

Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht

02. Februar 2021

Thomas Grammel
Dr. Christina Mair



Agenda

1

PwC

2

Beschränkte Steuerpflicht aufgrund der Überlassung von Rechten, die in ein inländisches Register eingetragen sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f, Nr. 6 EStG)

3

Änderungen § 50d Abs. 3 EStG






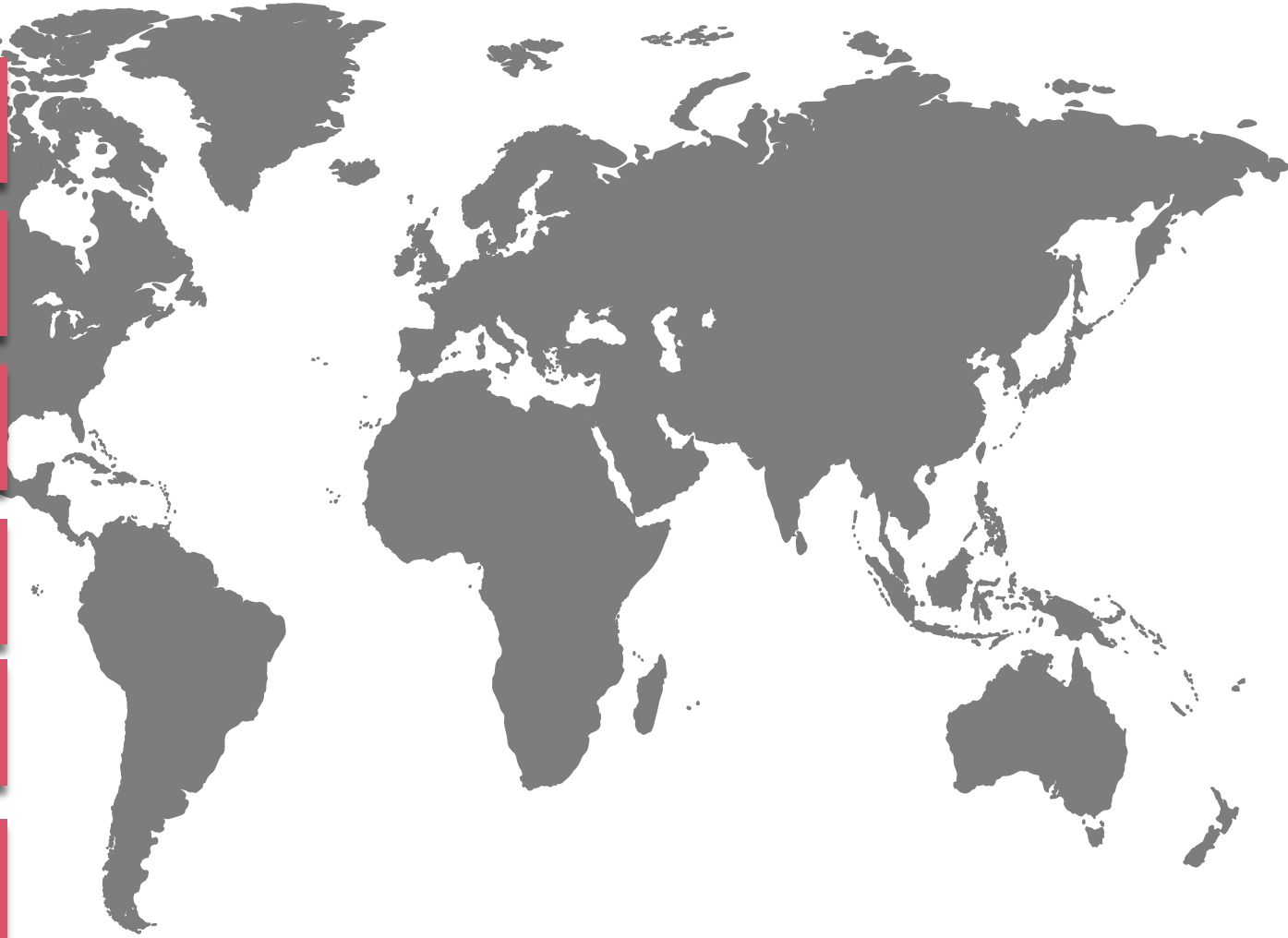
1

PwC

1

Durch unser globales Netzwerk sind wir überall zu Hause – in Deutschland, Europa und der Welt

Prüfung & Beratung		#1
Mandanten		über 35.000
Standorte		742
Länder		155
\$ Mrd. Umsatz		43
Beliebtester Arbeitgeber der Branche		  #1



In drei Geschäftsbereichen erbringen wir für unsere Mandanten den gewünschten Mehrwert

Assurance



Industrial Services

- Audit
- Capital Markets & Accounting Advisory Services
- Risk Assurance Solutions

Financial Services

- Audit
- Capital Markets & Accounting Advisory Services
- Risk Assurance Solutions
- Risk & Regulation
- Actuarial Services

Tax & Legal



- Corporate Tax
- International Tax Services
- Transfer Pricing
- Mergers & Acquisitions
- Indirect Taxes
- Global Mobility/ Human Capital Management
- Financial Services
- Real Estate
- Tax Technology
- Global Compliance Services
- Private Client Solutions
- Public Sector
- Middle Market
- Legal

Advisory



Strategy Consulting – Corporate and Business Strategy, Customer Strategy, People & Organization Strategy, Operations Strategy, Deals Strategy, Technology Strategy

Management Consulting – Customer, Finance, Operations, People & Organization, Program & Portfolio Management

