird damit zu Lasten der ausländ. Körperschaft verschoben (vgl. *Haase/Blank*, Ubg 2021, 78, 83; *Schönfeld/Er-dem*, IStR 2021, 189, 191 f.).

► **„Soweit“:** Abs. 3 Satz 1 ist nicht anzuwenden, soweit (bei bestehendem Missbrauchsverdacht) die ausländ. Körperschaft den Gegenbeweis nach Satz 2 Teils. 1 führen kann. Ein teilweise erfolgreich geführter Gegenbeweis kann zB in der unterschiedlichen Beurteilung des Einschaltens bzw. Eingeschaltet-Seins der ausländ. Körperschaft im Verhältnis zu unterschiedlichen Anteilseignern begründet liegen. Weiterhin kann ein teilweiser Entlastungsanspruch auch vor dem Hintergrund eines (geringeren) hypothetischen Entlastungsanspruchs des Anteilseigners bei direktem Bezug der Einkünfte aus inländ. Quellen bestehen, wenn sich insoweit der Gegenbeweis führen lässt. Der RegE führt als Beispiel fehlende außerstl. Gründe für die Aufstockung einer Beteiligung an, deren Erwerb in ursprünglicher Höhe jedoch als nicht missbräuchlich anzusehen war (RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 60; abl. *Grotherr*, NWB 4/2021, 262 [279]).

J 21-12 **2. Ausnahme: Börsenklausel (Abs. 3 Satz 2 Teils. 2):** Die ausländ. Körperschaft hat – ohne Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 – einen Entlastungsanspruch, wenn wesentlicher und regelmäßiger Handel mit der Hauptgattung der Anteile an ihr an einer anerkannten Börse stattfindet.

► **Anteile an „ihr“, der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse:** Im Gegensatz zur Börsenausnahme unter Abs. 3 Satz 5 idF des BeitrRLUmsG, bei der die FinVerw. auch die Börsennotierung einer der unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner der ausländ. Körperschaft als den Ausnahmetatbestand erfüllend angesehen hat (vgl. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 9), ist es laut Gesetzesbegründung nunmehr erforderlich, dass die ausländ. Körperschaft selbst börsennotiert ist (RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 60, 61). Damit schlägt sich die restriktive persönliche Entlastungsberechtigung des neuen Abs. 3 auch insoweit nieder, als nur die mit Börsennotierung und -handel einhergehende Vielzahl von Anteilseignern

auf der betreffenden Beteiligungsebene einen Missbrauch für die konkrete Gesellschaft ausschließen soll.

► **Wesentlicher und regelmäßiger Handel mit der Hauptgattung der Anteile an einer anerkannten Börse:** Siehe dazu § 50d Anm. 61.

► **Keine Ausnahme für Körperschaft, für die die Vorschriften des InvStG gelten:** Die bislang einschlägige Ausnahme für Körperschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten, ist ersatzlos aus der Neufassung des Abs. 3 gestrichen worden, da auch ein Investmentfonds aufgrund der Ausweitung des Investmentfondsbegriffs durch § 1 Abs. 2 InvStG und § 1 Abs. 1 KAGB für Gestaltungen missbraucht werden könne (RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 61). Investmentfonds sind deshalb fortan nach den vom Anwendungsbereich des Abs. 3 betroffenen Vorschriften nur entlastungsberechtigt, wenn bzw. soweit eine Missbrauchsvermutung nach Satz 1 nicht besteht oder der Gegenbeweis nach Satz 2 Teils. 1 erbracht werden kann.

