

§ 50g Entlastung vom Steuerabzug bei Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten der Europäischen Union

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787)

(1) ¹Auf Antrag werden die Kapitalertragsteuer für Zinsen und die Steuer auf Grund des § 50a für Lizenzgebühren, die von einem Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland oder einer dort gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union als Schuldner an ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder an eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Gläubiger gezahlt werden, nicht erhoben. ²Erfolgt die Besteuerung durch Veranlagung, werden die Zinsen und Lizenzgebühren bei der Ermittlung der Einkünfte nicht erfasst. ³Voraussetzung für die Anwendung der Sätze 1 und 2 ist, dass der Gläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren ein mit dem Schuldner verbundenes Unternehmen oder dessen Betriebsstätte ist. ⁴Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn die Zinsen oder Lizenzgebühren an eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Gläubiger gezahlt werden, die in einem Staat außerhalb der Europäischen Union oder im Inland gelegen ist und in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden auf die Zahlung von

1. Zinsen,

- a) die nach deutschem Recht als Gewinnausschüttung behandelt werden (§ 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2) oder
- b) die auf Forderungen beruhen, die einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn des Schuldners begründen;

2. Zinsen oder Lizenzgebühren, die den Betrag übersteigen, den der Schuldner und der Gläubiger ohne besondere Beziehungen, die zwischen den beiden oder einem von ihnen und einem Dritten auf Grund von Absatz 3 Nummer 5 Buchstabe b bestehen, vereinbart hätten.

(3) Für die Anwendung der Absätze 1 und 2 gelten die folgenden Begriffsbestimmungen und Beschränkungen:

1. Der Gläubiger muss der Nutzungsberechtigte sein. ²Nutzungsberechtigter ist
 - a) ein Unternehmen, wenn es die Einkünfte im Sinne von § 2 Absatz 1 erzielt;
 - b) eine Betriebsstätte, wenn
 - aa) die Forderung, das Recht oder der Gebrauch von Informationen, auf Grund derer/dessen Zahlungen von Zinsen oder Lizenzgebühren geleistet werden, tatsächlich zu der Betriebsstätte gehört und
 - bb) die Zahlungen der Zinsen oder Lizenzgebühren Einkünfte darstellen, auf Grund derer die Gewinne der Betriebsstätte in dem Mitgliedstaat

der Europäischen Union, in dem sie gelegen ist, zu einer der in Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc genannten Steuern beziehungsweise im Fall Belgiens dem „impôt des non-résidents/belasting der nietverblijfhouders“ beziehungsweise im Fall Spaniens dem „Impuesto sobre la Renta de no Residentes“ oder zu einer mit diesen Steuern identischen oder weitgehend ähnlichen Steuer herangezogen werden, die nach dem jeweiligen Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49), die zuletzt durch die Richtlinie 2013/13/EU (ABl. L 141 vom 28.5.2013, S. 30) geändert worden ist, anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird.

2. Eine Betriebsstätte gilt nur dann als Schuldner der Zinsen oder Lizenzgebühren, wenn die Zahlung bei der Ermittlung des Gewinns der Betriebsstätte eine steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe ist.
3. Gilt eine Betriebsstätte eines Unternehmens eines Mitgliedstaates der Europäischen Union als Schuldner oder Gläubiger von Zinsen oder Lizenzgebühren, so wird kein anderer Teil des Unternehmens als Schuldner oder Gläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren angesehen.
4. Im Sinne des Absatzes 1 sind
 - a) „Zinsen“ Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert sind, insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder und der Gewinne aus Losanleihen; Zuschläge für verspätete Zahlung und die Rückzahlung von Kapital gelten nicht als Zinsen;
 - b) „Lizenzgebühren“ Vergütungen jeder Art, die für die Nutzung oder für das Recht auf Nutzung von Urheberrechten an literarischen, künstlerischen oder wissenschaftlichen Werken, einschließlich kinematografischer Filme und Software, von Patenten, Marken, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden; Zahlungen für die Nutzung oder das Recht auf Nutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen gelten als Lizenzgebühren.
5. Die Ausdrücke „Unternehmen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“, „verbundenes Unternehmen“ und „Betriebsstätte“ bedeuten:
 - a) „Unternehmen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“ jedes Unternehmen, das
 - aa) eine der in Anlage 3 Nummer 1 zu diesem Gesetz aufgeführten Rechtsformen aufweist und
 - bb) nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaates in diesem Mitgliedstaat ansässig ist und nicht nach einem zwischen dem betreffenden Staat und einem Staat außerhalb der Europäischen Union geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften für steuerliche Zwecke als außerhalb der Gemeinschaft ansässig gilt und

- cc) einer der in Anlage 3 Nummer 2 zu diesem Gesetz aufgeführten Steuern unterliegt und nicht von ihr befreit ist. ²Entsprechendes gilt für eine mit diesen Steuern identische oder weitgehend ähnliche Steuer, die nach dem jeweiligen Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 (ABl. L 157 vom 26.6.2003, S. 49), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/13/EU (ABl. L 141 vom 28.5.2013, S. 30), anstelle der bestehenden Steuern oder ergänzend zu ihnen eingeführt wird.

²Ein Unternehmen ist im Sinne von Doppelbuchstabe bb in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig, wenn es der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland oder einer vergleichbaren Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union nach dessen Rechtsvorschriften unterliegt.

- b) „Verbundenes Unternehmen“ jedes Unternehmen, das dadurch mit einem zweiten Unternehmen verbunden ist, dass
- aa) das erste Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 Prozent an dem Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist oder
 - bb) das zweite Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 Prozent an dem Kapital des ersten Unternehmens beteiligt ist oder
 - cc) ein drittes Unternehmen unmittelbar mindestens zu 25 Prozent an dem Kapital des ersten Unternehmens und dem Kapital des zweiten Unternehmens beteiligt ist.

²Die Beteiligungen dürfen nur zwischen Unternehmen bestehen, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind.

- c) „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in der die Tätigkeit eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(4) § 50d Absatz 3 gilt entsprechend.

(5) Entlastungen von der Kapitalertragsteuer für Zinsen und der Steuer auf Grund des § 50a nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die weiter gehen als die nach Absatz 1 gewährten, werden durch Absatz 1 nicht eingeschränkt.

