

DER PRAKTISCHE FALL

Musterfälle zu Treaty Override-Regelungen im EStG und KStG (Teil 1)

von Univ.-Prof. Dr. Stephan Kudert; M.Sc. Christian Kahlenberg, beide Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder)

| Mit einem aktuellen Vorlagebeschluss hat der BFH erneut ein unilaterales Treaty Override auf den verfassungsrechtlichen Prüfstand erhoben (BFH 11.12.13, I R 4/13, DStR 14, 306; s. ausführlich Kahlenberg, PISb 14, 126). Weil die deutschen Steuergesetze derzeit fast regelmäßig durch Normen ergänzt werden, welche sich über das Abkommensrecht stellen, bietet der jüngst ergangene Vorlagebeschluss Anlass, die prominentesten unilateralen Regelungen im EStG und KStG in einer zweiteiligen Beitragsreihe gesammelt darzulegen und anhand von Beispielfällen zu erläutern. |

1. Der Katalog des § 50d EStG

Der ursprünglich auf die „Unsicherheit“ im Steuerentlastungsverfahren gerichtete § 50d EStG ist im Laufe der Zeit stetig erweitert und modifiziert worden. Er setzt sich mittlerweile aus nicht im Zusammenhang stehenden Einzelvorschriften zusammen, welche punktuell die Besteuerungsfolgen aus der Anwendung von DBA „reparieren“ sollen. Die damit einhergehende partielle Abänderung und Erweiterung dieser Einzelvorschriften wird zunehmend durch Literatur und Rechtsprechung kritisch überprüft (vgl. Klein/Hagena in H/H/R, § 50d EStG Rn. 3).

1.1. Keine abkommensrechtlichen Erstattungsansprüche für Gesellschafter hybrider Gesellschaften

Schüttet eine Kapitalgesellschaft Dividenden aus, ist es möglich, dass der Zahlungsempfänger und der Nutzungsberechtigte einer Dividende verschiedene Personen sind. Damit der Nutzungsberechtigte nicht in den Genuss von steuerlichen Vorteilen kommt, die nicht ihm, sondern der Gesellschaft (Zahlungsempfänger) zugedacht waren, hat der deutsche Gesetzgeber auf diese Problematik mit der Implementierung der §§ 50d Abs. 1 S. 11 (für Inbound-Konstellationen) und Abs. 11 EStG (für Outbound-Konstellationen) reagiert. Beide Vorschriften überlagern insbesondere das abkommensrechtliche Schachtelprivileg.

1.1.1 Konsequenzen für Inbound-Fälle

§ 50d Abs. 1 S. 11 EStG bezieht sich auf Fälle von hybriden Rechtsgebilden, bei denen der Erstattungsanspruch des Gläubigers der Kapitalerträge (oder der Vergütungen nach § 50a EStG) leer laufen würde, weil die Einkünfte nach deutschem Recht oder dem Recht des anderen DBA-Vertragsstaates nicht dem Gläubiger, sondern einer anderen Person zugerechnet werden. § 50d Abs. 1 S. 11 EStG soll verhindern, dass der Erstattungsanspruch in solchen Fällen nicht wahrgenommen werden kann und bestimmt folglich denjenigen als Erstattungsberechtigten, dem die Kapitalerträge auf Grundlage des Steuerrechts seines Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaates zugerechnet wer-



ARCHIV
Ausgabe 5 | 2014
Seite 126

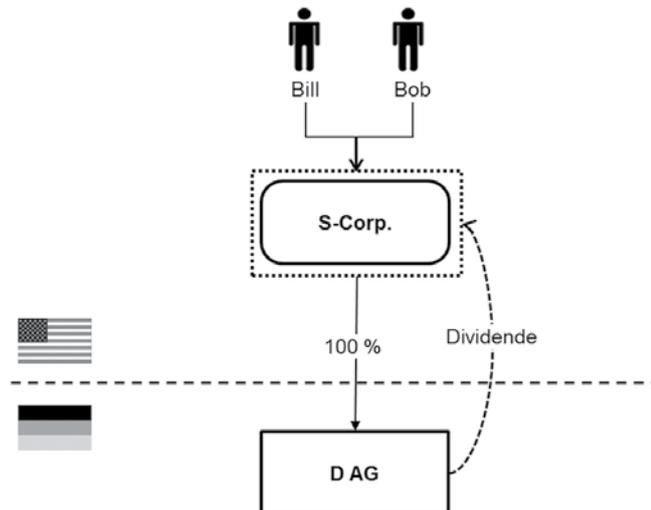
Besteuerungsfolgen aus der Anwendung von DBA sollen „repariert“ werden

Erstattungsanspruch bei subjektiven Qualifikationskonflikten

den. Die Regelung knüpft an die Steuersubjektqualifikation durch den ausländischen Staat an (sog. Qualifikationsverkettung), um so einen möglichen Qualifikationskonflikt zu beseitigen.

