

Cash Pooling im Konzern

Demleitner

2020

ISBN 978-3-406-75997-0

C.H.BECK

Gleiches Prinzip gilt nach Art. 11 Abs. 5 OECD-MA für die Bestimmung des Herkunftsstaats der Zinszahlung. Diese gelten als einem Vertragsstaat stammend, wenn der Schuldner eine in diesem Staat ansässige Person ist. Sofern dieser aber über eine Betriebstätte in einem der beiden Vertragsstaaten verfügt, der die Darlehensschuld zugerechnet wird und trägt diese Betriebstätte diese Zinsen, gelten die Zinsen als aus dem Betriebstättenstaat stammend. **137**

Art. 11 Abs. 6 OECD-MA stellt abschließend klar, dass im Falle einer nicht fremdvergleichskonformen überhöhten Zinszahlung der Zinsartikel nur auf den angemessenen Anteil der Zahlung Anwendung findet. Im Übrigen gilt Art. 9 OECD-MA mit ggf. einer entsprechenden Verrechnungspreiskorrektur (→ Rn. 232). Leitgedanke der Norm ist, dass keine Zinsen im abkommensrechtlichen Sinn vorliegen, soweit die als Zinszahlung deklarierte Leistung tatsächlich kein Entgelt für die Nutzungsüberlassung von Kapital, sondern entweder eine Zuwendung oder aber ein Leistungsentgelt anderer Art darstellt. Unbenommen bleibt weiterhin die Anwendung von § 1 AStG. Der umgekehrte Fall, nämlich die Zahlung unangemessen niedriger Zinsen, ist vom Wortlaut nicht umfasst, so dass sich die Behandlung des angemessenen Anteils grds. primär nach nationalem Recht richtet. **138**

b) Reduktion des Quellensteuereinhalts nach OECD-MA

Art. 11 Abs. 2 OECD-MA erlaubt dem Quellenstaat einerseits die Besteuerung der Zinsen, schränkt diese aber gleichzeitig der Höhe nach ein. Nach dem OECD-Musterabkommen beträgt die maximale Steuer 10% des Bruttobetrags der Zinsen. Häufig wird der Quellenstaat eine Besteuerung an der Quelle der Zinszahlung vornehmen und eine Abführung der Steuer vom Zinsschuldner verlangen. Alternativ steht es dem Quellenstaat auch offen, eine Besteuerung bis zur Höhe des maximalen Bruttobetrags erst im Veranlagungsverfahren für den Zinsgläubiger durchzuführen. Zulässig ist daneben auch, die Steuer zunächst in voller Höhe sowie ungeachtet der Reduktion nach einem DBA zu erheben und dem Zinsgläubiger im Rahmen eines gesonderten Verfahrens die den Höchstbetrag übersteigende Steuer auf Antrag zu erstatten (zum Verfahren in Deutschland → Rn. 147). **139**

Die Nachfolgende Übersicht gibt die nach dem jeweiligen DBA mit Deutschland reduzierten Quellensteuersätze verschiedener Jurisdiktionen wieder: **140**

Jurisdiktion	Quellensteuer in %	Jurisdiktion	Quellensteuer in %
Argentinien	10/15	Estland	10
Australien	10	Finnland	0
Belgien	0/15	Frankreich	0
China	10	Griechenland	10
Dänemark	0	Indien	10

Jurisdiktion	Quellensteuer in %	Jurisdiktion	Quellensteuer in %
Indonesien	10	Schweden	0
Irland	0	Schweiz	0
Island	0	Serbien	0
Israel	5	Singapur	8
Italien	0/10	Slowakei	0
Japan	0	Slowenien	5
Kanada	10	Spanien	0/15
Kroatien	0	Südafrika	10
Litauen	10	Südkorea	10
Luxemburg	0	Taiwan	10/15
Malaysia	10	Tschechische Republik	0
Malta	0	Thailand	10/25
Mexiko	5/10	Türkei	10
Neuseeland	10	Ukraine	2/5
Niederlande	0	Ungarn	0
Norwegen	0	Vereinigte Arabische Emirate	0
Philippinen	10	Vereinigtes Königreich	0
Polen	5	USA	0
Portugal	10/15	Vietnam	5/10
Österreich	0	Zypern	0
Rumänien	0/3		
Russland	0		