(6) ¹Ist im Fall des Absatzes 1 Satz 1 eines der Unternehmen ein Unternehmen der Schweizerischen Eidgenossenschaft oder ist eine in der Schweizerischen Eidgenossenschaft gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union Gläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren, gelten die Absätze 1 bis 5 entsprechend mit der Maßgabe, dass die Schweizerische Eidgenossenschaft insoweit einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gleichgestellt ist. ²Absatz 3 Nummer 5 Buchstabe a gilt entsprechend mit der Maßgabe, dass ein Unternehmen der Schweizerischen Eidgenossenschaft jedes Unternehmen ist, das

1. eine der folgenden Rechtsformen aufweist:

- Aktiengesellschaft/société anonyme/società anonima;
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung/société à responsabilité limitée/società à responsabilità limitata;

- **Kommanditaktiengesellschaft/société en commandite par actions/società in accomandita per azioni, und**
- 2. nach dem Steuerrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft dort ansässig ist und nicht nach einem zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und einem Staat außerhalb der Europäischen Union geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkünften für steuerliche Zwecke als außerhalb der Gemeinschaft oder der Schweizerischen Eidgenossenschaft ansässig gilt, und**
- 3. unbeschränkt der schweizerischen Körperschaftsteuer unterliegt, ohne von ihr befreit zu sein.**

Anlage 3 (zu § 50g)

1. Unternehmen im Sinne von § 50g Absatz 3 Nummer 5 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa sind:
 - a) Gesellschaften belgischen Rechts mit der Bezeichnung „naamloze vennootschap“/„société anonyme“, „commanditaire vennootschap op aandelen“/„société en commandite par actions“ oder „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“/„société privée à responsabilité limitée“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
 - b) Gesellschaften dänischen Rechts mit der Bezeichnung „aktieselskab“ und „anpartsselskab“;
 - c) Gesellschaften deutschen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktien“ oder „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“;
 - d) Gesellschaften griechischen Rechts mit der Bezeichnung „ανώνυμη εταιρία“;
 - e) Gesellschaften spanischen Rechts mit der Bezeichnung „sociedad anónima“, „sociedad comanditaria por acciones“ oder „sociedad de responsabilidad limitada“ sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften, deren Tätigkeit unter das Privatrecht fällt;
 - f) Gesellschaften französischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“ oder „société à responsabilité limitée“ sowie die staatlichen Industrie- und Handelsbetriebe und Unternehmen;
 - g) Gesellschaften irischen Rechts mit der Bezeichnung „public companies limited by shares or by guarantee“, „private companies limited by shares or by guarantee“, gemäß den „Industrial and Provident Societies Acts“ eingetragene Einrichtungen oder gemäß den „Building Societies Acts“ eingetragene „building societies“;
 - h) Gesellschaften italienischen Rechts mit der Bezeichnung „società per azioni“, „società in accomandita per azioni“ oder „società a responsabilità limitata“ sowie staatliche und private Industrie- und Handelsunternehmen;
 - i) Gesellschaften luxemburgischen Rechts mit der Bezeichnung „société anonyme“, „société en commandite par actions“ oder „société à responsabilité limitée“;
 - j) Gesellschaften niederländischen Rechts mit der Bezeichnung „naamloze vennootschap“ oder „besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid“;
 - k) Gesellschaften österreichischen Rechts mit der Bezeichnung „Aktiengesellschaft“ oder „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“;
 - l) Gesellschaften portugiesischen Rechts in Form von Handelsgesellschaften oder zivilrechtlichen Handelsgesellschaften sowie Genossenschaften und öffentliche Unternehmen;
 - m) Gesellschaften finnischen Rechts mit der Bezeichnung „osakeyhtiö/aktiebolag“, „osusuksunta/andelslag“, „säästöpankki/sparbank“ oder „vakuutusyhtiö/försäkringsbolag“;
 - n) Gesellschaften schwedischen Rechts mit der Bezeichnung „aktiebolag“ oder „försäkringsaktiebolag“;

- o) nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründete Gesellschaften;
- p) Gesellschaften tschechischen Rechts mit der Bezeichnung „akciová společnost“, „společnost s ručením omezeným“, „verejná obchodní společnost“, „komanditní společnost“ oder „družstvo“;
- q) Gesellschaften estnischen Rechts mit der Bezeichnung „täisühing“, „usaldusühing“, „osaühing“, „aktsiaselts“ oder „tulundusühistu“;
- r) Gesellschaften zyprischen Rechts, die nach dem Gesellschaftsrecht als Gesellschaften bezeichnet werden, Körperschaften des öffentlichen Rechts und sonstige Körperschaften, die als Gesellschaft im Sinne der Einkommensteuergesetze gelten;
- s) Gesellschaften lettischen Rechts mit der Bezeichnung „akciju sabiedrība“ oder „sabiedrība ar ierobežotu atbildību“;
- t) nach dem Recht Litauens gegründete Gesellschaften;
- u) Gesellschaften ungarischen Rechts mit der Bezeichnung „közkereseti társaság“, „betéti társaság“, „közös vállalat“, „korlátolt felelősségű társaság“, „résztvénytársaság“, „egyesülés“, „közhasznú társaság“ oder „szövetkezet“;
- v) Gesellschaften maltesischen Rechts mit der Bezeichnung „Kumpaniji ta' Responsabilita' Limitata“ oder „Socjetajiet in akkomandita li l-kapital taghhom maqsum f'azzjonijiet“;
- w) Gesellschaften polnischen Rechts mit der Bezeichnung „spółka akcyjna“ oder „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“;
- x) Gesellschaften slowenischen Rechts mit der Bezeichnung „delniška družba“, „komanditna delniška družba“, „komanditna družba“, „družba z omejeno odgovornostjo“ oder „družba z neomejeno odgovornostjo“;
- y) Gesellschaften slowakischen Rechts mit der Bezeichnung „akciová spoločnosť“, „spoločnosť s ručením obmedzeným“, „komanditná spoločnosť“, „verejná obchodná spoločnosť“ oder „družstvo“;
- aa) Gesellschaften bulgarischen Rechts mit der Bezeichnung „събирателното дружество“, „командитното дружество“, „дружеството с ограничена отговорност“, „акционерното дружество“, „командитното дружество с акции“, „кооперации“, „кооперативни съюзи“ oder „държавни предприятия“, die nach bulgarischem Recht gegründet wurden und gewerbliche Tätigkeiten ausüben;
- bb) „societăți pe acțiuni“, „societăți în comandită pe acțiuni“ oder „societăți cu răspundere limitată“;
- cc) Gesellschaften kroatischen Rechts mit der Bezeichnung „dioničko društvo“ oder „društvo s ograničenom odgovornošću“ oder „drudruštvo s ograničenom odgovornošću“ und andere nach kroatischem Recht gegründete Gesellschaften, die der kroatischen Gewinnsteuer unterliegen.
2. Steuern im Sinne von § 50g Absatz 3 Nummer 5 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc sind:
- impôt des sociétés/vennootschapsbelasting in Belgien,
 - selskabsskat in Dänemark,
 - Körperschaftsteuer in Deutschland,
 - Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων in Griechenland,
 - impuesto sobre sociedades in Spanien,
 - impôt sur les sociétés in Frankreich,
 - corporation tax in Irland,
 - imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italien,
 - impôt sur le revenu des collectivités in Luxemburg,
 - vennootschapsbelasting in den Niederlanden,
 - Körperschaftsteuer in Österreich,

- imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas in Portugal,
- yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finnland,
- statlig inkomstskatt in Schweden,
- corporation tax im Vereinigten Königreich,
- Daň z příjmů právnických osob in der Tschechischen Republik,
- Tulumaks in Estland,
- Φόρος εισοδήματος in Zypern,
- Uzņēmumu ienākuma nodoklis in Lettland,
- Pelnų mokestis in Litauen,
- Társasági adó in Ungarn,
- Taxxa fuq l-income in Malta,
- Podatek dochodowy od osób prawnych in Polen,
- Davek od dobička pravnih oseb in Slowenien,
- Daň z príjmov právnických osôb in der Slowakei,
- корпоративен данък in Bulgarien,
- impozit pe profit, impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți in Rumänien,
- porez na dobit in Kroatien.

Autor: Prof. Dr. Lars *Rehfeld*, Rechtsanwalt/Steuerberater, Künzelsau
Mitherausgeber: RA/StB Dr. Martin *Klein*, Hengeler Mueller, Frankfurt/Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50g

I. Grundinformation zu § 50g	1	IV. Geltungsbereich des § 50g	4
II. Rechtsentwicklung des § 50g und zeitlicher Geltungsbereich	2	V. Verhältnis des § 50g zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung des § 50g	3		

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Verzicht auf Quellenbesteuerung

I. Tatbestandsmerkmale (Abs. 1)	6	II. Rechtsfolge (Abs. 1 Sätze 1 und 2)	7
---	---	--	---

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ausnahmen vom Verzicht auf Quellenbesteuerung

I. Nicht erfasste Zinsen (Abs. 2 Nr. 1)	8	II. Fremdvergleichsübersteigende Zinsen und Lizenzgebühren (Abs. 2 Nr. 2)	9
---	---	---	---

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Definitionen und Beschränkungen

I. Zahlungsgläubiger ist Nutzungsberechtigter (Abs. 3 Nr. 1)	10	II. Betriebsstätte als Zahlungsschuldner oder -gläubiger (Abs. 3 Nr. 2 und 3)	11
--	----	---	----

	Anm.		Anm.
III. Definition Zinsen (Abs. 3 Nr. 4 Buchst. a)	12	VI. Definition verbundenes Unternehmen (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b)	15
IV. Definition Lizenzgebühren (Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b)	13	VII. Definition Betriebsstätte (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c)	16
V. Definition Unternehmen eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a)	14		

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuervermeidung und Missbrauch 17**

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Vorrang weitergehender Doppelbesteuerungsabkommen 19**

**G. Erläuterungen zu Abs. 6:
Anwendung auf die Schweiz**

I. Schweizer Unternehmen oder Betriebsstätte (Abs. 6 Satz 1)	20	II. Definition Unternehmen der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Abs. 6 Satz 2)	21
--	----	--	----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50g

Schrifttum: *Dörr*, Praxisfragen zur Umsetzung der Zins- und Lizenzrichtlinie in § 50g EStG, IStR 2005, 109; *Kessler/Eicker/Obser*, Die Schweiz und das Europäische Steuerrecht, IStR 2005, 658; *Cordewener/Dörr*, Die ertragsteuerliche Behandlung von Lizenzgebühren an ausländische Lizenzgeber: Aktuelle Einflüsse des europäischen Gemeinschaftsrechts, GRUR Int. 2006, 447; *Dörr*, Steueränderungsgesetz 2007: Gesetzesänderungen im Bereich der beschränkten Steuerpflicht bei verbrauchender Rechteüberlassung und bei Zins- und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen, IStR 2006, 583; *Dorfmüller*, Die Zins- und Lizenz-Richtlinie und das Directive Shopping, in Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2015, 325; *Fehling/Schmid*, BEPS und die EU: Was ist die „europäische Dimension“ von BEPS? – Das Beispiel grenzüberschreitender Lizenzzahlungen, IStR 2015, 493.

I. Grundinformation zu § 50g

1

§ 50g ermöglicht die Entlastung vom StAbzug bei grenzüberschreitenden Zins- und Lizenzgebührenezahlungen zwischen verbundenen Unternehmen im EU-Gemeinschaftsgebiet und im Verhältnis zur Schweiz. Die Rechtsnorm setzt die RL 2003/49/EG v. 3.6.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49) in nationales Recht um. Die von § 50g gewährte Begünstigung greift faktisch immer dann ein, wenn das einschlägige DBA keine vollständige Quellensteuerbefreiung für Zinsen und Lizenzgebühren in Deutschland vorsieht.

II. Rechtsentwicklung des § 50g und zeitlicher Geltungsbereich

2

EG-Amtshilfe-AnpG v. 2.12.2004 (BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148): Umsetzung der RL 2003/49/EG v. 3.6.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49) durch Einf. des § 50g, der gem. § 52 Abs. 59b Satz 1 idF des EG-Amtshilfe-AnpG erstmals auf

Zahlungen nach dem 31.12.2003 anwendbar ist. Für die EU-Mitgliedstaaten Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn und Zypern gilt die Regelung gem. § 52 Abs. 59b Satz 3 idF des EG-Amtshilf-AnpG für alle Zahlungen nach dem 30.4.2004.

Bis zum Inkrafttreten des § 50g am 8.12.2004 war die RL 2003/49/EG v. 26.6.2003 unmittelbar anwendbar (s. BMF v. 26.4.2004 – IV B 4 - S 1316 - 8/04, BStBl. I 2004, 479).