■ Beispiel 1

Die in den USA ansässige S-Corp., welche für Zwecke der Besteuerung in den USA zur transparenten steuerlichen Behandlung als sog. S-Corporation optiert hat (§ 1361(b) IRS), ist zu 100 % an der inländischen D-AG beteiligt. Es sei unterstellt, dass Deutschland die S-Corp. aufgrund eines Rechtstypenvergleichs als steuerlich intransparent ansieht. An der S-Corp. sind als alleinige Gesellschafter Bill und Bob beteiligt, die beide in den USA ansässig sind. Die D-AG schüttet am 31.3.14 eine Dividende an die S-Corp. aus und behält darauf KapESt (zzgl. SolZ) von kumuliert 26,375 % ein. Die S-Corp. begehrt die Reduzierung der einbehaltenen KapESt nach Maßgabe des Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) DBA-USA auf 5 % der Bruttodividende (Schachtelprivileg).



Für Abkommenszwecke gilt die S-Corp. zwar als Person i.S.d. Abkommens (Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) i.V.m. Buchst. e) DBA-USA), nicht aber als in einem der Vertragsstaaten ansässig (weil nicht steuerpflichtig) und ist somit auch nicht abkommensberechtigt. Allerdings fingiert Art. 1 Abs. 7 DBA-USA neben der Zuordnung von Einkünften transparenter Gebilde ferner auch die Ansässigkeit dieser Person für Abkommenszwecke (vgl. BFH 26.6.13, I R 48/12, BFH/NV 13, 2002). Folglich käme die S-Corp. in den Genuss des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs des Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) DBA-USA und eine Quellensteuerreduzierung auf 5 % wäre folgerichtig. Im Ergebnis würden also Bill und Bob in den Genuss der Quellensteuerreduktion gelangen, die nicht für natürliche Personen, sondern nur für wesentlich beteiligte Kapitalgesellschaften gedacht ist.

MERKE | Die Systematik des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA, wonach Ansässigkeit und Zurechnungssubjekt zugleich fingiert werden, sollte auch auf andere hybride

Deutsche AG
schüttet an hybride
S-Corporation aus

Abkommens-
rechtliches
Schachtelprivileg
für S-Corp.

Rechtsträger – wie etwa die US-amerikanische LLC – durchschlagen (vgl. Viebrock/Loose/Oskamp, Ubg 13, 767; Hagemann/Kahlenberg, IWB 14, 235; Krauß; IStR 14; 170).

Diese Begünstigung wird nunmehr durch § 50d Abs. 1 S. 11 EStG beseitigt: Danach steht der Erstattungsanspruch für den in Deutschland vorgenommenen Kapitalertragsteuer-Abzug (§§ 20 Abs. 1, 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1, 50d Abs. 1 S. 1 EStG) ausschließlich der Person zu, der die Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats (USA) zuzurechnen sind. Im Beispiel 1 sind das Bill und Bob:

- Soweit eine natürliche Person an der S-Corp. beteiligt ist, würde § 50d Abs. 1 S. 11 EStG somit die Reduzierung der Quellensteuer auf 5 % versagen.
- In der Folge verbleibt ein Erstattungsanspruch von 15 % (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) DBA-USA i.V.m. § 50d Abs. 2 EStG).
- Den Erstattungsantrag hätten im vorliegenden Fall wiederum die in den USA ansässigen Gesellschafter (Bill und Bob) zu stellen.

Hinweis | Die Vorschrift greift nur für Zahlungen, die nach dem 30.6.13 erfolgten (§ 52 Abs. 59a S. 6 EStG).

