

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ DBA-Anwendungsregel zur Gleichstellung gewisser Dividendenkompensationszahlungen mit Dividenden.
- ▶ **Fundstelle:** Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (WElektroMobFördG/„JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

§ 50d

Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen und der §§ 43b und 50g

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, 3862; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019
(BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

...

(13) Werden Aktien einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert, sind vom Erwerber an Stelle von Dividenden erhaltene sonstige Bezüge für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung den Dividenden, die von dieser Gesellschaft gezahlt werden, gleichgestellt.

Autor und Mitherausgeber:

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

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderung: Abs. 13 regelt, dass gewisse Bezüge, die bei einem Erwerber von Aktien an die Stelle der Dividende treten, wenn ihm mit Dividendenberechtigung erworbene Aktien ohne Dividendenanspruch geliefert werden, für Zwecke der Anwendung eines DBA den Dividenden gleichgestellt werden. Damit soll dann der Dividendenartikel des DBA zur Anwendung kommen, der – anders als der sonst einschlägige Artikel, der „andere Einkünfte“ regelt – regelmäßig dem Quellenstaat ein (eingeschränktes) Besteuerungsrecht gewährt, welches sich so auch auf die genannten Bezüge erstreckt.

J 20-1

J 20-2 **Rechtsentwicklung:**

▶ **Zur Rechtsentwicklung bis 2016** s. § 50d Anm. 2.

▶ **WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Der Entwurf des WElektroMobFördG („JStG 2019“) wurde erst nachträglich auf Empfehlung des Finanzausschusses des BTag v. 6.11.2019 (BTDrucks. 19/14873, 41f.) um § 50d Abs. 13 ergänzt. Dasselbe gilt für die damit zusammenhängende Ergänzung von § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a um den Doppelbuchst. bb im Rahmen der Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 5.

J 20-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** § 50d Abs. 13 ist mangels speziellerer Anwendungsvorschrift erstmals für den VZ 2020 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des WElektroMobFördG/„JStG 2019“ v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451).

J 20-4 **Grund und Bedeutung der Änderung:**

▶ **Grund der Änderung:** Durch die Ergänzung des § 50d um Abs. 13 wird geregelt, dass sonstige Bezüge, die an Stelle von Dividenden an einen im Ausland ansässigen Erwerber von Aktien einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland gezahlt werden, für Zwecke der Anwendung eines DBA den Dividenden, die von dieser Gesellschaft gezahlt werden, gleichgestellt sind. Damit soll nach dem Willen des Gesetzgebers sichergestellt werden, dass diese Zahlungen auch bei der Anwendung von DBA nach inländ. Ertragsteuerrecht besteuert werden können (s. Bericht des Finanzausschusses v. 7.11.2019, BTDrucks. 19/14909, 46). Dass hier die Formulierung „sicherstellen“ statt „klarstellen“ gewählt wurde, deutet an, dass die Vorschrift (auch) nach der Auffassung des Gesetzgebers nicht deklaratorisch, sondern konstitutiv ist, (auch) der Gesetzgeber also davon ausgeht, dass DBA und insbes. deren Dividendenartikel für die Zeit vor der Geltung von Abs. 13 grds., dh. vorbehaltlich einer speziellen Regelung im anwendbaren DBA, die von Abs. 13 erfassten Bezüge nicht erfassen und Deutschland als Quellenstaat dann kein Besteuerungsrecht hat (vgl. zur abkommensrechtl. Relevanz einer Fiktion von Erträgen als Dividende durch den Quellenstaat auch *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 10 OECD-MA Rz. 179 mwN).

▶ **Bedeutung der Änderung:** Abs. 13 ist im Zusammenhang mit der Neufassung von § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und dort insbes. der Regelung in Doppelbuchst. bb zu sehen, mit der die inländ. beschränkte StPflcht auf bestimmte Dividendenkompensationszahlungen auch dann erstreckt wird, wenn sie nicht von einem inländ. Schuldner gezahlt werden (s. dazu § 49 Anm. J 20-4). Abs. 13 betrifft damit – wie § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. bb – nur die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 (vgl. § 20 Anm. 110ff.) und nunmehr auch in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb explizit geregelten sonstigen Bezüge, die ein Erwerber

