

§ 50d

Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungs- abkommen und der §§ 43b und 50g

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BEPS-UmsG v. 20.12.2016
(BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5)

(1) ¹Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, nach den §§ 43b, 50g oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b und 50g sowie des Abkommens anzuwenden. ²Unberührt bleibt der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten oder der auf Grund Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichteten Steuer. ³Die Erstattung erfolgt auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids; der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. ⁴Dem Vordruck ist in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a eine Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 beizufügen. ⁵Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausgezahlt. ⁶Hat der Gläubiger der Vergütungen im Sinne des § 50a nach § 50a Absatz 5 Steuern für Rechnung beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einzubehalten, kann die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, dass er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seines Erstattungsanspruchs mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt. ⁷Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden. ⁸Der Antragsteller hat in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a zu versichern, dass ihm eine Bescheinigung im Sinne des § 45a Absatz 2 vorliegt oder, soweit er selbst die Kapitalerträge als auszahlende Stelle dem Steuerabzug unterworfen hat, nicht ausgestellt wurde; er hat die Bescheinigung zehn Jahre nach Antragstellung aufzubewahren. ⁹Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind. ¹⁰Die Frist nach Satz 9 endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer. ¹¹Ist der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden. ¹²Für die Erstattung der

Kapitalertragsteuer gilt § 45 entsprechend. ¹³Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

(1a) ¹Der nach Absatz 1 in Verbindung mit § 50g zu erstattende Betrag ist zu verzinsen. ²Der Zinslauf beginnt zwölf Monate nach Ablauf des Monats, in dem der Antrag auf Erstattung und alle für die Entscheidung erforderlichen Nachweise vorliegen, frühestens am Tag der Entrichtung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen. ³Er endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird. ⁴Wird der Freistellungsbescheid aufgehoben, geändert oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern. ⁵§ 233a Absatz 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß. ⁶Für die Höhe und Berechnung der Zinsen gilt § 238 der Abgabenordnung. ⁷Auf die Festsetzung der Zinsen ist § 239 der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden. ⁸Die Vorschriften dieses Absatzes sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (§ 50 Absatz 2).

(2) ¹In den Fällen der §§ 43b, 50a Absatz 1, § 50g kann der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen den Steuerabzug nach Maßgabe von § 43b oder § 50g oder des Abkommens unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines von ihm nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gestellten Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren); dies gilt auch bei Kapitalerträgen, die einer nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft, die am Nennkapital einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes zu mindestens einem Zehntel unmittelbar beteiligt ist und im Staat ihrer Ansässigkeit den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein, von der unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft zufließen. ²Die Freistellung kann unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt und von Auflagen oder Bedingungen abhängig gemacht werden. ³Sie kann in den Fällen des § 50a Absatz 1 von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass die Erfüllung der Verpflichtungen nach § 50a Absatz 5 nachgewiesen werden, soweit die Vergütungen an andere beschränkt Steuerpflichtige weitergeleitet werden. ⁴Die Geltungsdauer der Bescheinigung nach Satz 1 beginnt frühestens am dem Tag, an dem der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern eingeht; sie beträgt mindestens ein Jahr und darf drei Jahre nicht überschreiten; der Gläubiger der Kapitalerträge oder der Vergütungen ist verpflichtet, den Wegfall der Voraussetzungen für die Freistellung unverzüglich dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. ⁵Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Bescheinigung nach Satz 1 vorliegt. ⁶Über den Antrag ist innerhalb von drei Monaten zu entscheiden. ⁷Die Frist beginnt mit der Vorlage aller für die Entscheidung erforderlichen Nachweise. ⁸Bestehende Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt.

(3) ¹Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände,

wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, 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 sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

²Maßgebend sind ausschließlich die Verhältnisse der ausländischen Gesellschaft; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländischen Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes), bleiben außer Betracht. ³An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. ⁴Die Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe im Sinne von Satz 1 Nummer 1 sowie des Geschäftsbetriebs im Sinne von Satz 1 Nummer 2 obliegt der ausländischen Gesellschaft. ⁵Die Sätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn mit der Hauptgattung der Aktien der ausländischen Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet oder für die ausländische Gesellschaft die Vorschriften des Investmentsteuergesetzes gelten.

(4) ¹Der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a hat nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist oder die Voraussetzungen des § 50g Absatz 3 Nummer 5 Buchstabe c erfüllt sind. ²Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erleichterte Verfahren oder vereinfachte Nachweise zulassen.

(5) ¹Abweichend von Absatz 2 kann das Bundeszentralamt für Steuern in den Fällen des § 50a Absatz 1 Nummer 3 den Schuldner der Vergütung auf Antrag allgemein ermächtigen, den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren). ²Die Ermächtigung kann in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung erteilt und mit Auflagen verbunden werden. ³Einer Bestätigung nach Absatz 4 Satz 1 bedarf es im Kontrollmeldeverfahren nicht. ⁴Inhalt der Auflage kann die Angabe des Namens, des Wohnortes oder des Ortes des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, der Art der Vergütung, des Bruttobetrags und des Zeitpunkts der Zahlungen sowie des einbehaltenen Steuerbetrags sein. ⁵Mit dem Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren gilt die Zustimmung des Gläubigers und des Schuldners zur Weiterleitung der Angaben des Schuldners an den Wohnsitz- oder Sitzstaat des Gläubigers als erteilt. ⁶Die Ermächtigung ist als Beleg aufzubewahren. ⁷Absatz 2 Satz 8 gilt entsprechend.

(6) Soweit Absatz 2 nicht anwendbar ist, gilt Absatz 5 auch für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 4, wenn sich im Zeitpunkt der Zahlung des Kapitalertrags der Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz ohne nähere Ermittlung feststellen lässt.

(7) Werden Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Sinne der Vorschrift eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über den öffentlichen Dienst gewährt, so ist diese Vorschrift bei Bestehen eines Dienstverhältnisses mit einer anderen Person in der Weise auszulegen, dass die Vergütungen für der erstgenannten Person geleistete Dienste gezahlt werden, wenn sie ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden.

(8) ¹Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden. ²Wird ein solcher Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Steuerbescheid insoweit zu ändern. ³§ 175 Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

(9) ¹Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, so wird die Freistellung der Einkünfte ungeachtet des Abkommens nicht gewährt, soweit

1. der andere Staat die Bestimmungen des Abkommens so anwendet, dass die Einkünfte in diesem Staat von der Besteuerung auszunehmen sind oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden können, oder
2. die Einkünfte in dem anderen Staat nur deshalb nicht steuerpflichtig sind, weil sie von einer Person bezogen werden, die in diesem Staat nicht auf Grund ihres Wohnsitzes, ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung, des Sitzes oder eines ähnlichen Merkmals unbeschränkt steuerpflichtig ist.

²Nummer 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, es sei denn, die Dividenden sind bei der Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden. ³Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sowie Absatz 8 und § 20 Absatz 2 des Außensteuergesetzes bleiben unberührt, soweit sie jeweils die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken. ⁴Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, sind auch auf Teile von Einkünften anzuwenden, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Bestimmung des Abkommens hinsichtlich dieser Einkunftsteile erfüllt sind.

(10) ¹Sind auf eine Vergütung im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nummer 3 zweiter Halbsatz die Vor-

schriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden und enthält das Abkommen keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung, gilt die Vergütung für Zwecke der Anwendung des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausschließlich als Teil des Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters. ²Satz 1 gilt auch für die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlassten Erträge und Aufwendungen. ³Die Vergütung des Gesellschafters ist ungeachtet der Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über die Zuordnung von Vermögenswerten zu einer Betriebsstätte derjenigen Betriebsstätte der Gesellschaft zuzurechnen, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegende Leistung zuzuordnen ist; die in Satz 2 genannten Erträge und Aufwendungen sind der Betriebsstätte zuzurechnen, der die Vergütung zuzuordnen ist. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten auch in den Fällen des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 sowie in den Fällen des § 15 Absatz 1 Satz 2 entsprechend. ⁵Sind Einkünfte im Sinne der Sätze 1 bis 4 einer Person zuzurechnen, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als im anderen Staat ansässig gilt, und weist der Steuerpflichtige nach, dass der andere Staat die Einkünfte besteuert, ohne die darauf entfallende deutsche Steuer anzurechnen, ist die in diesem Staat nachweislich auf diese Einkünfte festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, der deutschen Einkommensteuer entsprechende, anteilige ausländische Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer anzurechnen. ⁶Satz 5 gilt nicht, wenn das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine ausdrückliche Regelung für solche Einkünfte enthält. ⁷Die Sätze 1 bis 6

1. sind nicht auf Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 3 Nummer 2 anzuwenden;
2. gelten entsprechend, wenn die Einkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 gehören; dabei tritt der Artikel über die selbständige Arbeit an die Stelle des Artikels über die Unternehmenseinkünfte, wenn das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einen solchen Artikel enthält.

⁸Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 bleibt unberührt.

(11) ¹Sind Dividenden beim Zahlungsempfänger nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung ungeachtet des Abkommens nur insoweit gewährt, als die Dividenden nach deutschem Steuerrecht nicht einer anderen Person zuzurechnen sind. ²Soweit die Dividenden nach deutschem Steuerrecht einer anderen Person zuzurechnen sind, werden sie bei dieser Person freigestellt, wenn sie bei ihr als Zahlungsempfänger nach Maßgabe des Abkommens freigestellt würden.

(12) ¹Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, gelten für Zwecke der Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als für frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt. ²Dies gilt nicht, soweit das Abkommen in einer gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift eine abweichende Regelung trifft. ³§ 50d Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 sowie

Rechtsverordnungen gemäß § 2 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung bleiben unberührt.

Autoren: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main
 Dr. Antje **Hagena**, LL.M., Richterin, Hannover
 Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50d . 1

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 50d	1	V. Verhältnis des § 50d zu anderen Vorschriften	6
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 50d	2	1. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen und supranationalem Recht	6
III. Bedeutung des § 50d	3	a) Doppelbesteuerungsabkommen	6
IV. Geltungsbereich des § 50d	4	b) Europarecht	7
1. Sachlicher Geltungsbereich	4	2. Verhältnis zum nationalen Recht	8
2. Persönlicher Geltungsbereich	5		

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerabzug und Entlastung durch Erstattung im Fall von § 43b, § 50g und von DBA 10

	Anm.		Anm.
I. Steuerabzug vom Kapitalertrag bzw. aufgrund des § 50a ohne Berücksichtigung von §§ 43b, 50g oder eines anzuwendenden DBA (Abs. 1 Satz 1)	10	tet des § 43b, des § 50g und des DBA (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	11
1. Von Abs. 1 betroffene Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) und Einschränkung des Steuerabzugs	10	a) Fälle des Steuerabzugs vom Kapitalertrag	11
2. Anwendung der Vorschriften über Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet		b) Steuerabzug aufgrund von § 50a	12
		c) Durchführung des Steuerabzugs ungeachtet des § 43b, des § 50g oder des DBA	13
		II. Erstattung einbehaltener und abgeführter Steuer (Abs. 1 Sätze 2 bis 12)	15

Anm.	Anm.
<p>1. Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer (Abs. 1 Satz 2) 15</p> <p>a) Unberührt bleibender Erstattungsanspruch . . . 15</p> <p>b) Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder der Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung 16</p> <p>c) Einbehaltene und abgeführte oder aufgrund Haftungsbescheids oder Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer 17</p> <p>d) Verfahren 18</p> <p>2. Geltendmachung des Anspruchs durch Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abs. 1 Satz 3) . . 19</p> <p>3. Kapitalertragsteuerbescheinigung in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (Abs. 1 Satz 4) 20</p>	<p>4. Auszahlung des Erstattungsbetrags (Abs. 1 Satz 5) 21</p> <p>5. Nachweis der Zahlung in den Fällen des § 50a Abs. 5 (Abs. 1 Satz 6) 22</p> <p>6. Maschinell verwertbare Datenträger (Abs. 1 Satz 7) 22a</p> <p>7. Versicherung zur Kapitalertragsteuerbescheinigung in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a im Datenträgerverfahren (Abs. 1 Satz 8) 22b</p> <p>8. Frist (Abs. 1 Sätze 9 und 10) 23</p> <p>9. Erstattung an denjenigen, dem Einkünfte oder Gewinn zugerechnet werden (Abs. 1 Satz 11) 24</p> <p>10. Entsprechende Geltung von § 45 für die Erstattung der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Satz 12) 25</p> <p>III. Keine Gläubiger-Abkommensrechte für den Schuldner im Haftungsverfahren (Abs. 1 Satz 13) . . 26</p>

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Verzinsung von nach Abs. 1 iVm. § 50g
zu erstattenden Beträgen** 30

Anm.	Anm.
<p>I. Zinstatbestand (Abs. 1a Sätze 1 und 8) 30</p> <p>II. Zinslauf (Abs. 1a Sätze 2 und 3) 31</p> <p>III. Bemessungsgrundlage bei Aufhebung, Änderung</p>	<p>oder Berichtigung des Freistellungsbescheids (Abs. 1a Sätze 4 und 5) . . . 32</p> <p>IV. Höhe, Berechnung und Festsetzung der Zinsen (Abs. 1a Sätze 6 und 7) . . . 33</p>

**D. Erläuterungen zu Abs. 2:
Vereinfachendes vollständiges oder
teilweises Absehen vom Steuerabzug in
bestimmten Fällen (Freistellung im
Steuerabzugsverfahren) 35**

	Anm.		Anm.
I. Freistellungsverfahren . . .	35		
II. Einkünfte, die vom Steuerabzug freigestellt werden können (Abs. 2 Satz 1)	36		
III. Antragsgebundene Freistellungsbescheinigung durch das Bundeszentralamt für Steuern	37		
1. Vorlage der Freistellungsbescheinigung erlaubt Absehen von Abzug	37	5. Widerrufsvorbehalt, Auflagen und Bedingungen (Abs. 2 Satz 2)	41
2. Freistellungsantrag (Abs. 2 Satz 1)	38	6. Nachweis der Erfüllung der Verpflichtungen nach § 50a Abs. 5 (Abs. 2 Satz 3)	42
3. Frist für Entscheidung über Freistellungsantrag (Abs. 2 Sätze 6 und 7)	39	7. Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 2 Satz 8)	43
4. Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Sätze 1, 4 und 5)	40	IV. Belegaufbewahrungspflichten	44
		V. Unterlassen des Steuerabzugs oder Vornahme nach einem niedrigeren Steuersatz nach Maßgabe des § 43b, des § 50a Abs. 4, des § 50g oder eines DBA	47

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Versagung der Steuerentlastung nach Abs. 1
oder 2 bei Zwischenschaltung bestimmter
ausländischer Gesellschaften 50**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 3 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht	50		
1. Überblick	50	2. Beteiligung von Personen, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Steuerentlastung nicht zustände	55
2. Rechtsentwicklung und Bedeutung	51	3. Nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammende Bruttoerträge (Abs. 3 Satz 1)	55a
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften	52	4. Substanzanforderungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2)	56
a) Verhältnis zu supranationalem Recht und zu DBA	52	a) Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)	56
b) Verhältnis zu nationalem Recht: § 42 AO	53		
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3	54		
1. Ausländische Gesellschaft	54		

	Anm.		Anm.	
b) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit einem für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)	57	III. Rechtsfolge	62	
c) Verknüpfung und Feststellungslast	59		1. Kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder 2	62
5. Gesellschaftsbezogene Prüfung (Abs. 3 Satz 2)	60		2. Für die ausländische Gesellschaft	63
6. Ausnahmen für börsennotierte Gesellschaften und Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten (Abs. 3 Satz 5)	61		3. Soweit Personen beteiligt sind, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Erstattung oder Freistellung nicht zustände	64
			4. Die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge stammen nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit	65
		5. De minimis	66	

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Nachweis der Ansässigkeit in dem
anderen Vertragsstaat 70**

	Anm.		Anm.
I. Nachweis durch Bestätigung der Steuerbehörde des anderen Vertragsstaats (Abs. 4 Satz 1)	70	II. Ermächtigung zur Zulassung erleichterter Verfahren oder vereinfachter Nachweise (Abs. 4 Satz 2)	72
1. Allgemeines zur Ansässigkeitsbestätigung	70		2. Einzelfragen zur Ansässigkeitsbestätigung

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Kontrollmeldeverfahren 80**

	Anm.		Anm.	
I. Kontrollmeldeverfahren statt Freistellung	80	IV. Befreiung vom Nachweis der Ansässigkeit gem. Abs. 4 Satz 1 (Abs. 5 Satz 3)	83	
II. Antragsgebundene allgemeine Ermächtigung, in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren)	81		V. Zustimmung zur Weiterleitung der Angaben an den (Wohn-)Sitzstaat des Gläubigers (Abs. 5 Satz 5)	84
III. Auflagen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 und Satz 4)	82		VI. Belegaufbewahrungspflichten (Abs. 5 Satz 6)	85
			VII. Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 5 Satz 7)	86

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Kontrollmeldeverfahren bei bestimmten Kapitalerträgen 91

I. Erläuterungen zu Abs. 7: Auslegung von DBA-Kassenstaats- klauseln 100

Anm.

Anm.

I. Einordnung des Abs. 7 . . . 100
II. Tatbestandsmerkmale . . . 102

III. Rechtsfolge: Fiktion eines Dienstverhältnisses 103
--

J. Erläuterungen zu Abs. 8: Nachweis der Besteuerung oder des Verzichts darauf im Tätigkeitsstaat bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit 110

Anm.

Anm.

I. Einordnung des Abs. 8 und Vereinbarkeit mit hö- herrangigem Recht 110

II. Tatbestandsmerkmale . . . 112
III. Rechtsfolge: Freistellung . 113

K. Erläuterungen zu Abs. 9: Nichtgewährung von DBA-Freistellungen (unilaterale Rückfall- oder switch-over- Klausel) 121
--

Anm.

Anm.

I. Einordnung des Abs. 9 . . . 121
II. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge des Abs. 9 122
1. Switch-over-Klausel (Abs. 9 Satz 1) 122

2. Ausnahme für Dividenden (Abs. 9 Satz 2) 123
3. Verhältnis zu anderen Ein- schränkungen (Abs. 9 Satz 3) 124
4. Erweiterung des Anwen- dungsbereichs abkommens- rechtlicher Rückfall-Klauseln (Abs. 9 Satz 4) 125

**L. Erläuterungen zu Abs. 10:
Sondervergütungen, Erträge und
Aufwendungen als Teil abkommens-
rechtlicher Unternehmensgewinne . . . 131**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 10 . . . 131			
II. Bestimmte Sondervergütungen, Erträge und Aufwendungen als Teil des Unternehmensgewinns (Abs. 10 Sätze 1 bis 4) 132			
1. Bestimmte Sondervergütungen, Erträge und Aufwendungen (Abs. 10 Sätze 1 und 2) 132			
a) Grenzüberschreitend gezahlte Sondervergütungen in DBA-Fällen 132			
b) Aufwendungen und Erträge (Abs. 10 Satz 2) . . . 133			
2. Rechtsfolge 133a			
a) Teil des Unternehmensgewinns (Abs. 10 Satz 1) 133a			
		b) Zuordnung zur Betriebsstätte (Abs. 10 Sätze 3 und 4) 133b	
		III. Subsidiäre Steueranrechnung (Abs. 10 Sätze 5 und 6) 134	
		IV. Ausnahme für nur gewerblich infizierte Gesellschaften (Abs. 10 Satz 7 Nr. 1) . . 135	
		V. Einbeziehung von Einkünften aus selbständiger Arbeit (Abs. 10 Satz 7 Nr. 2) 136	
		VI. Sondervergütungen inländischer Gesellschafter ausländischer Personengesellschaften (Abs. 10 Satz 8) . . 137	

**M. Erläuterungen zu Abs. 11:
Hybride Gesellschaften als Empfänger
von Dividenden 141**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 11 . . 141			
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 11 142			
1. Dividenden, die nach einem DBA beim Zahlungsempfänger von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (Abs. 11 Satz 1) 142			
		2. Dividenden werden nach deutschem Steuerrecht einer anderen Person zugerechnet (Abs. 11 Satz 1) 143	
		3. Ausnahme: Andere Person ist ebenfalls freistellungsberechtigt (Abs. 11 Satz 2) 144	
		III. Rechtsfolge: Nur anteilige Freistellung 145	

**N. Erläuterungen zu Abs. 12:
Besteuerung von Abfindungen im
früheren Tätigkeitsstaat 147**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 12 ..	147	III. Rechtsfolge	150
II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 12	148	IV. Vorrang von Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und RVO gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 AO (Abs. 12 Satz 3)	151
1. Entgelt für frühere Tätigkeit (Abs. 12 Satz 1)	148		
2. Kein Vorrang abweichender DBA-Regelung (Abs. 12 Satz 2)	149		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50d

Ausgewähltes Schrifttum ab 1989: KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, Köln 1982; NIELAND, Doppelbesteuerungsabkommen als Problem innerstaatlicher Rechtsetzung, Frankfurt 1989; SALZMANN, Zur Bedeutung des Freistellungsverfahrens neben dem Anfechtungsverfahren bei Quellensteuerabzug, DB 1990, 1061; WASSERMEYER, Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen durch den Bundesfinanzhof, StuW 1990, 404; ECKERT, Rechtsschutz gegen „Treaty Overriding“, RIW 1992, 386; DEBATIN, StÄndG 1992 und „Treaty Override“, DB 1992, 2159; DEBATIN, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht, DStR 1992, Beihefter zu Heft 23; WOHLSCHLEGEL, Doppelbesteuerungsabkommen: Treaty Override und Grundgesetz, FR 1993, 48; WASSERMEYER, Die Vermeidung der Doppelbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, DSStJG 19 (1996), 151; SEER, Grenzen der Zulässigkeit eines Treaty Overridings am Beispiel der Switch-Over-Klausel des § 20 AStG, IStR 1997, 481.

Schrifttum ab 2003: GRAMS, Zum Rechtscharakter der Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG a.F. bzw. § 50d Abs. 2 EStG n.F., DStZ 2003, 302; RUST/REIMER, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005, 843; VOGEL, Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung, IStR 2005, 29; HEUERMANN, Was ist eigentlich eine Entrichtungsteuerschuld?, StuW 2006, 332; BRON, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, IStR 2007, 431; DRÜEN, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; GOSCH, Über das Treaty Overriding, Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht – Europarecht, IStR 2008, 413; GROTHERR, Sperrungen und Risiken für Inbound-Steuergestaltungen auf der Grundlage von Abkommensvergünstigungen, IWB Nr. 10/2008, 497 (Fach 3 Gr. 1, 2331); FROTSCHER, Zur Zulässigkeit des Treaty Override, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 687; DOREMUELLER, Die Errichtung von internationalen Holdingstrukturen durch deutsche Konzerne, IStR 2009, 826; FROTSCHER, Zur Zulässigkeit des Treaty Override, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 687; FROTSCHER, Treaty Override ohne Grenzen?, StbJb. 2009/10, 151; HANSEN, Einkünfte aus Personengesellschaftsbeteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Baden-Baden 2009; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009; SALOMON/RIEGLER, Die Entlastung ausländischer Kapitalanleger von Abzugsteuern, insbesondere nach den DBA, IStR 2009, 785; BAHNS/KEUTHEN, Behandlung hybrider Gesellschaften im Entlastungsverfahren nach § 50d EStG – Reichweite des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA, IStR 2010, 750; HELIOS/PHILIPP, Kapitalertragsteuerliche Praxisfragen im Kapitalgesellschaftskonzern, Ubg 2010, 563; JANSEN/WEIDMANN, Treaty Overriding und Verfassungsrecht – Beurteilung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Treaty Overrides am Beispiel des § 50d EStG, IStR 2010, 596; LINN, Verfahrensrechtliche Aspekte der Erstattung gemeinschaftsrechtswidriger Quellensteuer auf Dividenden, IStR 2010, 275; LINN, Generalthema I: Steuerumgehung und Abkommensrecht, IStR 2010, 542; HAHN, Treaty Overriding sine ira et studio, IStR 2011, 863; JACOB, Das revidierte DBA-USA – Eckpfeiler – Fortentwicklungen – Neuland, IStR 2011, 45 (Teil I), 98 (Teil II); LEHNER, DBA-Politik der Bundesregierung, FR 2011, 1087; LÜDICKE, Beteiligung an ausländischen intransparent besteuerten Personengesellschaften, IStR 2011, 91; WASSERMEYER, Die abkommensrechtliche Behandlung von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, IStR 2011, 85; BRUNSBACH/ENDRES/LÜDICKE/SCHNITGER, Deutsche Abkommenspolitik, IFSt. Schrift Nr. 480, 2012; LEHNER, Treaty Override im Anwendungsbereich des § 50d EStG, IStR 2012, 389; RUDOLF, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, Köln 2012; SALZMANN, Brauchen wir eine weitere gesetzliche Regelung von Qualifikationskonflikten?, IWB 2012, 359; SCHWENKE, Treaty override und kein Ende?, FR 2012, 443; BRUNSBACH/ENDRES/LÜDICKE/SCHNITGER, Deutsche Abkommenspolitik, Trends und Entwicklungen 2012/2013, IFSt. Schrift Nr. 492, 2013; GOSCH, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 87; HAGENA/KLEIN, Ergänzungen des § 50d EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, ISR 2013, 267; HEUERMANN, Entrichtungspflicht – Steuerpflicht – Grundpflicht, FR 2013, 354; SALZMANN, Weitere Treaty Overrides aufgrund AmtshilfeRLUmG, IWB 2013, 405; VIEBROCK/LOOSE/OSKAMP, Neu-

regelung des Entlastungsverfahrens für hybride Gesellschaften durch § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG, Ubg 2013, 485; VIEBROCK/LOOSE/OSKAMP, Quellensteuerreduktion nach dem DBA-USA im Lichte der neueren BFH-Rechtsprechung zu Hybridgesellschaften, Ubg 2013, 765; DITZ/TCHERVENIACHKI, Anwendung des § 1 AStG bei Personengesellschaften, Spannungsverhältnis zu § 50d Abs. 9 und 10 EStG und § 9 Nr. 2 GewStG, DB 2014, 203; GOSCH, Seminar D „Judges“ Seminar: Abkommensrecht vor Gericht – Stichworte zu zehn gängigen Streitpunkten, IStR 2014, 698; JACOB/KLEIN, S-Corporation die Zweite – Kernaussagen und Folgewirkungen des BFH-Urteil vom 26.6.2013, I R 48/12, IStR 2014, 121; KAHLE/BIEBINGER/WILDERMUTH, Aggressive Steuerplanung und Treaty-/Directive-Shopping im Binnenmarkt, Ubg 2014, 285; KAMPS/GOMES, Nacherhebung und Erstattung von Kapitalertragsteuer bei verdeckter Gewinnausschüttung in DBA-Fällen, AG 2014, 623; KEMPF/KÖLLMANN, Verfahrensrechtliche Vorschriften in DBA im Konkurrenzverhältnis zu nationalem Recht bei der Reduzierung deutscher Abzugsteuern auf Dividenden und Lizenzen, IStR 2014, 286; LOOSE/OSKAMP, Entlastung von deutschen Abzugsteuern nach Rz. 2.1.2 der Neufassung des BMF-Schreibens zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, Ubg 2014, 630; ROSENBERG/PLACKE, Verbliebene Zweifelsfragen zu § 50d Abs. 10 EStG nach dem BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften, DB 2014, 2434; KUBE, Staatliches Steuerrecht, Internationales Steuerrecht und Verfassungsrecht, StuW 2015, 134; BRANDENBERG, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, DStZ 2015, 393; HÜTTEMANN, Steuerrechtsprechung und Steuerumgehung, DStR 2015, 1146; MABBAUM/MÜLLER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Abzugsteuer nach § 50a EStG bei Lizenzzahlungen und Anordnung des Steuerabzugs, BB 2015, 3031; OELLERICH, Die Klärung der Verfassungswidrigkeit von Treaty Overrides im Spannungsfeld der Rechtsprechung des BVerfG und des BFH – Anmerkungen zu dem Beschluss des BFH v. 10.6.2015 – I R 66/09, ISR 2015, 337; FROTSCHER, Treaty Override – *causa finita?*, IStR 2016, 561; KEMPELMANN, Hybride Gesellschaften aus der Sicht Deutschlands als Quellenstaat – § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG, IIFS – Hefte für Internationalen Besteuerung, Heft 203, 2016; LEHNER, Treaty Override ist nicht verfassungswidrig, IStR 2016, 217; LOLL, Ausländische Einkünfte und Rückfallklauseln: Das Ende der „Atomisierung“ und das Erwachen der „Unschärferelation“, IStR 2016, 540; SCHLEUCH/SCHIEFER, Entlastungsberechtigung hybrider Gesellschaften – § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG im Anwendungsbereich des § 44a Abs. 9 EStG, Ubg 2016, 263; SCHWARZ, Treaty Overriding und § 50d EStG, Berlin 2016; SCHLUND, Aktuelle Entwicklungen aus dem Bereich der Kapitalertragsteuer, BB 2018, 1047; HAASE, Irrungen und Wirrungen rund um die Antragsfrist nach § 50d Abs. 1 Satz 9 und Satz 10 EStG, DStZ 2019, 240; HAGEMANN, Deutsche Quellensteuern und der Brexit – Änderungen der Entlastungsansprüche oder Erstarben der DBA?, IWB 2019, 15; LINK, Aktuelles zur S-Corporation – Zugleich ein Beitrag zu Funktionsweise und offenen Flanken des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA, SAM 2019, 65.