Technology Consulting – Enterprise Architecture, Cloud Computing & Networking, Application & Emerging Technologies, Data & Analytics Technologies, Privacy, SAP, Oracle, Salesforce, Microsoft, Workday

Risk Consulting – Forensics, Governance Risk & Compliance, Risk & Regulation, Cyber Security

Transactions – Mergers & Acquisitions, Transaction Services, Valuation & Strategy, Business Recovery Services, Commercial Due Diligence, Delivering Deal Value

Infrastructure Advisory – Finance, Regulation, Infrastructure & Mobility, Public Sector Services

2

Beschränkte Steuerpflicht bei „Registerfällen“

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f, Nr. 6 EStG

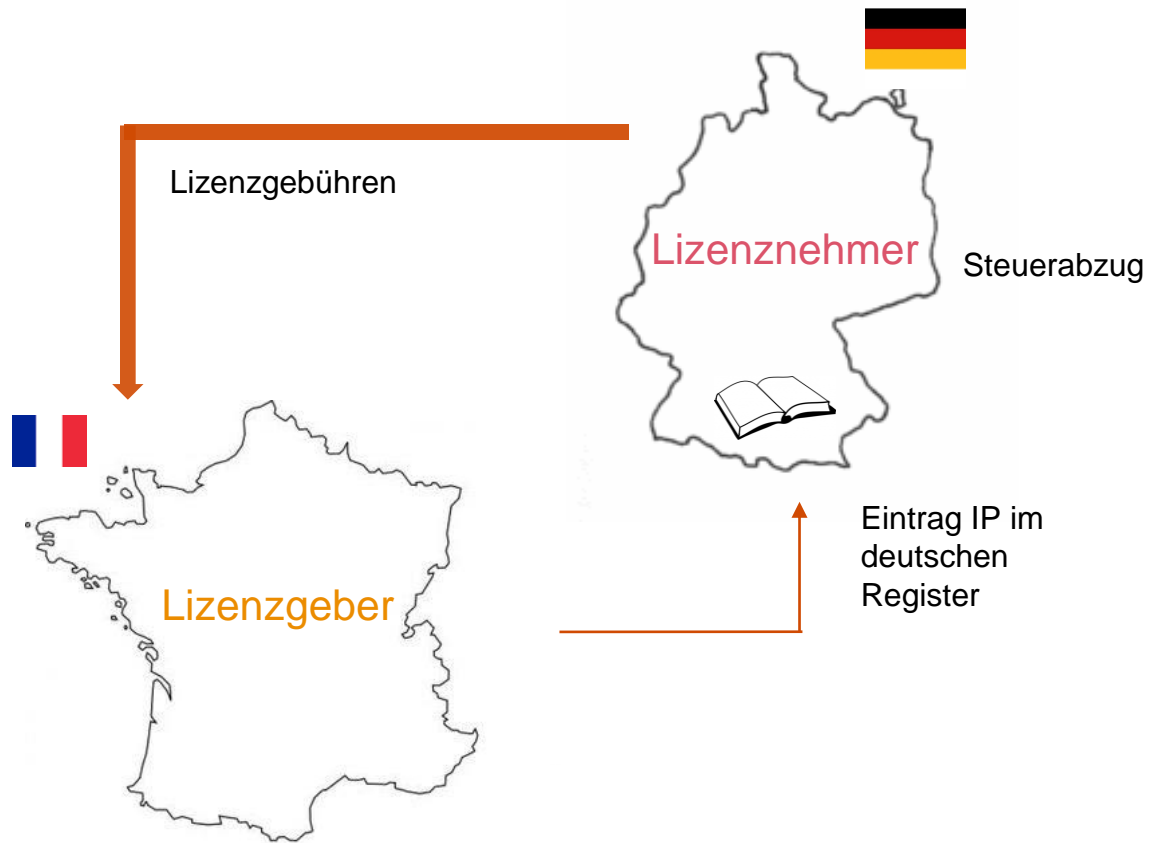
Beschränkte Steuerpflicht in „Registerfällen“

Die Regelung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) EStG

*Inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die (...) durch Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von (...) **Rechten**, die (...) in ein **inländisches Register** eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte (...) erfolgt, erzielt werden.*

Beschränkte Steuerpflicht in „Registerfällen“

Der „Standard-Fall“



- Lizenzgeber (nicht in Deutschland ansässig) hat eine Lizenz, die in einem deutschen Register eingetragen ist.
- **Licenzgeber** ist in Deutschland **beschränkt steuerpflichtig** wg. der Überlassung eines in ein inländisches Register eingetragenen Rechts (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f) aa) EStG an einen dt. Lizenznehmer
- **Folge:** Steuer wird im Wege des Steuerabzugs auf Ebene des Lizenznehmers erhoben (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG)
- Ausnahme: Freistellungsbescheinigung liegt vor
- (Wird die Verpflichtung zum Steuerabzug nicht erfüllt, so haftet der Lizenznehmer für die nicht einbehaltene Steuer (§ 50a Abs. 5. S. 4 EStG). Auch der ausländische Lizenzgeber kann in Anspruch genommen werden (§ 50a Abs. 5 S. 5 EStG))

Beschränkte Steuerpflicht in „Registerfällen“

Der „Standard-Fall“



Art. 15 DBA Deutschland – Frankreich (Lizenzgebühren)

Lizenzgebühren für die Benutzung von (...) Patenten (...) werden nur in dem Vertragsstaat besteuert, in dem der Bezugsberechtigte ansässig ist

- Alleiniges Besteuerungsrecht Frankreich
- Folge: Anspruch auf Erstattung der dt. Steuer (§ 50d Abs. 1 S. 2, 3 EStG) → Antrag beim BZSt
- Bei Vorliegen Freistellungsbescheinigung: kein Steuerabzug vorzunehmen