In Teilen der Literatur wird jedoch § 50d Abs. 1 S. 11 EStG so interpretiert, dass er nicht materiell-rechtlich wirke, sondern vielmehr rein verfahrensrechtlich zu verstehen sei (so u.a. Hagen/Klein, ISR 13, 267; Jacob/Klein, IStR 14, 129; Gosch in Kirchhof, § 50d Rn. 10d). Dafür spricht, dass die Vorschrift lediglich die erstattungsberechtigte Person vorgibt, nicht aber zugleich, dass für die Bestimmung der Höhe des Erstattungsanspruchs auf diejenige durchzugreifen ist (Kahlenberg, Ubg 14, 234). Auch die Gesetzesbegründung ist nicht klarstellend, da dort lediglich darauf hingewiesen wird, dass die Vorschrift vor dem Leerlauf der Erstattungsansprüche bewahren soll (vgl. BT-Drs. 139/13, 139). Ein rein verfahrensrechtlicher Charakter des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG würde vorliegend dazu führen, dass Bill und Bob das Schachtelprivileg in Anspruch nehmen könnten. Ob der Gesetzgeber ein solches Ergebnis aber intendiert hat, kann man durchaus bezweifeln.

Beachten Sie | Sofern die Gesellschafter der S-Corp. nicht in den USA, sondern in einem Drittstaat ansässig wären, käme die Zurechnungsfiktion des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA nicht zum Tragen. Die Finanzverwaltung scheint aber in dem aktuellen Entwurf zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften (vgl. BMF v. 5.11.13, IV B 5 – S 1300/09/10003, Tz. 2.1.2) davon auszugehen, dass § 50d Abs. 1 S. 11 EStG als Zurechnungsvorschrift zu werten ist. Mithin wäre dann auch das entsprechende Zurechnungssubjekt – also der im Drittstaat ansässige Gesellschafter – erstattungsberechtigt, sofern er selbst Abkommenschutz genießt. Nur wenn Art. 1 Abs. 7 DBA-USA nicht einschlägig ist, ergibt sich insoweit keine Normenkonkurrenz.

Versagung des DBA-Schachtelprivilegs

Erstattungsanspruch nur für die Person, der die Erträge zugerechnet werden

Lediglich verfahrensrechtliche Wirkung?

Gilt § 50d Abs. 1 S. 11 EStG als Zurechnungsvorschrift?

Darüber hinaus beschränkt sich die Wirkung der Vorschrift nicht nur auf die Versagung des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs.

■ Beispiel 2

Die S-Corp. aus Beispiel 1 überlässt einer deutschen GmbH ein Recht gegen angemessene Lizenzzahlungen. Allerdings seien an der S-Corp. nicht nur Bill und Bob aus den USA, sondern auch Albert aus Monaco beteiligt. Die GmbH hat bei Zahlung der Lizenzgebühr eine Quellensteuer von 15 % zzgl. SolZ einbehalten (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 EStG). Aufgrund des Art. 12 Abs. 1 DBA-USA begehrt die S-Corp. die vollständige Erstattung der Quellensteuern.

Auch in diesem Fall greift § 50d Abs. 1 S. 11 EStG. Aufgrund der steuerlich transparenten Behandlung der S-Corp. in den USA schaut der deutsche Gesetzgeber durch diese hindurch. Im Ergebnis wird die Erstattung anteilig für Bill und Bob gewährt, weil für diese auch bei Direktbezug Art. 12 Abs. 1 DBA-USA greifen würde. Albert hingegen wird kein Abkommensschutz gewährt. Für seinen Anteil ergibt sich somit keine Erstattung oder Reduktion. An diesem Ergebnis ändert auch die Ansässigkeits- und Zurechnungsfiktion des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA nichts, da diese nur für den Anteil der Lizenzzahlung für Bill und Bob einschlägig ist. Nur für in den USA ansässige Personen werden die Einkünfte nach nationalem Recht der USA diesen zugerechnet.

1.1.2 Konsequenzen für Outbound-Fälle

Eine spiegelbildliche Regelung für entsprechende Outbound-Konstellationen enthält § 50d Abs. 11 EStG. Die Vorschrift zielt auf die Versagung des DBA-Schachtelprivilegs bei Auslandsdividenden ab, sofern aufgrund einer qualifiziert beteiligten, inländischen Hybridgesellschaft – namentlich die KGaA sowie die GmbH & atypisch Still – der dahinter stehende Komplementär bzw. stille Gesellschafter ansonsten steuerfreie Dividenden beziehen würde. Die abkommensrechtliche Freistellung wird demnach nur gewährt, wenn die ausgeschütteten Dividenden nicht einer anderen Person als der inländischen Kapitalgesellschaft zuzurechnen sind (§ 50d Abs. 11 S. 1 EStG). Die Freistellung bleibt hingegen erhalten, wenn auf Ebene dieser anderen Person eine Schachtelprivilegierung durchschlagen würde (§ 50d Abs. 11 S. 2 EStG).