Schrifttum zu Abs. 3 vor Anm. 50, Schrifttum zu Abs. 8 vor Anm. 110; Schrifttum zu Abs. 9 vor Anm. 121; Schrifttum zu Abs. 10 vor Anm. 131; Schrifttum zu Abs. 11 vor Anm. 141.

Verwaltungsanweisungen:

BMF: H 50d EStH 2017; BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG auf Grund von DBA; BMF v. 5.11.2002 – IV C 1 - S 2400 - 27/02, BStBl. I 2002, 1346, Einzelfragen bei Einrichtung, Abstandnahme und Erstattung von Kapitalertragsteuer (§§ 44–44c EStG); BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Steuerabzug von Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 4 Nr. 2 und 3 EStG, Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von DBA nach einem vereinfachten Verfahren („Kontrollmeldeverfahren“); BMF v. 28.6.2005 – IV B 1 - S 1316 - 42/05, BStBl. I 2002 1386; BMF v. 25.11.2005 – IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl. I 2005, 821, Steuerfreistellung ausländ. Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG; BMF v. 20.5.2009 – IV B 5 - S 2411/07/10021, 2009/0230615, BStBl. I 2009, 645, Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von DBA nach dem Kontrollmeldeverfahren, Erstreckung auf Kapitalerträge gem. § 50d Abs. 6 EStG; BMF v. 25.11.2010 – IV C 3 - S 2303/09/10002, BStBl. I 2010, 1350, Entlastung von Abzugsteuern gem. § 50a EStG bei künstlerischer, sportlicher Tätigkeit oder ähnlichen Darbietungen; BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Entlastungsberechti-

gung ausländischer Gesellschaften, Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG; BMF v. 24.5.2013 – IV C 1 - S 2204/12/10003, BStBl. I 2013, 718, Besteuerung von American Depository Receipts (ADRs) auf inländische Aktien; BMF v. 5.7.2013 – IV C 1 - S 2411/0:001, BStBl. I 2013, 847, Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG bei sog. „abgesetzten Beständen“; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften; BMF v. 12.11.2014 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2014, 1467, aufgehoben und ersetzt (aber auf Antrag im Grundsatz weiterhin anwendbar) durch BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, 2018/0353235, BStBl. I 2018, 643, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA; BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Einzelfragen zur Abgeltsteuer, Neuveröffentlichung des BMF-Schreibens; BMF v. 17.10.2017 – IV B 3 - S 2411/07/10015 - 24, 2017/0392311, BStBl. I 2017, 1644, Vereinfachter Nachweis bei Bestätigungen nach § 50d Abs. 4 EStG; BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Kapitalertragsteuer, Ausstellung von Steuerbescheinigungen für Kapitalerträge nach § 45a Absatz 2 und 3 EStG, Neuveröffentlichung des BMF Schreibens; BMF v. 4.4.2018 – IV B 3 - S 2411/07/10016 - 14, 2018/0148776, BStBl. I 2018, 589, Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), Unionsrechtskonforme Anwendung.

Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.): Merkblätter betreffend Lizenzgebühren und ähnliche Vergütungen nach Rechtslage ab 1.1.2012, BStBl. I 2002, 916; betreffend Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler nach Rechtslage ab 1.1.2012, BStBl. I 2002, 904; und Vergütungen an Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitglieder nach Rechtslage ab 1.1.2012 sind in aktuellen Fassungen mit weiteren Materialien verfügbar unter www.bzst.bund.de.

Sonstige: OFD Karlsruhe v. 2.9.2004 – S 2303 A 56 - St 322, juris, Erstattung von Abzugsteuern, rückwirkend erteilte Freistellungsbescheinigung, Zuständigkeitsfragen, Vermeidung doppelter Erstattungen.

I. Grundinformation zu § 50d

1

Zwei Teile: § 50d regelt in seinen Abs. 1–6 im Wesentlichen Verfahrensfragen, die dadurch entstehen, dass nationalen Vorschriften über den StAbzug Vorschriften nationalen und zwischenstaatlichen Rechts gegenüberstehen, die einen StAbzug in bestimmten Fällen nicht oder nur begrenzt zulassen. Die Abs. 7–12 sind damit nicht zusammenhängende Einzelvorschriften.

Kernbereich:

► *Abs. 1* enthält den Kern des § 50d, indem er in Satz 1 den StAbzug vom Kapitalertrag oder aufgrund des § 50a ungeachtet des § 43b, des § 50g oder eines DBA vorschreibt (erster Schritt), dem dann (ggf.) die Erstattung (Sätze 2–11) als zweiter Schritt folgt, ohne dass sich der Schuldner im Haftungsverfahren auf die Rechte des Gläubigers aus einem DBA berufen kann (Satz 12).

► *Abs. 1a* regelt die Verzinsung (nur) von nach Abs. 1 iVm. § 50g zu erstattenden Beträgen.

► *Abs. 2, 5 und 6* schaffen Erleichterungen durch Zulassen eines Freistellungsverfahrens (Abs. 2) in den Fällen der § 43b, § 50a Abs. 1 und § 50g (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1) bzw. bestimmter DBA-Schachtelbegünstigungen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2) sowie eines Kontrollmeldeverfahrens in Fällen geringer stl. Bedeutung von § 50a Abs. 4 Nr. 2 und 3 (Abs. 5) und von bestimmten Kapitalerträgen (Abs. 6).

► *Abs. 3* soll die als missbräuchlich angesehene Inanspruchnahme der StEntlastung nach Abs. 1 oder Abs. 2 (*Treaty-* oder *Directive-Shopping*) durch eine ausländ. Gesellschaft verhindern.

▶ *Abs. 4* nennt die für Zwecke des Erstattungsverfahrens durch den Gläubiger zu führenden Ansässigkeitsnachweise (*Abs. 4 Satz 1*) und enthält eine Ermächtigungsvorschrift zur Zulassung erleichterter Verfahren oder vereinfachter Nachweise durch das BMF (*Abs. 4 Satz 2*).

▶ *Abs. 5*: Kontrollmeldeverfahren, s.o. zu *Abs. 2*.

▶ *Abs. 6* erstreckt das Kontrollmeldeverfahren (*Abs. 5*) auf bestimmte Kapitalerträge iSd. § 43 *Abs. 1 Satz 1 Nr. 1* (Streubesitzdividenden).

Sonstige Einzelvorschriften:

▶ *Abs. 7* schreibt vor, Kassenstaatsklauseln in DBA so auszulegen, dass sie auch Fälle erfassen, in denen kein Dienstverhältnis zu einer jPöR besteht, die Vergütung aber aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wird.

▶ *Abs. 8* enthält eine qualifizierte *subject-to-tax*-Klausel, um eine Keimmal- Besteuerung von Einkünften unbeschränkt Stpfl. aus nichtselbständiger Arbeit zu verhindern (BTDrucks. 15/1562, 39).

▶ *Abs. 9* enthält eine unilaterale Rückfall- oder *switch-over*-Klausel für nach einem DBA von der deutschen Steuer auszunehmende (freizustellende) Einkünfte, soweit die Einkünfte im Quellenstaat infolge der dortigen Abkommensanwendung nicht besteuert werden (*Abs. 9 Satz 1*). Ferner erweitert *Abs. 9 Satz 4* die Anwendbarkeit von im DBA enthaltenen *switch-over*- oder *subject-to-tax*-Klauseln auch auf Teile von solchen DBA-Bestimmungen unterliegenden Einkünften. Die allgemeine *switch-over*-Klausel lässt die spezielle *subject-to-tax*-Klausel (nur) für ArbN-Einkünfte in *Abs. 8* unberührt (*Abs. 9 Satz 3 aE*; s. Anm. 124).

▶ *Abs. 10* fingiert, dass bestimmte Sondervergütungen eines (ausländ.) Mitunternehmers für Zwecke der Anwendung von DBA Unternehmensgewinne und einer inländ. BS zuzurechnen sind, damit sie im Inland besteuert werden dürfen; Sondervergütungen inländ. Mitunternehmer ausländ. Mitunternehmenschaften sollen, wenn sie der Quellenstaat aufgrund des DBA nicht oder nur begrenzt besteuert, gleichwohl in Deutschland versteuert werden müssen (*Abs. 10 Satz 8 iVm. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1*).

▶ *Abs. 11* soll verhindern, dass persönlich haftende Gesellschafter hybrider Gesellschaftsformen (zB KGaA, GmbH und atypisch Still) Dividenden stfrei vereinnahmen können, wenn diese vorgelagert bei der empfangenden Gesellschaft nach einem DBA von der Besteuerung auszunehmen sind und nach innerstaatlicher Zurechnung als solche (freigestellte) Einkünfte in den Gewinnanteil des Gesellschafters aus der hybriden Gesellschaft eingehen.

▶ *Abs. 12* fingiert („gelten“), anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlte Abfindungen seien für Zwecke der Anwendung eines DBA für die frühere Tätigkeit gezahltes Entgelt. Das soll es dem früheren Tätigkeitsstaat erlauben, die Abfindung auch dann zu besteuern, wenn der ArbN zwischenzeitlich in einem anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist.

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 50d

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Einfügung des erstmals auf nach dem 31.12.1988 zufließende Kapitalerträge und Vergütungen iSd. § 50a anwendbaren (§ 52 *Abs. 32 idF StReformG 1990*) § 50d in das EStG, Aufhebung von § 73h EStDV.

StReformÄndG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Anpassung von § 50d an die Abschaffung der „kleinen“ KapErtrSt ab 1.7.1989.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Mit der Einfügung des § 44d (jetzt § 43b) wurde § 50d in Abs. 1 und 2 auf diesen Ermäßigungsgrund erweitert. Erweiterung des Freistellungsverfahrens in Abs. 3 über Fälle des § 50a Abs. 4 hinaus auf bestimmte Kapitalerträge.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Einfügung von Abs. 1a (jetzt Abs. 3) und Neufassung des Abs. 2 (jetzt Abs. 4).

JSStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Einfügung von Abs. 3 Satz 2 (jetzt Abs. 2 Satz 3) und Abs. 4 (jetzt Abs. 7), letzterer zur gesetzlichen Regelung der schon vorher so praktizierten „Auslegung“ von Kassenstaatsklauseln in DBA (nach BFH v. 31.7.1991 – I R 47/90, BFHE 165, 392; vgl. aber BFH v. 13.8.1997 – I R 65/95, BFH/NV 1998, 262: Abs. 4 ist bloße Klarstellung).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Redaktionelle Änderung von Verweisen (§ 43b statt § 44d) und eigene Regelung der 10 %-Schwelle in Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2 (statt Verweis auf § 8b Abs. 5 KStG aF).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Völlige Neugestaltung von § 50d; Verschärfung der Freistellung vom Quellensteuerabzug als Reaktion auf die Rspr. des BFH (BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291). Grundsätzliche Anwendbarkeit der Neufassung ab dem 1.1.2002 (§ 52 Abs. 59a Satz 3 idF des StÄndG 2001 v. 20.12.2001).

5. StBAG-ÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Redaktionelle Änderung in Abs. 6.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 1 Satz 2 wird ergänzt, indem nun ausdrücklich auch die vom Schuldner der Zahlung aufgrund eines Nachforderungsbescheids oder Haftungsbescheids entrichtete Steuer als völlig oder teilweise zu erstattende Steuer genannt wird; Abs. 8 (*subject-to-tax*-Klausel) wird neu eingefügt (erstmalig anwendbar ab VZ 2004, § 52 Abs. 1 idF StÄndG 2003).

EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz v. 2.12.2004 (BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148): Neufassung der Überschrift und der Regelungen in Abs. 2 Sätze 1, 2 und 4, Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 7; Ergänzung der Verweise auf § 43b in Abs. 1 Satz 1 um einen Verweis auf § 50g; Einfügung von Abs. 1a und Abs. 2 Sätze 6–8. Die Änderungen beruhen im Wesentlichen (mit Ausnahme des Zusatzes „in Verbindung mit § 50g“ in Abs. 1a Satz 1, s. BTDrucks. 15/3827, 2) auf dem Gesetzentwurf der BReg. v. 6.9.2004 (BTDrucks. 15/3679, 7) vor dem Hintergrund der mW zum 1.1.2004 in innerstaatliches Recht umgesetzten europäischen Zins- und Lizenzrichtlinie (RL 2003/49/EG des Rates v. 3.6.2003).

Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809): Ersatz von „Bundesamt für Finanzen“ durch „Bundeszentralamt für Steuern“ in Abs. 1 Sätze 3 und 6, Abs. 2 Sätze 1 und 4 sowie in Abs. 5 Satz 1.

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Erhebliche Verschärfung des Abs. 3 sowie Anfügung eines neuen Abs. 9 zur Verhinderung bestimmter Fälle von doppelter Nichtbesteuerung aufgrund von Qualifikationskonflikten in Vertragsstaaten eines DBA. Letzterer wurde mit verfassungsrechtl. bedenklicher (s. Anm. 121) Rückwirkung (Anwendung auf alle VZ, soweit StBe-

scheide noch nicht bestandskräftig sind, § 52 Abs. 59a Satz 6 idF des JStG 2007) ausgestattet.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): In Abs. 9 Satz 3 wurde der Verweis auf § 20 Abs. 2 um die Worte „des Außensteuergesetzes“ ergänzt.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Streichung der Wörter „durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen idS. § 50a“ in Abs. 1 Satz 1, um klarzustellen, dass die Durchführung des StAbzugs von der Person des Abzugsverpflichteten unabhängig sein soll (BTDrucks. 16/10189, 64); redaktionelle Anpassungen an die Neufassungen der §§ 50, 50a durch das JStG 2009; Anfügen des nach § 52 Abs. 59a letzter Satz idF des JStG 2009 in verfassungswidriger Weise (vgl. BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18, dazu Gosch, BFH/PR 2015, 35; Gosch in Kirchhof, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 4) rückwirkend anwendbaren (alle Fälle noch nicht bestandskräftig festgesetzter ESt oder KSt) Abs. 10 nach einer Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/11055) als Reaktion auf BFH v. 17.10.2007 (BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2008, 953) und um Sondervergütungen in ausländ. DBA-Staaten ansässiger Mitunternehmer besteuern zu können (BTDrucks. 16/11108, 23); s. Anm. 131.

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098): Anpassung des Abs. 1 an den ergänzten § 43 Abs. 1; danach ist in den Fällen des KapErtrStEinbehalts nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (Kapitalerträge aus Aktien in Sammelverwahrung, bei denen eine Sonderverwahrung nach § 2 Satz 1 DepotG erfolgt oder bei denen die Erträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden) dem Erstattungsantrag eine KapErtrStBescheinigung beizufügen (Abs. 1 Satz 4); bei elektronischer Antragstellung ist eine Versicherung über das Vorliegen bzw. die Nichtausstellung der Bescheinigung erforderlich (Abs. 1 Satz 8); Anwendung auf nach dem 31.12.2011 zufließende Kapitalerträge, § 52a Abs. 16b.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Neufassung des Abs. 3 vor dem Hintergrund hiergegen bestehender unionsrechtl. Vorbehalte, insbes. Streichung der Regel, dass mindestens 10 % der Bruttoerträge der ausländ. Gesellschaft aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen müssen. Diese starre 10 %-Grenze wurde vor dem Hintergrund eines von der EU-Kommission wegen § 50d Abs. 3 eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens (Az. 2007/4435) zugunsten einer Aufteilungsklausel aufgehoben; nunmehr wird – bei fehlender Entlastungsberechtigung des/der Gesellschafter – lediglich insoweit keine Entlastung gewährt, als die Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und die Substanzerfordernisse in Nr. 1 oder 2 nicht erfüllt sind. Das Merkmal der „eigenen Wirtschaftstätigkeit“ ist neu verortet; es ist nicht mehr in Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 geregelt, sondern stattdessen als allgemeines Merkmal in den einleitenden Halbs. 1 aufgenommen worden. Abs. 3 ist in seiner neuen Fassung ab dem 1.1.2012 anwendbar (Art. 25 Abs. 1 BeitrRLUmsG); nach BMF (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 16) ist Abs. 3 idF des BeitrRLUmsG rückwirkend auf noch nicht bestandskräftige Fälle anzuwenden, wenn dies im Vergleich zur bisherigen Regelung für den Stpfl. günstiger ist.

Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften v. 8.5.2012 (BGBl. I 2012, 1030): Ergänzung um einen Abs. 11, mit dem die Freistellung von Dividenden nach DBA eingeschränkt

wird, wenn Dividenden nach innerstaatlichem Recht stl. einer anderen Person zuzurechnen sind als der empfangenden Gesellschaft und die Dividenden bei dieser Person als DBA-rechtl. maßgeblichem Zahlungsempfänger nicht freigestellt würden. Abs. 11 ist anwendbar auf Dividendenzahlungen, die nach dem 31.12.2011 erfolgen (§ 52 Abs. 59a).

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): § 50d wurde nach dem Scheitern des ersten Entwurfs eines JStG 2013 der BReg. v. 25.10.2012 (BTDrucks. 17/11190) am 13.12.2012 (BTDrucks. 17/11844) und des zweiten Entwurfs eines JStG 2013 des BRat v. 1.3.2013 (BTDrucks. 139/13) durch das AmtshilfeRLUmsG zur Korrektur (krit. dazu GOSCH in KIRCHHOFF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 44b, 49) bisheriger, zT von der Rspr. aufgegriffener handwerklicher Mängel in den Abs. 1, 9 und 10 erneut geändert: Ein neuer, in vieler Hinsicht zumindest fragwürdiger, wenn nicht misslungener Abs. 1 Satz 11 regelt, dass der Anspruch auf Erstattung des StAbzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a demjenigen zusteht, dem die Einkünfte nach dem Recht des anderen Vertragsstaats zugerechnet werden (anwendbar auf Zahlungen nach dem 30.6.2013, § 52 Abs. 59a Satz 7 idF des AmtshilfeRLUmsG). Eine geänderte Fassung von Abs. 9 Satz 3 soll erreichen, dass Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 entgegen BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, FR 2012, 465) neben dem spezielleren Abs. 8 angewandt werden kann. Eine geänderte und ergänzte Fassung von Abs. 10 soll insbes. durch Abs. 10 Satz 1 und Sätze 3 und 4 ua. erreichen, dass Sondervergütungen, die ein ausländ. Gesellschafter einer inländ. PersGes. von dieser erhält, entgegen BFH (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788) als Teil des Unternehmensgewinns im Inland besteuert werden können (ua. durch die Doppelfiktion nicht nur als Teil des Unternehmensgewinns, sondern auch der einer Zurechnung zu einer BS; s. auch Anm. 133). Darüber hinaus soll die Fiktion als Unternehmensgewinn sich nach dem neuen Abs. 10 Satz 2 jetzt auch auf durch das SonderBV veranlasste Erträge und Aufwendungen erstrecken. Eine Doppelbesteuerung betroffener Einkünfte soll nach Abs. 10 Sätze 5 und 6 durch subsidiäre Anrechnung der ausländ. Steuer in Deutschland vermieden werden. Abs. 10 Satz 7 Nr. 1 nimmt vom Konzept der Sätze 1 bis 6 nur gewerblich geprägte PersGes. (§ 15 Abs. 3 Nr. 2) aus, Abs. 10 Satz 7 Nr. 2 erstreckt es aber auch auf Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSv. § 18. Die geänderten Fassungen von Abs. 9 Satz 3 und von Abs. 10 sollen in verfassungswidriger Weise (vgl. zu Abs. 9 Vorlagebeschluss des BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18, Az. BVerfG 2 BvL 21/14; dazu GOSCH, BFH/PR 2015, 35; zuvor FG Köln v. 18.10.2013 – 1 V 1635/13, EFG 2014, 204, rkr., aA aber FG Berlin-Brandenb. v. 29.4.2014 – 3 K 3227/13, EFG 2014, 1278, aufgehoben durch BFH v. 28.10.2015 – I R 41/14, BFH/NV 2016, 570) anwendbar sein in allen Fällen, in denen bei Wirksamwerden des Gesetzes ESt oder KSt noch nicht bestandskräftig festgesetzt waren (§§ 52 Abs. 59a Sätze 9 und 10 idF des AmtshilfeRLUmsG).

Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen – BEPS-Umsetzungsgesetz (BEPS-UmsG) v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Abs. 9 wurde geändert und ergänzt und ein neuer Abs. 12 wurde angefügt. In Abs. 9 Satz 1 wurde das Wort „wenn“ durch „so weit“ ersetzt. Der Gesetzgeber reagierte damit auf BFH v. 20.5.2015 (BFH v. 20.5.2015 – I R 6814, BFHE 250, 96) und BFH v. 20.3.2015 (BFH v. 20.3.2015 – I R 69/14, BFH/NV 2015, 1395) sowie wohl BFH v. 21.1.2016 (BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BFH/NV 2016, 1088), in dem der BFH entschied, dass der in § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 angeordnete Besteuerungsrückfall tatbestandlich

nur dann ausgelöst wird, „wenn“ – nicht aber „soweit“ – abkommensrechtl. freigestellte Einkünfte aus den Gründen der Qualifikationsunabgestimmtheit im anderen Vertragsstaat nicht oder nur zu einem durch das Abkommen begrenzten StSatz besteuert werden können. Mit der Ergänzung soll erreicht werden, dass eine Freistellung im Ausland erzielter Einkünfte unbeschränkt Stpfl. nicht nur bei dortiger Nichtbesteuerung, sondern auch dann ausgeschlossen ist, wenn die Einkünfte im Ausland nur teilweise oder nur gering besteuert wurden (s. auch Anm. 122, 137; vgl. auch dazu krit. Bundessteuerberaterkammer, IStR 2016 Heft 14, II, III f.). Mit dem neuen Satz 4 soll dies auch für die Anwendung von mit DBA-Freistellungsregelungen verknüpften *Switch-over*- oder *Subject-to-tax*-Klauseln geregelt werden, die bis dato eine Einbeziehung von Teilen von Einkünften nicht ausdrücklich vorsehen. Der neue Abs. 12 fingiert, dass für Zwecke der Anwendung eines DBA Abfindungen als für die frühere Tätigkeit gezahlt gelten.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich*: Der neben den im Wesentlichen Verfahrensfragen regelnden Abs. 1 bis 6 (s. Anm. 1 und 3) in den folgenden Abs. 7 bis 11 aus nicht zusammenhängende Einzelvorschriften bestehende und über die Jahre gewachsene (s. Anm. 5) § 50d hat damit auch keinen einheitlichen zeitlichen Geltungsbereich. Ursprünglich in seinem Kern erstmals anwendbar auf nach dem 31.12.1988 zufließende Kapitalerträge und Vergütungen iSd. § 50a, sind viele Einzelvorschriften erst später angefügt und sodann – wie auch der verfahrensrechtl. Kern des § 50d – wiederholt ergänzt und geändert worden, zuletzt durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5). Zu Einzelheiten der Rechtsentwicklung und der zeitlichen Anwendbarkeit der Regelungen vgl. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 4.