2

Beschränkte Steuerpflicht in „Registerfällen“

Aktuelle Entwicklungen – „Auslandsfälle“



- **Wortlaut der Norm (BMF-Schreiben v. 6.11.2020):** Lizenzgeber auch dann in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, wenn kein weiterer Inlandsbezug außer die Eintragung des überlassenen Rechts in ein inländisches Register gegeben ist
- **Folge:** Steuer wird im Wege des Steuerabzugs auf Ebene des Lizenznehmers erhoben (§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG)
- **Problem:** grds. „reiner Auslandssachverhalt“ → beschränkte Steuerpflicht (v.a. in Vergangenheit) häufig nicht erkannt und daher kein Steuerabzug vorgenommen
- **Folge:** für alle nicht festsetzungsverjährten Jahre müssen Steueranmeldungen nachgeholt werden

Beschränkte Steuerpflicht in „Registerfällen“

Aktuelle Entwicklungen - AbzStEntlModG



Referentenentwurf

Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

- Streichung der Wörter „oder in ein inländisches (...) Register eingetragen“ in § 49 EStG
- Beschränkte Steuerpflicht nur bei substanziellem Inlandsbezug („Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte“, z.B. Lizenznehmer in Deutschland)

Regierungsentwurf

Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

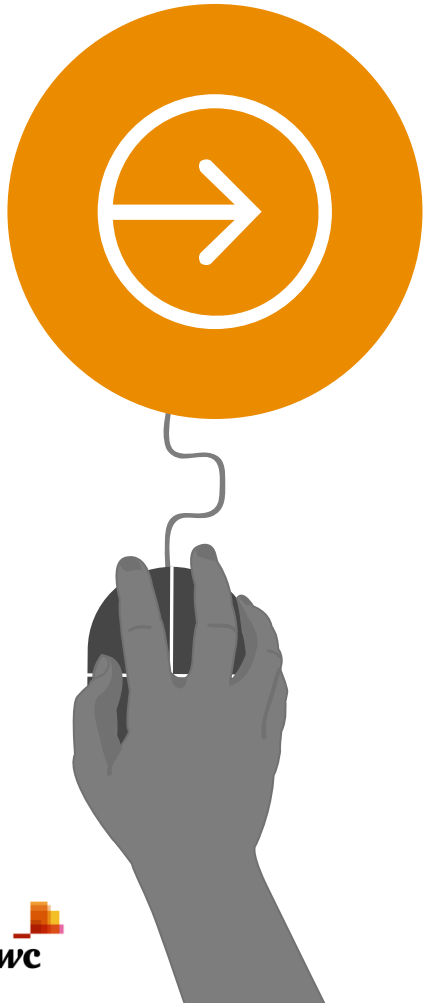
- Streichung nicht mehr enthalten

(inoffizieller) Entwurf BMF-Schreiben v. 20.01.2021

- Vereinfachtes Verfahren für Vergütungen, die bis 30.09.2021 zufließen; Voraussetzungen:
 - Lizenznehmer außerhalb Dtl. ansässig
 - Lizenzgeber in DBA-Staat ansässig und abkommensberechtigt
 - Antragstellung bis 31.12.2021
- Reguläres Verfahren für Vergütungen, die nach dem 30.09.2021 zufließen

Beschränkte Steuerpflicht in „Registerfällen“

Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug



1

Grundsätzlich: Bruttovergütung für die Überlassung des im Inland registrierten Rechts

- Prüfung, ob Vertragsverhältnis konkrete Bezifferung des Teils der Vergütung zulässt, der auf die Überlassung des im Inland registrierten Rechts entfällt

2

Sachgerechte Aufteilung der Vergütung

- Ausgangspunkt: geleistete Gesamtvergütung (Top-Down-Ansatz), die unter Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips aufzuteilen ist
- Ermittlung der BMG anhang der Registerkosten (ggf. einschließlich cost plus) nicht zulässig

3

Schätzung

$$\frac{\text{In Dtl. erzielte Umsätze}}{\text{insgesamt erzielte Umsätze}} \times \text{Gesamtvergütung}$$

3

Änderungen § 50d
Abs. 3 EStG

Änderungen § 50d Abs. 3 EStG

Einleitung - § 50d Abs. 1 S. 1 EStG

*Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, nach den § 43b, § 50g oder nach einem DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer **ungeachtet der § 43b, § 50g sowie des DBA** anzuwenden.*

§ 43b EStG
(Mutter-Tochter-Richtlinie)

Auf Antrag Entlastung von dt. KapESt auf Dividenden einer Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen EU-Staat ansässige Muttergesellschaft

§ 50g EStG
(Zins-Lizenz-Richtlinie)

Auf Antrag Entlastung von dt. Quellensteuer auf grenzüberschreitende Zins-/ Lizenzzahlungen innerhalb eines Konzerns in der EU

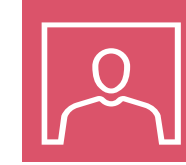
DBA

Auf Antrag Entlastung von Quellensteuer, wenn DBA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zuweist (vgl. Kapitel 2)

Änderungen § 50d Abs. 3 EStG

Einleitung - § 50d Abs. 3

*Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf (...) Entlastung nach Abs. 1 oder Abs. 2, soweit **Personen** an ihr **beteiligt** sind, denen die **Erstattung/Freistellung nicht zustände**, wenn sie die Einkünfte **unmittelbar erzielen**,*



persönliche
Entlastungsberechtigung

*und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge **nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit** stammen sowie*