c) Reduktion des Quellensteuereinhalts nach Zins- und Lizenzrichtlinie

- 141** Die Zins- und Lizenzrichtlinie (Richtlinie 2003/49/EG, ABl. 2003 Nr. L 157, S. 49, zuletzt geändert durch Richtlinie 2013/13/EU, ABl. 2013 Nr. L 141, S. 30) regelt grds., dass keine Quellensteuern auf Zins- und Lizenzzahlungen erhoben werden dürfen, die an verbundene Unternehmen in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder an eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens eines EU-Mitgliedstaates als Gläubiger ge-

leistet werden. Diese Zahlungen sollen danach nur beim Zinsgläubiger steuerpflichtig sein. Die Richtlinie wurde in Deutschland durch Einführung von § 50g EStG und § 50h EStG in nationales Recht umgesetzt. Die Richtlinie ist auch im Verhältnis zur Schweiz anwendbar.

Art. 1 Abs. 1 der Zins- und Lizenzrichtlinie befreit in einem Mitgliedstaat angefallene Einkünfte in Form von Zinsen oder Lizenzgebühren von jedweden Steuern, sofern der Gläubiger der Zahlung ein Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates oder eine in einem anderen Mitgliedstaat belegene Betriebsstätte eines Mitgliedstaates ist. Unerheblich ist, ob die Steuer an der Quelle – maW direkt vom Gläubiger abgeführt wird – oder im Veranlagungsverfahren erhoben wird. Die teilweise Hinzurechnung von Zinsen im Rahmen der Gewerbesteuer nach § 8 Nr. 1 GewStG verstößt nach Auffassung des EuGH nicht gegen die Zins- und Lizenzrichtlinie. **142**

Im Rahmen des sachlichen Anwendungsbereichs ist unerheblich, ob die Zinsen gewinnabhängig oder fest vereinbart sind, so dass sämtlich innerhalb eines Cash Poolings bezahlten Zinsen davon erfasst sind. Ein Betriebsstättenstaat wird nur dann als Quellenstaat anerkannt, wenn die gezahlten Zinsen in diesem zum Betriebsausgabenabzug zugelassen sind; eine Qualifikation als Dividende oder Kapitalrückzahlung lässt den Richtlinienschutz daher entfallen. Dies gilt nach Art. 4 Abs. 2 der Zins- und Lizenzrichtlinie auch für verdeckte Gewinnausschüttungen und den nicht drittvergleichskonformen Teil einer Zinszahlung. Der Zinsgläubiger muss darüber hinaus diese selbst vereinnahmen und darf nicht als Vertreter oder Treuhänder fungieren. **143**

Begünstigt sind lediglich zwischen Kapitalgesellschaften gezahlte Zinsen (vgl. die Liste der im Anhang der Zins- und Lizenzrichtlinie aufgeführten Gesellschaftsformen). Gemäß Art. 1 Abs. 7 der Zins- und Lizenzrichtlinie müssen Zinsgläubiger und -schuldner verbundene EU-Unternehmen sein. Dies ist der Fall, wenn neben der Niederlassung in der EU eine unmittelbare Mindestkapitalbeteiligung von 25 % besteht, wobei auch über eine gemeinsame Muttergesellschaft verbundene Schwestergesellschaften privilegiert sind. **144**

Aufgrund der Voraussetzung einer unmittelbaren Beteiligung zwischen Zinsgläubiger und Zinsschuldner ist für Cash Pools darauf zu achten, dass entweder der Cash Pool-Leader die jeweiligen Auslandsgesellschaften direkt hält oder die Zinszahlungen über eine zwischengeschaltete Holdinggesellschaft geleistet werden. Abbildung 10 zeigt, dass im ersten Fall aufgrund fehlender unmittelbarer Beteiligung des Zinsgläubigers die Zins- und Lizenzrichtlinie keine Anwendung findet. Dies soll jedoch nicht zwangsläufig bedeuten, dass Mitgliedstaaten – nach rein nationalem Recht – in diesen Fällen nicht trotzdem vom Quellensteuerabzug absehen können. Im zweiten Fall der Abbildung 10 werden die Zinszahlungen bei identischer Gesellschafterstruktur stattdessen erst an den unmittelbaren Gesellschafter geleistet und von diesem weiter an den Cash Pool-Leader. Die Holdinggesellschaft darf hierbei jedoch nicht lediglich als Treuhänder o.Ä. auftreten und muss einen eigenen Anspruch auf Zinszahlung ggü. dem Cash Pool-Teilnehmer haben. Dazu sind die durch den EuGH zuletzt festgelegten Anforderungen an eine tatsächliche Substanz zu beachten. Sofern nicht sichergestellt werden kann, dass die Holdinggesellschaft genügend wirtschaftliche Substanz aufweist (ob dies bei einem zwischengeschalteten Cash Pool-Leader **145**