3

III. Bedeutung des § 50d

§ 50d sollte ursprünglich nur die „Unsicherheit“ beseitigen, die beim StEntlastungsverfahren dadurch entstanden war, dass sich ein inländ. Vergütungsschuldner nach BFH (BFH v. 22.10.1986 – I R 261/82, BStBl. II 1987, 171; BFH v. 22.10.1986 – I R 128/83, BStBl. II 1987, 253) unmittelbar, also ohne Durchführung eines Freistellungsverfahrens nach § 73h EStDV, auf in einem DBA vorbehaltlos vereinbarte StBefreiungen berufen konnte (BRDrucks. 100/88, 321). Das zuvor nur in § 73h EStDV (für § 50a) geregelte Freistellungs- bzw. Ermäßigungsverfahren sowie das Erstattungsverfahren umfassend im EStG selbst zu regeln, macht noch immer im Kern die Bedeutung des § 50d aus. Darüber hinaus enthält § 50d aber mit den Abs. 7–12 zahlreiche mit diesem ursprünglichen Regelungsinhalt nicht zusammenhängende Einzelvorschriften und wird damit seiner zunächst zu weit gefassten Überschrift „Besonderheiten im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen ...“ zwar gerecht; gleichzeitig sind die Ergänzungen in diesem Bereich sinnbildhaft für die rechtspolitisch problematische „Reparatur“ bzw. punktuelle Abänderung der Besteuerungsfolgen von DBA mit *Treaty Overrides* auf der Ebene innerstaatlichen Rechts.

IV. Geltungsbereich des § 50d

1. Sachlicher Geltungsbereich

4

§ 50d enthält in den Abs. 1 bis 6 zunächst Regelungen für Einkünfte, die dem StAbzug vom Kapitalertrag oder aufgrund von § 50a unterliegen, die aber nach einem DBA, nach § 44a Abs. 9 (in § 50d nicht genannt), nach § 43b oder § 50g nicht oder nur nach einem niedrigeren StSatz besteuert werden können (Abs. 1 Satz 1). § 50d gilt auch für den SolZ (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG). Die systematisch nicht mit den vorangegangenen Absätzen zusammenhängenden Abs. 7 bis 12 regeln mit Abs. 1 bis 6 auch untereinander nicht zusammenhängende Sonderfragen und haben damit jeweils für sich eigene sachliche Geltungsbereiche (s. Anm. 1 für eine Grundinformation zum Inhalt der Abs. 7–12).

2. Persönlicher Geltungsbereich

5

Gläubiger von Erträgen bei Reduzierung inländischer Abzugsteuern aufgrund von DBA: § 50d gilt insoweit für alle natürlichen Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 2 KStG), die nach einem DBA berechtigt sind, eine Reduzierung inländ. Abzugsteuern auf Kapitalerträge oder Vergütungen iSv. § 50a in Anspruch zu nehmen. Der Gläubiger muss dem Grunde nach berechtigt sein, ein von Deutschland abgeschlossenes DBA in Anspruch zu nehmen (vgl. Art. 1 iVm. Art. 4 OECD-MA: Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind) und nach den jeweiligen DBA Anspruch auf eine Reduzierung der inländ. Abzugsteuern haben. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der Gläubiger im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder – bei gleichzeitiger Ansässigkeit in Deutschland – dort den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat (s. auch Anm. 8).

Ausländische Personengesellschaften/hybride Gesellschaften: Die PersGes. ist dann Gläubigerin iSv. § 50d, wenn sie selbst abkommensberechtigt ist (abl. für eine US-amerikanische Limited Partnership FG Köln v. 16.12.1998 – 2 K 7574/96, EFG 1999, 320, rkr.). Die FinVerw. geht davon aus, dass dies grds. nicht der Fall ist (BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 2.1.2, mit Hinweisen und Beispielen zu Ausnahmen), lässt allerdings den Antrag der PersGes. aus Vereinfachungsgründen als Sammelantrag zu, wenn nachgewiesen wird, dass die einzelnen Gesellschafter aufgrund eines DBA Anspruch auf Entlastung haben (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 1.2). Nach Ansicht des BMF soll der Typenvergleich zur Einordnung ausländ. Rechtsträger aus der Perspektive des Quellenstaats Deutschland insoweit nicht angewendet werden, als die Erstattung begehrende „Gesellschaft“ iSv. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA nach dem Recht ihres Sitzstaats als Körperschaft besteuert wird, obwohl sie aus deutscher Sicht als stl. transparente PersGes. zu behandeln wäre. Vielmehr sei aufgrund der maßgeblichen Qualifikation des Sitzstaats die ausländ. PersGes. als ansässige und abkommensberechtigte Person – und damit entlastungsberechtigter Rechtsträger – anzusehen (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 3; so auch BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354, Rz. 2.1.2; bereits BMF v. 3.4.2007 – IV B 1 - S 2411/07/0002, BStBl. I 2007, 446, Rz. 4 [ersetzt durch BMF v. 24.1.2012]; aA BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, BFH/NV 2011, 920, der mit einer „anwenderstaatsorien-

tierten Sichtweise“ nach Maßgabe des Typenvergleichs auf die einzelnen Mitunternehmer abstellen will; detailliert GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 10a). Die Maßgeblichkeit der Sicht des Anwenderstaats bei der Abkommensanwendung betont auch BFH (BFH v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, FR 2012, 1173, mit Anm. HAGENA; s. auch GOSCH, ISR 2013, 87 [94]). Für die Berücksichtigung der abkommensrechtl. Vorgaben des Sitzstaats und damit die Auffassung der FinVerw. spricht uE, dass durch Art. 3 Abs. 1 Buchst. b und Art. 4 Abs. 1 OECD-MA mit der Sitzstaatqualifikation – verbindlich für den Quellenstaat – vorgegeben wird, ob ein Rechtsträger als ansässige und damit abkommensberechtigte Person im Sinne des DBA anzusehen ist. Ist dies nach der Sitzstaatqualifikation der Fall, kann eine in diesem Staat als Körperschaft besteuerte PersGes. die Rechte aus dem DBA eigenständig geltend machen (was eine Einkünftezurechnung und -besteuerung nach Maßgabe des deutschen StRechts nicht ausschließt, vgl. zur Diskussion in Bezug auf Beteiligungen an intransparent besteuerten, ausländ. PersGes. LÜDICKE, IStR 2011, 91; WASSERMAYER, IStR 2011, 85; zur Behandlung hybrider Gesellschaften iSv. Art. 1 Abs. 7 DBA-USA im Entlastungsverfahren nach § 50d s. BAHNS/KEUTHEN, IStR 2010, 750).

Hybride US-Gesellschaften (insbesondere S-Corporations): Die Frage der Berechtigung einer hybriden ausländ. Gesellschaft, eine Quellensteuerermäßigung in Anspruch zu nehmen, ist – nicht zuletzt aufgrund der missglückten Regelung in Abs. 1 Satz 11 (s. dazu Anm. 24 und zuletzt LINK, SAM 2019, 65 [67 f.]) – nach wie vor unklar. Nach BFH v. 26.6.2013 (BFH v. 26.6.2013 – I R 48/12, BStBl. II 2014, 367) ist für die Beurteilung, ob eine „Gesellschaft“ iSd. Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA-USA 1989/2008 vorliegt, die Rechtsordnung des Quellenstaats maßgeblich. Die Ausübung des stl. Wahlrechts, in den USA als sog. S-Corporation nicht mit der dortigen Corporate Tax besteuert zu werden, ändert aus deutscher Sicht nichts an der Einordnung als juristische Person. Der S-Corporation ist infolge ihrer Qualifizierung als juristische Person in Deutschland das sog. Schachtelprivileg nach Art. 10 Abs. 2 Satz 1 Buchst. a DBA-USA 1989/2008 zu gewähren, wenn sie insoweit eine in den USA abkommensberechtigte Person ist. Das ist der Fall, wenn die von ihr bezogenen Einkünfte in den USA bei ihren in den USA ansässigen Gesellschaftern wie Einkünfte dort Ansässiger besteuert werden (s. dazu JACOB/KLEIN, IStR 2014, 121; VIEBROCK/LOOSE/OSKAMP, Ubg 2013, 765; HAGENA, ISR 2014, 83; s. auch Anm. 24 zu Abs. 1 Satz 11). Ist das nicht der Fall, weil der Gesellschafter einer S-Corporation, die in den USA infolge der Ausübung des stl. Wahlrechts wie eine transparente PersGes. behandelt wird, nicht in den USA ansässig ist, gilt auch die S-Corporation insoweit nicht nach Art. 4 Abs. 1 Halbs. 2 Buchst. b DBA-USA 1989 aF als eine in den USA ansässige Person (s. BFH v. 11.10.2017 – I R 42/15, BFH/NV 2018, 616 = IStR 2018, 388 mit Anm. LOOSE/OSKAMP, IStR 2018, 392; dazu ausführl. LINK, SAM 2019, 65).

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Auslandskörperschaften iSd. § 2 Nr. 1 KStG: Erstattung von zwei Fünfteln der deutschen KapErtrSt auf Dividenden unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 1 Sätze 3 bis 11, Abs. 3 und 4, aber ohne dass es auf ein DBA oder § 43b ankommt, wenn Gläubiger der Dividenden eine ausländ. Körperschaft iSv. § 2 Nr. 1 KStG ist (§ 44a Abs. 9, s. § 44a Anm. 21).

Betriebsstätte eines Steuerausländers:

► *im Ausland:* Sie ist selbst nicht abkommensberechtigt (vgl. KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerausländern, 1982, 23). Eine etwaige Reduzierung deutscher Abzugsteuern kann sich daher nur aus dem DBA mit

dem Ansässigkeitsstaat des BS-Unternehmers ergeben. Insoweit kann § 50d eingreifen.

► *im Inland:* Die DBA sehen regelmäßig vor, dass Begrenzungen der Abzugsteuern dann nicht eingreifen, wenn die entsprechenden Einnahmen einer BS des Abkommensberechtigten im Quellenstaat zuzurechnen sind (sog. BS-Vorbehalt; vgl. GÖRL in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Vor Art. 10–12 OECD-MA Rz. 30 ff.). § 50d greift nicht ein; die Abzugsteuer wird auf die für das BS-Ergebnis geschuldete ESt (oder KSt) angerechnet (§§ 36, 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1, s. § 50 Anm. 326), ohne dass es darauf ankommt, ob die Voraussetzungen des § 50d (insbes. Abs. 3) erfüllt sind (aA wohl OFD Frankfurt v. 24.3.2009, ESt-Kartei HE § 44b Abs. 5 EStG; OFD Frankfurt v. 21.9.2007, StEK EStG § 44 Nr. 32, jeweils Rz. 4 Satz 2); KLEIN, JbFStR 2012/13, 544 (549).

Diplomaten: Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen haben nach einigen DBA eine fiktive Ansässigkeit im Entsendestaat (vgl. Übersicht bei ENGELSCHALK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 28 OECD-MA Rz. 29) bzw. sind nach Art. 4 OECD-MA als im Entsendestaat ansässig anzusehen (s. ENGELSCHALK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 28 OECD-MA Rz. 17). Sie sind daher von § 50d erfasst.

Internationale Organisationen können aufgrund von DBA oder anderer zwischenstaatlicher Vereinbarungen Anspruch auf Abzugsteuerreduzierung haben. § 50d gilt entsprechend.

Reduzierung inländischer Abzugsteuern aufgrund von § 43b oder § 50g: § 50d gilt für die in § 43b Abs. 2 bezeichneten ausländ. Muttergesellschaften und die Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten iSd. § 50g.

Vergütungsschuldner und auszahlende Stelle: § 50d ist von den inländ. Schuldnern und auszahlenden Stellen zu beachten, die abzugspflichtige Kapitalerträge oder § 50a-Vergütungen an Gläubiger bezahlen, die eine DBA-Reduzierung der Abzugsteuer oder eine Reduzierung inländ. Abzugsteuern aufgrund von § 43b oder § 50g in Anspruch nehmen können. Siehe auch Anm. 11, 25 und 47.

Arbeitnehmer: Abs. 7 wendet sich an bestimmte beschränkt stpfl. ArbN, Abs. 8 wendet sich an unbeschränkt stpfl. ArbN. Auch Abs. 12 regelt für die ArbN, dass für die Anwendung eines DBA ihre für die Beendigung des Dienstverhältnisses im (neuen) Wohnsitzstaat gezahlte Entschädigung als Vergütung für die frühere Tätigkeit (im anderen Vertragsstaat) gilt.

Inländische DBA-Freistellungsbegünstigte: Abs. 9 richtet sich an unbeschränkt Stpfl., die nach einem von Deutschland geschlossenen DBA beanspruchen können, dass in Deutschland bestimmte Einkünfte wegen des Besteuerungsrechts des anderen Staats von der Besteuerung freigestellt werden, denen Abs. 9 aber diese Freistellung unter bestimmten Voraussetzungen versagt.

Mitunternehmer: Abs. 10 fingiert, dass bestimmte Sondervergütungen eines Mitunternehmers für Zwecke der Anwendung von DBA Unternehmensgewinne und einer inländ. BS zuzurechnen sind mit der Folge, dass Deutschland beansprucht, diese Sondervergütungen eines ausländ. Mitunternehmers einer inländ. Mitunternehmerschaft nach den DBA besteuern zu dürfen. Sondervergütungen eines inländ. Mitunternehmers einer ausländ. Mitunternehmerschaft besteuert Deutschland nach Abs. 10 Satz 8 iVm. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 gleichwohl auch, wenn der andere Staat diese aufgrund des DBA nicht oder nur nach einem durch das DBA begrenzten StSatz besteuert.

Gesellschafter hybrider Gesellschaftsformen: Abs. 11 richtet sich an persönlich haftende Gesellschafter hybrider Gesellschaftsformen und beschränkt den streifen Bezug von Dividenden, die vorgelagert auf der Ebene der Gesellschaft als Zahlungsempfänger aufgrund von DBA freizustellen, letztlich aber stl. dem nicht „freistellungsberechtigten“ Gesellschafter zuzurechnen sind. Dies ist zB der Fall, wenn das betreffende DBA keine Zurechnungsklausel enthält (vgl. zum DBA-Frankreich aF BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919) und die Freistellung der Dividende auf der Ebene der sie empfangenden Gesellschaft somit auch (als Gewinnanteil) beim Gesellschafter definitiv wird.

V. Verhältnis des § 50d zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen und supranationalem Recht

6 a) Doppelbesteuerungsabkommen

Frühere BFH-Rechtsprechung: § 50d im Allgemeinen und Abs. 3 sowie die Abs. 7–12 im Besonderen überlagern Regelungen, die sich im Grundsatz aus bilateralen (zB DBA) oder supranationalen (zB EU) Grundlagen ergeben. Dies hielt die Rspr. früher grds. für zulässig (BFH v. 1.12.1993 – I R 48/93, IStR 1994, 240; BFH v. 2.2.1994 – I B 143/93, IStR 1994, 239; BFH v. 21.5.1997 – I R 79/96, BStBl. II 1998, 113; s. auch Nds. FG v. 23.3.1993 – VI 74/91, EFG 1994, 343, rkr.) und mit innerstaatlichem Recht vereinbar, weil DBA nicht zu den allgemeinen Regeln des Völkerrechts (vgl. BVerfG v. 26.3.1957 – 2 BvG 1/55, BVerfGE 6, 309 [362 f.]; BVerfG v. 9.6.1971 – 2 BvR 225/69, BVerfGE 31, 145 [177 f.]) zählen (BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129). Deshalb wurde der Erlass einer ein DBA einschränkenden innerstaatlichen Norm nicht als Verstoß gegen Art. 25 Satz 2 GG angesehen (BFH v. 1.2.1989 – I R 74/86, BStBl. II 1990, 4 [6]; WASSERMEYER, StuW 1990, 404 [411]; SEER, IStR 1997, 481 [483]; aA ECKERT, RIW 1992, 386; *Treaty Override* nur mit verfassungsändernder Mehrheit; krit. auch MASSBAUM, IWB 1994, F. 3a Rspr. Gr. 1, 390; RUST/REIMER, IStR 2005, 843). Auch Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG wurde als dem nicht entgegenstehend betrachtet (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129, zu Abs. 1 Satz 1; SEER, IStR 1997, 481; aA WOHLSCHEGEL, FR 1993, 48). Schließlich sollte der DBA durch § 2 AO eingeräumte Vorrang vor innerstaatlichem Recht im Einzelfall durchbrochen werden können, wenn die Durchbrechung des – einfachgesetzlichen – § 2 AO hinreichend deutlich zum Ausdruck (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129, zu Abs. 1 Satz 1; WASSERMEYER, DStJG 19 [1996], 151 [155]; SEER, IStR 1997, 481 [485]) und somit der Grundsatz *lex posterior derogat legi priori* zum Tragen kam. § 50d wurde zudem völkerrechtl. für zulässig gehalten (s. BFH v. 21.5.1997 – I R 79/96, BStBl. II 1998, 113; aA Nds. FG v. 29.10.1996 – VI 819/92, EFG 1997, 1245, rkr.: Abs. 1 ist völkerrechtswidrig); die Wirksamkeit von § 50d Abs. 1 und 3 werde durch das *Treaty Overriding* nicht berührt (BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129; BFH v. 28.11.2001 – I B 169/00, BFH/NV 2002, 774).

Änderung der BFH-Rechtsprechung – Treaty Override als Verfassungsverstoß: Im Rahmen eines AdV-Beschlusses zu Abs. 9 (BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, DStR 2010, 1223) zeichnete sich erstmals eine kritischere Sichtweise des BFH ab; er deutete Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Abs. 9 aufgrund seiner DBA überschreibenden Wirkung an, um anschließend im konkre-

ten Normenkontrollverfahren (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG) Abs. 8 unter ausdrücklicher Änderung seiner bisherigen Auffassung als (nach BFH-Ansicht) verfassungswidrigen *Treaty Override* dem BVerfG zur Prüfung vorzulegen (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, mit Anm. HAGEN/WAGNER; s. auch (ergänzend zu I R 66/09) BFH v. 10.6.2015 – I R 66/09, BFH/NV 2015, 1250, Vorlagebeschluss, dazu OELLERICH, ISR 2015, 337). Es folgten Vorlagebeschlüsse betr. Abs. 10 (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791) und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 (BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18). Anlass zu dieser Kehrtwende gaben dem BFH die zwischenzeitliche Entwicklung der Rspr. des BVerfG (BVerfG v. 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 [319], Görgülü; BVerfG v. 26.10.2004 – 2 BvR 955/00, 2 BvR 1038/01, BVerfGE 112, 1, Alteigentümer; BVerfG v. 4.5.2011 – 2 BvR 2333/08, 2 BvR 2365/09, 2 BvR 571/10, 2 BvR 740/10, 2 BvR 1152/10, BVerfGE 128, 326, Sicherungsverwahrung I und II) und die dadurch neu belebte Diskussion in der Literatur (zB VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rz. 204, auch zum Begriff des *Treaty Override* in Einl. Rz. 193 f., aA nun LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Grundlagen Rz. 201; RUST/REIMER, IStR 2005, 843; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 219 ff.; BRON, IStR 2007, 431; GOSCH, IStR 2008, 413; FROTSCHER, StbJb. 2009/10, 151; JANSEN/WEIDMANN, IStR 2010, 596; HAHN, IStR 2011, 863; LEHNER, FR 2011, 1087; LEHNER, IStR 2007, 733; s. umfassend auch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rz. 5a [4/2017]). Der BFH sah die nach Art. 59 Abs. 2 GG in den Rang eines Bundesgesetzes transformierten DBA-Regelungen (weiterhin) nicht als allgemeine Regeln des Völkerrechts mit Vorrang vor innerstaatlichem Recht an (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, Rz. 14). Er war aber der Auffassung, dass der Ursprung des nach Art. 59 Abs. 2 GG in einfaches – und damit einer nachträglichen Änderung oder Überschreibung durch spezielle Vorschriften grds. zugängliches – Bundesrecht transformierten Regelungsgefüges als Völkervertragsrecht fortwirkt und deshalb eine aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Sperrwirkung erzeugt: In Anlehnung an die Rspr. des BVerfG hielt der BFH die prinzipielle Völkerrechtsfreundlichkeit des GG gegenüber „abkommensüberschreibenden“, unilateral motivierten Steuergesetzen grds. für vorrangig; sie gebiete die Achtung und Beachtung der durch Völkervertragsrecht getroffenen Regelungen und nehme als unmittelbar bindendes Gebot sowie materiell-rechtl. Sperre dem Gesetzgeber die Verfügungsmacht über den Rechtsbestand (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, Rz. 18; aA LEHNER, IStR 2012, 389 [397 ff.], der den vom BFH im Erg. eingeräumten Vorrang des Völkerrechtsvertragsrechts gegenüber einfachem Bundesrecht und den damit einhergehenden Verlust der Normsetzungsautorität des Gesetzgebers ablehnt und den – nicht gerechtfertigten – *Treaty Override* als Verstoß gegen den über einfachem Bundesrecht stehenden Grundsatz *pacta sunt servanda* nach Maßgabe des Art. 25 GG ansieht, dessen Missachtung jedoch keine Verfassungswidrigkeit des *Treaty Override* nach sich ziehe). Ausnahmen von diesem Grundsatz bedürften einer besonderen Rechtfertigung, deren Voraussetzungen eng seien (wie etwa die Beachtung der Menschenwürde und der Grundrechte). Die Rechtfertigung eines *Treaty Override* verortete der BFH methodisch in einer Erforderlichkeitsprüfung; dem Gesetzgeber dürfe kein gleich sicheres, aber milderer Mittel zur Verfügung stehen (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, Rz. 19). Ein milderer Mittel erblickt der BFH etwa in der Kündigung eines DBA, um hierdurch bedingte Steuerausfälle oder andere besondere Missstände zu beseitigen (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, Rz. 29).

Rechtsprechung des BVerfG: Auf die Vorlage des BFH zu Abs. 8 (vgl. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, mit Anm. HAGENA/WAGNER) entschied das BVerfG am 15.12.2015 (2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326), dass die Norm mit dem GG, im Speziellen mit dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und Art. 59 Abs. 2 GG sowie dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG), vereinbar ist. Da in nationales Recht transformierte DBA nach Art. 59 Abs. 2 GG den Rang einfachen Bundesrechts einnehmen (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326, Rz. 45), gelte der Grundsatz *lex posterior derogat legi priori*, wonach Vorschriften eines DBA durch ein später erlassenes Gesetz verdrängt würden (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326, Rz. 49 f.). Dies sei Ausfluss des Demokratieprinzips und spezifischer, in Art. 25 Satz 2 und Art. 59 Abs. 2 GG getroffener Vorgaben, mithin kein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip in Gestalt der völkervertragswidrigen Abkommensüberschreibung. Aus dem Grundsatz *pacta sunt servanda* oder der Völkerrechtsfreundlichkeit des GG lasse sich nichts Anderes (zB eine einschränkende Auslegung von Art. 59 Abs. 2 GG) herleiten (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, Rz. 47, 64). Das BVerfG betont eine allg. für transformierte DBA geltende Einordnung in die Normenhierarchie des GG, die offenbar nicht nach dem Regelungsinhalt einzelner DBA-Vorschriften und ggf. differenzierten Anforderungen an ihre unilaterale Überschreibung unterscheidet (zur Vereinbarkeit speziell von Abs. 8 mit dem Gleichheitsgrundsatz s. Anm. 110). Formalistisch argumentiert das BVerfG, wenn es die Befugnis des Gesetzgebers (mangels eines ihm zustehenden DBA-Kündigungsrechts) abkommensüberschreibende Normen zu erlassen, als notwendiges Mittel einer anderweitig für ihn nicht durchsetzbaren Distanzierung vom völkerrechtl. Vereinbarten ansieht. Realistisch betrachtet ist § 50d gerade nicht das Produkt eines so idealisiert „selbständigen“ Gesetzgebers, sondern in vielerlei Hinsicht eine von Verwaltungs-Initiative geprägte, wenn nicht gar gesteuerte Norm (s. insbes. Abs. 10), dh., ein Rückgriff auf DBA-Kündigungsrechte durch entsprechend angeregtes Exekutiv- anstatt Legislativhandeln erscheint hier als praktisch ebenso denkbare Option, ohne dass es „gesetzgeberischer Notwehr“ in Form des § 50d (in all seinen Ausprägungen) bedurft hätte. In seiner eigenen, vom BFH zitierten Rspr. sieht das BVerfG zudem keinen Anlass, abkommensüberschreibende Normen kritischer zu prüfen (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326, Rz. 57 f.). Insbesondere betrachtet es die BVerfG-Entsch., die den BFH zur Änderung von dessen Rspr. (mit-)veranlasst haben, nicht als zutreffenden Maßstab für die Prüfung von Abs. 8. Nach Ansicht des BVerfG verkenne die Forderung nach einer einschränkenden Auslegung von Art. 59 Abs. 2 GG, „dass das Grundgesetz nicht nur zwischen Völkervertragsrecht und allgemeinen Regeln des Völkerrechts unterscheidet, sondern auch zwischen zwingenden, der Disposition des Verfassungsgebers entzogenen Regelungen, insbes. den unverletzlichen und unveräußerlichen Menschenrechten (Art. 1 Abs. 2 GG), und sonstigem Völkerrecht“ (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326, Rz. 76). Sich „durchgängig auf grund- und menschenrechtliche Fragestellungen“ beziehende Entsch. des BVerfG könnten deshalb „nicht ohne Weiteres“ auf den Gegenstand des Vorlagebeschlusses – Abs. 8 – übertragen werden (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326, Rz. 76). In dieser Aussage manifestiert sich nicht nur eine (uE fragwürdige) Einstufung von Abs. 8, sondern von vergleichbaren *Treaty Overrides* schlechthin: Das BVerfG erachtet die Tragweite derartiger Vorschriften und insbes. die Rechtssphäre, in die

sie eingreifen, offenbar als nicht elementar genug, um eine Gruppe jener Fälle darzustellen, in denen dem Gesetzgeber durch bestehendes Völkervertragsrecht, etwa in Form einer Änderungssperre oder bestimmten Rechtfertigungsanforderungen, Grenzen gesetzt sein könnten. Das BVerfG hätte uE mit einer anders gelagerten, auf die Eigenheiten der stl. Materie gerichteten Schwerpunktsetzung die erforderliche Qualität von Rechtsgut und Eingriffsintensität anhand quantitativer Überlegungen sowie einer Folgenbetrachtung bejahen müssen. Ein *Treaty Override* kann potentiell jedes der annähernd 100 deutschen DBA (und eine beträchtliche Anzahl von Stpfl.) betreffen. Aus dem damit verbundenen Verstoß gegen Völkervertragsrecht können die jeweiligen Vertragsstaaten entsprechende Rechte nach der WVRK herleiten. Dass dies nicht als allg. hinzunehmender Ausfluss des Demokratieprinzips und des Grundsatzes der gesetzgeberischen Diskontinuität, sondern im Kontext der Einbindung Deutschlands in eine Vielzahl völkerrechtl. Verträge zu bewerten ist, zeigt die abw. Meinung der Richterin KÖNIG konsequent auf. Danach wird das Rechtsstaatsprinzip nicht vom Demokratieprinzip und einer daraus abgeleiteten „Freiheit“ des Gesetzgebers verdrängt, sondern steht als Strukturprinzip neben dem Demokratieprinzip, wobei der mit einer Überschreitung von völkerrechtl. Verträgen ausgelöste Konflikt zu einem „möglichst schonenden Ausgleich“ gebracht werden muss (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, abw. Meinung der Richterin KÖNIG, Rz. 6). Es wäre zu begrüßen gewesen, wenn das BVerfG die BFH-Vorlage in diesem Sinne konstruktiver aufgegriffen und die Überschreibbarkeit von DBA durch innerstaatliches Recht an einen solchen Ausgleich bzw. eine nachprüfbare Rechtfertigung geknüpft hätte. Ein derartiges Erfordernis würde keine Missachtung des Demokratieprinzips darstellen, sondern nicht durch besondere Umstände gerechtfertigte Verstöße gegen Völkervertragsrecht verhindern und dem Steuer-Gesetzgeber zumindest eine gesteigerte Darlegungslast auferlegen, die überdies zur – gerade im Rahmen von § 50d oftmals zu bemängelnden – Gesetzesqualität und dadurch zu der gerade im StRecht so wichtigen Normenklarheit beitragen würde. Es verwundert, dass das BVerfG ein solches Rechtfertigungserfordernis für Abs. 8 bereits im Ansatz verneint, indem es dem Demokratieprinzip uneingeschränkt den Vorrang gibt (vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, abw. Meinung der Richterin KÖNIG, Rz. 7) und das Rechtsstaatsprinzip offenbar nur bei eng umgrenzten grund- und menschenrechtl. Fragestellungen anwenden will. Diese Differenzierung überzeugt nicht, da sie den Gesetzgeber im Sinne eines „Alles oder Nichts“ von jeglicher Rechenschaft oder auch nur erhöhten Darlegungslast entbindet, während bei durchgängiger Anwendung des Rechtsstaatsprinzips eine auf das jeweils betroffene Rechtsgut abgestimmte, gestufte Prüfung erfolgen könnte. Sowohl der BFH als auch die abw. Meinung der Richterin KÖNIG zeigen gangbare Wege auf, mit denen ein *Treaty Override* im Einzelnen auf seine (individuelle) Rechtfertigung – sei es als Ausnahme von der durch DBA erzeugten „Sperrwirkung“ (BFH) oder in Gestalt einer Abwägung im Spannungsfeld Rechtsstaatsprinzip-Demokratieprinzip (KÖNIG) – überprüft werden kann. Zur Entsch. des BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, FR 2016, 326, s. insbes. LEHNER, IStR 2016, 217.