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Neuer Abs. 6 angefügt, nach dem die übrigen Absätze der Vorschrift auf Zahlungen im Verhältnis zur Schweiz nach dem 30.6.2005 anwendbar sind (vgl. Art. 15 Abs. 2 EU-Zinsabkommen v. 26.10.2004, ABl. EU 2004 Nr. L 385, 30). Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Satz 2 wird dahingehend geändert, dass die Beteiligungen iSv. Satz 1 nur „zwischen“ und nicht „an“ Unternehmen bestehen dürfen, die in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind. Damit wird für Fälle des Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Doppelbuchst. cc klargestellt, dass die Ansässigkeit im EU-Raum auch für das beherrschende Unternehmen gilt (s. BRDrucks. 330/06, 25). Die Änderung des Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Satz 2 ist gem. § 52 Abs. 1 idF des StÄndG 2007 erstmals ab dem VZ 2007 anzuwenden.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Rückwirkende Ergänzung des § 50g aufgrund des EU-Beitritts von Bulgarien und Rumänien durch Anpassung von Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b Doppelbuchst. bb und Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. aa und cc. In diesen Zusammenhang wird die bisherige Anl. 3a zu § 50g gestrichen und in eine einheitlichen Anl. 3 zu § 50g übernommen. Die Änderungen sind gem. § 52 Abs. 59b idF des JStG 2008 erstmals auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2006 erfolgen.

Daneben wurde Abs. 3 Nr. 6 ab dem VZ 2008 gestrichen und wortgleich als Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 2 angefügt.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Redaktionelle Anpassung von § 50g Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb und § 50g Abs. 3 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. cc durch den EU-Beitritt Kroatiens. Die Änderungen sind gem. § 52 Abs. 59c Satz 2 idF des KroatienAnpG auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 30.6.2013 erfolgen.

AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): Änderung der Regelung gegen Missbrauch in § 50g Abs. 4 durch Aufhebung des bisherigen Satz 1 und Einfügung eines Rechtsgrundverweis auf die entsprechende Anwendung von § 50d Abs. 3 idF des AbzStEntModG in allen offenen Fällen, vgl. § 52 Abs. 47b.

3 III. Bedeutung des § 50g

Das Ziel der RL 2003/49/EG v. 3.6.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49) und deren Umsetzung in § 50g ist die Beseitigung der Quellenbesteuerung auf grenzüberschreitende, konzerninterne Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren in das übrige EU-Gemeinschaftsgebiet und in die Schweiz. Die RL war ein Bestandteil des Maßnahmenpakets der EU-Kommission zur Eindämmung des schädlichen Steuerwettbewerbs im Gemeinschaftsgebiet (vgl. Mitteilung der Kommission v. 3.6.2003, IP/03/787). Die Begrenzung auf Zahlungen zwischen unmittelbar verbundenen Unternehmen erweist sich dabei nach wie vor als größtes Defizit der Richtlinie;

eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs auf mittelbare Beteiligungen wäre dringend geboten. Die mangelnde Synchronisierung von RL und DBA erhöht zudem die Komplexität der Prüfung im Einzelfall. Daneben ist die Bedeutung für Zinszahlungen gering, da eine beschränkte StPflcht derzeit nur bei grundpfandrechtl. gesicherten Forderungen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c Doppelbuchst. aa in Betracht kommt. Dagegen ist die Quellensteuerbefreiung auf Lizenzgebühren bedeutsam, da einige DBA Deutschlands mit EU-Mitgliedstaaten hier ein inländ. Quellenbesteuerungsrecht vorsehen (vgl. Übersicht bei *Lohbeck/Schwarz* in *Vogel/Lehner*, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 12 OECD-MA Rz. 39; *Dorfmueller* in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, DBA, Art. 12 OECD-MA, Anhang I [7/2016]). Die EU-Kommission hat in einem Ber. an den Rat v. 17.4.2009 zum Überarbeitungsbedarf der RL ausführl. Stellung genommen (COM 2009, 179). Ein von der Kommission am 11.11.2011 auf Basis des Berichts verabschiedeter Vorschlag zur Änderung der RL 2003/49/EG wurde nie umgesetzt (COM 2011, 714) und ist in dem derzeitigen steuerpolitischen Umfeld von BEPS und ATAD auch nicht realistisch (vgl. *Fehling/Schmid*, IStR 2015, 493).

IV. Geltungsbereich des § 50g

4

Sachlicher Geltungsbereich: Zins- und Lizenzgebührenzahlungen zwischen (unmittelbar) verbundenen Unternehmen.

Persönlicher Geltungsbereich: Zahlungen zwischen KapGes., dh., die Gewährleistungen der Vorschrift können nicht von natürlichen Personen oder PersGes. in Anspruch genommen werden.

Räumlicher Geltungsbereich: EU-Gemeinschaftsgebiet und die Schweiz als Ansässigkeitsstaat des Zahlungsgläubigers der Zinsen oder Lizenzgebühren. Hierbei ist zu beachten, dass sich der ursprüngliche räumliche Geltungsbereich des EU-Gemeinschaftsgebiets (Belgien, Dänemark, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Schweden, Spanien) durch die Aufnahme neuer Mitgliedstaaten am 30.4.2004 (Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechien, Ungarn, Zypern), 1.1.2007 (Rumänien, Bulgarien) und 1.7.2013 (Kroatien) erheblich vergrößert hat. Seit dem Zeitpunkt der Beendigung der Mitgliedschaft des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (sog. Brexit) in der EU am 31.1.2020 sind die Privilegierungen des § 50g auf die Zahlung von Zinsen oder Lizenzgebühren in diesen Staaten nicht mehr anwendbar, da das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland seither auch für stl. Zwecke ein Drittstaat außerhalb der EU ist, wengleich das EU-Recht laut Austrittsvertrag bis zum 31.12.2020 in der sog. Austrittsphase vorläufig weiter angewendet wurde. Das Brexit-StBG v. 25.3.2019 (BGBl. I 2019, 357; BStBl. I 2019, 223) enthielt keine gesonderte Regelung zur Anwendung von § 50g.

V. Verhältnis des § 50g zu anderen Vorschriften

5

EU-Recht: Die RL 2003/49/EG v. 3.6.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49) idF der RL 2006/98/EG v. 20.11.2006 (ABl. EU 2006 Nr. L 363, 129) ist die Rechtsgrundlage für § 50g. Der Inhalt der RL war ab dem 1.1.2005 in den EU-Mitgliedstaaten um-

zusetzen. Es wurden aber Übergangsfristen für einzelne EU-Mitgliedstaaten gewährt (s. RL 2004/76/EG v. 29.4.2004, ABl. EU 2004 Nr. L 157, 106; Dokumente über den Beitritt der Republik Bulgarien und Rumäniens zur EU, ABl. EU 2005 Nr. L 157, 116, 156). Bei Konflikten zwischen den Vorgaben der RL und § 50g gilt der Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung.