der Fall sein kann, ist bislang nicht entschieden), wäre daher zu raten, dass der Cash Pool-Leader die jeweiligen ausländischen Cash Pool-Teilnehmer unmittelbar hält.

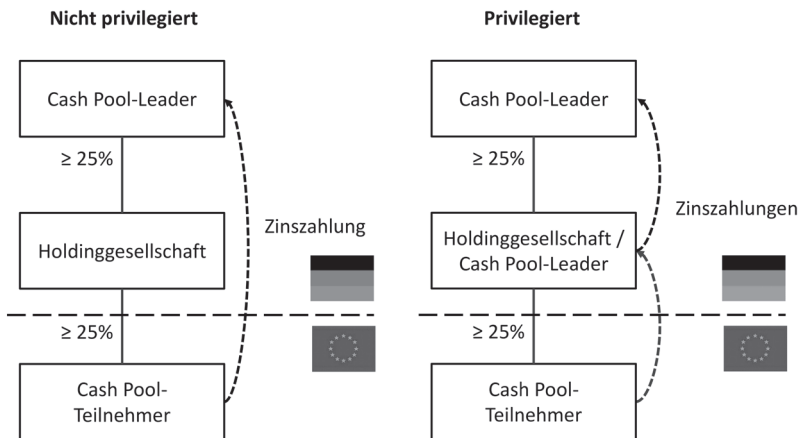


Abbildung 22

- 146 Hinsichtlich des Verfahrens zur Quellensteuerreduktion sind die Verfahrensvorschriften der jeweiligen Staaten zu beachten. Gegebenenfalls kann eine einbehaltene Quellensteuer erst im Anschluss wieder erstattet werden. Die Mitgliedstaaten sind zudem nicht gehindert Missbrauchsbestimmungen zu erlassen, die eine ungerechtfertigte Privilegierung nach der Zins- und Lizenzrichtlinie zu verhindern suchen.

d) Voraussetzung für Quellensteuerreduktion in Deutschland

- 147 Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind durch § 2 Abs. 1 AO in Deutschland unmittelbar anwendbares Recht und müssen nicht durch einen separaten Rechtsakt inkorporiert werden. Sofern nach nationalem Recht eine Kapitalertragsteuer auf Zinszahlungen zu erheben ist (→ Rn. 125), könne sich Steuerpflichtige daher auf nach einem DBA anwendbare Vorschriften zur Quellensteuerreduktion unmittelbar berufen. Im Gegensatz dazu bedürfen EU-Richtlinien noch der Umsetzung in nationales Recht. Dies ist im Falle der Zins- und Lizenzrichtlinie durch § 50g EStG und § 50h EStG geschehen.
- 148 Darin wurden die Vorgaben der Zins- und Lizenzrichtlinie eng am Europarecht umgesetzt. Die Quellensteuer wird nur auf Antrag nicht erhoben. Notwendig ist wiederum eine unmittelbare Beteiligung von mindestens 25% zwischen dem Zinsschuldner und dem Zinsgläubiger oder im Verhältnis zu einem gemeinsamen Mutterunternehmen.
- 149 Gemäß § 50d Abs. 1 S. 1 EStG ist der Kapitalertragsteuerabzug trotz Reduktion oder Absehen nach DBA oder § 50g EStG vorzunehmen und der Steuerpflichtige wird auf die Durchführung der Erstattung verwiesen, wenn keine Freistellungsbescheinigung durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) vorliegt. Eine Erstattung erfolgt nach § 50d Abs. 1 S. 3 EStG nur auf Antrag des

Gläubigers nach amtlichen Vordruck und nach Erteilung eines Freistellungsbescheids. Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem Kapitalerträge bezogen wurden. Ein nach § 50g EStG erstatteter Betrag ist zu verzinsen.