Kategorisierung der einzelnen Regelungen des § 50d: Der Umstand, dass zahlreiche Einzelvorschriften des § 50d insoweit gleich gelagert sind, als sie als *Treaty Override* DBA überschreiben, führt nicht dazu, dass sie samt und sonders gleich zu behandeln sind (BFH v. 18.11.2015 – I B 121/15, BFH/NV 2016, 376, zu Abs. 8 und 9). Im Einzelnen normieren aber uE sowohl Abs. 3 als auch die Abs. 7–11 (jeweils) einen *Treaty Override*, da entweder ihr Wortlaut – auch bei un-

terstellter, gesetzgeberischer Intention als Auslegungsregel oder Zurechnungsvorschrift – eindeutig überschießende Tendenz hat (Abs. 3) oder im DBA ausdrücklich getroffene Regelungen sowie DBA-immanente Systematik (wie etwa die Wahl der Freistellungsmethode) und anerkannte Auslegungsregeln einseitig überschrieben bzw. verkehrt werden (Abs. 7, 8, 9, 10, 11). Für die Einordnung einer Vorschrift als *Treaty Override* kann es uE nicht darauf ankommen, dass der Gesetzgeber die abkommensüberschreibende Wirkung beabsichtigt und dies explizit in der betreffenden Regelung zum Ausdruck bringt; insbes. anhand von Abs. 3 und seiner missverständlichen, wenn nicht gar widersprüchlichen Gesetzesbegründung wird deutlich, dass auch ein „unbeabsichtigter“ *Treaty Override* identische Wirkung entfaltet wie ein „formaler“ *Treaty Override* und diese Einordnung offenbar nicht dem Gesetzgeber überlassen werden kann. Ferner ist mit Blick auf die Anforderungen an seine Rechtfertigung danach zu differenzieren, welches Ziel ein *Treaty Override* verfolgt: zB Missbrauchsverhinderung, Vermeidung der Keimnalbesteuerung oder die Schaffung von Steuersubstrat (s. Gosch, IStR 2008, 413; OELLERICH, ISR 2015, 337 [341]); s. im Einzelnen zur Einordnung von Abs. 3 Anm. 52, von Abs. 7 Anm. 100, von Abs. 8 Anm. 110, von Abs. 9 Anm. 121, von Abs. 10 Anm. 131 und von Abs. 11 Anm. 142.

Konsequenzen der Rechtsprechung zu Treaty Overrides und Ausblick: Der kritischere Umgang des BFH mit dem zunehmend (s. Anm. 2) als paralleles Regelungssystem neben deutsche DBA tretenden § 50d hat eine uE überfällige höchstrichterliche Prüfung seiner einzelnen Bestandteile auf ihre verfassungsrechtl. Zulässigkeit eingeleitet. Gemessen an den engen Anforderungen, die der BFH an die Erforderlichkeit eines *Treaty Override* stellt, begegnet die (verfassungsrechtl.) Rechtfertigung der Abs. 3 und 7–11 in ihren aktuellen Fassungen Zweifeln. Es ist jedoch anzunehmen, dass das BVerfG mit seinem Beschluss zu Abs. 8 den Boden für seine anstehenden Entsch. über die BFH-Vorlagen zu Abs. 9 und Abs. 10 bereitet hat. Angesichts der undifferenzierten Einordnung transformierter DBA in die Normenhierarchie des GG sowie der nach Auffassung des BVerfG durch das Demokratieprinzip und den Grundsatz der Diskontinuität (offenbar vorbehaltlos) erlaubten Überschreibung von DBA durch ein später erlassenes Gesetz würde es überraschen, wenn das BVerfG unter diesem Gesichtspunkt zu Abs. 9 oder Abs. 10 abweichende Entsch. träge (zu den daneben bestehenden Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit von Abs. 9 und Abs. 10 aufgrund ihrer zeitlichen Anwendbarkeit s. Anm. 121 und 131). Auch Art. 3 Abs. 1 GG dürfte sich auf der Grundlage des BVerfG-Beschlusses nicht zu einem Einfallstor für die gerichtliche Korrektur der *Treaty Override*-Praxis des Gesetzgebers entwickeln. Einerseits lässt das Willkürverbot, wenn es im Einzelfall – wie für Abs. 8 – als Prüfungsmaßstab dient, keinen Raum für eine intensive Kontrolle, und andererseits erweckt der Beschluss in seiner staatsrechtl. Abstraktheit nicht den Eindruck, als begegnete das BVerfG – im Unterschied zum BFH – dem *Treaty Overriding* als verfassungsrechtl. bedenkliche Praxis. Überzeugender wäre es, wenn der Vertragsstaat Deutschland dazu überginge, Missbrauchsvorbehalte, *subject-to-tax*- und *switch-over*-Klauseln sowie weitere wesentliche Bestandteile des Instrumentariums unilateraler Vorschriften, die aktuell deutsche DBA flankieren, in den betreffenden DBA selbst zu vereinbaren. Allein die dadurch eintretende Rechtsklarheit mit Blick auf das derzeit bestehende, komplexe Konkurrenzverhältnis der Regelungen in § 50d zu bereits in DBA enthaltenen Vorschriften ähnlicher Zielrichtung (zB Abs. 9 und abkommensrechtl. *switch-over*-Klauseln) stellte eine erhebliche Verbesserung im Vergleich zum derzeitigen Normengeflecht dar (HAGENA/WAGNER, FR 2012, 825 [826 f.]). Der Be-

schluss des BVerfG setzt jedoch auch insoweit ein falsches Signal, zumal der Steuergesetzgeber sich in seiner Praxis bestärkt fühlen dürfte, § 50d als „Reparatur-Vorschrift“ für die punktuelle Abänderung von Besteuerungsfolgen von DBA auszubauen.

b) Europarecht

Outbound-Fall: Nach unionsrechtl. Kriterien ist – im Unterschied zum Verfassungsrecht – maßgeblich, dass die durch einen *Treaty Override* (wieder) herbeigeführte Gleichbehandlung von Inbound- und Outbound-Engagements unbeschränkt Stpfl. (zB durch Abs. 8) gerade dazu führt, dass der *Treaty Override* grds. mit den Grundfreiheiten vereinbar ist (vgl. EuGH v. 6.12.2007 – C-298/05 – Columbus Container Services, IStR 2008, 63, zu § 20 Abs. 2 AStG, mit Anm. RAINER) und Art. 56 EG iVm. Art. 10 EG einem *Treaty Override* nicht entgegensteht (EuGH v. 19.9.2012 – C 540/11, IStR 2013, 307, mit Anm. TIPPelhofer). *Treaty Overrides* – etwa mit dem Ziel, eine Keimmalbesteuerung zu vermeiden – sind deshalb grds. als unionsrechtl. unbedenklich anzusehen (s. auch WAGNER in BLÜMICH, § 50d Rz. 17 [11/2014]; FG Bremen v. 10.2.2011 – 1 K 20/10, EFG 2011, 988, offen gelassen dann in der Folgeinstanz BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, IStR 2012, 313; OELLERICH in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, 405 f.). Der unionsrechtl. Prüfungsmaßstab ist ein anderer als der des innerstaatlichen Verfassungsrechts; insbes. darf der EuGH das Verhältnis zwischen einer nationalen Maßnahme und einem DBA nicht prüfen (da keine Auslegung von Unionsrecht), s. zum Vorstehenden BFH (BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, Rz. 25). Aus innerstaatlicher, verfassungsrechtl. Sicht basieren die in § 50d geregelten Outbound-Fälle (namentlich Abs. 8, 9 und 11) hingegen auf einem spezifisch DBA-rechtl. – dh. bilateralen – Regelungskreis, der davon ausgeht, dass Deutschland bestimmte, im Rahmen eines Outbound-Engagements erzielte Einkünfte freistellt; entsprechend ergeben sich für den verfassungsrechtl. vom unionsrechtl. Prüfungsmaßstab abweichende Vergleichsgruppen, s. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819.

Inbound-Fall:

► *Directive Override:* Die umgekehrte Zielrichtung von *Treaty* (oder *Directive*) *Overrides*, die zB vermeiden sollen, dass die Eigenschaft Deutschlands als EU-Mitgliedsstaat oder als DBA-Vertragsstaat durch beschränkt Stpfl. zulasten des Steuersubstrats des Quellenstaats Deutschland ausgenutzt wird (sog. *Directive*- bzw. *Treaty-Shopping*), ist im Rahmen des § 50d problematischer als im Outbound-Kontext, wie sich insbes. an Abs. 3 zeigt. Dass hier ein Eingriff in die Grundfreiheiten gegeben sein kann, wenn ausländ. Gesellschaften durch bestimmte Substanzanforderungen davon abgehalten werden, in deutsche KapGes. zu investieren, liegt auf der Hand. Beschränkungen in der nach § 43b und § 50g vorgesehenen Entlastung von Abzugsteuern können jedoch durch nationale Vorschriften gerechtfertigt sein, wenn diese eine missbräuchliche Inanspruchnahme von StEntlastungen verhindern sollen (vgl. die Öffnungsklauseln in Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie [RL Nr. 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6], und Art. 5 der Zins- und Lizenzrichtlinie [RL Nr. 2003/49/EG v. 3.6.2003, ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, zuletzt geändert durch RL Nr. 2004/66/EG v. 26.4.2004, ABl. EU 2004 Nr. L 168, 35]; zu den Anforderungen an eine solche nationale Vorschrift vgl. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, FR 2006, 987). Siehe im Einzelnen Anm. 52 f. zur Umsetzung in Abs. 3 und zu dessen Verhältnis zu supranationalem Recht und DBA.

▶ *Verstoß gegen Grundfreiheiten durch das Abzugsverfahren nach Abs. 1 bei Dividenden und anderen Bezügen iSv. § 8b Abs. 1 KStG:* Ein StAbzugsverfahren (wie nach Abs. 1, 1. Stufe) ist grds. zur Sicherung des nationalen Steueraufkommens gerechtfertigt (EuGH v. 3.10.2006 – C-290/04 – Scorpio, BStBl. II 2007, 352). Erschwerend kam bislang jedoch für EU-KapGes. als Gesellschafter deutscher KapGes. hinzu, dass die im Abzugsweg erhobene KapErtrSt auf Dividenden vorbehaltlich einer Erstattung oder Freistellung nach Maßgabe des § 50d (iVm. DBA, § 50g oder § 43b) sie definitiv belastete (abgeltende Wirkung gem. § 32 Abs. 1 KStG), während die einbehaltene KapErtrSt beim inländ. Gesellschafter angerechnet oder vergütet wurde (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4 Satz 2). Eine Veranlagung, bei der § 8b Abs. 1 KStG zu berücksichtigen wäre, stand dem ausländ. Gesellschafter grds. nicht offen. Der EuGH hat die deutschen Regelungen über den Quellensteuerabzug bei Streubesitzdividenden daher auch als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit für unionsrechtswidrig erklärt (EuGH v. 20.10.2011 – C 284/09, IStR 2011, 840).

▶ *Reaktion des BFH – Unionsrechtlicher Erstattungsanspruch:* In seiner Reaktion auf das EuGH-Urteil (und in Abkehr von seiner bisherigen Auffassung zur Vereinbarkeit des abgeltenden StAbzugsverfahrens mit Unionsrecht s. BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543 = IStR 2009, 551, mit Anm. WASSERMAYER und SCHÖN) sprach der BFH EU-KapGes. einen unionsrechtl. Anspruch auf Erstattung der KapErtrSt zu, der – trotz systematischer, wemgleich im Wege der Analogie erfolgender Verortung in § 50d und hiermit verbundener, größerer Sachnähe des BZSt. – beim örtlich zuständigen FA in analoger Anwendung des Abs. 1 Satz 1 durch Antrag auf Erteilung eines Freistellungsbescheids (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO) geltend zu machen war/ist (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524, mit Anm. KLEIN/HAGENA; s. auch LINN, IStR 2010, 275 [277], zu den Argumenten für eine Zuständigkeit des BZSt.). Die FinVerw. hat in ihrer Rezeption des unionsrechtl. Erstattungsanspruchs systemwidrig, da einen Bezug der im BFH-Urteil gerade nicht genannten Abs. 1 Sätze 2 ff. zu Abs. 3 auch für Abs. 1 Satz 1 unterstellend – und damit unter Verstoß gegen das Analogieverbot – Abs. 3 für anwendbar erklärt (vgl. BMF v. 23.5.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, IStR 2012, 552); bei der analogen Anwendung des Abs. 1 Satz 1 handelt es sich indes um einen Rechtsfolgenverweis, der sich nicht auch auf die Voraussetzungen des Abs. 3 erstreckt (KLEIN/HAGENA, FR 2012, 528 [529]; LÜDICKE, IStR 2012, 540 [541]; aA wohl INTEMANN, BB 2013, 1239 [1243]). Missbräuchlichen Gestaltungen ist mit § 42 AO zu begegnen (vgl. auch LÜDICKE, IStR 2012, 81 [85 f.]; KLEIN/HAGENA, FR 2012, 528 [531]; dahingehend auch LINN, IStR 2013, 235 [236 f.]; eine Übertragung der Wertungen des Abs. 3 auf § 42 AO zu Recht ablehnend STARK/JASPER, IStR 2013, 169 [171 f.]).

▶ *Reaktion des Gesetzgebers – Steuerpflicht von Streubesitzdividenden:* Mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344) hat der deutsche Gesetzgeber (zwar) die europarechtswidrige Ungleichbehandlung durch Ausdehnung einer Schlechterstellung auf den Inlandsfall beseitigt, indem Dividenden von stpfl. (ausländ. und inländ.) KapGes. nicht mehr stfrei vereinnahmt werden können, sofern die Dividenden auf eine Beteiligung von weniger als 10 % an der ausschüttenden Gesellschaft (sog. Streubesitzbeteiligung) gezahlt werden (§ 8 Abs. 4 KStG). Für nach dem 28.2.2013 gezahlte Streubesitzdividenden entfällt damit mangels Erstattungsverfahren die Anwendungsproblematik zu Abs. 3. Mit § 32 Abs. 5 KStG nF ist für die vom EuGH beanstandeten „Altfälle“ (Kapitalerträge aus Streubesitzbeteiligungen, die im Kj. 2013 zugeflossen sind und bis einschließlich 28.2.2013 ge-

zahlt wurden; Erweiterung gem. § 34 Abs. 13b Satz 4 KStG nF auf Kapitalerträge, die vor dem KJ. 2013 und nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens iSd. KStG 1977 zugeflossen sind) ein Erstattungsverfahren vorgesehen, für das § 50d entsprechend gilt (§ 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 KStG nF). § 8b Abs. 5 KStG findet keine Anwendung; die Erstattung erfolgt aufgrund eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO im StAbzugsverfahren (keine Veranlagung). Die Erstattung ist beim BZSt. zu beantragen (§ 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG); die infolge von BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524, mit Anm. KLEIN/HAGENA) bei den nach § 20 Abs. 3 oder Abs. 4 AO zuständigen FA gestellten Anträge sollen beim BZSt. fortzuführen sein (BENZ/JETTER, IStR 2013, 489 [495]).

► *Unvollständige Umsetzung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs durch § 32 Abs. 5 KStG*: Die gesetzliche Erstattungsregelung gem. § 32 Abs. 5 KStG (s. dazu § 32 KStG Anm. 5 und 34) bleibt hinter den Vorgaben des unionsrechtl. Anspruchs zurück. Wird zB einer EU-KapGes. aufgrund des in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 KStG nF für anwendbar erklärten § 50d, dh. insbes. Abs. 3, die Erstattung von KapErtrSt versagt, so kann sie sich weiterhin vor dem nach § 20 Abs. 3 oder Abs. 4 AO zuständigen FA (s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 11a zu Erstattungsbegehren analog § 50d Abs. 1 Satz 2; für eine Zuständigkeit des BZSt. für den unionsrechtl. Erstattungsanspruch in analoger Anwendung des § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG LINN, IStR 2013, 235 [238]) auf die EuGH-Rspr. und den „originären“ unionsrechtl. Erstattungsanspruch berufen. Siehe BENZ/JETTER, IStR 2013, 489 (495); LINN, IStR 2013, 235 (237), jeweils mit weiteren Fallgruppen, die nicht von § 32 Abs. 5 KStG erfasst sind: zB Ausschüttungen an ausländ. Investmentfonds, auf Streubesitzbeteiligungen an Anteilseigner in Drittstaaten (in Altfällen), an ausländ. Lebens- und Krankenversicherungen sowie Pensionsfonds und auf über PersGes. bzw. Mitunternehmenschaften gehaltene Beteiligungen. Ferner folgt aus EuGH v. 20.10.2011 (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09, ABl. EU 2011 Nr. C 362, 3 = FR 2011, 1112), dass angesichts der zukünftig auf Dividenden aus Schachtelbeteiligungen beschränkten StBefreiung nach § 8b KStG der unionsrechtl. Erstattungsanspruch auch für solche Fälle einschlägig ist (und es auch im Hinblick auf Altfälle bleibt, in denen die StBefreiung im Rahmen der Veranlagung nach § 8b Abs. 1 KStG ohne Beteiligungsschwelle galt), in denen sich die EU-KapGes. auf § 43b beruft: Auch hier kann der ausländ. Gesellschafter seine Gleichbehandlung mit inländ. Gesellschaftern, denen unter identischen Beteiligungsvoraussetzungen die voraussetzungslose Befreiung nach § 8b Abs. 1 KStG zusteht, zB nur über die Hürde des Abs. 3 und nach Maßgabe der übrigen Voraussetzungen des § 43b – die etwa in Umwandlungsfällen nicht erfüllt sein können (vgl. LINN, IStR 2013, 235 [237]) – erreichen. Für eine solche Auslegung gibt indes weder das EuGH-Urteil v. 20.10.2011 (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09, ABl. EU 2011 Nr. C 362, 3 = FR 2011, 1112) noch das BFH-Urteil v. 11.1.2012 (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524) etwas her; vielmehr wird der Erstattungsanspruch in beiden Fällen (einer Streubesitzbeteiligung) nicht unter den Vorbehalt des Abs. 3 gestellt, dessen weitgehende Unvereinbarkeit mit EU-Recht zudem inzwischen feststeht (s. EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister/Juhler Holding, IStR 2018, 197; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, IStR 2018, 543; s. dazu Anm. 52). Es ist nicht ersichtlich, warum in Fällen einer Schachtelbeteiligung Abweichendes gelten sollte. Insbesondere in Altfällen wäre es schwer zu rechtfertigen, Inhaber von Schachtelbeteiligungen strengeren Regelungen zu unterwerfen als die von Streubesitzbeteiligungen, zumal es möglich wäre, eine größere

Beteiligung in Streubesitz zu zerlegen, ohne sich dem Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs auszusetzen (KLEIN/HAGENA, FR 2012, 528 [530 f.]).

8 2. Verhältnis zum nationalen Recht

Kapitalertragsteuer-Vorschriften: Sowohl die Abstandnahme vom StAbzug (§ 44a) als auch die Erstattung der KapErtrSt nach § 44b setzen unbeschränkte StPfl. voraus (§ 44a Abs. 1 Satz 1, § 44b Abs. 1 Satz 1, vgl. FinMin. NRW v. 8.2.2000, StEK EStG § 44a Nr. 52). § 50d gilt aber insoweit regelmäßig für beschränkt Stpfl. (Ausnahme: Abs. 8, 9, 10 und 11). Kommt es zu Überschneidungen, weil ein Stpfl. zB wegen Doppelwohnsitzes sowohl unbeschränkt stpfl. ist als auch die Voraussetzungen des § 50d erfüllt, so kann er wahlweise beide Verfahren nutzen.

Lohnsteuer-Vorschriften: Für das LStAbzugsverfahren ist für beschränkt Stpfl. ein spezielles Freistellungsverfahren vorgesehen (§ 39 Abs. 4 Nr. 5 iVm. § 52 Abs. 51b).

§ 44a Abs. 9: Siehe Anm. 4 „Beschränkt körperschaftsteuerpflichtige Auslandskörperschaften“.

Erlass oder Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 50 Abs. 4: Da es sich, wenn ESt nach § 50 Abs. 4 erlassen oder pauschaliert und ggf. erstattet wird (§ 50 Abs. 4; vgl. § 50 Anm. 320 ff.), nicht um eine Ermäßigung des Einbehalts aufgrund eines DBA oder der §§ 43b, 50g handelt, findet § 50d keine Anwendung.

§ 50a Abs. 7: § 50d und insbes. sein Abs. 3 gilt nicht für den vom FA nach § 50a Abs. 7 angeordneten StAbzug, denn nach § 50a Abs. 7 Satz 4 gilt § 50 Abs. 2 Satz 1 nicht im Fall des StAbzugs nach § 50a Abs. 7, dh., der StAbzug hat keine abgeltende Wirkung und der Stpfl. bleibt trotz des StAbzugs zur Abgabe einer StErklärung verpflichtet, wird also zur Steuer veranlagt. Dazu passt nicht das Ermäßigungsverfahren nach § 50d (Erstattung bzw. Freistellung durch das BZSt.; aA wohl FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 77 [2/2018], mit dem Beispiel von KapErtrSt bei inländ. Besicherung von Darlehen, die aber nur ein Fall des StAbzugs nach § 50a Abs. 7 sein kann). Siehe auch Anm. 10.

§ 2 SteuerHBekVO v. 18.9.2009 (BGBl. I 2009, 3046), § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb: Zum 1.1.2010 gab es laut BMF (BMF v. 5.1.2010 – IV B 2 - S 1315/08/10001 - 09, BStBl. I 2010, 19) keinen Staat, bei dem die erweiterten Informations- und Nachweispflichten für eine Abzugsteuerentlastung erfüllt werden mussten, und daran hat sich mangels anderslautender Ankündigung durch das BMF bislang nichts geändert (vgl. auch § 51 Anm. 13).

§ 26 KStG: Die Vorschrift regelt die Ermäßigung auf ausländ. Einkünfte entfallender deutscher KSt durch Anrechnung oder Abzug ausländ. Steuer. Sie gilt für unbeschränkt Stpfl. (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) und beschränkt Stpfl. (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG) und schließt in beiden Fällen durch Verweise auf § 50d Abs. 10 die Anrechnung auf Sondervergütungen entfallender ausländ. Steuern ein (s. dazu § 26 KStG Anm. 80, 84).

§ 32 Abs. 5 KStG: § 50d ist (systemwidrig) auf den Anspruch beschränkt kstpfl. EU-KapGes. auf Erstattung unionsrechtswidrig einbehaltener bzw. nicht erstatteter KSt anwendbar (§ 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 KStG); damit bleibt der unionsrechtl. Erstattungsanspruch nach BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012,

524) in Fällen der Versagung der Erstattung nach § 32 Abs. 5 KStG aufgrund von Abs. 3 anwendbar; s. auch zu weiteren Fallgruppen Anm. 6.

Investmentsteuergesetz: Nach § 7 Abs. 7 InvStG aF galt § 50d entsprechend (nur) für die Erstattung der von einer inländ. Investmentgesellschaft einbehaltenen KapErtrSt. Eine Abstandnahme vom StAbzug aufgrund eines Freistellungsbescheids des BZSt. gem. Abs. 2 ist nicht vorgesehen (BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019, 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931, Rz. 161).

Einstweilen frei.