- 1. In Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonstige beachtliche **Gründe** fehlen oder*
- 2. Die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten **Geschäftsbetrieb** am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt*



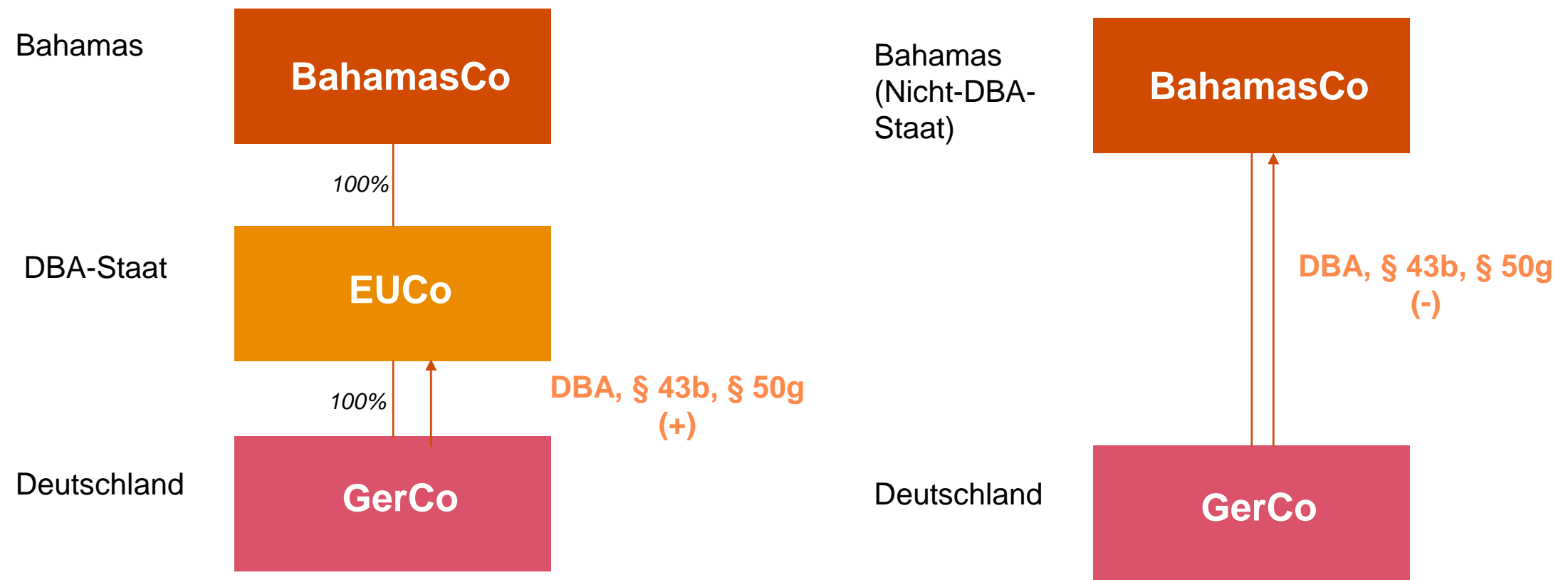
sachliche
Entlastungsberechtigung

3

Änderungen § 50d Abs. 3 EStG

Missbrauchsvermeidungsvorschrift – Sinn und Zweck des § 50d Abs. 3 EStG

- Einschränkung des Anspruchs einer ausländischen Gesellschaft, aufgrund eines DBA (oder § 43b EStG, § 44a Abs. 9 EStG, § 50g EStG) eine Befreiung, Ermäßigung oder Erstattung von Kapitalertrag- oder Abzugssteuern zu erhalten
- Beispiel



Aktuelle Struktur des § 50d Abs. 3 EStG



Satz 1

- Persönliche Entlastungsberechtigung
- zweistufiger „Substanztest“ (eigene Wirtschaftstätigkeit oder Gründe für Einschaltung/ Geschäftsbetrieb/Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr; zweiter Test wird durch BMF v. 04.04.2018 für Fälle des § 43b EStG „erleichtert“)

Satz 2

Pauschale Außerachtlassung von „Konzernverhältnissen“ (wird durch BMF v. 04.04.2018 für Fälle des § 43b EStG nicht angewendet)

Satz 3

Pauschaler Ausschluss einer eigenen Wirtschaftstätigkeit bei Verwaltung von Wirtschaftsgütern oder Auslagerung von wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte

Satz 4

Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe und des Geschäftsbetriebs

Satz 5

Börsen- und Investmentsteuerklausel

Hinweis: Wegfall der Sätze 2-5 (bis auf den Börsentest) im angedachten neuen Recht.

Neue Struktur und Wortlaut des § 50d Abs. 3 EStG-E



Die (verschärfte)
persönliche
Entlastungsberechtigung



Satz 1: Eine ausländische Gesellschaft hat auf Grundlage eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ungeachtet des Abkommens **keinen Anspruch** auf Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a, soweit Personen an ihr beteiligt oder durch ihre Satzung begünstigt sind, denen **dieser Anspruch nicht zustände**, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten,

und

Soweit die Einkunftsquelle **keinen** wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit dieser ausländischen Gesellschaft aufweist; das Erzielen der Einkünfte und 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.