Alternativ kann der Zinsschuldner den Kapitalertragsteuerabzug nach DBA oder § 50g EStG gänzlich unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn ihm das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck eine sog. Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 2 S. 1 EStG erteilt hat. Die Bescheinigung kann maximal für drei Jahre erteilt werden. Für den Gläubiger der Zinsen besteht die Verpflichtung, den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung unverzüglich mitzuteilen. **150**

Eine Quellensteuerreduktion kann somit auf zwei Wegen erreicht werden: **151**
Einerseits durch (nachträgliche) Erstattung aufgrund eines Freistellungsbescheids nach § 50d Abs. 1 S. 3 EStG oder (im Vorhinein) aufgrund einer Freistellungsbescheinigung gemäß § 50d Abs. 2 S. 1 EStG. Letzteres dürfte in den meisten Fällen vorzugswürdig sein, da kein Liquiditätsabfluss vorliegt. Unternehmen sollen jedoch beachten, dass die Bearbeitungszeiten sowohl für einen Freistellungsbescheid wie auch für eine Freistellungsbescheinigung derzeit etliche Monate betragen. Nicht selten erfolgen Rückfragen durch das Bundeszentralamt für Steuern oder die Aufforderung zum Ausfüllen spezieller Fragebögen (insb. zur Prüfung von § 50d Abs. 3 EStG, → Rn. 163). Sofern Zinszahlungen durch deutsche Unternehmen ein Kapitalertragsteuerabzug droht, sollte die Beantragung eines Freistellungsbescheids oder einer Freistellungsbescheinigung mit ausreichendem Vorlauf geplant werden.

e) Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland

Sofern ein ausländischer Staat eine Quellensteuer ohne Erstattungsmöglichkeit erhebt, bleibt in Deutschland lediglich die Vermeidung der Doppelbesteuerung entweder durch Freistellung der Einkünfte von der inländischen Besteuerung (Freistellungsmethode) oder durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuerschuld (Anrechnungsmethode). Welche Methode Anwendung findet, richtet sich nach den Bestimmungen des jeweils anwendbaren DBA. Sofern kein DBA einschlägig ist, kann eine Doppelbesteuerung in Deutschland nur durch § 34c EStG vermieden werden. **152**

Art. 11 Abs. 2 OECD-MA gewährt dem Quellenstaat der Zinszahlung ein Besteuerungsrecht iHv 10% des Bruttobetrags. Diese Steuer kann jedoch nach Art. 23A Abs. 2 S. 1 OECD-MA auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden. Die Regelungen zur Anrechnung im Detail ergeben sich dann aus § 34c EStG. Unberührt bleiben daneben Möglichkeiten zur Reduktion der Quellensteuer nach nationalem Recht. Sofern mit dem ausländischen Quellenstaat kein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht, kann die Anrechnung der ausländischen Quellensteuer auch ausschließlich nach § 34c EStG erfolgen. Die Norm ist über § 26 KStG auch für Körperschaftsteuersubjekte anzuwenden. **153**