Hinweis | Die Einführung von § 50d Abs. 11 EStG ist eine Reaktion auf die BFH-Entscheidung vom 19.5.10, in welcher der I. Senat die Schachtelbefreiung für eine deutsche KGaA nach Maßgabe des Art. 9 Abs. 3 DBA-Frankreich gewährte (BFH 19.5.10, I R 62/09, BFH/NV 10, 1919). Dieser Sachverhalt soll in leichter Abwandlung nachfolgend als Beispielfall dienen.

■ Beispiel 3

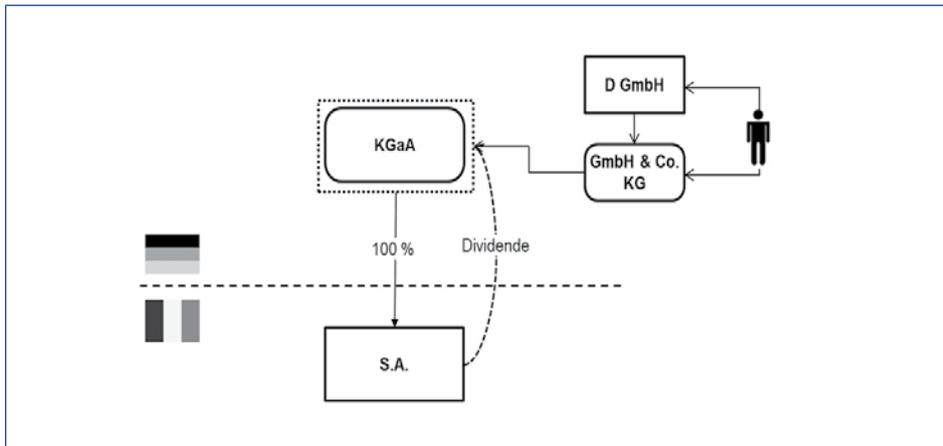
An der in Frankreich ansässigen S.A. ist eine inländische KGaA zu 100 % beteiligt. Als Komplementär fungiert eine inländische GmbH & Co. KG. An der Personengesellschaft ist die natürliche Person X als Kommanditist sowie seine GmbH als Komplementär beteiligt. Die S.A. schüttet am 31.3.14 eine Dividende aus.

Quellensteuer-
einbehalt bei
Zahlung der
Lizenzgebühr

Kein Abkommens-
schutz für
Gesellschafter im
Drittstaat

Versagung des
DBA-Schachtel-
privilegs bei
Auslandsdividenden

Französische S.A.
schüttet an deutsche
KGaA aus



Das Besteuerungsrecht für diese Dividenden steht Deutschland zu, da es sich um eine Dividende einer in Frankreich ansässigen Kapitalgesellschaft (S.A.) handelt, welche an eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft (KGaA) gezahlt wird (Art. 9 Abs. 1 DBA-Frankreich). Die Mindestbeteiligungsanforderung von 10 % ist vorliegend ebenso erfüllt, weshalb Frankreich an der Erhebung einer Quellenbesteuerung gehindert ist (Art. 9 Abs. 3 DBA-Frankreich). Auch ist die deutsche KGaA für Abkommenszwecke eine abkommensberechtigte Person (Art. 2 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c) DBA-Frankreich), weil hierbei lediglich auf die Eigenschaft als Kapitalgesellschaft abzustellen ist. Die Unterscheidung im Rahmen der innerstaatlichen Einkommenszuordnung zwischen der KGaA und dem Komplementär ist abkommensrechtlich unbeachtlich. Deutschland wiederum nimmt die Schachteldividenden von der inländischen Bemessungsgrundlage aus (Art. 20 Abs. 1 Buchst. b) DBA-Frankreich).

Achtung | Nunmehr erfährt das abkommensrechtliche Schachtelprivileg (hier: die Freistellung der Dividende in Deutschland) eine Einschränkung durch § 50d Abs. 11 EStG. Danach wird die Freistellung ungeachtet des Abkommens künftig nur insoweit gewährt, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen sind (§ 50d Abs. 11 S. 1 EStG).