ESStG: Die systematischen Bezüge sind materiell auf die Quellenbesteuerung von Zinsen und Lizenzgebühren im Rahmen des StAbzugs gem. § 43 ff. und § 50a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 oder die Veranlagung des Zahlungsgläubigers begrenzt. Die für § 50g einschlägigen verfahrensrechtl. Vorschriften finden sich in § 50d. Insbesondere ist § 50d Abs. 3 über § 50g Abs. 4 entsprechend anzuwenden.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Verzicht auf Quellenbesteuerung

6 I. Tatbestandsmerkmale (Abs. 1)

Quellenbesteuerung von Zinsen oder Lizenzgebühren: Entlastungsfähig ist die Quellenbesteuerung von nach § 49 beschränkt stpfl. Zinsen und Lizenzgebühren. Unerheblich ist, ob die Steuer im Wege des StAbzugs gem. §§ 43 ff., 50a (Abs. 1 Satz 1) oder im Rahmen einer Veranlagung (Abs. 1 Satz 2) erhoben wird.

Ein Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland oder die im Inland belegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines EU-Mitgliedstaats als Zahlungsschuldner: Unternehmen der Bundesrepublik Deutschland kann neben einer unbeschränkt stpfl. Körperschaft iSv. § 1 Nr. 1 KStG auch eine in der Anl. 3 Nr. 1 zu § 50g aufgezählte Körperschaft sein, wenn sie der unbeschränkten KStPflicht im Inland unterliegt (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 2). Die Ausdrücke „Unternehmen eines Mitgliedstaates der Europäischen Union“ und „Betriebsstätte“ sind in Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a, c definiert (s. Anm. 14).

Ein Unternehmen eines anderen EU-Mitgliedstaats oder eine dort gelegene Betriebsstätte eines ebensolchen Unternehmens als nutzungsberechtigter Zahlungsgläubiger iSv. Abs. 3 Nr. 1 (s. Anm. 10): Zahlungen ohne grenzüberschreitenden Kapitalverkehrsvorgang an Unternehmen mit Sitz im Inland werden von § 50g nicht erfasst. Auch Zahlungen an inländ. BS oder in einem Drittstaat belegene BS eines Unternehmens eines EU-Mitgliedstaats sind nicht erfasst (Abs. 1 Satz 4), wenn diese nicht lediglich eine Zahlstelle für die Zinsen oder Lizenzgebühren sind, dh. die zugrunde liegende Forderung im EU-Raum funktional zugeordnet ist.

Verbundenheit zwischen Zahlungsgläubiger und Zahlungsschuldner (Abs. 1 Satz 3 iVm. Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b, c) in Form der Verbundenheit zwischen zwei Unternehmen (s. Anm. 15) oder durch rechtl. Einheit (BS; s. Anm. 16).

Antrag: Die StEntlastung setzt einen Antrag voraus (Abs. 1 Satz 1 am Anfang), dh., der Stpfl. muss eine Freistellungsbescheinigung vor dem StAbzug beim BZSt. gem. § 50c Abs. 2, 5 beantragen (s. § 50c Anm. J 21-6). Liegt eine Freistellungsbescheinigung nicht vor, wird der Quellensteuerabzug gem. § 50c Abs. 1 ungeachtet des § 50g vorgenommen und der Stpfl. muss eine nachträgliche Erstattung gem. § 50c Abs. 3 beantragen (s. § 50c Anm. J 21-5 und J 21-7). Ein Erstattungsanspruch ist gem. § 50c Abs. 4 zu verzinsen (s. § 50c Anm. J 21-8).

II. Rechtsfolge (Abs. 1 Sätze 1 und 2)

7

Kein Steuerabzug (Abs. 1 Satz 1): Sind die Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 erfüllt, ist der StAbzug unter den Voraussetzungen des § 50c an der Quelle nicht vorzunehmen bzw. eine bereits gezahlte Quellensteuer nachträglich zu erstatten.

Keine Erfassung im Rahmen einer Veranlagung (Abs. 1 Satz 2): Wird der Stpfl. im Inland veranlagt, werden die Zinsen oder Lizenzgebühren nicht im Rahmen der Einkünfteermittlung erfasst, wenn die übrigen Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 vorliegen.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ausnahmen vom Verzicht auf Quellenbesteuerung

I. Nicht erfasste Zinsen (Abs. 2 Nr. 1)

8

Verdeckte Gewinnausschüttungen (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a):

- ▶ **Grundsatz:** Werden Zinszahlungen einer inländ. Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft in der EU als vGA gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (s. § 20 Anm. 60 ff.) iVm. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG qualifiziert (s. § 8 KStG Anm. 100 ff.), ist eine Entlastung gem. Abs. 1 nicht möglich. Gleichwohl kommt eine Quellensteuerentlastung gem. § 43b in Betracht, da die Zinsen für stl. Zwecke als Dividenden zu behandeln sind (s. § 43b Anm. 6).
- ▶ **Zinsschranke:** Für ein Zinsabzugsverbot auf Basis der neuen Zinsschranke gibt es keine Ausnahme von Abs. 1, da weder § 4h noch § 8a KStG nF eine Umqualifizierung der Zinsen in vGA vorsieht. Vor dem VZ 2008 wurden dagegen auch Zinsen erfasst, die gem. § 8a KStG in vGA umqualifiziert wurden (s. BTDrucks. 15/3679, 20).

Gewinnabhängige Vergütungen (Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b): Beruht die Zinszahlung auf einer schuldrechtl. Verpflichtung, die eine Beteiligung am Gewinn des Zinsschuldners vorsieht, ist eine Entlastung von der Quellenbesteuerung ausgeschlossen. Maßgeblich ist, ob die zugrunde liegende Kapitalüberlassung durch den Zinsgläubiger als stl. Eigen- oder Fremdkapital des Zinsschuldners zu qualifizieren ist. Die Gesetzesbegründung benennt partiarische Darlehen, Gewinnobligationen, Beteiligungen als stiller Gesellschafter, Genussrechte (s. § 8 KStG Anm. 170 ff.) und sonstige gewinnabhängige Vereinbarungen als von Abs. 1 ausgeschlossen, da stl. als Eigenkapital anzusehen (s. BTDrucks. 15/3679, 20). Darüber hinaus sind gem. Art. 4 Abs. 1 Buchst. c RL 2003/49/EG auch Wandel- und Optionsanleihen nicht von Abs. 1 erfasst, wenn damit dem Zinsgläubiger ein Recht auf Umtausch des Zinsbezugsrechts in eine Gewinnbeteiligung eingeräumt wird. Umsatzabhängige Zinsen werden – dem Wortlaut des Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b entsprechend – nach der Gesetzesbegründung von der Quellenbesteuerung nicht ausgenommen (s. BTDrucks. 15/3679, 21).