- 154** Gemäß § 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG iVm § 34c Abs. 1 S. 1 EStG kann die festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer auf diejenige deutsche Steuer angerechnet werden, die auf die betreffenden ausländischen Einkünfte entfällt (Anrechnungsmethode). Voraussetzung ist, dass die ausländische Steuer der deutschen Steuer beim Bezieher der Einkünfte entspricht. Dies dürfte im Regelfall bei auf Zinsen vom Schuldner einbehaltener Abgaben der Fall sein. Anlage 6 zu § 34c EStR zählt nicht abschließend zahlreiche der deutschen Steuer entsprechende ausländische Steuern auf. Anders dürfte dies jedoch bei Verkehrssteuern – auch wenn diese anlässlich der Zinszahlung anfallen – und Geldtransfergebühren zu sehen sein. Der Besteuerungsansatz des ausländischen Rechts muss sich nicht zwangsläufig auf die Nettogröße beziehen, sondern kann sich auch eine Bruttogröße als Bemessungsgrundlage heranziehen, soweit damit nicht der Charakter einer Verbrauchssteuer verbunden ist. Unerheblich ist zudem, ob die Steuer von dem jeweiligen Land oder auf Bundesstaaten- Regionen- oder Gemeindeebene erhoben wird.
- 155** Ausländische Einkünfte sind nach § 34d Nr. 6 EStG ua Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd § 20 EStG, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat oder das Kapitalvermögen durch ausländischen Grundbesitz gesichert ist. Zinszahlungen durch ausländische Cash Pool-Teilnehmer oder Cash Pool-Leader erfüllen diese Voraussetzung. Sofern eine Organgesellschaft ausländische Einkünfte bezieht, hat die Anrechnung nach § 19 Abs. 1 KStG erst beim Organträger zu erfolgen. Bei Zinsen, die von einer Personengesellschaft an deren Gesellschafter gezahlt werden, ist zu beachten, dass diese aus deutscher Sicht als Sonderbetriebseinnahmen iSd § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gelten. Gemäß § 50d Abs. 10 S. 1 EStG ist diese Betrachtung auch auf die Abkommensebene zu übertragen, so dass in diesem aus deutscher Sicht Art. 7 OECD-MA und nicht Art. 11 OECD-MA anzuwenden wäre; etwas anderes gilt nur, wenn das jeweilige Abkommen eine vorrangige Sonderregelung zu Sonderbetriebseinnahmen enthält.
- 156** Lediglich die in Übereinstimmung mit dem DBA erhobene Quellensteuer kann auf die inländische Steuerschuld angerechnet werden.
- 157** Besonderes Augenmerk ist auf die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags in Deutschland zu richten. Gemäß § 26 Abs. 2 S. 1 KStG. Danach ist die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Körperschaftsteuer in der Weise zu ermitteln, dass die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens, einschließlich der ausländischen Einkünfte, ohne Anwendung der §§ 37 und 38 KStG ergebende deutsche Körperschaftsteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird (sog. „per-country-Limitation“). Dies wird in der Praxis häufig übersehen, da Steuerbescheide des ausländischen Staates grds. keine Steuerermittlung nach deutschem Recht vornehmen. Eine in ausländischer Währung gezahlte Steuer ist am Tag der Zahlung zum amtlichen Devisenkurs umzurechnen.

Cash Pool-Leader A erzielt insgesamt Zinseinnahmen von 100.000 Euro. Davon stammen Zinserträge vom inländischen Cash Pool-Teilnehmer B iHv 70.000 Euro und Zinserträge vom ausländischen Cash Pool-Teilnehmer C iHv 30.000 Euro. A hatte im selben Jahr für das an B vergebene Darlehen Refinanzierungsaufwendungen von 20.000 Euro und für das an C vergebene Darlehen Refinanzierungsaufwendungen von 10.000 Euro (in beiden Fällen wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Zinserträgen und Aufwendungen). Der Ansässigkeitsstaat von C erhebt eine nach dem DBA zulässige Quellensteuer von 15 %.

158

Die im Staat C erhobene Quellensteuer von 4.500 Euro kann nur bis 3.000 Euro angerechnet werden, da die Körperschaftsteuer auf diese Einkünfte nur 3.000 Euro beträgt (30.000 Euro Zinsen \cdot 10.000 Euro Refinanzierungsaufwendungen \times 15% Körperschaftsteuer). In Höhe der Differenz von 1.500 Euro entsteht ein Anrechnungsüberhang. Unerheblich ist, dass bei A noch „Anrechnungspotential“ von 7.500 Euro (70.000 Zinsen \cdot 20.000 Refinanzierungsaufwendungen \times 15% Körperschaftsteuer) besteht, da diese Einkünfte nicht aus den mit Quellensteuer belasteten Zinsen stammen, sondern aus dem Inland.

159

Durch die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche Körperschaftsteuer verringert sich auch der darauf entfallende Solidaritätszuschlag. Damit werden im Ergebnis bei Außerachtlassung sonstiger Steuern und ohne Vorliegen eines Anrechnungsüberhangs ausländische Einkünfte niedriger besteuert als inländische, da bei Vollanrechnung gar kein Solidaritätszuschlag festgesetzt wird.

160

Zu einem Anrechnungsüberhang kann auch die Erzielung eines Verlusts im Inland führen, da dann gar keine inländische Körperschaftsteuer geschuldet wird. In diesem Fall kann für den Steuerpflichtigen nach § 34c Abs. 2 EStG der Abzug der ausländischen Quellensteuer von der inländischen Bemessungsgrundlage günstiger sein (Abzugsmethode). Der Steuerpflichtige kann jedoch nur entweder die Anrechnungs- oder die Abzugsmethode wählen. Beide Methoden sind nicht nebeneinander – auch nicht teilweise – anwendbar.