9

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerabzug und Entlastung durch Erstattung im Fall
von § 43b, § 50g und von DBA**

**I. Steuerabzug vom Kapitalertrag bzw. aufgrund des § 50a ohne
Berücksichtigung von §§ 43b, 50g oder eines anzuwendenden
DBA (Abs. 1 Satz 1)**

**1. Von Abs. 1 betroffene Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) und Ein-
schränkung des Steuerabzugs**

10

Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder aufgrund des § 50a unterliegen: § 43 regelt, welche Kapitalerträge dem StAbzug unterliegen. § 50a Abs. 1 (Regelabzug) und § 50a Abs. 7 (Sicherungsabzug) regeln, welche Einkünfte dem StAbzug aufgrund des § 50a unterliegen. Die Fälle des § 50a Abs. 7 (Sicherungsabzug) fallen aber nicht unter Abs. 1. Da Zweck des § 50a Abs. 7 die Sicherstellung eines StAnspruchs ist (vgl. § 50a Anm. 173), wäre es uE rechtswidrig, wenn das FA einen Sicherungseinbehalt anordnen bzw. den Prozentsatz des Einbehalts höher als den nach dem DBA zulässigen Höchstsatz festlegen würde, obwohl ein DBA für die jeweiligen Einkünfte eine deutsche Besteuerung ausschließt; s. § 50a Anm. 178; MABBAUM/MÜLLER, BB 2015, 3031. Auch die Gesetzessystematik belegt, dass Abs. 1 nicht Fälle des § 50a Abs. 7 (Sicherungsabzug) umfasst: Eine Ermäßigung der Abzugsteuer nur durch Erstattung (nach Abs. 1) und/oder Freistellung (Abs. 2) passt nicht dazu, dass nach § 50a Abs. 7 Satz 4 der § 50 Abs. 2 Satz 1 nicht anzuwenden ist, der StAbzug nach § 50a Abs. 7 also keine abgeltende Wirkung hat, sodass der Stpfl. verpflichtet bleibt, eine StErklärung abzugeben, und zur Steuer veranlagt wird. Damit sind die Verfahren des § 50d nicht auf den StAbzug nach § 50a Abs. 7 anzuwenden (aA wohl FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 77 [2/2018]), s. auch Anm. 8.

Einschränkung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag:

- ▶ *aufgrund von § 43b:* Siehe § 43b;
- ▶ *aufgrund von § 50g:* Siehe § 50g;
- ▶ *aufgrund von DBA:* Kapitalerträge sind in den DBA nicht einheitlich, sondern in zwei Artikeln geregelt: Art. 10 OECD-MA („Dividenden“) und Art. 11 OECD-MA („Zinsen“).

- ▷ *Dividenden*: Regelmäßig sehen DBA vor, dass Dividenden im Wohnsitzstaat des Empfängers und im Quellenstaat besteuert werden können, die Besteuerung in letzterem aber der Höhe nach – in deutschen DBA regelmäßig auf 5–15 % – begrenzt ist. Für eine Übersicht über die für die Besteuerung im Quellenstaat gegenwärtig geltenden Begrenzungen s. TISCHBIREK/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 67. Zu den wichtigsten Gruppen von DBA-Sonderregelungen für Kapitalerträge vgl. auch Vor § 43 Anm. 21.
- ▷ *Zinsen*: Die Einschränkung des Quellensteuerabzugs von Zinsen aufgrund von DBA ist relevant, wenn beschränkt stpfl. Zinseinkünfte in Deutschland einer KapErtrSt unterliegen (s. dazu insbes. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 sowie Vor § 43 Anm. 3, 4 und § 49 Anm. 815 „Steuerabzug vom Kapitalertrag“), nicht aber, wenn schon nach deutschem innerstaatlichem Recht bei Zinszahlungen an Steuerausländer wegen fehlender beschränkter StPflicht von einem StAbzug abzusehen ist (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 313; zuvor BMF v. 22.12.2009 – IV C 1 - S 2252/08/10004, BStBl. I 2010, 94; BMF v. 16.11.2010 – IV C 1 - S 2252/10/10010, BStBl. I 2010, 1305, ergänzt und überarbeitet durch BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Rz. 305–309; s. auch BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, IStR 2009, 551, mit Anm. WASSERMAYER und SCHÖN unter 3.b bb: Erstattung von mangels inländ. Steuerbarkeit nach § 49 ohne materiell-rechtl. Grund erhobener KapErtrSt durch das FA). Für eine Übersicht über die Einschränkungen des StAbzugs von Zinsen aufgrund von DBA s. PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 11 OECD-MA Rz. 48.

Einschränkung des Steuerabzugs gem. § 50a:

- ▶ *Einschränkung des Steuerabzugs gem. § 50a für Lizenzgebühren aufgrund von § 50g*: Siehe § 50g.
- ▶ *Einschränkung des Steuerabzugs gem. § 50a nach einem DBA*:
 - ▷ *Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 1 (künstlerische etc. Darbietungen iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 9)*: Siehe § 50a Anm. 30. Der einschlägige Art. 17 OECD-MA erlaubt es dem Quellenstaat, die Einkünfte zu besteuern; zu Regelungen in deutschen DBA s. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 64.
 - ▷ *Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 2 (inländische Verwertung der künstlerischen etc. Darbietungen iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1)*: Dem StAbzug unterliegt nur die inländ. Verwertung der inländ. Darbietung (s. § 50a Anm. 45), und insoweit erlaubt es der einschlägige Art. 17 OECD-MA (s. STOCKMANN in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 17 OECD-MA Rz. 80), die Einkünfte zu besteuern.
 - ▷ *Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 3 (Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten und Know-how, verbrauchende Rechteüberlassung, Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler über einen begrenzten Zeitraum vertraglich zu verpflichten § 49 Abs. 1 Nr. 2–4, 6 und 9)*: Siehe § 50a Anm. 55. Der für die Nutzungs- bzw. Nutzungsrechtsüberlassung einschlägige Art. 12 OECD-MA erlaubt es zwar grds. nur dem Ansässigkeitsstaat, die Einkünfte zu besteuern. Viele deutsche DBA sehen indes abweichend eine begrenzte Besteuerung im Quellenstaat vor, s. PÖLLATH/LOHBECK in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 12 OECD-MA Rz. 29 f.; Einkünfte aus der Verschaffung der Gelegenheit, einen Berufssportler zeitlich begrenzt zu verpflichten, werden mangels Anwendbarkeit von Art. 12 und Art. 17 nur von Art. 7 OECD-MA erfasst und können

daher vorbehaltlich Zugehörigkeit zu einer deutschen BS grds. nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden (s. § 49 Anm. 637b).

- ▷ *Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 4 (Aufsichtsratsvergütungen)*: Siehe § 50a Anm. 76. Die deutschen DBA belassen Deutschland als dem Ansässigkeitsstaat des überwachten Unternehmens das Recht, an im anderen Vertragsstaat ansässige Mitglieder des Aufsichtsgremiums gezahlte Vergütungen ohne Höchstgrenze zu besteuern, und lassen damit die deutsche Quellensteuer iHv. 30 % (§ 50a Abs. 2 Satz 1; vgl. § 50a Anm. 25) unberührt.

Einschränkung des Steuerabzugs nach § 44a Abs. 9: Obwohl in § 50d nicht genannt, richtet sich nach seinem Abs. 1 Sätze 3–11, Abs. 3 und 4 die anteilige Erstattung von KapErtrSt auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 aufgrund von § 44a Abs. 9 (§ 44a Abs. 9 Satz 2).

2. Anwendung der Vorschriften über Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet des § 43b, des § 50g und des DBA (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

a) Fälle des Steuerabzugs vom Kapitalertrag

11

Einbehaltung (s. Vor § 43 Anm. 26): Nach § 44 Abs. 1 Satz 3 hat der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, soweit sie nicht in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a geregelt sind, und Nr. 2), Nr. 2 bis 4 sowie 7a und 7b den StAbzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge im Zeitpunkt des Entstehens der KapErtrSt, dh. beim Zufluss der Kapitalerträge beim Gläubiger (§ 44 Abs. 1 Satz 2), vorzunehmen. Bei Dividenden auf sammel- oder streifbandverwahrte Aktien (Fälle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a) nimmt nach § 44 Abs. 1 Satz 3 grds. (Ausnahme: § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. c) ebenso wie in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (s. dazu § 44 Abs. 1 Satz 4) und in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 (Gewinne aus der Veräußerung von Dividendenscheinen bzw. Abtretung von Dividendenanprüchen) die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle den StAbzug vor.

Abführung: Die in einem Monat einbehaltene KapErtrSt ist grds. bis zum 10. des Folgemonats, bei Kapitalerträgen iSv. § 43 Abs. 1 Nr. 1, insbes. also bei Dividenden, allerdings in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2), an das zuständige FA abzuführen (§ 44 Abs. 1 Satz 5).

Anmeldung: In der gleichen Frist wie die Abführung ist die einbehaltene KapErtrSt beim FA anzumelden (§ 45a Abs. 1).

b) Steuerabzug aufgrund von § 50a

12

Einbehaltung (§ 50a Abs. 5 Satz 2): Der Schuldner der Vergütungen iSd. § 50a Abs. 1 hat den StAbzug für Rechnung des beschränkt stpfl. Vergütungsgläubigers im Zeitpunkt der Entstehung der Abzugsteuer (§ 50a Abs. 5 Satz 1: beim Zufluss der Vergütungen beim Gläubiger) vorzunehmen (vgl. im Einzelnen § 50a Anm. 131 ff.).

Abführung (§ 50a Abs. 5 Satz 3, § 73e Satz 1 EStDV): Der Vergütungsschuldner hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer jeweils bis

zum 10. des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats an das BZSt. abzuführen (vgl. § 50a Anm. 124).

Anmeldung (§ 73e Sätze 2 bis 4 EStDV): In der gleichen Frist wie die Abführung sind Gläubiger, Höhe der Vergütung und des Abzugs (auch bei aufgrund eines DBA unterlassenem oder gekürztem Abzug) dem BZSt. anzumelden (vgl. § 50a Anm. 125).

13 **c) Durchführung des Steuerabzugs ungeachtet des § 43b, des § 50g oder des DBA**

Bei der Auszahlung von Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Zinsen und Lizenzgebühren soll zunächst grds. unberücksichtigt bleiben, ob deren Gläubiger Muttergesellschaft iSd. § 43b Abs. 1 iVm. Abs. 2 oder Unternehmen iSd. § 50g ist und die Voraussetzungen für eine Ermäßigung von Abzugsteuern nach diesen Vorschriften vorliegen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann auch bereits beim StAbzug § 43b oder § 50g beachtet werden, s. Freistellung im StAbzugsverfahren (Abs. 2) und Kontrollmeldeverfahren (Abs. 5 und 6). Gleiches gilt für DBA-Fälle: Wenn nicht die Voraussetzungen der Freistellung im StAbzugsverfahren (Abs. 2) vorliegen oder das Kontrollmeldeverfahren (Abs. 5 und 6) angewendet wird, sind nach Abs. 1 Satz 1 die Vorschriften über den Steuererhalt ungeachtet des DBA, dh. ohne Rücksicht darauf anzuwenden, ob ein DBA das deutsche Besteuerungsrecht einschränkt und ob diese Einschränkung vorbehaltlos (§ 50d dennoch rechtmäßig, BFH v. 13.7.1994 – I R 129/93, BStBl. II 1995, 129; BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781; s. aber im Besonderen zur Europarechtswidrigkeit des StAbzugsverfahrens bei Dividenden vor dem Hintergrund von § 8b Abs. 1 KStG BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524, mit Anm. KLEIN/HAGENA; allgemeiner zur Zulässigkeit von *Treaty Overrides* s. Anm. 6) oder antragsabhängig (s. Art. 29 DBA-USA 1989/2008; Art. 25b DBA-Frankreich idF des Zusatzabkommens 2001; Art. 29 DBA-Italien 1989 iVm. Nr. 21 des Protokolls; Art. 28 DBA-Schweiz 1971/78/89/92/2002/2010; Art. 26 DBA-Luxemburg 2012) vereinbart wurde.

Keine inländische Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5: Der StAbzug ist nur „ungeachtet der §§ 43b und 50g sowie des Abkommens“ vorzunehmen, wenn die Einkünfte nach §§ 43b, 50g oder nach einem DBA nicht oder nur ermäßigt besteuert werden dürfen. Ist der Gläubiger von Kapitalerträgen schon nach § 49 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 nicht beschränkt stpfl., kann die auszahlende Stelle vom KapErtrStAbzug absehen, ohne dass es auf die Voraussetzungen des § 50d Abs. 2, 3, 5 oder 6 ankommt (vgl. BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 313–315).

14 Einstweilen frei.

II. Erstattung einbehaltener und abgeführter Steuer (Abs. 1 Sätze 2 bis 12)

1. Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer (Abs. 1 Satz 2)

a) Unberührt bleibender Erstattungsanspruch

15

In einem zweistufigen Verfahren muss der ersten Stufe des vollen Einbehalts die zweite Stufe der Erstattung folgen (Abs. 1 Satz 2), die die Besteuerung auf das in § 43b oder in § 50g vorgesehene oder im DBA vereinbarte Maß zurücknimmt.

Grundfall des Erstattungsanspruchs iSd. Abs. 1 Satz 2, wenn der Vergütungsschuldner einen Einbehalt mit dem ungekürzten innerstaatlichen Abzugsteuersatz vorgenommen hat, da eine Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Satz 1) nicht vorlag: Da eine StAnmeldung eine StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ist (§ 168 AO) und nach BFH v. 27.7.1988 (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449) auch gegenüber dem Vergütungsgläubiger wirkt, bildet sie (zunächst) den Rechtsgrund der Steuerabführung (BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781) und eine Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO (Leistung ohne rechtl. Grund, s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 37 AO Rz. 27 [1/2014]) kommt nicht in Frage (s. BFH v. 13.9.1989 – I B 23/89, BFH/NV 1990, 208). Materiell ergibt sich der nach Abs. 1 Satz 2 von der Einbehaltungs-, Anmelde- und Abführungsverpflichtung unberührt bleibende Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO iVm. § 43b, § 50g oder der Regelung eines DBA, die das deutsche Besteuerungsrecht einschränkt oder ausschließt. Grundlage für die Verwirklichung dieses Erstattungsanspruchs ist der als StBescheid (Abs. 1 Satz 3, § 155 Abs. 1 Satz 3 AO; s. Anm. 109) die Wirkungen der StAnmeldung überlagernde Freistellungsbescheid des BZSt. (Abs. 1 Satz 3; § 218 Abs. 1 Satz 1 AO).

Sonderfall des Erstattungsanspruchs iSd. Abs. 1 Satz 2, wenn der Vergütungsschuldner (versehentlich) einen Einbehalt mit dem ungekürzten innerstaatlichen Abzugsteuersatz vorgenommen hat, obwohl eine Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Satz 1) vorlag: Da die Freistellung durch die nachfolgende Anmeldung (= StFestsetzung, § 168 AO) aufgehoben wurde, kann sie nicht Grundlage für die Erstattung sein. Die unrichtige StAnmeldung muss aufgehoben bzw. geändert werden (§ 164 Abs. 2 AO). Dabei ist wie folgt zu unterscheiden, wobei in beiden Fällen die StAnmeldungen noch änderbar sein, also zB unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 164, 168 AO) stehen müssen und also die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen sein darf (s. BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624, mit Anm. GEHRIG, FR 2018, 850 [854]):

► *Im Fall zu Unrecht (also trotz Vorliegens einer Freistellungsbescheinigung) abgezogener, angemeldeter und abgeführter Abzugsteuer* nach § 50a ist bei erhobener Vergütungen, die dem Vergütungsgläubiger bis zum 31.12.2013 zugeflossen sind, die StAnmeldung durch den Vergütungsschuldner zu berichtigen (§ 164 Abs. 2 AO) und die zu Unrecht einbehaltenen und abgeführten Beträge durch das FA zu erstatten (§ 37 Abs. 2 AO). Bei Vergütungen, die dem Vergütungsgläubiger seit dem 1.1.2014 zugeflossen sind, ist das BZSt., an das die Steuer seitdem abzuführen ist (§ 50a Abs. 5 Satz 3), Empfänger der geänderten StAnmeldung. Das gilt auch für Fälle des § 50g.

▶ *Im Fall zu Unrecht (also trotz Vorliegens einer Freistellungsbescheinigung) abgezogener, angemeldeter und abgeführter Kapitalertragsteuer* ist das FA zuständig, die KapErtrSt zu erstatten, das der Empfänger der StAnmeldung war und mithin Adressat der berechtigten Anmeldung ist.

Verhältnis des Erstattungsverfahrens zu anderen Verfahren:

▶ *Steuerfestsetzung durch die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners:* Das Erstattungsverfahren nach Abs. 1 vollzieht sich als selbständiges Verfahren getrennt von der StAnmeldung und damit StFestsetzung (§ 168 AO) (s. schon BFH v. 16.12.1987 – I R 350/83, BStBl. II 1988, 600 [601]; zuletzt BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624, mit Anm. GEHRIG, FR 2018, 850 [854]). Der Vergütungsgläubiger und Steuerschuldner ist nach BFH Beteiligter beider Verfahren und kann daher sowohl das Erstattungsverfahren in Gang setzen (vgl. nachfolgend) als auch die Anmeldung der einbehaltenen Quellensteuer mit einem Einspruch anfechten (s. BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97 –, BStBl. II 1997, 700; BFH v. 28.6.2005 – I R 33/04, BStBl. II 2006, 489). Allerdings soll aufgrund des Rechtsbehelfs des Vergütungsgläubigers nur darüber entschieden werden können, ob der Vergütungsschuldner berechtigt war, die StAbzugsbeträge einzubehalten, anzumelden und abzuführen (BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781; BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700). Nicht berücksichtigt werden Vorschriften, die eine Erstattung der einbehaltenen, angemeldeten und abgeführten Steuer betreffen (BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781). Im Vergleich mit dem Erstattungsverfahren steht beim Einspruch gegen die StAnmeldung dem Nachteil der (nur) einmonatigen Einspruchsfrist (s. aber Änderbarkeit nach §§ 164, 168 AO, solange Vorbehalt der Nachprüfung nicht aufgehoben ist) der Vorteil der Möglichkeit einer Aussetzung der Vollziehung (§ 361 Abs. 2 AO, § 69 FGO) gegenüber. Beide Verfahren betreffen allerdings die gleiche Steuerschuld. Der jeweils spätere Verwaltungsakt beseitigt dabei die Wirkungen des vorangegangenen Verwaltungsakts: Wird trotz Freistellungsbescheinigung (nach Abs. 2) Abzugsteuer einbehalten, so hebt die StAnmeldung die Freistellungsbescheinigung auf; wird erst einbehalten und danach ein Freistellungsbescheid (nach Abs. 1) erteilt, so ist letzterer Grundlage für einen Erstattungsanspruch des Vergütungsgläubigers.

▶ *Aussetzung der Vollziehung:* Die Vollziehung einer StAnmeldung des Vergütungsschuldners kann nach BFH (BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700) nicht mit der Maßgabe ausgesetzt werden, dass der ausgesetzte Steuerbetrag an den Vergütungsgläubiger zu erstatten ist. Das FA muss den abgeführten Betrag, für den die Vollziehung ausgesetzt wird, an die Person erstatten, der gegenüber die StAnmeldung (erneut) zu vollziehen ist, wenn die Aussetzung der Vollziehung aufgehoben wird oder ausläuft; die Erstattungsberechtigung aus einem StBescheid ist stets spiegelbildlich zu dessen Vollziehbarkeit zu beurteilen.

▶ *Erstattung aufgrund eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO iVm. § 50d analog:* Wurde Abzugsteuer ohne materiell-rechtl. Grund erhoben, so kommt eine Erstattung durch das FA (nicht das BZSt.) aufgrund eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO iVm. § 50d Abs. 1 Satz 1 analog in Betracht. Ein solcher Erstattungsanspruch wurde für bestimmte Fälle ausdrücklich gesetzlich geregelt durch § 32 Abs. 5 KStG (s. dazu § 32 KStG Anm. 5 und 34; zu seinem Verhältnis zum Erstattungsanspruch gem. § 32 Abs. 5 KStG s. Anm. 7).

b) Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder der Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung 16

Erstattungs- und damit antragsberechtigt ist grds. der Vergütungsgläubiger (der, dem der Ertrag nach deutschem StRecht zuzurechnen ist; s. BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 1.2, 1.4.1; s. aber auch Abs. 1 Satz 11, Anm. 24) im Zuflusszeitpunkt der Vergütung. Das gilt auch für den Fall, dass der Vergütungsschuldner als Entrichtungspflichtiger (§ 43 Satz 2 AO) mittels eines Nachforderungsbescheids (§ 167 Abs. 1 AO, vgl. dazu BFH v. 21.9.2017 – VIII R 59/14, BStBl. II 2018, 163; allg. SEER in TIPKE/KRUSE, § 167 AO Rz. 6f. [4/2016]; HEUERMANN, FR 2013, 354; HEUERMANN, StuW 2006, 332) in Anspruch genommen und der Nachforderungsbescheid später wegen des zwischenzeitlichen Ergehens einer zunächst nicht vorliegenden Freistellungsbescheinigung aufgehoben wird (vgl. BFH v. 29.1.2015 – I R 11/13, BFH/NV 2015, 950). Ein in der KapErtrStBescheinigung (§ 45a Abs. 2) genannter Gläubiger schließt eine andere Zurechnung nicht aus (s. Vor § 43 Anm. 23).

c) Einbehaltene und abgeführte oder aufgrund Haftungsbescheids oder Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer 17

Einbehaltene und abgeführte Steuer: Eine Erstattung setzt nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 2 voraus, dass die Steuer einbehalten und abgeführt wurde (BFH v. 24.8.2011 – I R 85/10, BFH/NV 2012, 559). Eine Steuer wird also zum einen nicht erstattet, wenn sie weder einbehalten noch abgeführt wurde. Nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 2 wird sie zudem nicht erstattet, wenn sie Steuer zwar einbehalten, vom Schuldner der Erträge aber nicht abgeführt wurde (BFH v. 24.8.2011 – I R 85/10, BFH/NV 2012, 559). Letzteres erscheint nicht interessengerecht: Da sich der Fiskus zB beim Abzug der KapErtrSt des Schuldners der Kapitalerträge als eines „Verwaltungshelfers“, „verlängerten Arms“ oder einer „Inkassostelle“ bedient, der Gläubiger der Kapitalerträge der (Steuer)schuldner) den Steuereinbehalt dulden muss und auf die Abführung der Steuer grds. keinen Einfluss nehmen kann, erscheint es interessengerechter, das Risiko, dass der Schuldner der Kapitalerträge die Steuer nicht abführt, dem Fiskus zuzuweisen (so BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, FR 1996, 753; vgl. auch GRAMS, BB 1997, 70 [76]; anders aber BFH v. 24.8.2011 – I R 85/10, BFH/NV 2012, 559; ZUBER/DITSCH in LBP, § 50d Rz. 28 [2/2014]). Nur so lässt sich uE vermeiden, dass der typischerweise von § 50d Abs. 1 betroffene Steuerausländer gegenüber einem Steuerinländer ungerechtfertigt benachteiligt (diskriminiert) wird (aA FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 31a [4/2017]), da es bei Letzterem für eine Anrechnung von Abzugsteuer auf die ESt nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 ausreicht, dass die Abzugsteuer, um „erhoben“ zu sein, einbehalten wurde (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641; Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761 [765] rkr.; vgl. auch § 36 Anm. 39).

Aufgrund von Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichtete Steuer: Behält der Schuldner der Erträge oder Vergütung die Abzugsteuer nicht ein, so kann entweder die Steuer von dem Gläubiger der Erträge oder Vergütung als Steuerschuldner nachgefordert werden (§ 44 Abs. 5 Satz 2, s. auch § 73g EStDV und BMF v. 15.5.2018 – IV C 1 - S 1980 - 1/16/10010 :013, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de; s. dazu KLEIN/HÖRNER/ADAM, ISR 2018, 216 [223] bzw. § 50a Abs. 5 Satz 5) oder der Schuldner der Erträge oder Vergütung als Entrichtungspflichtiger (§ 43 Satz 2 AO) durch Haftungsbescheid (§ 44 Abs. 5 Satz 1 bzw. § 50a Abs. 5 Satz 5) oder Nachforderungsbescheid/Nacherhebungsbescheid (§ 167 Abs. 1 AO, vgl. dazu BFH v. 21.9.

2017 – VIII R 59/14, BStBl. II 2018, 163; allg. SEER in TIPKE/KRUSE, § 167 AO Rz. 6f. [4/2016]; HEUERMANN, FR 2013, 354; HEUERMANN, StuW 2006, 332) in Anspruch genommen werden (s. BFH v. 19.12.2012 – I R 81/11, BFH/NV 2013, 698). Seit der Ergänzung von Abs. 1 durch StÄndG v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710) ist unzweifelhaft, dass auch die so erhobene Steuer nach Abs. 1 völlig oder teilweise – und zwar an den Gläubiger der Erträge als Steuerschuldner (vgl. BFH v. 29.1.2015 – I R 11/13, BFH/NV 2015, 950) – erstattet werden kann.

18 d) Verfahren

Zuständigkeit:

► *Grundsätzlich ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) zuständig* (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG). Derzeitige Anschrift: An der Kuppe 1, 53225 Bonn, Tel. +49-(0)228-406-0; Fax: +49-(0)228-406-2661; www.bzst.de. Ein auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrags gestützter Erstattungsanspruch ist nach BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524) gegenüber dem örtlich zuständigen FA geltend zu machen; soweit der unionsrechtl. Erstattungsanspruch gem. § 32 Abs. 5 KStG geltend gemacht wird (s. dazu § 32 KStG Anm. 34, 35), ist das BZSt. gem. § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG zuständig. Im Übrigen sind nicht von § 32 Abs. 5 KStG erfasste unionsrechtl. Erstattungsansprüche (s. Anm. 7) auf der Grundlage von BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, IStR 2012, 313) beim örtlich zuständigen FA (§ 20 Abs. 3, 4 AO) geltend zu machen (Zuständigkeit des BZSt. neben § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG gem. § 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG nur für die Entlastung von deutschen Abzugsteuern [Erstattungen und Freistellungen] in den Fällen des § 43b [§ 44d EStG 1999] und § 50g sowie aufgrund von DBA; für eine Zuständigkeit des BZSt. für den unionsrechtl. Erstattungsanspruch in analoger Anwendung des § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG LINN, IStR 2013, 235 [238]; s. ferner auch LINN, IStR 2010, 275; BENECKE, IStR 2009, 777).