Die (veränderte)
sachliche
Entlastungsberechtigung



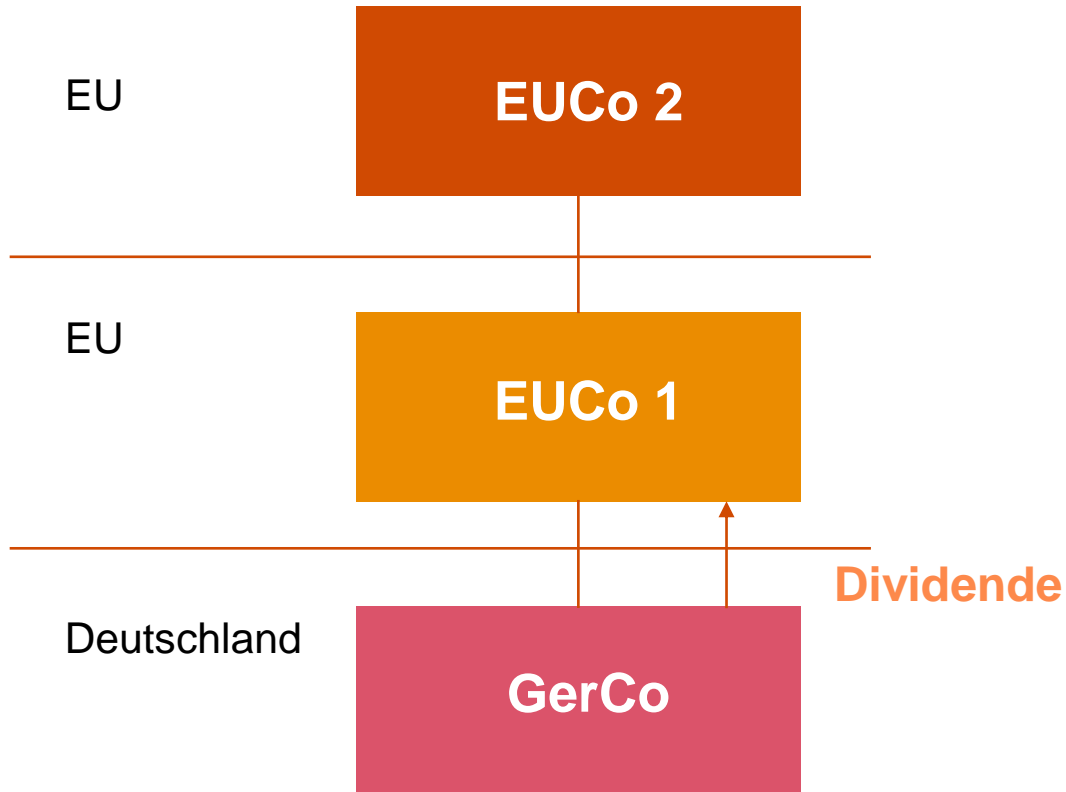
Satz 2: Satz 1 findet **keine** Anwendung, soweit die ausländische Gesellschaft nachweist, dass **keiner der Hauptzwecke** ihrer Einschaltung die Erlangung eines **steuerlichen Vorteils** ist; das Gleiche gilt, wenn mit der Hauptgattung der Anteile an der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten **Börse** stattfindet.



Der (umgekehrte)
Principal Purpose Test
Die (eingeschränkte)
Börsenklausel



Hinweis: Entsprechende Anwendung bei den §§ 43b, 44a Abs. 9 und § 50g EStG.



Sachverhalt

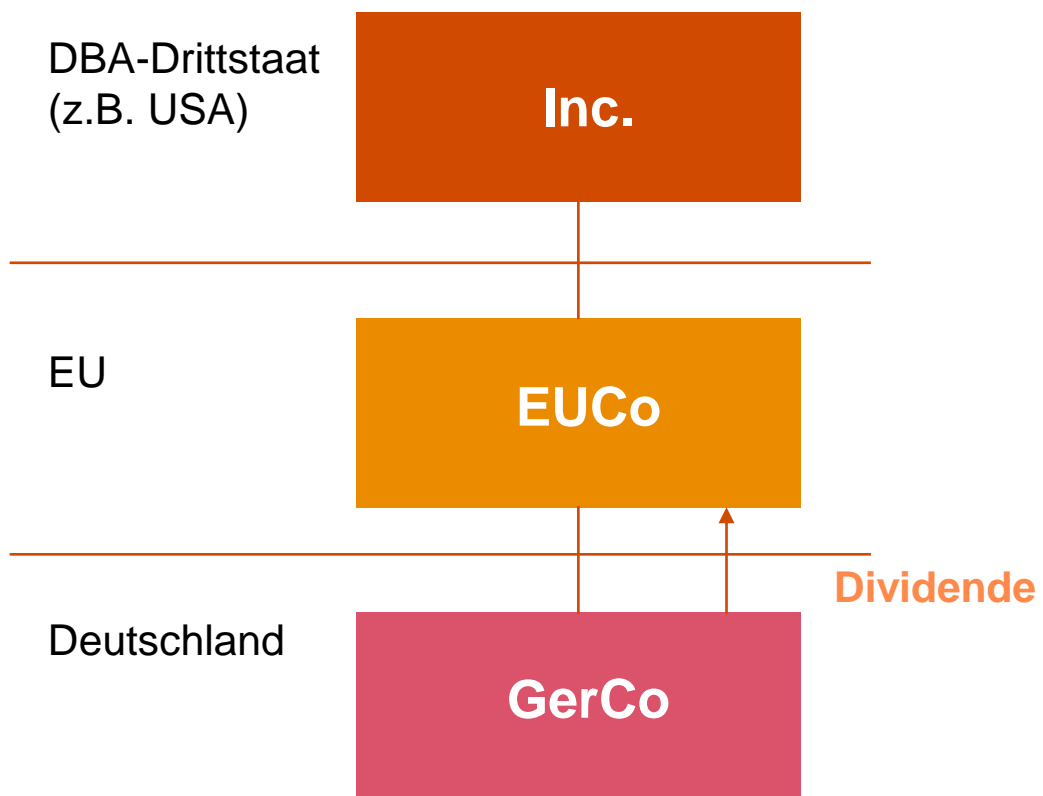
- GerCo schüttet Dividende an EUCo 1 aus. EUCo 1 und EUCo 2 sind jeweils in einem EU-Staat ansässig und erfüllen die Voraussetzungen von § 43b EStG.
- EUCo 1 ist nicht sachlich entlastungsberechtigt.
- EUCo 2 ist sachlich entlastungsberechtigt.