§ 42 AO bleibt unberührt (Abs. 3 Satz 3): Die Aussage, § 42 AO bleibe (von bzw. neben Abs. 3) unberührt, hat keinen eigenständigen Regelung Gehalt. Neben Abs. 3 bleibt kein Raum für eine allgemeine Missbrauchsvorschrift, denn Abs. 3 regelt umfassend die im Zusammenhang mit der Entlastung von KapErtrSt und Abzugsteuern als *Treaty* und *Directive Shopping* und damit als Missbrauch identifizierten Tatbestände. Liegt ein solcher Tatbestand nicht vor, ist trotz der Subsidiaritätsklausel in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO für § 42 AO kein (verbleibender) Raum, denn im Hinblick auf Abs. 3 schließt § 42 AO keine Lücken, sondern ist ein aliud (dazu auch Vorlagebeschluss FG Köln v. 17.5.2017 – 2 K 773/16, EFG 2017, 1518, Deister Holding). Dies gilt zudem, weil durch die nicht im Gesetz verankerte Erstreckung von Abs. 3 auf mittelbare Anteilseigner ein dem Abs. 3 eigener, spezifischer „Tatbestand“ im Sinne der Subsidiaritätsklausel in § 42 Abs. 1 Satz 2 AO nicht hinreichend genau umrissen ist und sich hierin bereits allgemeine Erwägungen zur Vermeidung von Missbrauch manifestieren. Die Rechtsfolge des § 42 AO führt schließlich dazu, dass die missbräuchlich eingeschaltete Körperschaft „weggedacht“ und deshalb – dem wirtschaftlichen Gehalt angemessen entsprechend – das Verhältnis zur ersten hypothetisch entlastungsberechtigten Person durch einen Entlastungsanspruch anerkannt würde. Dies ist aber die im Rahmen der Gesetzesbegründung als nicht haltbar beschriebene Situation, in der trotz Missbrauchs die Vergünstigungen eines DBA mit dem Ansässigkeitsstaat eines (mittelbaren) Anteilseigners der ausländ. Körperschaft einzuräumen wären (vgl. RegE AbzStEntModG, BT-Drucks. 19/27632, 58). Ein Nebeneinander von § 42 AO und Abs. 3 – auch und gerade in seiner neuen Fassung – kann es daher nicht geben. Daran ändert der Verweis auf § 42 AO in Satz 3 nichts, denn hierdurch wird § 42 AO nicht anwendbar.

J 21-13

2021

■ **Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 (Versagung der abkommensrechtl. Freistellung bei Nichtbesteuerung von Einkünften aus hybriden Gestaltungen)**

J 21-14 ► **Keine Freistellung ungeachtet eines DBA:** Einleitend ordnet Abs. 9 Satz 1 – wie auch für seine Nr. 1 und Nr. 2 – als vorweggenommene Rechtsfolge den Übergang von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode mit ausdrücklich abkommensüberschreibender Wirkung an (*Treaty Override*).

► **„Soweit“:** Der Übergang zur Anrechnung „soweit“ (die tatbestandl. Voraussetzungen der Nr. 3 erfüllt sind) bedingt eine Aufteilung der Einkünfte entsprechend ihrer stl. Behandlung im anderen Vertragsstaat, dh. Einkünfte werden auch für Zwecke des Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 nicht als Einheit (zB mit Blick auf das zugrundeliegende Rechtsgeschäft oder die Quelle) betrachtet, sondern ggf. „atomisiert“.

► **Keine Steuerpflicht der Einkünfte in dem anderen Staat „nur deshalb“:** Beide Alternativen des Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 erfordern, dass der andere Vertragsstaat die Einkünfte ausschließlich infolge der Zuordnung zu einer Betriebsstätte in einem anderen Staat (1. Alt.) oder der stl. mindernden Auswirkung der Einkünfte aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung (2. Alt.) nicht besteuert. Unterbleibt eine Besteuerung in dem anderen Vertragsstaat (auch) aus anderen Gründen bzw. sind die für die Rechtsfolge des Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 erforderlichen Gründe nicht feststellbar – die objektive Beweislast dürfte unter erweiterten Mitwirkungspflichten des StPfl. (§ 90 Abs. 2 AO) bei der FinVerw liegen –, ist Nr. 3 nicht einschlägig. Ggf. ist eine Aufteilung erforderlich („soweit“).

► **Zuordnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte in einem anderen Staat (1. Alt.):** Abs. 9 Satz 1 Nr. 3, 1. Alt. verlangt als kausales Element für die Nichtbesteuerung im anderen Vertragsstaat und den daran anknüpfenden Wechsel zur Anrechnungsmethode die Zuordnung der Einkünfte zu einer in einem anderen Staat belegenen Betriebsstätte. Demnach sind (negativ) der ausbleibende stl. Zugriff auf die Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat, und (positiv) die Zuordnung der Einkünfte zu einer in einem anderen Staat belegenen Betriebsstätte erforderlich. Zweifelhaft ist, ob Abs. 9 Satz 1 Nr. 3, 1. Alt. den Fall erfasst, in dem der andere Vertragsstaat Einkünfte nicht einer Betriebsstätte in einem anderen (zB dritten) Staat, sondern dem inländ. Stammhaus zuordnet.

► **Korrespondenzregel (2. Alt.)**

▷ **Minderung der stl. Bemessungsgrundlage in dem anderen Staat:** Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 setzt in seiner 2. Alt. voraus, dass Einkünfte in dem anderen Vertragsstaat (nur deshalb) nicht besteuert werden, weil sie sich dort mindernd – dh. positive Einkünfte reduzierend oder negative Einkünfte erhöhend – auf die stl. Bemessungsgrundlage auswirken.