► *Einbehalt trotz Freistellungsbescheinigung:* Hier ist für Zuflüsse seit dem 1.1.2014 zu unterscheiden: Im Fall von trotz Freistellung aufgrund von § 43b oder DBA einbehaltener und abgeführter KapErtrSt ist die Änderung der StAnmeldung und damit die Erstattung beim FA, nicht beim BZSt., zu begehren (s. BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 2.1). Für Erstattungen von trotz Erteilung einer auf ein DBA gestützten Freistellungsbescheinigung nach § 50a erhobener Abzugsteuer und Abzugsteuer, die trotz einer auf § 50g gestützten Freistellungsbescheinigung erhoben wurde, ist das BZSt. zuständig (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG), gegenüber dem die StAnmeldung zu berichtigen ist. Möglich ist das nur, solange die StAnmeldungen noch änderbar sind, also zB unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 164, 168 AO) stehen und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (s. BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624, mit Anm. GEHRIG, FR 2018, 850 [854]).

Antragsfrist: Siehe Anm. 23.

Freistellungsbescheid: Erstattet wird auf der Grundlage (s. §§ 218, 37 AO) eines Freistellungsbescheids (Abs. 1 Satz 3), der Bescheid iSd. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO ist. Zur Abgrenzung gegenüber der Freistellungsbescheinigung gem. Abs. 2 s. Anm. 40. Die Freistellungsbescheinigung ist nach Abs. 2 eine vom Freistellungsbescheid nach Abs. 1 Satz 1 zu unterscheidende Erklärung des BZSt. mit eigenem Regelungsgehalt. Sie ist weder mit dem Freistellungsbescheid identisch noch von seinem Erlass abhängig (BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291 [292]). Daher steht uE auch eine ablehnende Entsch. über einen An-

trag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung dem späteren Erlass eines Freistellungsbescheids nicht entgegen.

Rechtsbehelf: Gegen den nicht wie beantragt erlassenen Freistellungsbescheid oder gegen die Ablehnung des Erlasses eines solchen Bescheids: Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO), ggf. Verpflichtungsklage auf Erlass eines Freistellungsbescheids (§ 40 Abs. 1 FGO). Einspruchs- und klagebefugt ist der Gläubiger der Vergütungen, zu dessen Lasten die Steuern abgezogen werden. Für Klagen zuständig ist ausschließlich das FG Köln (§§ 35, 38 Abs. 1 FGO). Bei nicht erfolgter Erstattung trotz Freistellungsbescheids: Antrag auf Abrechnungsbescheid (§ 218 Abs. 2 Satz 2 AO).

Bestandskräftige Ablehnung des Erstattungsantrags: Wird die Ablehnung eines Erstattungsantrags bestandskräftig, kann die Erstattung nicht mittels eines zweiten Erstattungsantrags hinsichtlich derselben Erträge erreicht werden, weil die Bestandskraft der ablehnenden Entsch. der sachlichen Bescheidung des zweiten Antrags entgegensteht, auch wenn mit dem zweiten Antrag erstmals die erforderliche Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt wird (FG Köln v. 14.1. 2015 – 2 K 687/12, EFG 2015, 1097, rkr.). Nicht übertragbar ist dies auf das Nebeneinander von Freistellungsbescheinigung (Abs. 2) und dem im positiven Fall in einem Freistellungsbescheid (Abs. 1 Satz 3) mündenden Erstattungsverfahren: Wird antragsgemäß eine Freistellungsbescheinigung nach Abs. 2 erteilt, nach der Abzugsteuer nur nach einem niedrigeren als dem gesetzlich geschuldeten Satz erhoben werden muss, so steht das dem Erlass eines weiterreichenden Freistellungsbescheids, nach dem die ermäßigt erhobene Abzugsteuer (ganz oder teilweise) zu erstatten ist, nicht entgegen, denn die Freistellungsbescheinigung bewirkt lediglich, dass der Vergütungsschuldner den StAbzug unterlassen oder nach dem maßgeblichen niedrigeren StSatz vornehmen darf; sie enthält mithin keine abschließende Entsch. über die sachliche StPflicht der von ihr betroffenen Vergütung, da sie nur für die Abzugspflicht des Vergütungsschuldners von Bedeutung ist (BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2000, 291).

Verzinsung: Der Erstattungsbetrag wird grds. nicht verzinst, da Erstattungen von StAbzugsbeträgen nicht unter die Verzinsungsvorschrift des § 233a AO fallen (§ 233a Abs. 1 Satz 2 AO). Ausnahmen: § 50d Abs. 1a (s. Anm. 30) und Prozesszinsen gem. § 236 AO (vgl. BFH v. 29.10.1981 – I R 89/80, BStBl. II 1982, 150, unter 2.; BFH v. 29.10.1981 – I R 142/78, BStBl. II 1982, 104).

Rückforderung eines erstatteten Betrags: Eine Rückforderung (zum Begriff s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 37 AO Rz. 109 ff. [1/2014]) setzt die Aufhebung des der Erstattung zugrunde liegenden Freistellungsbescheids voraus. Der Rückforderungsbescheid ist als Aufhebung des Freistellungsbescheids zu verstehen, der die Grundlage für die Erstattung bildete (s. BFH v. 18.12.1986 – I R 52/83, BStBl. II 1988, 521).

2. Geltendmachung des Anspruchs durch Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abs. 1 Satz 3)

19

Der Erstattungsanspruch wird durch einen Antrag des Vergütungsgläubigers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (verschiedene Formulare für Kapitalerträge und Fälle des § 50a in verschiedenen sprachlichen Fassungen beim BZSt. unter www.bzst.de) auf Erlass eines Bescheids über die (volle oder teilweise) Freistellung geltend gemacht. Dieser Bescheid ist dann Erstattungsgrundlage. Eine eigenhändige Unterschrift ist nicht notwendig, da dies durch die Steuer-

gesetzte nicht angeordnet ist (§ 150 Abs. 3 AO). Nach Abs. 4 ist dem Antrag die Bestätigung des anderen Vertragsstaats des jeweiligen DBA beizufügen, dass der Gläubiger der Erträge dort ansässig ist; vgl. im Einzelnen Anm. 51 f. Weiterhin ist ein Nachweis über die Art, den Tag und die Höhe des Zuflusses der Erträge und die einbehaltene KapErtrSt beizufügen, eine Quittung der Finanzkasse, eine Depotbescheinigung, eine Gutschriftenanzeige oder Unterlagen über Erwerb und Veräußerung von Wertpapieren (s. BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, das in Rz. 2.5 Angaben und Belege über den Rechtsgrund der Zahlung fordert, ggf. durch Vorlage der Verträge). In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a ist (grds.) zwingend (Ausnahme bei Anträgen auf maschinell verwertbaren Datenträgern: Abs. 1 Satz 8) eine Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 beizufügen; s. Abs. 1 Satz 4 (Anm. 20). Bei Erstanträgen ist grds. eine Kopie des Lizenz- oder Honorarvertrags beizufügen; nach BFH (BFH v. 27.10.1993 – I R 25/92, BStBl. II 1994, 210) liegt darin ein zulässiges Erheben von Daten zu stl. Zwecken, das ebenso wenig wie die Auswertung des erlangten Vertrags nach mathematisch-statistischen Methoden als zulässige Verwendung von Daten einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung bedarf (krit. GROTHE, StbJb. 1988/89, 344).

20 **3. Kapitalertragsteuerbescheinigung in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (Abs. 1 Satz 4)**

Dem Vordruck nach Abs. 1 Satz 3 ist in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, dh. bei Erstattungsanträgen in Bezug auf Abzugsbeträge, die von Kapitalerträgen einbehalten wurden, die auf Aktien in einer Sammelverwahrung angefallen sind, bei denen eine Sonderverwahrung nach § 2 Abs. 1 DepotG erfolgt oder bei denen die Erträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine ausbezahlt oder gutgeschrieben werden, eine KapErtrStBescheinigung nach § 45a Abs. 2 beizufügen (s. § 45a Anm. 10). Abs. 1 Satz 4 gilt für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2011 zufließen (vgl. Anm. 2). Die Regelung dient der Vermeidung fehlerhafter Erstattungen (BTDrucks. 17/4510, 92). Die KapErtrSt-Bescheinigung ist gem. Abs. 1 Satz 4 eine formelle Erstattungsvoraussetzung; wird diese (vorbehaltlich Abs. 1 Satz 8, s. Anm. 22) dem Antrag nicht beigelegt, scheidet eine Erstattung aus (BTDrucks. 17/4510, 92).

21 **4. Auszahlung des Erstattungsbetrags (Abs. 1 Satz 5)**

Der zu erstattende Betrag wird (nach der Bekanntgabe des Freistellungsbescheids an den Gläubiger der Erträge) ausbezahlt.

22 **5. Nachweis der Zahlung in den Fällen des § 50a Abs. 5 (Abs. 1 Satz 6)**

In den Fällen des § 50a Abs. 5 kann (Ermessen) die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, dass der Gläubiger die Zahlung von ihm einzubehaltender Steuern nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seines Erstattungsanspruchs mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt. Wie in Abs. 2 Satz 3 ist an Fälle gedacht, in denen der Vergütungsgläubiger selbst Vergütungsschuldner ist. Das kann zB bei einem ausländ. Veranstalter der Fall sein, der aus der für inländ. Darbietungen empfangenen Vergütung an die diese Darbietungen gestaltenden Künstler Vergütungen zahlt.

6. Maschinell verwertbare Datenträger (Abs. 1 Satz 7)

22a

Das BZSt. kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden (sog. Datenträgerverfahren, DTV); s. Hinweise zu eFormularen und dem Formularserver des BZSt. auf dessen Homepage unter www.bzst.de. Seit dem 1.1.2017 können Antragsteller, die von § 50j betroffen sind (s. dazu den Hinweis des BZSt. auf „Auswirkungen des § 50j EStG auf das Datenträgerverfahren [DTV]“, abrufbar unter www.bzst.de), KapErtrStErstattungen nicht mehr über das DTV beantragen, sondern müssen ihre Anträge in schriftlicher Form einreichen. Erstattungsanträge ausländ. Investmentfonds und Fondsgesellschaften lässt das BZSt. im Datenträgerverfahren für seit dem 1.1.2018 zugeflossene Kapitalerträge nicht mehr zu. Hintergrund ist, dass (ausländ.) Investmentfonds iSd. InvStG seit dem 1.1.2018 durch Vorlage der Statusbescheinigung (§ 7 Abs. 3 Satz 1 InvStG, s. Anhang zu § 20, § 7 InvStG Anm. 20) eine Beschränkung des StAbzugs auf 15 % (inkl. SolZ, § 7 Abs. 1 Satz 3 InvStG) erreichen können. Gelingt das nicht rechtzeitig, kann der Fonds innerhalb von 18 Monaten zunächst (vorrangig) die Erstattung vom Entrichtungspflichtigen nach § 7 Abs. 5 InvStG erlangen. Gelingt auch das nicht, kann ein Erstattungsantrag beim BSFA des Entrichtungspflichtigen gem. § 11 Abs. 1 InvStG (Antragsfrist: zwei Jahre nach Zufluss der Kapitalerträge) gestellt werden. Ausländische Investmentfonds, die all diese Möglichkeiten nicht nutzen, verweist das BZSt. für Zuflüsse ab dem 1.1.2018 ausschließlich auf das schriftliche Erstattungsverfahren gem. Abs. 1, da es aufgrund der verschiedenen Möglichkeiten, eine Erstattung zu erlangen, den Erstattungsantrag zur Vermeidung von Doppelerrstattungen besonders prüfen möchte.

7. Versicherung zur Kapitalertragsteuerbescheinigung in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a im Datenträgerverfahren (Abs. 1 Satz 8)

22b

Wird der Erstattungsantrag auf maschinell verwertbarem Datenträger gestellt (Abs. 1 Satz 7, vgl. Anm. 22) und kann daher die gem. Abs. 1 Satz 4 erforderliche KapErtrStBescheinigung für Kapitalerträge iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (s. Anm. 20) nicht beigelegt werden, muss der Antragsteller versichern, dass ihm eine KapErtrStBescheinigung vorliegt. Gemäß Abs. 1 Satz 8 aE ist die Bescheinigung für einen Zeitraum von zehn Jahren nach Antragstellung aufzubewahren. Hat der Antragsteller die Kapitalerträge selbst als Zahlstelle dem StAbzug unterworfen, hat er zu versichern, dass eine KapErtrStBescheinigung nicht ausgestellt wurde. Die geringeren Nachweisanforderungen im Datenträgerverfahren sind – im Vergleich zu Abs. 1 Satz 4 – damit zu rechtfertigen, dass der Teilnehmer am Datenträgerverfahren für eine zu Unrecht erstattete KapErtrSt haftet (BTDrucks. 17/4510, 92).

8. Frist (Abs. 1 Sätze 9 und 10)

23

Grundsätzlich beträgt die Frist vier Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind (Abs. 1 Satz 9). Innerhalb dieser Frist muss die Erstattung beantragt werden, woran auch bei langjährigen Streitigkeiten über die Berechtigung und/oder Höhe des StAbzugs (etwa im Rahmen eines Verständigungsverfahrens) zu denken ist (vgl. FG Köln v. 6.5.2015 – 2 K 3712/10, EFG 2015, 2088, rkr., das die entsprechende Anwendung

von § 175a AO ebenso wie eine Wiedereinsetzung ablehnt; krit. HAASE, DStZ 2019, 240, der insbes. auch aus unionsrechtl. Gründen einen Erstattungsantrag auch noch innerhalb der uU länger laufenden allg. Festsetzungsfrist zulassen will). Das gilt auch, wenn ein DBA wie zB das DBA-Schweiz in Art. 28 Abs. 3 eine kürzere Frist vorsieht (drei Jahre nach Ablauf des Kj, in dem die Vergütung fällig wurde), da die innerstaatliche Regelung dann die für den Steuerschuldner günstigere Regelung ist (BFH v. 6.10.1993 – I R 69/93, BStBl. II 1994, 318; BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, IStR 2001, 124, mit Anm. BUCIEK, IStR 2001, 102; FinMin. NRW v. 17.10.1988, DStR 1988, 748).

Ablaufhemmung: Die Frist endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer (Abs. 1 Satz 10). Entrichtet ist die Steuer, wenn sie gezahlt wird; darauf, wann die StFestsetzung unanfechtbar wird, kommt es nicht an (FG Köln v. 18.1.2017 – 2 K 659/15, IStR 2017, 875, rkr.).

24 9. Erstattung an denjenigen, dem Einkünfte oder Gewinn zugerechnet werden (Abs. 1 Satz 11)

Allgemeine Erläuterung: Der mit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) eingefügte und nach seinem Wortlaut an Vorschriften wie Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 2006 angelehnte Satz 11 soll Fälle regeln, in denen Erträge stl. transparenten Gebilden wie zB hybriden Gesellschaften zufließen. Ausweislich der Begr. sowohl des Regierungsentwurfs eines JStG 2013 (BTDrucks. 17/13033, 72) sowie der insoweit gleichlautenden Begr. des Entwurfs eines JStG des BRat (BRDrucks. 139/13, 139) soll Satz 11 verhindern, dass ein bestehender Erstattungsanspruch infolge der unterschiedlichen Qualifikation des Gläubigers der Erträge durch die beteiligten Vertragsstaaten ins Leere läuft. Die Vorschrift regelt nicht, wie zu verfahren ist, wenn ein DBA selbst eine Vorschrift zur Lösung eines solchen Qualifikationskonfliktes enthält. Dann geht uE die jeweilige DBA-Regelung als spezieller vor, zumal Satz 11 nicht ausdrücklich regelt, dass er Vorrang vor DBA-Regelungen haben soll (§ 2 Abs. 1 AO; vgl. auch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 2 AO Rz. 2 und 38 [4/2017]). Ebenso wenig bietet Satz 11 Lösungen für Folgefragen wie zB die nach der Besteuerung eines Gesellschafters einer hybriden Gesellschaft in Deutschland als dessen Ansässigkeitsstaat, wenn der andere Vertragsstaat der dort ansässigen hybriden Gesellschaft die Einkünfte (aus Deutschland als Quellenstaat) zurechnet (s. SALZMANN, IWB 2012, 359 [363]; VIEBROCK/LOOSE/OSKAMP, Ubg 2013, 765; KOPEC/ROTHE, IStR 2015, 372). Damit ist Satz 11 zwar eine konsequente Fortführung der Abkommensanwendung im innerstaatlichen Recht, wenn er es der nach Maßgabe des jeweiligen DBA abkommensberechtigten Person auf verfahrensrechtl. Ebene ermöglicht, ihre Abkommensrechte eigenständig geltend zu machen. Letztlich wird hierdurch der im materiellen StRecht unverändert bestehende, subjektive Qualifikationskonflikt aber durch Satz 11 nicht ausgeräumt, sondern in das Erstattungsverfahren verlagert, denn das für die deutsche Besteuerung maßgebliche Subjekt vermag Satz 11 nicht in Anlehnung an das ausländ. StRecht umzuqualifizieren (HAGENA/KLEIN, ISR 2013, 267). Dass Satz 11 gegliückt ist, sein Regelungsinhalt ausreicht und es seiner bedurfte, muss man daher bezweifeln; er ist in vieler Hinsicht unklar und auch ohne ihn ließen sich die Fälle lösen, in denen Erträge einer hinter einer transparenten ausländ. Gesellschaft stehenden Person zugerechnet wurden (vgl. JACOB, IStR 2011, 45; JACOB, IStR 2011, 98 [101]; JACOB/KLEIN, IStR 2014, 121 [129]; krit. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 10a ff.).

Keine Zurechnung zu Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen:

Satz 11 setzt voraus, dass Kapitalerträge oder Vergütungen nach dem deutschen EStG oder nach dem StRecht des anderen Vertragsstaats nicht dem (zivilrechtl.) Gläubiger zugerechnet werden. Neben den in der Begr. des Regierungsentwurfs genannten hybriden Gesellschaften könnte das auch andere Fälle von Zurechnungskonflikten wie etwa bei der dem Anwenderstaat überlassenen Bestimmung des Nutzungsberechtigten (Art. 3 Abs. 2 OECD-MA; vgl. SCHÖNFELD in SCHÖNFELD/DITZ, DBA, 2013, Art. 10 OECD-MA Rz. 73 f.) betreffen. Der Wortlaut von Satz 11 ist insofern weiter gefasst, als dies nach der gesetzgeberischen Absicht erforderlich gewesen wäre (vgl. auch SALZMANN, IWB 2012, 359 [360]). Keine iSv. Satz 11 (oder einer speziellen Regelung wie Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 2006) „abweichende“ Zurechnung liegt in der ggf. auf mehreren Gesellschafter-Ebenen erforderlichen Prüfung der Entlastungsberechtigung eines Gesellschafters einer nach Abs. 3 nicht selbst entlastungsberechtigten Gesellschaft. Der sich nach der Entlastungsberechtigung des Gesellschafters bemessende (anteilige) Entlastungsanspruch steht unverändert der Gesellschaft zu, der die Kapitalerträge zugerechnet werden, nicht aber dem Gesellschafter (Beispiel: In den USA ansässige, natürliche Person hält sämtliche Anteile an einer die Substanzanforderungen des Abs. 3 nicht erfüllenden luxemburgischen S.à.r.l., die wiederum zu 100 % an einer Dividenden ausschüttenden deutschen GmbH beteiligt ist. Die in allen Staaten als Körperschaft behandelte luxemburgische S.à.r.l. ist ihrerseits nicht entlastungsberechtigt, wohl aber ihr Gesellschafter, der eine Erstattung von 2/5 der einbehaltenen KapErtrSt beanspruchen könnte [Ermäßigung von 25 % auf 15 %]). Durch diese Betrachtung wird die luxemburgische S.à.r.l. jedoch nicht zu einer „hybriden“ Gesellschaft iSv. Satz 11; der Erstattungsanspruch steht der luxemburgischen S.à.r.l. zu. Diese Überlegungen gelten gleichermaßen für das Freistellungsverfahren.

Rechtsfolge von Abs. 1 Satz 11 ist, dass der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des StAbzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a aufgrund eines DAB nur der Person zusteht, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden. Abs. 1 Satz 11 wirkt sich nicht auf unilaterale Ermäßigungen deutscher KapErtrSt wie zB § 43b oder § 44a Abs. 9 und auch nicht auf das Freistellungsverfahren nach Abs. 2 aus (s. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 10c). Umstritten ist, ob die Rechtsfolge („steht der Anspruch ... zu“) nur eine verfahrensrechtl. Wirkung entfaltet, also (nur) regelt, wer den Erstattungsanspruch geltend machen kann (s. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 10b; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50d Rz. 38), oder auch materiell-rechtl. wirkt und damit den Erstattungsanspruch – das DBA überlagernd – neu zuordnet (s. FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 330 ff. [4/2017]). Unseres Erachtens sprechen zwar gute Argumente dafür, der Rechtsfolge in Abs. 1 Satz 11 nur eine verfahrensrechtl. Wirkung zuzugestehen, aber tatsächlich ist die Norm so missglückt (s. auch weiter unten „Ansässige Person“), dass auch eine materiell-rechtl. Wirkung nicht ausgeschlossen werden kann. Unseres Erachtens sollte eine solche materiell-rechtl. Wirkung aber jedenfalls als weniger speziell zurücktreten, wenn ein DBA – wie das DBA-USA 1989/2008 mit Art. 1 Abs. 7 – eine Vorschrift enthält, die einen Qualifikationskonflikt (Zurechnung von Erträgen zu einer Person, die nicht deren Gläubiger ist) eigenständig regelt (s. JACOB/KLEIN, ISTR 2014, 121 [129]; LINK, SAM 2019, 65 [67]).

Erstattung: Abs. 1 Satz 11 regelt nur den Fall der Erstattung, nicht aber auch den Fall der Ermäßigung durch Freistellung nach Abs. 2 (s. Anm. 38; s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 10c). Unklar ist insoweit die Begr. des Regierungsentwurfs, nach der die Neuregelung das Recht zur Teilnahme am Freistellungsverfahren nicht berührt, sodass eine Person, die erstattungsberechtigt sei, auch am Freistellungsverfahren teilnehmen könne. Abs. 2 geht für das Freistellungsverfahren gerade davon aus, dass der Gläubiger den Antrag auf Freistellung stellt, und wenn Abs. 1 Satz 11 dieses Recht nicht berühren soll, dann müsste es dabei unabhängig von der in Satz 11 nF neu geregelten Erstattungsberechtigung bleiben.

„**Aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens**“ muss die Erstattung nach dem Wortlaut von Satz 11 erfolgen, um von diesem erfasst zu sein. Die Vorschrift regelt damit nicht, wie zu verfahren ist, wenn die Erstattung auf § 43b oder auf § 44a Abs. 9 beruht. Auch wenn in diesen Fällen die Erstattung auf unilateralem Recht beruht, ist nicht auszuschließen, dass es zu ähnlichen Qualifikationskonflikten kommt, etwa wenn eine der in Anlage 2 zu § 43b genannten Gesellschaften von Deutschland als transparent betrachtet, ihr nach dem Recht ihres Ansässigkeitsstaats aber zB Dividenden aus Deutschland stl. zugerechnet werden (s. zB die sowohl in der Anlage zu BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354 [365], als PersGes. wie und in Anlage 2 zu § 43b als Gesellschaften iSd. MTR genannten estnischen täisühing [TÜ] und usaldusühing [UÜ]). Sie sollte dann parallel zu einer DBA-Ermäßigung analog Satz 11 auch die weitergehende Ermäßigung nach § 43b geltend machen können (HAGENA/KLEIN, ISR 2013, 267).

Zurechnung nach dem Recht des anderen Vertragsstaats: Der Erstattungsanspruch steht nach Satz 11 immer (nur) der Person zu, der die Erträge nach dem Recht des anderen Vertragsstaats zugerechnet werden. Anders als die Tatbestandsseite des Satzes 11, die davon spricht, dass die Erträge einer anderen Person „nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats“ zugerechnet werden müssen, soll es auf die (abweichende) Zurechnung nach deutschem StRecht auf der Rechtsfolgenseite nicht ankommen. Hier kommt es also zu einer solchen sog. Qualifikationsverkettung mit der Würdigung nach ausländ. StRecht, die der BFH grds. ablehnt (BFH v. 25.5.2011 – I R 95/10, FR 2011, 1175, mit Anm. KEMPERMANN; vgl. auch GOSCH, ISR 2013, 87 [93]). Folge ist, dass der (zivilrechtl.) Gläubiger der Erträge die Erstattung auch dann verlangen kann, wenn ihm die Erträge zwar nicht nach deutschem, wohl aber nach dem StRecht des anderen Vertragsstaats zugerechnet werden. Auf die auf der Tatbestandsseite genannte abweichende Zurechnung nach deutschem StRecht kommt es damit auf keinen Fall an; die Vorschrift erscheint (auch) insoweit missglückt (s. dazu ausführl. auch LINK, SAM 2019, 65 [67 f.]).

Als Einkünfte oder Gewinne müssen die Kapitalerträge oder Vergütungen der ausländ. Person zugerechnet werden. Kapitalerträge und Vergütungen sind Einnahmen, keine Einkünfte oder Gewinne. Sie führen aber wohl grds., dh. außer in dem Fall, dass Ansprüche darauf veräußert und der Erwerber dann nur Forderungen einzieht, ohne Einkünfte zu erzielen, notwendig zu Einkünften oder Gewinnen (bzw. negativen Einkünften oder Verlusten), sodass das Merkmal „als Einkünfte oder Gewinne“ verzichtbar erscheint (HAGENA/KLEIN, ISR 2013, 267).