II. Fremdvergleichsübersteigende Zinsen und Lizenzgebühren (Abs. 2 Nr. 2)

9

Fremdvergleichsgrundsatz: Dieser verlangt im Verhältnis zwischen den verbundenen Unternehmen iSv. Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b den Vergleich mit den Zinsen und Li-

zenzgebühren, die unabhängige Dritte einander gezahlt hätten. Dieser Grundsatz ist im nationalen Recht in § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG verankert. Zur Auslegung und Anwendung von Abs. 2 Nr. 2 kann auf die Grundsätze zu Art. 11 Abs. 6 OECD-MA für Zinsen (vgl. *Ammelung/Kubicki* in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, DBA, Art. 11 Rz. 186 ff. [11/2018]) bzw. Art. 12 Abs. 4 OECD-MA für Lizenzgebühren (vgl. *Dorfmueller* in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, DBA, Art. 12 OECD-MA Rz. 124 [9/2017]), jeweils iVm. Art. 9 OECD-MA, zurückgegriffen werden, da Wortlaut und Zweck vergleichbar sind. Die Ausnahme vom Verzicht auf Quellenbesteuerung als Rechtsfolge von Nr. 2 gilt nur für das den Fremdvergleich übersteigende Entgelt.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Definitionen und Beschränkungen

10 I. Zahlungsgläubiger ist Nutzungsberechtigter (Abs. 3 Nr. 1)

Regelungszweck der Nutzungsberechtigung des Gläubigers ist die Verhinderung von rechtl. Gestaltungen zur Erlangung der Quellensteuerentlastung des Abs. 1 mittels Zwischenschaltung eines Unternehmens bzw. einer BS im EU-Gebiet oder der Schweiz, sog. *directive shopping*.

(Gläubiger-)Unternehmen als Nutzungsberechtigter (Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a): Ein Unternehmen ist als Zahlungsgläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren zu qualifizieren, wenn es die Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 erzielt (s. § 2 Anm. 100 ff.). Art. 1 Abs. 4 RL 2003/49/EG bestimmt hierzu, dass ein Unternehmen die Zahlung zu eigenen Gunsten und nicht nur als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person erhalten muss. Die Gesetzesbegründung verweist dagegen auf den abkommensrechtl. Begriff des Nutzungsberechtigten in den Art. 10–12 OECD-MA (s. BTDrucks. 15/3679, 21). Dieser ist in Ermangelung einer abkommensrechtl. Legaldefinition jedoch idR nach dem nationalen Recht des DBA-Anwenderstaats zu bestimmen. Insofern ist auch abkommensrechtl. der § 2 Abs. 1 maßgeblich. Daneben sind auch die allgemeinen Regeln des § 39 AO über die Zurechnung von WG anzuwenden.

(Gläubiger-)Betriebsstätte als Nutzungsberechtigter (Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b):

► **Betriebsstättenzuordnung des Nutzungsrechts (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa):** Erste Voraussetzung für die Qualifizierung einer BS als Nutzungsberechtigter ist die Zuordnung der Forderung oder des immateriellen WG zum Betriebsstättenvermögen. Materiell ist ein konkreter funktionaler Zusammenhang mit der Tätigkeit der BS erforderlich (s. *Drüen/Kaeser/Schwenke/Wassermeyer* in *Wassermeyer*, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 240 f. [10/2020]; *van der Ham/Lieber* in *Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft*, DBA, Art. 7 OECD-MA Rz. 184 ff. [3/2020]). Indiz hierfür kann ua. eine Betriebsstättenbuchführung oder eine diesbezügliche Personalfunktion der BS (s. BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BFH/NV 2011, 138) sein. Schließlich können auch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV v. 13.10.2014 (BGBl. I 2014, 1603 idF des Art. 7 Abs. 21 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/2034 über die Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten v. 12.5.2021, BGBl. I 2021, 990, s. dazu den Anhang zu § 49 Anm. 123 f.) und die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa (BMF v. 22.12.2016 – IV B 5 - S 1341/12/10001 - 03, BStBl. I 2017, 182) entsprechend zur Auslegung der Vorschrift herangezogen werden.

- ▶ **Betriebsstättenbesteuerung der Zinsen und Lizenzgebühren (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb):** Zweite Voraussetzung ist, dass die Zinsen oder Lizenzgebühren im Betriebsstättenstaat einer der in Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb oder in Anl. 3 Nr. 2 zu § 50g aufgezählten Steuern unterliegen, sog. *subject-to-tax*-Klausel. Maßgeblich hierfür ist nach dem Wortlaut die Einbeziehung in die stl. Bemessungsgrundlage, nicht dagegen eine tatsächliche Steuerentstehung bzw. effektive wirtschaftliche Besteuerung, zB bei einer Nichtbesteuerung infolge einer Verlustverrechnung. Eine allgemeine StBefreiung im Betriebsstättenstaat steht einer Quellensteuerentlastung im Inland allerdings entgegen.

II. Betriebsstätte als Zahlungsschuldner oder -gläubiger (Abs. 3 Nr. 2 und 3)

11

Betriebsausgabenabzug bei dem Zahlungsschuldner (Abs. 3 Nr. 2): Eine im Inland belegene BS gilt nur dann als Zahlungsschuldner der Zinsen oder Lizenzgebühren, wenn die Zahlung bei der Ermittlung des Gewinns der BS eine stl. abzugsfähige BA ist. Hierfür darf die stl. Abziehbarkeit des Aufwands als BA nicht eingeschränkt sein. Schädlich ist die Einschränkung der Abziehbarkeit durch die Zinschranke gem. § 4h, die Lizenzschranke gem. § 4j oder durch den neuen § 4k bei Vorliegen von Besteuerungsinkongruenzen. Soweit in einem Wj. für nicht abzugsfähige Zinsen ein Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 4 gesondert festgestellt worden ist, greift Abs. 3 Nr. 2 nicht ein. Dagegen führen die Anwendung von § 4j und § 4k zu einem finalen Abzugsverbot, so dass der Wortlaut von Abs. 3 Nr. 2 die Schuldner-eigenschaft insoweit ausschließt.

Verbot der Doppelzuordnung von Forderung oder Verbindlichkeit (Abs. 3 Nr. 3): Die Qualifizierung einer BS als Schuldner oder Gläubiger von Zinsen oder Lizenzgebühren gem. Abs. 3 Nr. 1, 2 hindert die Qualifizierung eines anderen Unternehmensteils als Schuldner oder Gläubiger derselben Forderung oder Verbindlichkeit. Damit soll insbes. ein Qualifikationskonflikt durch die Anwendung divergierender nationaler strechtl. Vorschriften über die Zuordnung von Forderungen oder Verbindlichkeiten mit der Folge einer Doppelbegünstigung des Stpfl. verhindert werden.