- ▷ **Aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung:** Die Minderung der stl. Bemessungsgrundlage in dem anderen Vertragsstaat muss in einer „anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung“ iSv. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG, dh. durch Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen eines StPfl. und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte – oder auch zwischen Schwester-Betriebsstätten – begründet sein. Dies betrifft insbes. die Überführung von Vermögenswerten und andere Beziehungen, für die fremde Dritte eine schuldrechtl. Vereinbarung treffen würden (zB Erbringung von Dienstleistungen), vgl. hierzu §§ 16, 17 BsGaV.
- ▷ **Terminologie und Reichweite:** Unklar ist, wie sich der Begriff „Einkünfte“ als Bezugspunkt im Rahmen von Abs. 9 Satz 1 Nr. 3, 2. Alt. zu der steuermindernden Auswirkung im anderen Vertragsstaat verhalten soll, dh. ob die Einkünfte im anderen Vertragsstaat im Sinne einer „Objektidentität“ (zB Betriebsausgaben darstellen müssen – was der Gesetzeswortlaut nahelegt, seinen Anwendungsbereich jedoch erheblich einschränken würde – oder ob es ausreicht, dass mit den (auch in dem anderen Vertragsstaat als Betriebsstättenstaat grds. stpfl.) Einkünften ein Betriebsausgabenabzug einhergeht, der die Einkünfte neutralisiert oder sich darüber hinaus stl. mindernd auswirkt. Erbringt zB die ausländ. Betriebsstätte des inländ. Stammhauses Leistungen an ein nicht verbundenes Unternehmen unter Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter, die vom Betriebsstättenstaat dem Stammhaus und im Inland der Betriebsstätte zugeordnet werden, mindern im Betriebsstättenstaat die aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung anzusetzenden Lizenzgebühren an das Stammhaus die Bemessungsgrundlage, während im Inland infolge der abweichenden Zuordnung der Wirtschaftsgüter eine entsprechende Einkommenserhöhung beim Stammhaus unterbleibt. Gleichzeitig besteuert der Betriebsstättenstaat die von dem unverbundenen Unternehmen erhaltenen Zahlungen für erbrachte Leistungen. Hier sind die Einkünfte zweifellos in dem anderen Vertragsstaat (Betriebsstättenstaat) *steuerpflichtig*; es entsteht nur *anlässlich* dieser Einkünfte ein Betriebsausgabenabzug aufgrund einer anzunehmenden schuldrechtl. Beziehung der Betriebsstätte zum inländ. Stammhaus (vgl. hierzu OECD „Neutralizing the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2“, 2017 – Deemed branch payments, Figure 3).

■ Absatz 11

Die eingefügten Worte „bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen“ (Zahlungsempfänger) dienen der Klarstellung, dass die Regelung entsprechend ihrem Zweck nur die Besteuerung von Dividendeneinkünften be-

J 21-15

trifft, die im Inland ansässige Stpfl. von im Ausland ansässigen Gesellschaften erhalten.

■ Absatz 11a

J 21-16 Der zuvor in Abs. 1 Satz 11 geregelte Entlastungsanspruch hybrider Gesellschaften aufgrund von DBA bildet aufgrund der Streichung von Abs. 1 einen neuen Abs. 11a.

■ Absatz 12

J 21-17 Als redaktionelle Korrektur wurde „§ 50d“ am Anfang von Satz 2 gestrichen.

■ Absatz 14 (*Versagung der abkommensrechtl. Freistellung infolge subjektiver Qualifikationskonflikte bei zur Körperschaftsbesteuerung optierenden Gesellschaften*)

J 21-18 ► **Verhältnis zu Abs. 3:** Abs. 3 und Abs. 14 stehen selbständig nebeneinander. Einer ausländ. Gesellschaft, die iSv. Abs. 3 entlastungsberechtigt ist, kann nach Abs. 14 der Entlastungsanspruch zu versagen sein.

► **Subjektiver Qualifikationskonflikt bzgl. optierender Gesellschaft:** Abs. 14 erfordert sowohl in seinem Satz 1 als auch in Satz 2 eine abweichende stl. Behandlung der optierenden Gesellschaft durch den anderen Vertragsstaat. Voraussetzung für die Anwendung des Abs. 14 ist damit stets ein subjektiver Qualifikationskonflikt. Dessen Folge ist zwar regelmäßig auch ein objektiver Qualifikationskonflikt; letzterer kann „isoliert“ jedoch nicht die Rechtsfolge des Abs. 14 auslösen. Der subjektive Qualifikationskonflikt besteht regelmäßig darin, dass der andere Vertragsstaat die optierende Gesellschaft als stl. transparent behandelt. Zu Möglichkeiten der Optionsausübung durch ausländ. Gesellschaften vgl. *Haase*, Ubg 2021, 193.