Lösung aktuelles Recht

- EUCo 2 ist persönlich und sachlich entlastungsberechtigt, daher kann EUCo 1 eine Entlastung gem. § 43b EStG in Anspruch nehmen.

Lösungsvorschlag neues Recht

- Identisch zum aktuellen Recht, da der Anspruch von EUCo 2 auf derselben Rechtsgrundlage wie der von EUCo 1 basiert.
- **Hinweis:** Die Annahme einer sachlichen Entlastungsberechtigung („Zusammenhangstest“) der EUCo 2 ist im Einzelfall zu prüfen.



Sachverhalt

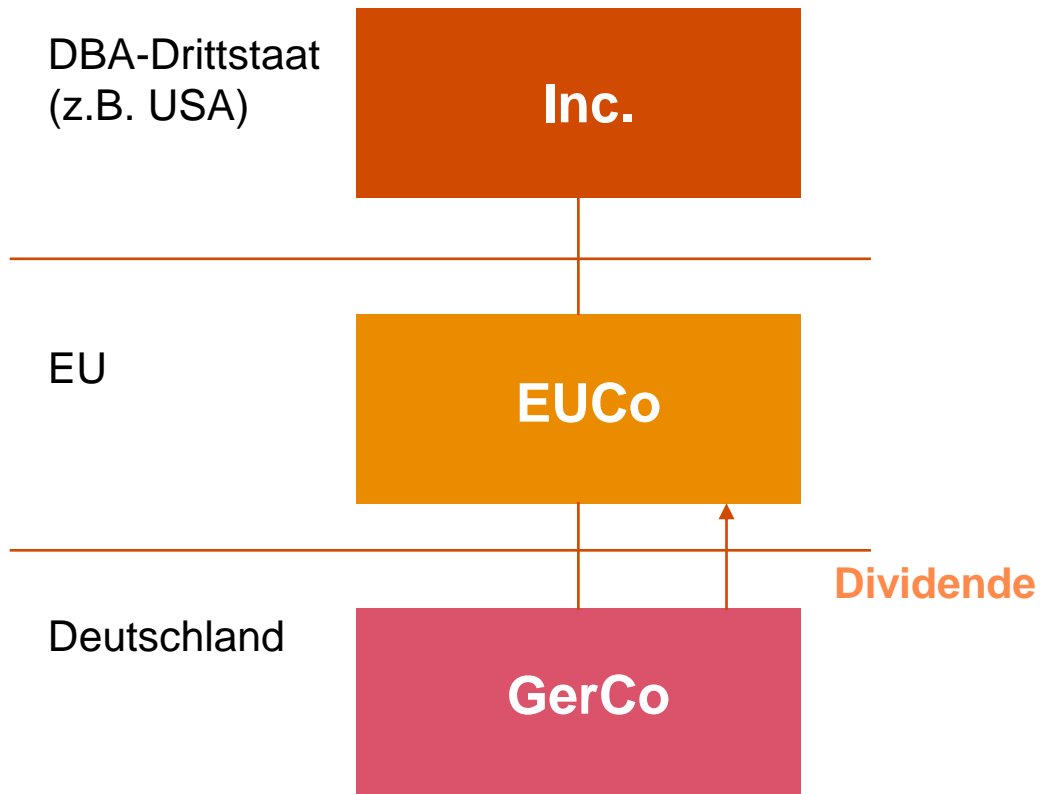
- GerCo schüttet Dividende an EUCo aus. EUCo erfüllt die Voraussetzungen von § 43b EStG. Die Inc. würde bei Direktbezug der Dividende einen DBA-Anspruch auf Reduzierung auf 0% haben (z.B. nach DBA-USA).
- EUCo ist nicht sachlich entlastungsberechtigt.
- Inc. Ist sachlich entlastungsberechtigt.

Lösung aktuelles Recht

- Inc. Ist persönlich und sachlich entlastungsberechtigt, daher kann EUCo ebenfalls eine Entlastung gem. § 43b EStG in Anspruch nehmen.