III. Definition Zinsen (Abs. 3 Nr. 4 Buchst. a)

12

Erfasste Zahlungen: Der Zinsbegriff des § 50g ist weit und orientiert sich an Art. 11 Abs. 3 OECD-MA (s. BTDrucks. 15/3679, 21). Eine Verengung des Zinsbegriffs auf die von §§ 20, 49 erfassten Zinsen ist uE abzulehnen, da es sich um einen von der RL definierten Begriff handelt. Insbesondere enthält Abs. 3 Nr. 4 Buchst. a in Übereinstimmung mit Art. 2 RL 2003/49/EG eine nicht abschließende Aufzählung von erfassten Forderungen, so dass der Zinsbegriff richtlinienkonform im weitesten Sinne auszulegen und anzuwenden ist, und zB auch Vorfälligkeitsentschädigungen erfasst sein sollten.

Negativabgrenzung: Verspätungszuschläge und Kapitalrückzahlungen sind von der Zinsdefinition ausdrücklich ausgenommen.

13 IV. Definition Lizenzgebühren (Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b)

Der Begriff „Lizenzgebühren“ in Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b ist wie der Zinsbegriff in Abs. 3 Nr. 4 Buchst. a weit auszulegen, dh., es sind sämtliche Vergütungen für eine tatsächliche Nutzung eines Urheberrechts oder die Einräumung eines Nutzungsrechts an einem Urheberrecht erfasst (s. BTDrucks. 15/3679, 21). Hierzu zählen nach dem Wortlaut auch Zahlungen für die Nutzung oder das Recht auf die Nutzung von Ausrüstungen gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Art. Insofern weicht die Definition in Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b vom Wortlaut des Art. 12 Abs. 2 OECD-MA ab, da das OECD-MA diese Einkünfte inzwischen als Mietzahlungen qualifiziert (s. OECD-MK, Art. 12 Nr. 9). Gleichwohl sind diese Zahlungen jedoch in den meisten DBA Deutschlands nach wie vor den Lizenzgebühren zugeordnet. Der Lizenzgebührenbegriff in Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b erfährt uE auch keine Begrenzung durch § 21 Abs. 1 Nr. 3 oder § 49 Abs. 1 Nr. 6, 9, da er vorrangig im Licht der weiten Definition des Art. 2 RL 2003/49/EG auszulegen ist. Im Zweifel ist die Vorschrift zugunsten des Stpfl. richtlinienkonform auszulegen und anzuwenden.

14 V. Definition Unternehmen eines Mitgliedstaats der Europäischen Union (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a)

Rechtsform (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 1 Doppelbuchst. aa): Für Zwecke der Definition „Unternehmen eines Mitgliedstaats“ verweist die Vorschrift auf die Aufzählung in Anl. 3 zu § 50g. Diese Anl. enthält unter Nr. 1 die erfassten Rechtsformen der Unternehmen.

Ansässigkeit (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 1 Doppelbuchst. bb und Satz 2):

- ▶ *Grundsatz:* Das Unternehmen muss nach dem StRecht eines EU-Mitgliedstaats dort ansässig sein.
- ▶ *Definition in Satz 2:* Ansässigkeit liegt nach der Definition in Satz 2 vor, wenn das Unternehmen entweder der unbeschränkten StPflicht im Inland oder einer vergleichbaren Besteuerung in einem anderen EU-Mitgliedstaat nach dessen Rechtsvorschriften unterliegt. Die vom Gesetzgeber gewählte Definition ist im Vergleich zur Richtlinienvorgabe ungenau, da es nach Art. 3 Buchst. a RL 2003/49/EG für die Beurteilung der stl. Ansässigkeit ausschließlich auf die rechtl. Beurteilung im jeweiligen EU-Mitgliedstaat ankommt. Dagegen suggeriert Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 2 die Erforderlichkeit eines rechtsvergleichenden Ansatzes mit der deutschen unbeschränkten StPflicht. Dieser Ansatz ist uE nicht mit dem Wortlaut der RL vereinbar, so dass in Zweifelsfällen einer richtlinienkonformen Auslegung des Ansässigkeitsbegriffs im Sinne einer isolierten Beurteilung des einschlägigen innerstaatlichen Rechts des EU-Mitgliedstaats der Vorzug zu geben ist. Unschädlich ist nach der hier vertretenen Auffassung, dass Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 2 abw. von Art. 3 Buchst. a RL 2003/49/EG von „Ansässigkeit“ statt von „Niederlassung“ spricht, da sich der Gesetzgeber insoweit in Übereinstimmung mit dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 OECD-MA befindet und die RL keine abweichende Auslegung vorgibt (s. BTDrucks. 15/3679, 21).
- ▶ *Keine (Doppel-)Ansässigkeit außerhalb der EU:* Ist das Unternehmen in einem EU-Mitgliedstaat für stl. Zwecke ansässig, so darf das Unternehmen nicht gleichzeitig nach der sog. *Tie-Breaker*-Regel eines DBA dieses Ansässigkeits-

staats mit einem Staat außerhalb des EU-Gemeinschaftsgebiets als vorrangig in diesem Staat ansässig zu qualifizieren sein. Es besteht demnach ein Verbot der stl. Doppelansässigkeit des Unternehmens inner- und außerhalb des EU-Gemeinschaftsgebiets.

- ▶ *Verfahren:* Die Ansässigkeit ist für Zwecke der Erstattung oder Freistellung im Rahmen des § 50c von der ausländ. FinVerw. gem. § 50c Abs. 5 Satz 2 zu bescheinigen. Ein Vordruck kann auf der Homepage des BZSt. heruntergeladen werden.

Bestimmten Steuern unterliegend (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a Satz 1 Doppelbuchst. cc): Das Unternehmen muss einer der in Anl. 3 Nr. 2 zu § 50g aufgezählten Steuern unterliegen. Dabei kommt es weniger auf die konkrete Bezeichnung der Steuer im Einzelfall als vielmehr auf die ertragstl. Erfassung dem Grunde nach ohne Eingreifen einer StBefreiung an. Mithin ist das Tatbestandsmerkmal weit auszulegen.