► **Keine Besteuerung von Kapitalerträgen und Anteilsveräußerungsgewinnen im anderen Vertragsstaat aufgrund des subjektiven Qualifikationskonfliktes:**

▷ **Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 (Abs. 14 Satz 1):** § 20 Abs. 1 Nr. 1 ist durch das KöMoG um „Anteile [...] an einer optierenden Gesellschaft iSv. § 1a des Körperschaftsteuergesetzes“ als Quelle von Gewinnanteilen bzw. Dividenden iSd. Norm ergänzt worden. Gem. § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG führen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1. Der Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 2 erfasst Erlöse aus der Liquida-

tion einer optierenden Gesellschaft. Siehe zu Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 auch § 20 Anm. 40f.

- ▷ **Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen (Abs. 14 Satz 2):** Durch die Option gem. § 1a KStG qualifizieren sich die Anteile an einer optierenden Gesellschaft als solche an einer Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, was die Anwendung des jeweiligen stl. Veräußerungs-Regimes für derartige Anteile nach sich zieht (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 17 (ergänzt durch das KöMoG in Abs. 1 Satz 3 um Anteile an optierenden Gesellschaften), § 8b Abs. 2 KStG).

- ▷ **Nichtbesteuerung im anderen Vertragsstaat:** Abs. 14 erfordert sowohl in Satz 1 als auch in Satz 2, dass die Kapitalerträge bzw. Veräußerungsgewinne aufgrund eines subjektiven Qualifikationskonflikts im anderen Vertragsstaat nicht der Besteuerung unterliegen. Beispielhaft zu nennen ist die stl. transparente Behandlung der optierenden Gesellschaft im anderen Vertragsstaat, die aus dessen Sicht dazu führt, dass das Betriebsstättenprinzip gem. Art. 7 Abs. 1 Satz 1, 2. Alt., Satz 2 OECD-MA anzuwenden ist und „Dividenden“ stl. unbeachtliche Entnahmen darstellen. Im Fall der Veräußerung von (aus seiner Sicht) „Mitunternehmeranteilen“ wird der andere Vertragsstaat und Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters regelmäßig Art. 13 Abs. 2 OECD-MA als einschlägig betrachten, wiederum mit der Folge, dass der andere Vertragsstaat die Einkünfte in der Annahme eines deutschen Besteuerungsrechts nicht besteuert. Sind andere Gründe als die abweichende stl. Behandlung der optierenden Gesellschaft ausschlaggebend für die Nichtbesteuerung der Einkünfte, greift Abs. 14 nicht ein. Die Terminologie „der Besteuerung unterliegen“ legt ferner das Erfordernis einer fehlenden Steuerbarkeit der Einkünfte im anderen Vertragsstaat nahe; fraglich ist indes, ob der Gesetzgeber eine (den *Treaty Override*) derart einschränkende Interpretation bezweckt hat oder die tatsächliche Nichtbesteuerung im anderen Vertragsstaat ausreichen soll (vgl. zB demgegenüber Abs. 9 Satz 1 Nr. 3: „nicht steuerpflichtig“).

- ▷ **Kein Anspruch auf Entlastung von KapErtrSt (Abs. 14 Satz 1) ungeachtet eines DBA:** In seiner Rechtsfolge versagt Abs. 14 Satz 1 im Wege eines *Treaty Override* („ungeachtet eines DBA“) dem Gläubiger der Kapitalerträge den Anspruch auf Entlastung von inländ. KapErtrSt. Der Gläubiger der Kapitalerträge ist derjenige, dem die Erträge stl. zuzurechnen sind; das ist bei Einnahmen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, in der Regel der Anteilseigner (vgl. § 20 Abs. 5).

- ▷ **Inländ. StPflicht für Veräußerungsgewinne (Abs. 14 Satz 2) ungeachtet eines DBA:** Abs. 14 Satz 2 bestimmt ebenfalls per *Treaty Override*, dass die aufgrund eines subjektiven Qualifikationskonfliktes nicht der Besteuerung im anderen Vertragsstaat unterliegenden Gewinne aus

der Veräußerung von Anteilen an der optierenden Gesellschaft im Inland „zu versteuern“ sind. Zu beachten ist, dass Abs. 14 lediglich die Bestimmungen des jeweiligen DBA in Bezug auf die Abgrenzung von Besteuerungsrechten für Anteilsveräußerungsgewinne (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA) überschreibt, nicht jedoch über das Erfordernis einer inländ. beschränkten StPfl. des veräußernden Gesellschafters hinweghilft (vgl. insoweit zB § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e).