Ansässige Person: Abs. 1 Satz 11 sieht vor, dass die Erstattung der Person zusteht, der die Erträge als solche einer „ansässigen Person“ zugerechnet werden. Was damit gemeint ist, ist auf den ersten Blick unklar, zumal die Ansässigkeit ei-

ner Person kein Kriterium der Zurechnung von Erträgen ist. Die Formulierung knüpft an den Text von Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 2006 an, und dort ist gemeint, dass Deutschland als Quellenstaat nur entlastet, wenn die Einkünfte im anderen Vertragsstaat einer Person zugerechnet werden, die nach dortigem StRecht dort, dh. im Vertragsstaat USA, ansässig ist (s. BFH v. 11.10.2017 – I R 42/15, BFH/NV 2018, 616 = IStR 2018, 388 mit Anm. LOOSE/OSKAMP; dazu ausführl. LINK, SAM 2019, 65). Auch in Art. 1 Abs. 7 DBA-USA 2006 fehlt das Wort „dort“. Sinnvollerweise wird man aber beide Vorschriften so lesen müssen, als enthielten sie ein „dort“. Sonst käme es unter Umständen zu Fällen, in denen der andere Vertragsstaat über die DBA-Berechtigung einer hybriden Person in einem Drittstaat gegenüber Deutschland entscheidet (vgl. HAGENA/KLEIN, ISR 2013, 267, mit Beispiel). Die Ansässigkeit ist damit dort Grundvoraussetzung für den DBA-Schutz. Nur diese Person ist dann aktiv legitimiert, den Erstattungsanspruch geltend zu machen, selbst wenn sie nicht zivilrechtl. Gläubiger der Einkünfte ist. Weitere Folge ist, dass diese dem Grunde nach erstattungsberechtigte Person, die im anderen Staat ansässig ist und der nach dem ausländ. StRecht die Einkünfte als einer solchen dort ansässigen Person zugerechnet werden, darauf zu testen ist, ob sie nicht nur generell abkommensberechtigt ist, sondern ob ihr auch im konkreten Fall die Vorteile des DBA zustehen (*limitation on benefits*; Art. 28 DBA-USA 2006, s. dazu GOHR in ENDRES/JACOB/GOHR/KLEIN, 2009, DBA Deutschland/USA, Art. 28 Rz. 16 ff.). Wenig erhellend ist hingegen die Begr. des Regierungsentwurfs bzw. die des Entwurfs eines JStG 2013 des BRat, in der es heißt, der nach Abs. 1 Satz 2 bestehende Anspruch eines Gesellschafters einer hybriden Gesellschaft auf Entlastung gehe für Zwecke seiner Geltendmachung auf die hybride Gesellschaft über, und zwar auch in den Fällen, in denen der Gesellschafter in einem anderen Staat als dem Quellenstaat oder dem Sitz- bzw. Geschäftsleitungsstaat einer ausländ. Gesellschaft ansässig sei. Dies betrifft offenbar nur den Anwendungsfall von Abs. 1 Satz 11, in dem die Kapitalerträge nach ausländ. StRecht (in Abweichung vom deutschen StRecht) der hybriden Gesellschaft zugerechnet werden. Dann kann es nicht darauf ankommen und umgekehrt für Zwecke der Erstattungsberechtigung auch nicht schädlich sein, dass der Gesellschafter der hybriden Gesellschaft ebenfalls im Ansässigkeitsstaat der hybriden Gesellschaft oder aber – was bei Maßgeblichkeit der Person eines im Quellenstaat Deutschland ansässigen Gesellschafters aus deutscher Sicht die Anwendung eines DBA ausschliesse – im Quellenstaat ansässig ist. Im umgekehrten Fall einer nach ausländ. StRecht transparent behandelten Gesellschaft, bei der die Einkünfte den dahinterstehenden Gesellschaftern zugerechnet werden, spricht die Begr. des Regierungsentwurfs eher dafür, der Gesetzgeber habe gemeint, dass die hybride Gesellschaft selbst die Erstattung beantragen können soll, und in diesem Fall ist fraglich, warum die Antragsberechtigung zunächst mit Satz 11 auf den dahinter stehenden Gesellschafter verlagert wird, um dann anzunehmen, die Entlastungsberechtigung gehe unabhängig von der Ansässigkeit des Gesellschafters auf die hybride Gesellschaft über. Im Wortlaut des Satzes 11 findet dieses Verständnis keinen Anklang. Im Gegenteil: Der hybriden Gesellschaft als Gläubiger der Einkünfte wird gerade die Entlastungsberechtigung – auch verfahrensrechtl. – entzogen, wenn der ausländ. Vertragsstaat ihr die zur Entlastung anstehenden Einkünfte nicht zurechnet. Im inländ. Erstattungsverfahren tritt dann zwingend eine Person auf, der die Einkünfte nicht zugeflossen, sondern der sie nur stl. zugerechnet worden sind. Das bedeutet ua. auch, dass die deutsche KapErtrStBescheinigungen nicht auf diesen Entlastungsberechtigten lauten. Das erschwert uE das inländ. Erstat-

tungsverfahren, statt es gängiger zu machen. Hätte man bei der hybriden Gesellschaft die Funktion als Antragsteller belassen, hätte man zumindest einen Zahlungsfluss und eine KapErtrStBescheinigung, die bei derselben Person – nämlich dem Gläubiger der Bezüge – enden. Dem Entlastungsantrag wären dann nur noch Nachweise darüber beizufügen, wem die Einkünfte im anderen Vertragsstaat in welcher Höhe bzw. mit welchem Anteil zugerechnet wurden, und eine Ansässigkeitsbescheinigung für diese Person(en). Dass diese Person den *limitation on benefits*-Test besteht, muss notfalls nachgewiesen werden – insoweit besteht kein Unterschied zwischen dem Verfahren ohne und mit Satz 11.

25 10. Entsprechende Geltung von § 45 für die Erstattung der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Satz 12)

Werden Kapitalerträge an einen anderen als den Gläubiger ausgezahlt, wird dem Zahlungsempfänger die KapErtrSt grds. nicht nach § 50d (Abs. 1 Satz 11 iVm. § 45 Satz 1) erstattet. Eine Ausnahme gilt nach § 45 Satz 2 nur für den Erwerber von Dividendenscheinen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a), der sich – anders als der Erwerber von Zinsscheinen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b – die KapErtrSt erstatten lassen kann.

26 III. Keine Gläubiger-Abkommensrechte für den Schuldner im Haftungsverfahren (Abs. 1 Satz 13)

Schuldner der Kapitalerträge: Abs. 1 Satz 13 versagt es (nur) dem Schuldner der Kapitalerträge oder der Vergütung, sich auf die DBA-Rechte des Gläubigers zu berufen, wenn nicht eine Freistellungsbescheinigung vorliegt („vorbehaltlich Abs. 2“). Dies betrifft den Schuldner im Haftungsverfahren (§ 44 Abs. 5 Satz 1 und § 50a Abs. 5 Satz 4) und im Nachforderungsverfahren (§ 167 Abs. 1 AO, s. FG Münster v. 16.12.2005 – 11 K 1328/05 E, EFG 2006, 679, rkr.). Deshalb kann die FinVerw. den Schuldner bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen auch dann in Anspruch nehmen, wenn dem Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütung aus einem DBA ganz oder teilweise eine Befreiung von der Abzugsteuer zusteht (vgl. BFH v. 22.8.2007 – I R 46/02, BStBl. II 2008, 190). Abs. 1 Satz 13 hindert allerdings nicht den Gläubiger der Kapitalerträge oder der Vergütung als Steuerschuldner, sich (auch) im Nachforderungsverfahren auf seine DBA-Rechte zu berufen (BFH v. 10.6.1992 – I B 1/92, BFH/NV 1993, 27; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50d Rz. 6).

Andere zum Steuerabzug verpflichtete Stellen, insbesondere der Gläubiger der Erträge im Nachforderungsverfahren: Abs. 1 Satz 13 erfasst nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht über den Schuldner von Kapitalerträgen oder Vergütungen hinaus andere zum StAbzug verpflichtete Personen wie zB die auszahlenden Stellen iSd. § 44 Abs. 1 Sätze 3 und 4 (s. auch Anm. 11), die sich damit uE im Haftungsverfahren auf die Rechte des Gläubigers der Erträge aus einem DBA berufen können sollten. Eine analoge Anwendung des belastend wirkenden Abs. 1 Satz 13 auch in diesen Fällen wäre unzulässig. Da die auszahlenden Stellen indes in vielen Fällen schon mangels beschränkter StPflicht der Gläubiger nicht zum StAbzug verpflichtet sind (s. Anm. 13), wird das nur in Ausnahmefällen relevant werden. Im besonderen Maße gilt das für den nicht zum StAbzug verpflichteten Gläubiger der Erträge im Nachforderungsverfahren, der sich deshalb in diesem Verfahren auf seine Rechte aus zB DBA oder

den §§ 43b oder 44a Abs. 9 berufen und verlangen kann, dass Steuern ggf. ermäßigt oder gar nicht nachgefordert werden (s. LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50d Rz. 6; vgl. auch KAMPS/GOMES, AG 2014, 623).

Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen sind die in einem DBA geregelten Rechte, als in dem anderen Vertragsstaat Ansässiger (zum Nachweis vgl. Abs. 4 und Anm. 51 f.) keinen StAbzug oder einen Abzug nach einem ermäßigten Satz verlangen zu können. Das Gesetz lässt andere Rechte des Gläubigers unerwähnt wie zB das der Muttergesellschaft iSd. § 43b Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 aus § 43b, das der beschränkt kstpfl. Auslandskörperschaft nach § 44a Abs. 9 oder das des Unternehmens (eines anderen EU-Mitgliedstaats) iSd. § 50g Abs. 1, Abs. 3 Nr. 5 aus § 50g. Die FinVerw. hat uE diese anderen Rechte bei einer Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners folglich zu beachten, auch wenn kein Freistellungsbescheid und keine Freistellungsbescheinigung erlassen wurden (s. auch ZUBER/DITSCH in LBP, § 50d Rz. 67 [2/2014]; aA GEBHARDT in KANZLER/KRAFT/BÄUML, 2016, § 50d Rz. 63, mit Hinweis auf Abs. 1 Satz 1, und wohl auch HAHN-JOECKS in KSM, § 50d Rz. B 52 [3/2014]; aA auch RAMACKERS in LBP, § 50d Rz. 11 [Vorauslage] mit Hinweis auf eine uneingeschränkte Entrichtungspflicht; dies bringt uE aber der Wortlaut des Gesetzes, indem er durch Auswahl nur der DBA-Rechte differenziert, schlechter zum Ausdruck, als wenn gar nichts geregelt wäre, sodass Abs. 1 Satz 13, wenn er nicht – so GEBHARDT in KANZLER/KRAFT/BÄUML, 2016, § 50d Rz. 63 – „verzichtbar“, dh. überflüssig sein soll, die Reichweite von Satz 1 insoweit einschränken muss).

Einstweilen frei.

27–29

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Verzinsung von nach Abs. 1 iVm. § 50g
zu erstattenden Beträgen**

I. Zinstatbestand (Abs. 1a Sätze 1 und 8)

30

Art. 1 Abs. 16 Satz 2 der Zins- und Lizenzrichtlinie (RL Nr. 2003/49/EG v. 3.6.2003, ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, zuletzt geändert durch RL Nr. 2004/66/EG v. 26.4.2004, ABl. EU 2004 Nr. L 168, 35) verlangt, dass zu erstattende Quellensteuer verzinst wird. Da Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) gem. § 233 Satz 1 AO nur verzinst werden, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist, schreibt Abs. 1a Satz 1 eine solche Verzinsung vor. Verzinst wird der Erstattungsbetrag allerdings nur, wenn der StAbzug abgeltende Wirkung hat (Abs. 1a Satz 8); werden abzugspflichtige Einkünfte im Rahmen einer Veranlagung erfasst, richtet sich die Verzinsung nach § 233a AO (s. auch BTDrucks. 15/3679, 19).

II. Zinslauf (Abs. 1a Sätze 2 und 3)

31

Der Zinslauf beginnt erst zwölf Monate nach Ablauf des Monats, in dem der Antrag auf Erstattung und alle für die Entsch. erforderlichen Nachweise vorliegen, frühestens am Tag der Entrichtung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen. Abs. 1a Satz 2 ist damit für den Fiskus günstiger,

als es Art. 1 Abs. 16 Satz 2 der Zins- und Lizenzrichtlinie vorsieht (Ablauf eines Jahres nach ordnungsgemäßem Erhalt des Antrags).

Für die Entscheidung erforderliche Nachweise: In den Gesetzesmaterialien (s. BTDrucks. 15/3679, 19) werden – beispielhaft – die folgenden Unterlagen genannt: Lizenzvertrag, Oberlizenzvertrag, Ansässigkeitsbestätigung (wird von der für den Gläubiger zuständigen FinBeh. des betreffenden EU-Mitgliedstaats ausgestellt – s. Art. 1 Abs. 13 Buchst. a der RL), GuV, Rechnungen als Belege im Fall mündlich geschlossener Verträge, Mietverträge und Telefonabrechnungen. Hinzu kommen Unterlagen über die Nutzungsberechtigung des Gläubigers und über die Mindestbeteiligung der verbundenen Unternehmen. Dass auch auf die Missbrauchsregelungen in Abs. 3, § 50g Abs. 4 und § 42 AO verwiesen wird, muss man wohl so verstehen, dass nach Auffassung des Gesetzgebers (BTDrucks. 15/3679, 19) die Karenzfrist erst dann zu laufen beginnt, wenn nach den vorgelegten Unterlagen ein Missbrauch im Sinne der genannten Vorschriften ausgeschlossen werden kann. Dies darf jedoch nicht dazu führen, dass im Regelfall der Beginn der Karenzfrist mit der Begr., ein Missbrauch sei nach den vorgelegten Unterlagen nicht auszuschließen, beliebig hinausgeschoben werden kann, denn nach der Zins- und Lizenzrichtlinie sind Erstattungspflicht und Beginn der Karenzfrist nur von solchen Angaben abhängig, die der Quellenstaat „billigerweise“ verlangen kann (Art. 1 Abs. 16 Satz 1 der RL); hier regelmäßig einen Missbrauch zu unterstellen und danach die Vorlagepflichten des Vergütungsgläubigers auszurichten, wäre uE unbillig.

Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid (Abs. 1 Satz 3) wirksam wird, also mit dessen Bekanntgabe (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO iVm. § 122 AO).

Zur Fristberechnung s. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 108 AO Rz. 10 ff. (10/2014).

32 III. Bemessungsgrundlage bei Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Freistellungsbescheids (Abs. 1a Sätze 4 und 5)

Wird der Freistellungsbescheid (Abs. 1 Satz 3) aufgehoben, geändert oder berichtigt, muss die Zinsfestsetzung gem. Abs. 1a Sätze 4 und 5 iVm. § 233a Abs. 5 AO angepasst werden (s. auch LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 233a AO Rz. 49 ff. [1/2016]).

33 IV. Höhe, Berechnung und Festsetzung der Zinsen (Abs. 1a Sätze 6 und 7)

Die Zinsen betragen für jeden Monat 0,5 % des Erstattungsbetrags (Abs. 1a Satz 6 iVm. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO). Für die Berechnung muss der zu verzinsende Betrag auf den nächsten durch 50 € teilbaren Betrag abgerundet werden (Abs. 1a Satz 6 iVm. § 238 Abs. 2 AO; zu den weiteren Einzelheiten s. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 238 AO Rz. 2 ff. [1/2016]). Festgesetzt werden die Zinsen durch Bescheid (Abs. 1a Satz 7 iVm. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO, § 155 Abs. 1 AO). Der Bescheid muss schriftlich erteilt werden, den – da es um Erstattungszinsen geht – Zinsgläubiger (nicht -schuldner) angeben, die Zinsen nach Art und Betrag bezeichnen und eine Rechtsbehelfsbelehrung enthalten (Abs. 1a Satz 7 iVm. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO, § 157 Abs. 1 AO). Die Festsetzungsfrist beträgt ein Jahr

D. Abs. 2: Freistellung im Steuerabzugsverfahren Anm. 33–36 § 50d

(Abs. 1a Satz 7 iVm. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO; zu den Einzelheiten s. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 239 AO Rz. 2 ff. [1/2017]).

Einstweilen frei.

34

D. Erläuterungen zu Abs. 2: Vereinfachendes vollständiges oder teilweises Absehen vom Steuerabzug in bestimmten Fällen (Freistellung im Steuerabzugsverfahren)

I. Freistellungsverfahren

35

Regelung des Abs. 2: Abs. 2 schafft Erleichterungen durch Zulassen der Freistellung im StAbzugsverfahren in den Fällen der §§ 43b, 50a Abs. 1 und 50g.

Für Kapitalerträge, die bestimmten EU-KapGes. (einschließlich BS dieser EU-KapGes.; s. § 43b Abs. 1) und Nicht-EU-KapGes. aus Ausschüttungen einer unbeschränkt stpfl. KapGes., und für Zinsen und Lizenzgebühren, die bestimmten Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten zufließen, sowie für Vergütungen iSd. § 50a Abs. 1 wird ein Abgehen vom zweistufigen Grundverfahren (Abs. 1 Satz 1: Einbehalt; Abs. 1 Sätze 2–11: nachfolgende Erstattung) zugelassen. Voraussetzung ist, dass das BZSt. auf Antrag bescheinigt, dass die Voraussetzungen für ein Absehen vom StAbzug oder für einen Abzug nach einem niedrigeren StSatz vorliegen.

Verhältnis zum Erstattungs- und Kontrollmeldeverfahren: Soweit alle Voraussetzungen für eine Freistellung im StAbzugsverfahrens erfüllt sind, tritt die Freistellung wahlweise neben das Erstattungsverfahren (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 1.3). Allerdings beginnt die Geltungsdauer einer für die Freistellung erforderlichen Freistellungsbescheinigung frühestens an dem Tag, an dem sie beantragt wird (Abs. 2 Satz 4), sodass sie Erträge und Vergütungen, die im Zeitpunkt der Antragstellung bereits zugeflossen sind, nicht mehr erfassen kann (BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624, mit Anm. GEHRIG, FR 2018, 850 [854]). Bei Einkünften iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 3 kann alternativ unter den in Abs. 5 genannten Voraussetzungen das Kontrollmeldeverfahren angewandt werden. Das gilt allerdings nicht für das Kontrollmeldeverfahren nach Abs. 6 iVm. Abs. 5 im Fall bestimmter Kapitalerträge (Streubesitzdividenden): Es soll nur genutzt werden können, wenn Abs. 2 nicht anwendbar ist.

II. Einkünfte, die vom Steuerabzug freigestellt werden können (Abs. 2 Satz 1)

36

Fälle des § 50a Abs. 1: Siehe § 50a Anm. 40, 55, 80, 97.

Fälle des § 43b: Siehe § 43b Abs. 1 Satz 1.

Fälle nicht von § 43b erfasster Kapitalgesellschaften: Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 ermöglicht es auch nicht von § 43b erfassten KapGes., unter folgenden Voraussetzungen das Freistellungsverfahren zu nutzen:

– Zufluss von Kapitalerträgen,

§ 50d Anm. 36–38 D. Abs. 2: Freistellung im Steuerabzugsverfahren

- von einer unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (AG, KGaA, GmbH, s. § 1 KStG Anm. 19),
- bei einer KapGes.,
 - die nach einem DBA in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist (nicht auf Nicht-EU-Vertragsstaaten beschränkt, daher auch Auffangtatbestand, wenn nicht alle Voraussetzungen nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 erfüllt sind, also zB die Mindestbesitzzeit nach § 43b nicht eingehalten wurde oder es sich nicht um Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 handelt, vgl. auch GOSCH in KIRCHHOFF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 15) und
 - die am Nennkapital dieser unbeschränkt. stpfl. KapGes. zu mindestens einem Zehntel unmittelbar beteiligt ist (Mindestfrist für die Beteiligung wird anders als in § 43b Abs. 2 nicht gefordert) und
 - die im Ansässigkeitsstaat den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

Fälle des § 50g: Hierbei handelt es sich um die Nichterhebung von KapErtrSt bei Zinsen und von Abzugsteuer von Lizenzgebühren bei Zahlungen an bestimmte Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten.

Andere Fälle: Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst nicht alle Fälle, in denen nach DBA eine Entlastung von der deutschen KapErtrSt vorgesehen ist. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die Entlastung nicht gewährt wird. Vielmehr verbleibt es für diese Fälle beim Erstattungsverfahren des Abs. 1 Sätze 2–11.

III. Antragsgebundene Freistellungsbescheinigung durch das Bundeszentralamt für Steuern

37 1. Vorlage der Freistellungsbescheinigung erlaubt Absehen von Abzug

Die Freistellung im StAbzugsverfahren setzt voraus, dass dem Schuldner (der Vergütung) eine Bescheinigung des BZSt. vorliegt und dass die Voraussetzungen erfüllt sind, unter denen von einem StAbzug abgesehen oder der StAbzug nach einem niedrigeren StSatz vorgenommen werden kann.

38 2. Freistellungsantrag (Abs. 2 Satz 1)

Antrag: Eine Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Satz 5: „Bescheinigung im Sinne des Satzes 1“) wird durch das BZSt. nur auf schriftlichen Antrag auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck erteilt.

Antragsberechtigung: Den Antrag muss grds. der Gläubiger (der Erträge) stellen (so ausdrücklich Abs. 2 Satz 1 seit dem StÄndG 2001, zuvor ebenso BFH v. 26.7.1972 – I R 210/70, BStBl. II 1973, 15; BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235). Der Gläubiger kann sich vertreten lassen, auch vom Vergütungsschuldner (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 1.4.1). Laut BMF (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 1.4.1) ist die Vollmachtsurkunde bei der Antragstellung vorzulegen. Allgemeine vertragliche Regelungen zwischen Vergütungsschuldner und -gläubiger wie Preisvereinbarungen oder Gebietsabsprachen für den Vertrieb sind nicht als Bevollmächtigung anzusehen, die Freistellung zu beantragen (FG

III. Antragsgebundene Freistellungsbescheinigung Anm. 38 § 50d

Köln v. 24.2.2000 – 2 K 6260/98, EFG 2000, 1189, Az. BFH I R 1/01, Erledigung der Hauptsache).

► *Keine Änderung im Zusammenhang mit Abs. 1 Satz 11 idF des AmtshilfeRLUmsG:* Da Abs. 2 nicht im Zusammenhang mit der Ergänzung des Abs. 1 um einen neuen Satz 11 durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809, s. Anm. 2) geändert wurde, sollte jedenfalls auch der Gläubiger der Erträge berechtigt sein, den Ermäßigungsantrag nach Abs. 2 zu stellen, selbst wenn die Kapitalerträge oder Vergütungen einer anderen Person zugerechnet werden. Dafür spricht ua. die allerdings nicht in jeder Hinsicht stimmige Begr. des Regierungsentwurfs des JStG 2013 (BRDrucks. 302/12, 95 zu Nr. 25, dritter Abs.), mit dem Abs. 1 Satz 11 erstmals eingebracht wurde.

► *Kein Anspruch auf Erteilung der Bescheinigung* besteht für denjenigen, an den die Zahlungsansprüche abgetreten sind (s. BFH v. 23.1.1985 – I R 64/81, BStBl. II 1985, 330). Dieser zieht allerdings ohnehin nur eine Forderung ein und erzielt damit keine Einkünfte (BFH v. 11.12.1968 – I 250/64, BStBl. II 1969, 188; BFH v. 12.12.1969 – VI R 301/67, BStBl. II 1970, 212), sodass jedenfalls bis zur Änderung von § 20 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a Satz 2 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126; s. dazu § 20 Anm. J 14-4) von Zahlungen an den Abtretungsempfänger keine KapErtrSt einzubehalten war (s. ARNTZ, BB Fallstudien Unternehmenssteuerrecht, 2013, 35; zur gegenteiligen Auffassung der FinVerw. s. BMF v. 26.7.2013 – IV C 1 - S 2410/11/10001, BStBl. I 2013, 939; krit. dazu HELIOS/KLEIN, FR 2014, 110; WIESE/BERNER, DStR 2013, 2674; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 74; s. auch § 49 Anm. 822). Seit der Änderung von § 20 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a Satz 2 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) sperrt dieser aber die Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 nur noch, „soweit eine Besteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Buchst. a Satz 1 erfolgt“. Wenn also KapErtrSt nicht schon nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 von dem Erlös aus der Veräußerung der Zahlungsansprüche einzubehalten war, weil der Veräußerer damit der Steuer unterliegt, ist sie nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 von der Dividende einzubehalten, die dem Gesellschafter als Kapitalertrag nach § 20 Abs. 5 zuzurechnen ist.

Antragsgegenstand: Eine Freistellungsbescheinigung kann nur für eine konkrete vertragliche Beziehung zu einem Vergütungsschuldner beantragt werden, nicht aber für diverse unbekannte Veranstalter von Konzerten, Theaterveranstaltungen etc. (s. FG Köln v. 25.6.1986 – VI 555/80, juris, rkr.).

Antragsbestandteile:

► *Bestätigung der Ansässigkeit* gem. Abs. 4; vgl. Anm. 70 ff.

► *Anlagen:* Bei erstmaliger Antragstellung für Vergütungen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 („Lizenzgebühren“) wird die Beifügung einer Kopie des Lizenzvertrags verlangt (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 2.5; s. zu Künstlern und Sportlern BZSt-Merkblatt ergänzend zu BMF v. 7.5.2002, St - S 1300/07/00010, Homepage BZSt., Rz. 3.1, 3.2, Stand 1/2012). Nach BFH (BFH v. 27.10.1993 – I R 25/92, BStBl. II 1994, 210) liegt darin ein zulässiges Erheben von Daten zu stl. Zwecken, das ebenso wenig wie die Auswertung des erlangten Vertrags nach mathematisch-statistischen Methoden als zulässige Verwendung von Daten einer besonderen gesetzlichen Ermächtigung bedarf (krit. GROTHE, StbJb. 1988/89, 344).

Wegfall der Voraussetzungen für Freistellung: Der Gläubiger der Erträge ist verpflichtet, diesen dem BZSt. unverzüglich anzuzeigen (Abs. 2 Satz 4 letzter

§ 50d Anm. 38–40 D. Abs. 2: Freistellung im Steuerabzugsverfahren

Teilsatz). Zu Auswirkungen rückwirkender Umwandlungen auf im Rückwirkungszeitraum erteilte Freistellungsbescheinigungen und nicht oder ermäßigt einbehaltene KapErtrSt s. BERG, DStR 1999, 1219.

39 **3. Frist für Entscheidung über Freistellungsantrag (Abs. 2 Sätze 6 und 7)**

Über den Freistellungsantrag ist innerhalb von drei Monaten zu entscheiden (Abs. 2 Satz 6). Die Frist beginnt allerdings erst mit der Vorlage aller für die Entsch. erforderlichen Nachweise (Abs. 2 Satz 7).