Die deutsche KGaA ist steuerlich ein selbstständiges Einkünfteerzielungs- und Einkünftequalifikationssubjekt. Da die auf den persönlich haftenden Gesellschafter (GmbH & Co. KG) entfallenden Einkünfte im Rahmen der Einkünfteermittlung diesem zugerechnet werden (§ 5 i.V.m. § 4 Abs. 1, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG), sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 11 S. 1 EStG vorliegend erfüllt. Mithin scheidet die Schachtelbefreiung für den Teil der Dividendenzahlung aus, welcher auf die GmbH & Co. KG mit dem dahinter stehenden X entfällt. In Konsequenz werden die Dividenden in die inländische Bemessungsgrundlage der GmbH & Co. KG einbezogen und X hätte diese nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d) EStG) zu versteuern.

In § 50d Abs. 11 S. 2 EStG findet sich wiederum eine Rückausnahme. Wäre in Beispiel 3 die Komplementär-GmbH mittelbar – über die KGaA – an der S.A. zu mindestens 10 % beteiligt, würde § 50d Abs. 11 S. 2 EStG das Schachtelprivileg (Art. 9 Abs. 3 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 Buchst. b) DBA-Frankreich) nicht suspendieren. Das ist auch sachgerecht, denn wäre die GmbH unmittelbar an

Deutschland stellt die Schachteldividenden von der Besteuerung frei

Schachtelprivileg scheidet aus ...

... soweit die Dividenden der GmbH & Co. KG zugerechnet werden

Rückausnahme in § 50d Abs. 11 S. 2 EStG

der S.A. beteiligt, stünde ihr die Freistellung gleichermaßen zu. In diesem Fall ist daher nicht erkennbar, dass über die hybride KGaA der Versuch unternommen wird, sich in abkommensrechtliche Vorteile einzukaufen. Anders wäre der Fall gelagert, wenn die GmbH nur unwesentlich beteiligt wäre. Dann würde auch bei Direktbezug die Freistellung nicht gewährt. Mithin verhindert § 50d Abs. 11 S. 1 EStG, dass sie diese über Umwege erhält.

PRAXISHINWEIS | Allerdings ist § 50d Abs. 11 EStG nur bei solchen DBA einschlägig, in denen die Abkommensbestimmungen auf den „Zahlungsempfänger“ abstellen, nicht aber, wenn – wie z.B. in Art. 23 Abs. 1 Nr. 3 DBA-Belgien – auf den „Nutzungsberechtigten“ abzustellen ist (vgl. Kudert/Kopec, IStR 13, 502; Kollruss, DStZ 12, 705). Bei mehrstöckigen hybriden Beteiligungsstrukturen stößt die Regelung allerdings an ihre Grenzen (vgl. Kollruss, BB 13, 157), ebenso in Fällen der Doppelansässigkeit (vgl. Kollruss/Weißert/Dilg, DB 13, 428).

Die Zielrichtung der Regelung ist erneut gegen das Abkommensergebnis gerichtet und als Treaty Override gekennzeichnet („ungeachtet des Abkommens“). Die Frage nach einer verfassungskonformen Ausgestaltung stellt sich daher auch hier, weil § 50d Abs. 11 EStG die Voraussetzungen des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs unilateral einengt (vgl. Drüen/van Heck, DStR 12, 547; Lehner, IStR 12, 397; Klein/Hagena in H/H/R, § 50d Rn. 141).

Hinweis | Ein vergleichbarer Regelungsmechanismus gilt auch i.R. der Organschaft (§ 15 S. 2 i.V.m. § 15 S. 1 Nr. 2 KStG). Ist der Organträger steuerlich transparent und erzielt die Organgesellschaft eine steuerfreie Schachteldividende, wird die Freistellung nicht gewährt, da der Zahlungsempfänger (OG) und die Person des Nutzungsberechtigten (OG) auseinanderfallen.

1.2 Die (generelle) Unterbindung von Treaty- oder Directive-Shopping

Zusätzlich zu den dargestellten Beschränkungen von abkommensrechtlichen Vorteilen für hybride Rechtsträger, ist in § 50d Abs. 3 EStG eine generelle Anti-Treaty- bzw. Directive-Shopping-Regelung kodifiziert. Die Norm zielt darauf ab, Steuervergünstigungen nach DBA aufgrund von EU-Recht (§ 43b, § 50g EStG) und indirekt nach § 44a Abs. 9 EStG zu versagen, wenn diese Vergünstigungen für Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren von nicht begünstigungsberechtigten Personen in Anspruch genommen werden. Die Vorschrift wurde i.R.d. BeitrRLUmsG (7.12.11, BGBl I 11, 2592) novelliert, um sie an die europarechtlichen Vorgaben anzupassen.