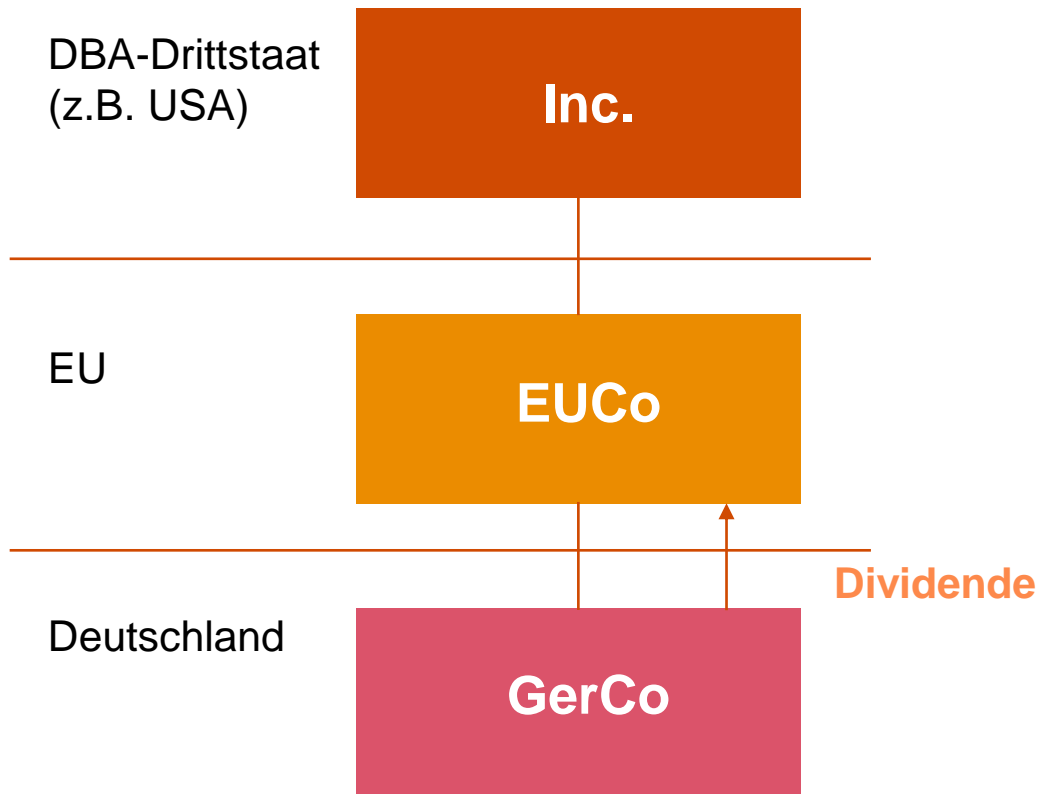
3 Persönliche Entlastungsberechtigung – **nicht** der nämliche Anspruch

Beispiel 2 (2/2)



Lösungsvorschlag neues Recht

- EuCo hat nach § 50d Abs. 3 **Satz 1** EStG-E **keinen** Entlastungsanspruch, da diese sachlich nicht entlastungsberechtigt ist und der hypothetische Anspruch der Inc. nicht auf der nämlichen Rechtsgrundlage (DBA-USA anstelle von § 43b EStG) basiert.
- **Offen:** Unter welchen Voraussetzungen ist der PPT anwendbar?



Sachverhalt

- GerCo schüttet Dividende an EUCo aus. EUCo erfüllt die Voraussetzungen von § 43b EStG. Die Inc. würde bei Direktbezug der Dividende einen DBA-Anspruch auf 5% haben.
- EUCo ist nicht sachlich entlastungsberechtigt.
- Inc. Ist sachlich entlastungsberechtigt.

Lösung aktuelles Recht

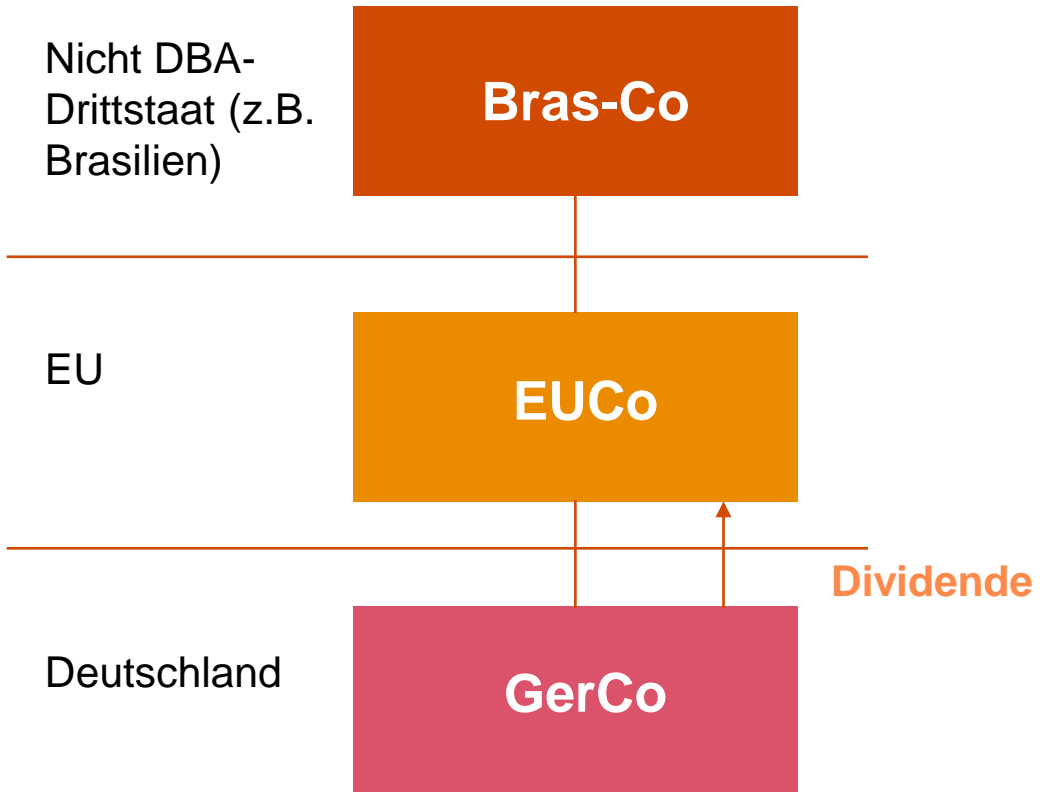
- Inc. ist (i.H.v. 5%) persönlich und sachlich entlastungsberechtigt, daher bekommt EUCo eine Entlastung auf 5% (gem. § 43b EStG).