VI. Definition verbundenes Unternehmen (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b) 15

Sachliche Beteiligungserfordernisse (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Satz 1): Verbundene Unternehmen sind solche, bei denen eine unmittelbare Beteiligung von mind. 25 % am Kapital vorliegt. Auf die Stimmrechte kommt es nicht an. Eine indirekte Beteiligung ist nur zwischen zwei Schwesterunternehmen möglich, an denen eine gemeinsame Muttergesellschaft mind. 25 % der Kapitalanteile hält. Eine indirekte Beteiligung über mehrere Stufen ist dagegen von der Entlastung ausgeschlossen. Eine Beteiligung über eine originär gewerbliche oder gewerblich geprägte PersGes. ist uE aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift („unmittelbar“) ebenfalls ausgeschlossen (aA *Dörr*, IStR 2005, 109 [116]). Dagegen ist die Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden PersGes nach der hier vertretenen Auffassung unter Verweis auf die BFH-Rspr. in den Beschlüssen v. 18.5.2021 (I R 77/17, BFH/NV 2021, 1421) und v. 25.9.2018 (GrS 2/16, BStBl. II 2019, 262) für die Unmittelbarkeit unschädlich. Eine Mindesthaltefrist ist nicht erforderlich.

Räumliches Beteiligungserfordernis (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. b Satz 2): Aus räumlicher Perspektive schließt eine Beteiligung an einem Unternehmen außerhalb des EU-Gebiets die Verbundenheit aus. Das gilt auch für eine MutterKapGes. in einem Drittstaat mit einer Beteiligung an SchwesterKapGes. mit Ansässigkeit im EU-Gebiet.

VII. Definition Betriebsstätte (Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c) 16

Die Betriebsstättendefinition stimmt mit derjenigen in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA und § 12 Satz 1 AO grds. überein, so dass für Auslegungszwecke auf die einschlägigen Kommentierungen verwiesen wird. Es ist daher im konkreten Fall zu prüfen, ob eine Schuldner-BS im Inland oder eine Gläubiger-BS in einem EU-Mitgliedstaat nach dieser Definition vorliegt.

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Steuervermeidung und Missbrauch 17

Abs. 4 ermöglicht den Finanzbehörden eine Versagung der Entlastung gem. Abs. 1, wenn § 50d Abs. 3 idF des AbzStEntModG (s. dazu § 50d Anm. J 21-6ff.)

auf den konkreten Sachverhalt entsprechend anwendbar ist. Die bis zum AbzStEntModG in Abs. 4 Satz 1 enthaltene eigenständige Missbrauchsregelung ist aufgehoben. Hierfür besteht angesichts der neugestalteten Regelung des § 50d Abs. 3 sowie der Generalklausel in § 42 AO kein Bedürfnis mehr (BTDrucks. 19/27632, 62). § 50d Abs. 3 idF des AbzStEntModG wird damit mittelbar über Abs. 4 auch gegen das sog. *Directive Shopping* eingesetzt, wohingegen die Neufassung unmittelbar dem sog. *Treaty Shopping* entgegenwirken soll. Die Neufassung ist in allen offenen Fällen anwendbar, vgl. § 52 Abs. 47b.

18 Einstweilen frei.

19 F. Erläuterungen zu Abs. 5: Vorrang weitergehender Doppelbesteuerungsabkommen

Meistbegünstigungsklausel: Abs. 5 sieht für die Quellensteuerentlastung vor, dass weitergehende Vorschriften eines DBA vorrangig anzuwenden sind.

Denkbare Anwendungsfälle: Ein Vorrang kann im Einzelfall bei unterschiedlichen Zins- oder Lizenzbegriffen vorliegen, wenn das DBA eine weitere Definition beinhaltet als Abs. 2 Nr. 1 oder Abs. 3 Nr. 4. In diesem Zusammenhang sind insbes. gewinnabhängige Vergütungen gem. Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b von Bedeutung (s. *Körner in Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 11 OECD-MA Rz. 56ff.). Darüber hinaus ist auch eine Entlastung außerhalb des engen Beteiligungserfordernisses gem. Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a, b durch ein DBA möglich, da keine Begrenzung des Anwendungsbereichs auf KapGes. und verbundene Unternehmen vorgesehen ist.

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Anwendung auf die Schweiz

20 I. Schweizer Unternehmen oder Betriebsstätte (Abs. 6 Satz 1)

Ist ein schweizerisches Unternehmen oder eine in der Schweiz belegene BS eines Unternehmens eines anderen EU-Mitgliedstaats der Gläubiger der Zinsen oder Lizenzgebühren, so ist die Entlastung von der inländ. Quellensteuer gem. Abs. 1 Satz 1 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen entsprechend zu gewähren. Es handelt sich bei der Norm damit um einen Rechtsgrundverweis auf die übrigen Vorschriften des § 50g. Bei der Anwendung von Abs. 6 ist allerdings zu beachten, dass das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz bereits eine entsprechende Regelung enthält, so dass insbes. Dreiecksfälle unter Beteiligung eines anderen EU-Mitgliedstaats in den praktischen Anwendungsbereich der Vorschrift fallen. Dies gilt zB für Zahlungen an eine schweizerische BS eines Unternehmens aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, mit dem Deutschland kein DBA mit einer Quellensteuerbefreiung für Zinsen oder Lizenzen abgeschlossen hat, oder Zahlungen zwischen EU-Tochtergesellschaften einer schweizerischen Muttergesellschaft als verbundene Unternehmen. Die Gewährleistungen von Abs. 6 beruhen ursprünglich auf Art. 15 Abs. 2 des sog. Zinsabkommens mit der Schweiz v. 29.12.2004 idF des Änderungsprotokolls v. 19.12.2015 (ABl. EU 2004 Nr. L 385, 30; ABl. EU 2015 Nr. L 333, 12). Abs. 6 hat die im Abkommen mit der Schweiz vorgesehene zweijährige Mindesthaltefrist für Anteile an verbundenen Unternehmen nicht umgesetzt, was in der Praxis des § 50g unschädlich ist.

II. Definition Unternehmen der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Abs. 6 Satz 2)

21

Erfasste Rechtsformen (Abs. 6 Satz 2 Nr. 1): Die in der Schweiz erfassten Rechtsformen eines Unternehmens werden unter Nr. 1 abschließend aufgezählt.

Insoweit handelt es sich um eine Erweiterung der Anl. 3 Nr. 1 zu § 50g.

Steuerliche Ansässigkeit und Steuerpflicht in der Schweiz (Abs. 6 Satz 2 Nr. 2 und 3): Weiterhin ist erforderlich, dass das Unternehmen für stl. Zwecke in der Schweiz ansässig ist und dort der unbeschränkten KStPflcht ohne StBefreiung unterliegt.

Keine abkommensrechtliche Doppelansässigkeit (Abs. 6 Satz 2 Nr. 2): Schließlich ist erforderlich, dass keine stl. Doppelansässigkeit des Unternehmens in einem Staat außerhalb der EU und der Schweiz aufgrund der sog. *tie-breaker*-Regel eines DBA begründet wird.