Demnach wird eine (ungerechtfertigte) Steuervergünstigung für Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren, für welche ein Steuerabzug vorgenommen wurde und ein teilweiser oder vollständiger Erstattungsanspruch (§ 50d Abs. 1 S. 2 EStG) nach einem DBA oder nach europäischem Sekundärrecht besteht (§§ 43b, 50g EStG), eingeschränkt. Die Regelung ist für Fälle konzipiert, in denen eine ausländische Kapitalgesellschaft nur als eine Art „Zwischengesellschaft“ fungiert; also allein mit dem Ziel eingerichtet ist, eine abkommensrechtliche Steuervergünstigung (Treaty Shopping) oder europarechtliche Steuervergünstigung (Directive Shopping) zu bewirken.

Nach § 50d Abs. 3 EStG wird eine vollständige oder teilweise Steuererstattung dann untersagt, wenn an einer ausländischen Gesellschaft nicht

Nicht einschlägig bei Abstellen auf „Nutzungsberechtigten“

Vergleichbarer Regelungsmechanismus auch bei der Organschaft

Keine Begünstigung für „Zwischengesellschaften“

begünstigungsfähige Personen beteiligt sind, die Gesellschaft selbst nicht wirtschaftlich tätig ist, und:

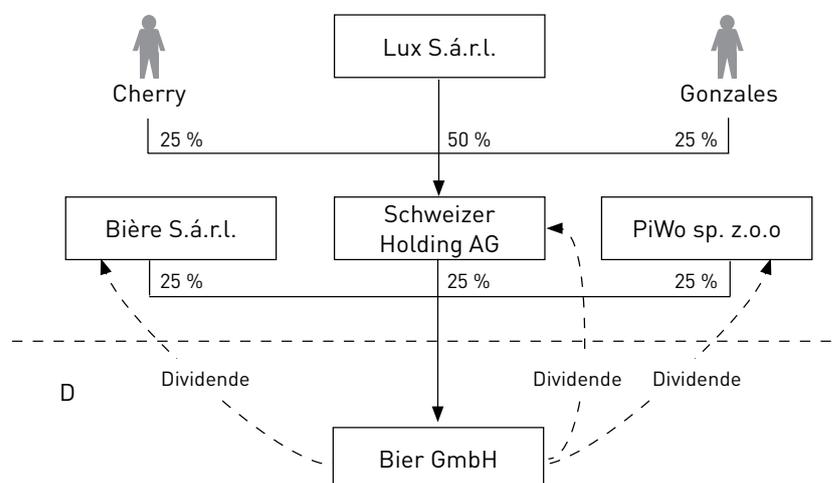
- für die Zwischenschaltung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen **oder**
- die ausländische Gesellschaft nicht mit einem angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

PRAXISHINWEIS | Für die Beurteilung der wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe ist auf das konzernbezogene Struktur- und Strategiekonzept abzustellen (BFH 25.2.04, I R 42/04, BStBl II 05, 14; BFH 17.11.04, I R 55/03, BFH/NV 05, 1016; a.A. BMF 24.1.12, IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl I 12, 171, Tz. 8). Für die Frage, ob es sich um einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb handelt und so die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gewährleistet ist, sollte ferner auch die Rechtsprechung des EuGH in Bezug auf rein künstliche Gestaltungen maßgebend sein (EuGH 12.9.06, C-196/04, Rs. Cadbury Schweppes).

Achtung | Weil die Vorschrift sehr auslegungsfähig ist, hat die deutsche Finanzverwaltung ihre Ansicht in einem Schreiben vom 24.1.12 konkretisiert (BMF 24.1.12, IV B 3 – S 2411/07/10016, BStBl I 12, 171). Allerdings ist die dort vertretene Auffassung teilweise sehr restriktiv und sorgt in der Praxis regelmäßig für Rechtsunsicherheit (mit Kritikpunkten Brunsbach/Mock, IStR 13, 653; Schafitzl/Wiedmann, DStR 13, 30ff.; Lüdicke, IStR 12, 81 ff.).

■ Beispiel 4

An der in Deutschland ansässigen Bier GmbH sind die polnische PiWo sp. z.o.o. (50 %), die monegassische Bière S.à.r.l. (25 %) sowie die Schweizer Holding AG (25 %) beteiligt. Anteilseigner der Schweizer Holding AG sind eine börsennotierte luxemburgische S.à.r.l., die Malteserin Cherry (25 %) sowie der Brasilianer Gonzales (25 %). Die Bier GmbH erzielt ausschließlich Erträge aus eigener wirtschaftlicher Tätigkeit. Gleiches gilt für die monegassische Bière S.à.r.l. sowie die polnische PiWo sp. z.o.o. Die Schweizer Holding AG ist dagegen selbst nicht wirtschaftlich aktiv. Die Beteiligungsstruktur ist bereits seit Jahren existent. Am 31.3.14 schüttet die Bier GmbH Dividenden aus.