Lösungsvorschlag neues Recht

- EUCo hat nach § 50d Abs. 3 **Satz 1** EStG-E keinen Entlastungsanspruch, da diese sachlich nicht entlastungsberechtigt ist und der Anspruch der Inc. nicht auf der nämlichen Rechtsgrundlage (DBA statt § 43b EStG) basiert.
- **Offen:** Gewährt der PPT zumindest eine Entlastung auf 5%?

3 Sachliche Entlastungsberechtigung – Der „Zusammenhangstest“

Beispiel 4 (1/2)

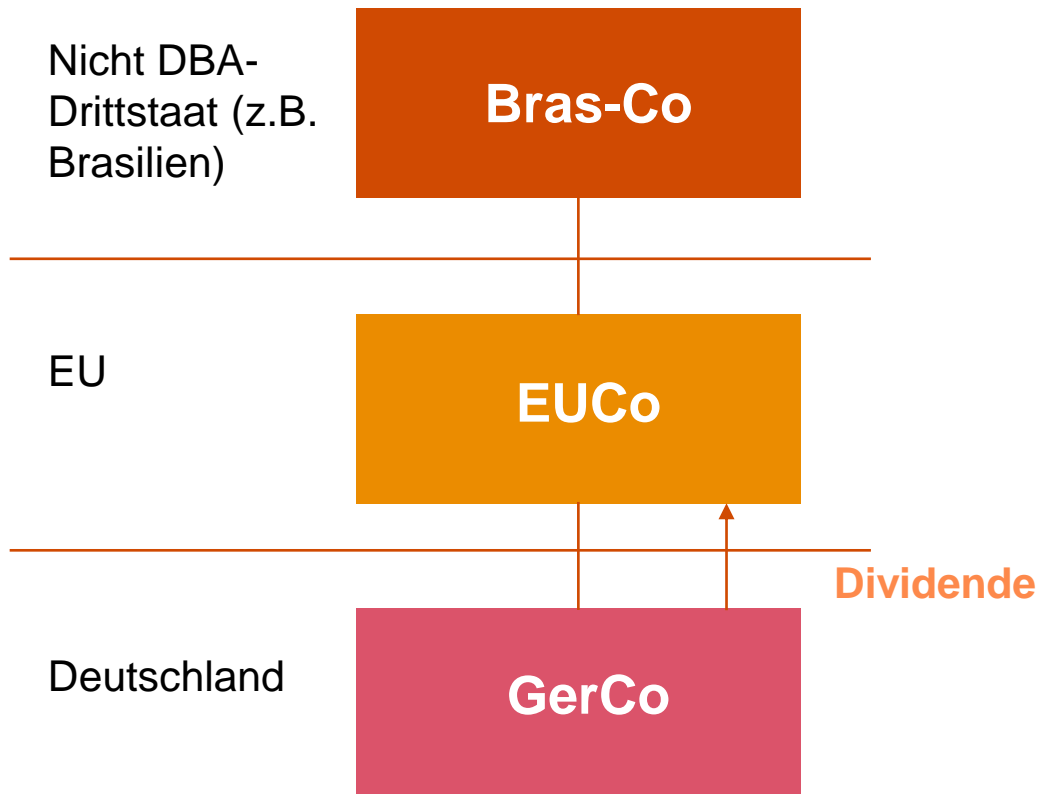


Sachverhalt

- GerCo schüttet eine Dividende an EUCo aus. EUCo ist in einem EU-Staat ansässig und erfüllt die Voraussetzungen von § 43b EStG.
- **Grundfall:** EUCo produziert Produkte, die GerCo vertreibt.
- **Variante 1:** EUCo ist aktiv gewerblich tätig, jedoch haben ihre Tätigkeiten keinen „Zusammenhang“ zur Tätigkeit der GerCo.

Sachliche Entlastungsberechtigung – Der „Zusammenhangstest“

Beispiel 4 (2/2)



Grundfall: EUCo Produktion / GerCo Vertrieb

Variante 1: EUCo aktiv gewerblich; kein „Zusammenhang“ zur GerCo

Lösung aktuelles Recht

- Im **Grundfall** und in der **Variante 1** wird in der Praxis regelmäßig eine Entlastung gewährt.

Lösungsvorschlag neues Recht

- Im **Grundfall** scheint ein „wesentlicher Zusammenhang der Einkunftsquelle [hier die Beteiligung] zu einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft“ bejaht werden zu können.
- In **Variante 1** besteht ein hohes Risiko, dass ein solcher Zusammenhang nicht besteht.

Ansprechpartner



Thomas Grammel
Partner | Steuerberater

T: +49 911 94985-205

M: +49 170 7856700

thomas.grammel@pwc.com

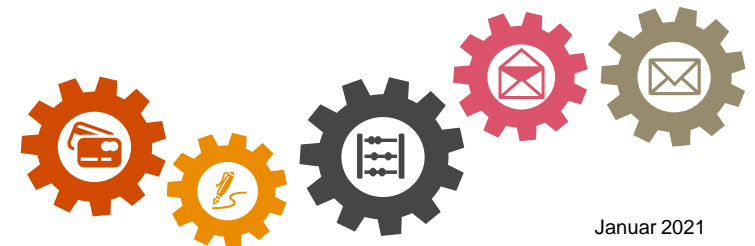


Dr. Christina Mair
Managerin | Steuerberaterin

T: +49 911 94985-267

M: +49 1514 4358050

christina.mair@pwc.com



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

[pwc.de](https://www.pwc.de)

© 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.