161

Cash Pool-Leader A aus dem vorangegangenen Beispiel hat im Zusammenhang mit den Zinserträgen von Cash Pool-Teilnehmer C Refinanzierungsaufwendungen von 35.000 Euro zu tragen. Auf den Saldo von \cdot 5.000 Euro entfällt fiktiv keine inländische Körperschaftsteuer, so dass eine Anrechnung ausländischer Quellensteuer unterbleibt. Cash Pool-Leader A kann jedoch die Quellensteuer von 4.500 Euro abziehen, so dass die negativen Einkünfte \cdot 9.500 Euro betragen.

162

4. Anti-Treaty- und Anti-Directive-Shopping Rule

Bei der Inanspruchnahme privilegierender Regelungen der Zins- und Lizenzrichtlinie oder einem DBA durch eine ausländische Gesellschaft ist die sog. Anti-Treaty- und Anti-Directive-Shopping-Rule des § 50d Abs. 3 EStG zu beachten. Die Vorschrift verhindert grds. die Anwendung positiver Regelungen zur Reduktion oder Vermeidung des inländischen Quellensteuerabzugs, soweit an der ausländischen Gesellschaft Personen beteiligt sind, denen die Privilegierung nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar – dh ohne

163

Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft – bezogen hätten. Voraussetzung ist allerdings, dass

- die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie
- in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Die Regelung stellt damit grds. auf rein passive ausländische Briefkastengesellschaften ab, die keine weiteren wesentlichen Einkünfte erzielen und nur zur Erlangung eines Steuervorteils (nämlich der Reduktion oder Vermeidung des Quellensteuerabzugs) implementiert wurden. Sie gilt sowohl für die Freistellung von inländischen Quellensteuern wie auch für die Erstattung.

- 164** Der deutsche Cash Pool-Teilnehmer A-GmbH ist Teil des brasilianischen Konzerns B. Die brasilianische B-Ltda. ist alleinige Gesellschafterin von A-GmbH. Die A-GmbH schließt mit der ebenfalls zum Konzern gehörenden und von der B-Ltda. gehaltenen spanischen C-S.A. einen Darlehensvertrag ab und zahlt an diese Zinsen, die in Deutschland nach nationalem Recht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Die C-S.A. übt keine weitere Funktion aus und erzielt keine weiteren Einkünfte.
- 165** Die C-S.A. kann nach § 50d Abs. 3 EStG keine Reduktion der Kapitalertragsteuer nach dem DBA zwischen Deutschland und Spanien oder nach der Zins- und Lizenzrichtlinie erreichen. Alleinige Gesellschafterin der C-S.A. ist die B-Ltda. Hätte diese die Zinsen direkt bezogen, bestünde mangels eines anwendbaren DBA sowie Zugehörigkeit zur Europäischen Union keine Möglichkeit zur Quellensteuerreduktion. Eine Besserstellung kann somit nicht durch Zwischenschaltung der C-S.A. erreicht werden.
- 166** Eine subjektive Missbrauchsabsicht der hinter der ausländischen Gesellschaft stehenden Gesellschafter wird hierbei nicht verlangt, weshalb die Regelung auch grds. nicht zu missbilligende Strukturen erfasst. Nach § 50d Abs. 3 S. 2 EStG sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft maßgebend, Merkmale dieser nahestehenden Personen bleiben außer Betracht. Die Finanzverwaltung gesteht jedoch mittlerweile – zumindest für Dividendenzahlungen – ein, dass diese einengende Sichtweise mit dem EU-Recht kollidiert. Für Entlastungsansprüche aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie nach § 43b EStG soll § 50d Abs. 3 S. 2 EStG derzeit keine Anwendung finden (BMF v. 4.4.2018, BStBl. I 2018, 589). Gründe für eine Schlechterstellung von Zinsen sind nicht ersichtlich, so dass auch organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale von nahe stehenden Personen in die Prüfung einbezogen werden sollten. An einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit mangelt es gemäß Satz 3, soweit die ausländische Gesellschaft lediglich eigene Wirtschaftsgüter verwaltet oder ihre wesentliche Geschäftstätigkeit auf Dritte überträgt. Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe sowie des eigenen Geschäftsbetriebs obliegt der ausländischen Gesellschaft selbst.