Voraussetzungen für die Versagung der Steuer-
vergünstigungen

Struktur- und
Strategiekonzept
beachten

Ausschüttung über
Schweizer Holding

Im Zuge der Dividendenausschüttung ist die Bier GmbH, ungeachtet möglicher Erstattungsansprüche, zum KapESt-Abzug (zzgl. SolZ) von 26,375 % verpflichtet (§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 20 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1, 50d Abs. 1 S. 1 EStG). Ein möglicher Erstattungsanspruch auf Ebene des Gläubigers der Kapitalerträge bleibt unberührt (§ 50d Abs. 1 S. 2 EStG). Dabei ergeben sich auf Gläubigerebene folgende Erstattungsansprüche:

- **Polnische PiWo sp. z.o.o.:** Für die in der Anlage 2 zum EStG (Gesellschaften i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie) aufgeführte Kapitalgesellschaft polnischen Rechts besteht ein Anspruch auf vollständige Erstattung der einbehaltenen KapESt (zzgl. SolZ). Es liegen insoweit die Voraussetzungen der ins nationale Recht transformierten Mutter-Tochter-Richtlinie (Mindestbeteiligungsquote und -dauer) vor, weshalb ein Freistellungsanspruch nach Maßgabe der §§ 50d Abs. 1 S. 3f., Abs. 2 i.V.m. § 43b Abs. 1 und 2 EStG besteht. Eine mögliche abkommensrechtliche Schachtelprivilegierung ist daher nicht weiter relevant.
- **Monegassische Bière S.à.r.l.:** Monaco ist kein EU-Staat. Daher greift § 43b EStG nicht. Da auch kein DBA zwischen Deutschland und Monaco besteht, kommt hier nur die Erstattung nach § 44a Abs. 9 EStG in Betracht, womit ein Anspruch auf Erstattung von 2/5 des inländischen Steuerabzugs besteht.
- **Schweizer Holding AG:** Auch für die Schweizer Gesellschaft scheidet die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Allerdings ergibt sich hier ein vollständiger Erstattungsanspruch aufgrund des abkommensrechtlichen Schachtelprivilegs (Art. 10 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. 3) DBA-Schweiz).

Die vorgezeichneten Erstattungsansprüche können jedoch durch § 50d Abs. 3 EStG eingeschränkt sein. Da sowohl die polnische PiWo sp. z.o.o. als auch die monegassische Bière S.à.r.l. einer aktiven wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen, sind diese (persönlich und) sachlich entlastungsberechtigt. In Bezug auf die Schweizer Holding AG scheidet die vollständige Entlastung an den Entlastungskriterien des § 50d Abs. 3 EStG, da diese keiner eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Zwar enthält Art. 23 DBA-Schweiz eine abkommensspezifische Missbrauchsvermeidungsvorschrift, welcher grundsätzlich Vorrang gegenüber nationalen Missbrauchsvermeidungsvorschriften einzuräumen ist (vgl. BFH 19.12.07, I R 21/07, BStBl II 08, 619). Doch bestimmt Tz. 2 des Protokolls zum DBA-Schweiz, dass § 50d Abs. 3 EStG weiterhin anwendbar bleibt. Insofern findet § 50d Abs. 3 EStG, unabhängig von einer missbräuchlichen Würdigung auf Abkommensebene, Anwendung.

Für die sachliche Entlastungsberechtigung der Schweizer Holding AG mangelt es an der eigenen wirtschaftlichen Betätigung (§ 50d Abs. 3 S. 1 EStG). Mithin ist auf der nächsten Beteiligungsebene zu prüfen, ob eine derartige Entlastungsberechtigung in Betracht kommt.

Für den Anteil der Dividende, welcher auf die börsennotierte luxemburgische S.à.r.l. entfällt, ist die vollständige Entlastungsberechtigung persönlich (§ 43b Abs. 2 i.V.m. Anlage 2 EStG) und sachlich (§ 50d Abs. 3 S. 5 EStG) gegeben.

Kapitalertragsteuer-
einbehalt bei der
Bier GmbH und ...