von mit Dividendenberechtigung erworbener, aber ohne Dividendenanspruch gelieferter Aktien an Stelle der Dividenden erhält. Die Vorschrift erfasst damit insbes. nicht die Entgelte, Einnahmen und Bezüge nach § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c KStG, mit denen – mit Ausnahme inländ. und ausländ. Investmentfonds (s. § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG, s. Anhang zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 20) – Steuerausländer in Deutschland nicht der beschränkten StPflcht unterliegen. Gerade für diese Kompensationszahlungen im Fall von Wertpapierleihen, bei denen der Entleiher dem Verleiher eine Kompensation für die während der Zeit der Leihe an den Entleiher gezahlte Dividende schuldet, ist fraglich, ob Deutschland im Falle der Anwendung eines DBA ein Besteuerungsrecht hat, weil die Kompensationszahlungen grds. nicht unter den Dividendenartikel eines DBA (Besteuerungsrecht im Quellenstaat) zu subsumieren, sondern als sonstige Einkünfte (Besteuerungsrecht ausschließlich im Wohnsitzstaat) zu qualifizieren sind (vgl. *Klein/Hörner/Adam*, ISR 2018, 216 [222]). Dass nun für andere Dividendenkompensationszahlungen – nämlich solche iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 – nicht nur die materielle StPflcht, sondern auch ihre Qualifikation als Dividende für Zwecke der Anwendung eines DBA geregelt wird, um ihre Besteuerung im Inland „sicher zu stellen“, bestärkt die Zweifel daran, dass Dividendenkompensationszahlungen ohne eine solche Regelung im Inland wie Dividenden besteuert werden können.

Die Änderungen im Detail:

Tatbestandsmerkmale des Abs. 13:

J 20-5

► **Erwerb von Aktien einer Gesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland:** Abs. 13 erfasst – anders als § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, aber ebenso wie § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb – nur Fälle von Aktien von Gesellschaften, die ihren Sitz und/oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Hintergrund dieser Eingrenzung ist, dass es sich bei Abs. 13 um eine die Regelung zur beschränkten StPflcht in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb flankierende Regelung zur DBA-Anwendung handelt und Erträge, die Steuerausländer aus Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland erzielen, in Deutschland grds. nicht der beschränkten StPflcht unterliegen.

► **Erwerb mit Dividendenberechtigung:** Siehe § 20 Anm. 112.

► **Lieferung ohne Dividendenanspruch:** Siehe § 20 Anm. 112.

► **Sonstige Bezüge anstelle von Dividenden:** Siehe § 20 Anm. 111.

Rechtsfolge Gleichstellung mit Dividenden für Zwecke der Anwendung eines DBA: Abs. 13 enthält – ähnlich wie Abs. 10 – eine „DBA-An-

J 20-6

wendungsregelung“, die anordnet, dass die von ihr geregelten Bezüge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb für Zwecke der DBA-Anwendung den „Dividenden gleichgestellt“ werden. Das betrifft zum einen die Gleichstellung der Art nach; die neutral aus Empfängersicht als „Bezüge“ bezeichnete Kompensationszahlung ist keine Dividende, sondern deren Ersatz. Ob diese Kompensationszahlung als Dividende im Sinne des anwendbaren DBA zu beurteilen ist, hängt insoweit in erster Linie von der im konkreten Einzelfall einschlägigen DBA-Definition von Dividenden ab. Sind Kompensationszahlungen (ausnahmsweise) explizit oder ergibt die Auslegung im konkreten Fall, dass es sich um „aus sonstigen Gesellschaftsanteilen stammende Einkünfte“ handelt, „die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind“ (vgl. die Dividendendefinition in Art. 10 Abs. 3 OECD-MA 2017) bzw. dass es sich um „sonstige Einkünfte“ handelt, „die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Gesellschaftsanteilen gleichgestellt sind“ (vgl. die Deutsche Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 22.8.2013), bedarf es der Anordnung von Abs. 13 nicht. Sind die Bezüge von der Dividendendefinition des DBA nicht umfasst (vgl. *Schönfeld* in *Schönfeld/Ditz*, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 10 OECD-MA Rz. 179 mwN), stellt Abs. 13 einen (verdeckten) Treaty Override dar (zur Diskussion von Treaty Overrides s. § 50d Anm. 6). Die Rechtsfolge von Abs. 13 geht allerdings über die bloße Qualifikation der Kompensationszahlung als Dividende insoweit hinaus, als es nach Abs. 13 auch nicht darauf ankommt, dass Erwerber sie nicht von der ausschüttenden Gesellschaft, sondern einem Dritten, nämlich dem Veräußerer erhält.