... vollständige
Erstattung bei der
PiWo sp. z.o.o.

... Erstattung von 2/5
des Steuerabzugs
bei der Bière S.à.r.l.

... vollständige
Erstattung bei der
Schweizer Holding AG

Nach § 50d Abs. 3:
Schweizer Holding
nicht entlastungs-
berechtigt

Demgegenüber versagt § 50d Abs. 3 S. 1 EStG die persönliche Entlastungsbe-
rechtigung für die anteilige Dividende an Cherry und Gonzales, weil ohne Zwi-
schenschaltung der Schweizer Holding AG kein vollständiger Erstattungsan-
spruch bestehen würde. Mithin ist für Zwecke der Erstattung direkt auf die
mittelbar beteiligten Gesellschafter – Cherry und Gonzales – durchzugreifen:

- Cherry ist eine in Malta ansässige Person i.S. des 4 Abs. 1 DBA-Malta. Da-
her würde Cherry eine Reduzierung der deutschen Quellensteuer auf 15 %
der anteiligen Bruttodividende von 6,25 % ($25\% * 25\%$) beanspruchen kön-
nen (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b) DBA-Malta).
- In Ermangelung eines DBA zwischen Deutschland und Brasilien kann
Gonzales keine Reduzierung der deutschen Quellensteuer beanspruchen.
Mithin entfaltet die einbehaltene KapEst (inkl. SolZ) für den Anteil der Di-
vidende, die auf Gonzales entfällt ($25\% * 25\% = 6,25\%$), insoweit Abgel-
tungswirkung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG i.V.m. § 50d Abs. 3 EStG).

§ 50d Abs. 3 EStG könnte im Ergebnis als ein materieller Treaty Override aus-
gestaltet sein, weil die Norm den Abkommensbestimmungen vorgeht (Gosch,
IStR 08, 415; a.A. Lehner, IStR 12, 391 m.w.N.). Eine ganz entscheidende Rolle
sollte dabei dem Umstand beigemessen werden, dass die Norm den speziellen
Missbrauchsvermeidungsregeln innerhalb des jeweiligen DBA nicht explizit
den Vorrang einräumt (vgl. Lüdicke, IStR 12, 85). Der BFH hat in Bezug auf das
Regelungsverhältnis aber festgestellt, dass nationale Missbrauchsregelungen
hinter den spezielleren Bestimmungen in DBA zurücktreten (vgl. BFH 19.12.07,
I R 21/07, BStBl II 08, 619). Daraus muss man folgern, dass ausdrückliche Anti-
Missbrauchsregelungen in DBA (z.B. Art. 28 DBA-USA) exklusiv gegenüber
den Einschränkungen in § 50d Abs. 3 EStG sind. Allerdings ist gleichzeitig zu
konstatieren, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG kei-
nesfalls differenzierend auf missbräuchliche Gestaltungen abzielen (vgl.
Fischer/Dorfmueller, Ubg 12, 162; Lüdicke, IStR 12, 82), weshalb eine Rechtfertig-
ung im Falle einer Abkommensüberschreitung nicht ersichtlich ist.

2. Zusammenfassung

Grundsätzlich sind DBA darauf angelegt, innerstaatliche Besteuerungsrech-
te einzuschränken, um eine drohende Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die
hier dargestellten Regelungen lassen die innerstaatliche Besteuerungsbe-
fugnis wieder aufflammen. Die materiell-rechtliche Wirkungsrichtung lässt
deshalb die Vermutung zu, dass diese Vorschriften Treaty Overrides darstel-
len. Der Frage, ob das Überschreiben von abkommensrechtlichen Ausle-
gungsergebnissen unter verfassungsrechtlichen Blickpunkten generell zu-
lässig ist, wird – möglicherweise – das BVerfG in zwei anhängigen Verfahren
(Az.: 2 BvL 1/12; 2 BvL 15/14) nachgehen. Jedenfalls bestehen im Schrifttum
hierzu erhebliche Bedenken.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Im zweiten Teil dieser Beitragsserie werden die Treaty Overrides in § 50d Abs. 8 bis 10,
§ 50i EStG sowie in § 8b Abs. 1 S. 2 KStG anhand von Beispielfällen dargestellt und einer
kritischen Würdigung unterzogen.

Prüfung der
nächsten
Beteiligungsebene

BFH:
DBA-Missbrauchs-
regelungen gehen
vor

Treaty Overrides
zum Aufleben der
innerstaatlichen
Besteuerungsrechte