40 **4. Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Sätze 1, 4 und 5)**

Freistellungsbescheid und Freistellungsbescheinigung: Ergebnis eines Freistellungsverfahrens ist die Bescheinigung des BZSt., dass die Voraussetzungen für die Nichterhebung oder die Erhebung der Abzugsteuer nach einem niedrigeren Prozentsatz vorliegen (sog. Freistellungsbescheinigung). Sie ist von dem (terminologisch verwirrend bezeichneten) Freistellungsbescheid nach Abs. 1 Satz 3 zu unterscheiden, mit dem sie nicht identisch ist und von dessen Erlass sie nicht abhängt, vgl. BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2000, 291 (292); vgl. auch Anm. 18. Die Freistellungsbescheinigung wird dem Vergütungsgläubiger erteilt, der dem Vergütungsschuldner eine Ausfertigung aushändigt. Die Freistellungsbescheinigung bewirkt grds. lediglich, dass der Vergütungsschuldner den StAbzug unterlassen oder nach dem maßgeblichen niedrigeren StSatz vornehmen darf; sie enthält mithin keine abschließende Entsch. über die sachliche StPflicht der von ihr betroffenen Vergütung, da sie nur für die Abzugspflicht des Vergütungsschuldners von Bedeutung ist (BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2000, 291).

Freistellungsbescheid als Steuerbescheid: Der Freistellungsbescheid nach Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 18) ist StBescheid (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO; BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291; BFH v. 28.6.2005 – I R 33/04, BFH/NV 2006, 38 [39]) und demzufolge unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO zu ändern.

Freistellungsbescheinigung als sonstiger Verwaltungsakt: Die Freistellungsbescheinigung gem. Abs. 2 ist (sonstiger, ggf. nach § 129 ff. AO zu berichtiger) Verwaltungsakt, aber kein StBescheid (BFH v. 28.10.1999 – I R 35/98, BFH/NV 2001, 881; BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291 [293] = FR 2001, 264, mit Anm. KEMPERMANN und WASSERMAYER; s. auch BUCIEK, IStR 2001, 102; KLEIN, IStR 2002, 157 [158]). Ihr eigener Regelungsgehalt besteht danach darin, dass sie, ohne wie der Freistellungsbescheid die Besteuerung des Vergütungsgläubigers abschließend zu regeln, die Abzugspflicht des Vergütungsschuldners beeinflusst.

Rechtsbehelf bei Ablehnungsbescheid ist der Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO), ggf. die Verpflichtungsklage (§ 40 FGO) beim FG Köln (§ 38 FGO) auf Erlass einer Freistellungsbescheinigung. Ein Bescheid, mit dem die Erteilung einer Freistellung abgelehnt wird, ist nach BFH (BFH v. 13.4.1994 – I B 212/93, BStBl. II 1994, 835) kein Bescheid, dessen Vollziehung ausgesetzt werden kann, weil sich sein Regelungsgehalt in der Feststellung erschöpft, dass kein Erstattungsanspruch besteht. Demgegenüber soll ein Bescheid, durch den ein Freistellungsbescheid aufgehoben wird, ein vollziehbarer Verwaltungsakt sein. Auch der Gläubiger einer dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 unterliegenden Vergütung

III. Antragsgebundene Freistellungsbescheinigung Anm. 40–43 § 50d

hat ein Rechtsschutzinteresse daran, die Aufhebung eines ihm erteilten Freistellungsbescheids anzufechten (FG Köln v. 23.1.1997 – 2 V 6788/95, EFG 1997, 243, rkr.). Ist allerdings in der Zwischenzeit, also nach der Beantragung einer Freistellungsbescheinigung die Steuer schon abgezogen und angemeldet worden, besteht ein Rechtsschutzinteresse für einen Rechtsbehelf gegen eine Ablehnung einer Freistellungsbescheinigung nur noch, solange StAnmeldungen noch änderbar sind, also zB unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§§ 164, 168 AO) stehen und die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (s. BFH v. 25.4.2018 – I R 59/15, BStBl. II 2018, 624, mit Anm. GEHRIG, FR 2018, 850 [854]).

Geltungsdauer: Sie beträgt mindestens ein Jahr, aber höchstens drei Jahre für mehrere Zahlungen vom selben Zahlungsverpflichteten und beginnt frühestens am Tag, an dem der Freistellungsantrag beim BZSt. eingeht (Abs. 2 Satz 4). Mit der Formulierung „beginnt frühestens“ bringt das Gesetz (nur) zum Ausdruck, dass das Freistellungsverfahren ein in die Zukunft gerichtetes Verfahren ist (s. BTDrucks. 14/7341, 13), stellt es allerdings nicht in das Ermessen des BZSt., die Freistellungsbescheinigung mit Geltung erst ab einem späteren Datum als dem Tag des Antragsvorgangs zu erlassen. Regelmäßig dürfte der Antragsteller ein Interesse daran haben, dass die Bescheinigung mit Wirkung ab dem Antragsdatum ausgestellt wird, damit sie zwischenzeitlich erfolgte Zahlungen erfasst. Das Gesetz heißt das (und damit wohl auch Auszahlungen ohne StAbzug in der Zwischenzeit) praktisch gut, indem es die Rückwirkung, der es sonst nicht bedürfte, ausdrücklich vorsieht (s. aber FG Berlin-Brandenb. v. 4.4.2012 – V 12204/11, EFG 2012, 1352, rkr.: Haftung trotz Erfüllens der Freistellungs Voraussetzungen mangels Vorlage der Freistellungsbescheinigung; vgl. auch LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50d Rz. 26).

5. Widerrufsvorbehalt, Auflagen und Bedingungen (Abs. 2 Satz 2) 41

Die Freistellung kann unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt und von Auflagen und Bedingungen (zB Abs. 2 Satz 3) abhängig gemacht werden.

6. Nachweis der Erfüllung der Verpflichtungen nach § 50a Abs. 5 (Abs. 2 Satz 3) 42

Abs. 2 Satz 3 erlaubt es, die Freistellung vom StAbzug in den Fällen des § 50a Abs. 1 davon abhängig zu machen, dass der beschränkt stpfl. Erstempfänger einer Vergütung iSd. § 50a Abs. 1, der diese an einen weiteren beschränkt. Stpfl. weiterleitet, nachweist, die Verpflichtungen nach § 50a Abs. 5 (s. § 50a Anm. 130) erfüllt zu haben. Gedacht ist an Fälle, in denen der Vergütungsgläubiger selbst Vergütungsschuldner ist. Das kann zB bei einem ausländ. Veranstalter der Fall sein, der aus der für inländ. Darbietungen empfangenen Vergütung an die diese Darbietungen gestaltenden Künstler Vergütungen zahlt (BMF v. 23.1.1996 – IV B 4 - S 2303 - 14/96, BStBl. I 1996, 89, Rz. 2.5 und 3.1; vgl. zu praktischen Schwierigkeiten, die Regelung umzusetzen, GRÜTZNER, IWB 1999, F. 3 Gr. 3, 1273 [1282]).

7. Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 2 Satz 8) 43

Nach Abs. 2 Satz 8 bleiben beim Freistellungs- und Kontrollmeldeverfahren (über Abs. 5 Satz 7) bestehende Anmeldepflichten (§ 73e Sätze 2–4 EStDV; s. § 50a Anm. 135) unberührt.

IV. Belegaufbewahrungspflichten

Anders als der früher für das Freistellungsverfahren und das Kontrollmeldeverfahren gemeinsam geltende Abs. 3 Satz 8 aF und anders als Abs. 5 Satz 6 für das Kontrollmeldeverfahren verlangt Abs. 2 für das Freistellungsverfahren nicht mehr ausdrücklich, dass die Bescheinigung als Beleg aufzubewahren ist. Das dürfte ein Redaktionsversehen sein; der Schuldner der Erträge sollte die Bescheinigung aufbewahren.

45–46 Einstweilen frei.

47 V. Unterlassen des Steuerabzugs oder Vornahme nach einem niedrigeren Steuersatz nach Maßgabe des § 43b, des § 50a Abs. 4, des § 50g oder eines DBA

Schuldner der Kapitalerträge und Vergütungsschuldner: Liegt dem Schuldner der Kapitalerträge bzw. dem Vergütungsschuldner eine für den jeweiligen Gläubiger und den jeweiligen Zahlungszeitpunkt gültige Freistellungsbescheinigung vor, dann kann er entsprechend dem DBA oder nach § 43b oder § 50g vom StAbzug absehen oder diesen nach dem niedrigeren DBA-Satz vornehmen; seine Haftung ist entsprechend beschränkt. Seine Vereinbarung mit dem Gläubiger dürfte zudem regelmäßig ergeben, dass damit im Verhältnis zum Gläubiger auch das Recht entfällt, Steuern einzubehalten und abzuführen; Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt (Abs. 2 Satz 8; s. Anm. 43). Wird die Freistellungsbescheinigung erst gewährt, nachdem Steuer abgezogen und abgeführt wurde, wird diese entweder nach Abs. 1 Satz 2 oder nach Berichtigung der StAnmeldung (bzw. der Aufhebung eines Haftungsbescheids bei unterlassenem Abzug) erstattet, vgl. OFD Karlsruhe v. 2.9.2004, juris FMNR 371070004; vgl. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 19.

Andere zum Steuerabzug Verpflichtete: Nach seinem Wortlaut sieht Abs. 2 das Freistellungsverfahren nur vor für Fälle, in denen der Schuldner der Erträge, nicht aber für solche, in denen eine andere Person (zB die auszahlende Stelle iSv. § 44 Abs. 1 Sätze 3 und 4) zum StAbzug verpflichtet ist (s. auch Anm. 11). So wurde mit der Umstellung des KapErtrStVerfahrens durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) und insbes. das OGAW-IV-UmsG (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) der KapErtrStAbzug bei Dividenden auf inländ. sammel- oder streifbandverwahrte Aktien (Fälle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a) grds. auf die auszahlende Stelle verlagert, ohne dass § 50d Abs. 2 daran angepasst wurde. Die FinVerw. verwies zunächst auf folgenden praktischen Weg: Kunden von *Clearstream* können dort verwahrte Bestände als sog. abgesetzte Bestände behandeln lassen mit der Folge, dass diese auf einem Unterkonto verbucht werden und die Dividenden nicht an dem über *Clearstream* laufenden Regulierungsprozess teilnehmen, sondern durch die Hauptzahlstelle der ausschüttenden Gesellschaft ausgeschüttet wurden, welche die Freistellungsbescheinigung berücksichtigt und den StAbzug unterlassen durfte (BMF v. 5.7.2013 – IV C 1 - S 2411/0:001, BStBl. I 2013, 847). Mit dem ZollkodexAnpG (v. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417) wurde dann § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. c angefügt, durch den auch in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a der Schuldner der Kapitalerträge als auszahlende Stelle zum StAbzug verpflichtet wird, soweit die Wertpapiersammelbank, der die Anteile zur Sammelverwahrung anvertraut wurden, keine Dividendenregulierung vornimmt, weil die Anteile (die

„abgesetzten Bestände“) davon ausgenommen wurden (vgl. dazu KNAUPP in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 44 Rz. 4).

Einstweilen frei.

48–49

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Versagung der Steuerentlastung nach Abs. 1 oder 2
bei Zwischenschaltung bestimmter ausländischer
Gesellschaften**

Ausgewähltes Schrifttum vor 2003: RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, München 1968; LUTTERMANN, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Anerkennung von Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, IStR 1993, 157; FLICK, Deutsche Aktivitäten von Ausländern über ausländische Zwischengesellschaften und die Missbrauchsgesetzgebung des § 50d Abs. 1a EStG, IStR 1994, 223; FLICK, Missbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, FS Franz Klein, Köln 1994, 329; FLICK, Deutsche Aktivitäten von Ausländern über ausländische Zwischengesellschaften und die Missbrauchsgesetzgebung des § 50d Abs. 1a EStG, IStR 1994, 224; KRABBE, Zweifelsfragen zu § 50d Abs. 1a EStG, IStR 1995, 382; SIEKER, Geschäftsleitende Holding als Ausweg aus dem Dilemma des § 50d Abs. 1a EStG?, IStR 1996, 57; HUNDT, Entwicklung des deutschen Missbrauchsverständnisses bei grenzüberschreitenden Gestaltungen, in BURMESTER/ENDRES (Hrsg.), Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, FS Helmut Debatin, 1997, 153; KRABBE, Mittelbare Abkommensberechtigung nach § 50d Abs. 1a EStG, IStR 1998, 76; HÖPPNER, Deutsche steuerliche Missbrauchsvorschriften und das Gemeinschaftsrecht – § 42 AO und § 50d Abs. 1a aus EG-rechtlicher Sicht, in BREUNINGER/MÜLLER/STROBL-HARTMANN (Hrsg.), Steuerrecht und europäische Integration, FS Albert J. Rädler, München 1999, 305; HÖPPNER, Nutzung von Doppelbesteuerungsabkommen und § 50d Abs. 1a EStG, in HAARMANN (Hrsg.), Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, Forum der Internationalen Besteuerung Bd. 12, Köln 1999, 127; M. KLEIN, Ungewöhnlich ist nicht unangemessen – Zwischengeschaltete ausländische Kapitalgesellschaften sind nicht ungewöhnlich, FR 1999, 286; WASSERMEYER, Missbräuchliche Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2000, 505; FISCHER, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1; SCHÖN, Hinzurechnungsbesteuerung und Europäisches Gemeinschaftsrecht, DB 2001, 940; FISCHER, Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“, FR 2001, 1212; JEGZENTIS/KAHL, Qualifikationskonflikte bei Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, IStR 2001, 131.

Schrifttum ab 2003: EILERS, Substanzerfordernis an ausländische Finanzierungsgesellschaften, in GOCKE/GOSCH/LANG (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 323; FISCHER, Zum Streit zwischen „Außentheorie“ und „Innentheorie“ – am Beispiel des Erkenntnisses des österr. VwGH zu „Briefkastengesellschaften in der irischen IPSC-Steuerose“, FR 2005, 585; HEY, German Tax Court Revamps Treaty Shopping Law, Tax Notes International 2005 (Vol. 40), 122; MENHORN, § 50d Abs. 3 EStG und der stillschweigende Missbrauchsvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2005, 325; KESSLER/EICKE, Treaty Shopping – Quo vadis? Kritische Anmerkungen zu § 50d Abs. 3 EStG-E, IStR 2006, 577; MUSIL, Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehung, RIW 2006, 287; RITZER/STANGL, Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften, FR 2006, 757; WIESE/SÜSS, Verschärfungen bei Kapitalertragsteuer-Entlastung für zwischengeschaltete ausländische Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 972; KESSLER/EICKE, Neue Gestaltungshürden in der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d

Abs. 3 EStG, DStR 2007, 781; HEY, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, *StuW* 2008, 167; VON BROCKE, § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 auf dem Prüfstand des EG-Rechts, *Steueranwaltsmagazin* 2009, 218; WIENBRACKE, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaften, in STRAHL (Hrsg.), *Problemfelder Ertragsteuern*, Bonn 2009; M. KLEIN, Internationale Einkünftezurechnung, *DStJG* 33 (2010), 243; KÄSHAMMER/SCHÜMMER, Gestaltungen zur Vermeidung des § 50d Abs. 3 EStG bei Ausschüttungen, *IStR* 2011, 410; DORFMUELLER, Die aktive Beteiligungsverwaltung – Eine kritische Analyse der Erfordernisse des BMF-Schreibens zu § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG, *IStR* 2012, 423; FISCHER/DORFMUELLER, Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften nach § 50d Abs. 3 EStG – Ernüchterung nach dem raschen BMF-Schreiben vom 24.1.2012, *Ubg* 2012, 162; GEBHARDT/MOSER, Zur Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG im Kontext des neuen DBA Niederlande – Hilversum II reloaded?, *IStR* 2012, 607; KRAFT/GEBHARDT, Der neue Erlass zu § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG v. 24.1.2012 – missglückter Rettungsversuch einer misstratenen Vorschrift?, *DStZ* 2012, 398; LÜDICKE, Der misstratene § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG, *IStR* 2012, 81; LÜDICKE, Zum BMF-Schreiben vom 24.1.2012: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), *IStR* 2012, 148; LÜDICKE, Zum BMF-Schreiben vom 23.5.2012 in diesem Heft S. 552: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG); Entscheidung des EuGH zu Streubesitzdividenden vom 20.10.2011 (C-284/09), *IStR* 2012, 540; RICHTER, Substanzerfordernisse für ausländische Holding- und Zweckgesellschaften, *BB* 2012, 1643; RUDOLF, Treaty Shopping und Gestaltungsmissbrauch, *Köln* 2012; BRUNSACH/MOCK, Die sachliche Entlastungsberechtigung des §§ 50d Abs. 3 EStG für Dividenden-ausschüttungen aus Deutschland in Theorie und Praxis, *IStR* 2013, 653; GOSCH, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *ISR* 2013, 87; GOSCH, Missbrauchsabwehr im Internationalen Steuerrecht, *DStJG* 36 (2013), 201; JEHLIN/STOLLE, Bericht zum 10. Münchener Unternehmensteuerforum mit dem Titel: „§ 50d Abs. 3 EStG – Neue Herausforderungen für die Kapitalertragsteuerentlastung“, *DStR* 2013, Beihefter zu Heft 23, 26; LEISNER-EGENSPERGER, Treaty Override bei Einschaltung ausländischer Gesellschaften, Die Anforderungen nach § 50d Abs. 3 EStG, *DStZ* 2013, 745; SCHAFLITZL/WEIDMANN, Einschränkungen bei der Entlastung deutscher Abzugsteuern nach § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG – aktuell Anwendungsfragen, *DStR* 2013, Beihefter zu Heft 23, 30; SCHNITGER/GEBHARDT, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Auslegung der sachlichen Entlastungsberechtigung gem. § 50d Abs. 3 EStG, *ISR* 2013, 202; STARK/JASPER, Methodische Überlegungen zu aktuellen Anwendungsproblemen des § 50d Abs. 3 EStG und einer systemgerechten Neuregelung, *IStR* 2013, 169; PERWEIN, Die Geschäftsleitende Holding im Sinne des § 50d Abs. 3 EStG, *ISR* 2014, 231; ANZINGER, Wesen, Reformbedürfnis und Reformoptionen des Investmentsteuerrechts, *FR* 2016, 101; BEUTEL/OPPEL, Mehr Fragen als Antworten nach dem neuen BMF-Schreiben zu § 50d Abs. 3 EStG, *DStR* 2018, 1469; BINNEWIES/ZAPF, § 50d Abs. 3 EStG und Europarecht, *AG* 2018, 612; FRANZ, Die Bedeutung der ATAD-GAAR für § 42 AO, *DStR* 2018, 2240; GEBHARDT, Entlastung vom Kapitalertragsteuerabzug bei ausländischen Gesellschaften: Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 4.4.2018 zu § 50d Abs. 3 EStG, *BB* 2018, 1498; GRAF, Die unendliche Geschichte des § 50d Abs. 3 EStG, *BB* 2018, 2391; HAARMANN, Die Missbrauchsverwirrung, *IStR* 2018, 561; KAHLENBERG, Unionsrechtskonforme Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG? Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 4.4.2018, *FR* 2018, 536, *FR* 2018, 499; RIEDEL, Neues zur Anwendung von § 42 AO neben spezialgesetzlichen Missbrauchsvorschriften, insb. im Umwandlungssteuerrecht, *Der Konzern* 2018, 245; SCHÖNFELD, BMF entscheidet zur Anwendung von § 50d Abs. 3 EStG nach „Deister Holding“ – Eine erste Kurzanalyse, *IStR* 2018, 325; WATRIN/LEUKEFELD, § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des BeitrRLUMsG ist unionsrechtswidrig – Überarbeitungsbedarf bei der deutschen Anti-Treaty-Shopping Vorschrift, *FR* 2018, 813; WEISS/BRÜHL, Die Zukunft des § 50d Abs. 3 EStG – Zugleich Vorschreibung des BMF-Schreibens vom 4.4.2018, *ISR* 2018, 238; DRITZ/HAVERKAMP, Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und Treaty Override des § 1 AStG, *Ubg* 2019, 101; ERNST/FARINATO/WÜRSTLIN, Ist § 50d Abs. 3 EStG auch in Drittstaatsfällen am Ende?, *IStR* 2019, 6; GEIGER, Steuerliche Akquisitionsstrukturierung – aktuelle Trends, *DStR* 2019, 850; SCHMIDTMANN, Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz im Außensteuerrecht, *GmbHR* 2019, 59; SCHNITGER, Entscheidungen des EuGH zum Begriff des Nutzungsberechtigten und Missbrauch, *IStR* 2019, 304.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 30.1.2006 – IV B 1 - S 2411 - 4/06, BStBl. I 2006, 166, Nichtanwendungserlass zu BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04; BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG); BMF v. 23.5.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, ISfR 2012, 552, Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), Entscheidung des EuGH zu Streubesitzdividenden vom 20.10.2011 (C-284/09); BMF v. 4.4.2018 – IV B 3 - S 2411/07/10016 - 14, 2018/0148776, BStBl. I 2018, 589, Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), Unionsrechtskonforme Anwendung.

I. Einordnung des Abs. 3 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

1. Überblick

50

Abs. 3 versagt einer ausländ. Gesellschaft die völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung bei unmittelbarer Einkunftserzielung im Inland nicht zustände, und wenn die ausländ. Gesellschaft nicht gewisse, in Abs. 3 Satz 1 geregelte Voraussetzungen erfüllt.

2. Rechtsentwicklung und Bedeutung

51

Vorgeschichte: Nach dem Ergehen des sog. Monaco-Urteils des BFH (BFH v. 29.10.1981 – I R 89/80, BStBl. II 1982, 150) wurde angenommen, § 42 AO und die dazu ergangene Basisgesellschaften-Rspr. seien nicht auf Basisgesellschaften anwendbar, an denen nur Steuerausländer beteiligt seien (BTDrucks. 12/5630, 65). Der Gesetzgeber befürchtete – zu Unrecht, wie sich kurz darauf herausstellte (s. BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. 1998, 235; s. auch Anm. 53) –, dies hindere die FinVerw., gegen Gestaltungen vorzugehen, in denen Steuerausländer (die uU über nicht nachweisbare Treuhandverhältnisse für Steuerinländer handelten, s. BTDrucks. 12/5630, 65) zwischen sich und ihre inländ. Einkünfte ohne beachtliche Gründe eine ausländ. Gesellschaft schalteten und so aufgrund eines DBA oder aufgrund von EU-Regelungen (zB § 43b) eine StFreistellung oder StErmäßigung in Deutschland in Anspruch nehmen konnten.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Abs. 1a (jetzt Abs. 3) wurde in § 50d eingefügt, um ein Vorgehen gegen die missbräuchliche Inanspruchnahme von Abkommensrecht und supranationalem Recht zu ermöglichen.

JSfTG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Erhebliche Verschärfung des Abs. 3.

BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Neufassung des Abs. 3 vor dem Hintergrund hiergegen bestehender unionsrechtl. Vorbehalte, insbes. Streichung der Regel, dass mindestens 10 % der Bruttoerträge der ausländ. Gesellschaft aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen müssen. Abs. 3 ist in seiner neuen Fassung ab dem 1.1.2012 anwendbar (Art. 25 Abs. 1 BeitrRLUMsG); nach BMF (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 16) ist Abs. 3 idF des BeitrRLUMsG rückwirkend auf

noch nicht bestandskräftige Fälle anzuwenden, wenn dies im Vergleich zur bisherigen Regelung für den Stpfl. günstiger ist.

Bedeutung: Das Urteil über den wiederholt reparierten Abs. 3 fällt vernichtend aus: unionsrechtswidrig (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, DStR 2018, 1479; s. auch Anm. 52), aufgrund seiner Komplexität kaum handhabbar (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 32), zu weit gefasst, weil nicht nur missbräuchliche, sondern auch nur „missliebige“ Fälle erfassend (HAARMANN, IStR 2018, 561 [567]) und zudem seit Jahrzehnten eigentlich überflüssig (s. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 24; GRAF, BB 2018, 2391). Letztlich ist er damit – jedenfalls soweit Dividenden betroffen sind – ein wenig geglücktes Anhängsel des „verkorksten“ (s. ANZINGER, FR 2016, 101 [110]) und damit gestaltungsanfälligen deutschen KapErtrStSystems und gehört zusammen mit diesem insgesamt auf den Prüfstand.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften

52 a) Verhältnis zu supranationalem Recht und zu DBA

Treaty Override und Abs. 3 als nationale Ausfüllung eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts: Abs. 3 wird überwiegend nicht als *Treaty Override* angesehen (s. Anm. 6). Der Gesetzgeber hält das Nichtgewähren von Entlastungen nach DBA oder EU-Recht für zulässig. In der Begr. zum Gesetzentwurf wurde der frühere Abs. 1a (jetzt Abs. 3) nur als eine Konkretisierung des Grundsatzes gesehen, „dass bilaterale Abkommen und Maßnahmen supranationaler Organisationen unter einem Umgehungsvorbehalt stehen“ (BTDrucks. 12/5630, 65, unter Berufung auf den Kommentar zum OECD-MA 1992 Art. 1 Rz. 7 ff. und die Missbrauchsklauseln der jeweiligen EU-Regelung; s. auch BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [237], unter Hinweis auf BTDrucks. 12/5764, 26). Ob Abs. 3 einen *Treaty Override* darstellt, richtet sich danach, ob er in ein vorrangig abkommensautonomes Rechtsverständnis unilateral eingreift oder eine – allein dem innerstaatlichen Recht folgende – Zurechnungsvorschrift für Einkünfte ist, die der Konkretisierung eines allgemeinen Umgehungsvorbehalts und/oder der Ermittlung des Nutzungsberechtigten (*beneficial owner*) dient (dahingehend FROTSCHER, FS Schaumburg, 2009, 687 [689]; s. auch GOSCH, ISR 2013, 87 [95]). Unseres Erachtens ist Abs. 3 gerade keine solche Zurechnungsnorm: Seine Rechtsfolge ist nicht, dass Einkünfte einer anderen, etwa hinter der eine Ermäßigung beanspruchenden Gesellschaft stehenden Person zugerechnet werden. Stattdessen wird der antragstellenden Gesellschaft die Ermäßigung versagt. Besonders deutlich wird das in Fällen, in denen Abs. 3 als Aufteilungsklausel (s. Anm. 53, 64) dazu führt, dass einer eine Ermäßigung beantragenden Gesellschaft diese zT deshalb versagt wird, weil sie zB neben Erträgen aus der aktiven Verwaltung einer deutschen Beteiligung auch Erträge aus einer passiv gehaltenen Beteiligung im Ausland erzielt: An ihrer Nutzungsberechtigung und der Zurechnung der Einkünfte zu ihr ändert das Halten auch einer passiven Beteiligung nichts. Hinzu kommt, dass die Tatbestandsmerkmale des Abs. 3 so pauschal formuliert sind, dass die Vorschrift aufgrund ihrer überschießenden Tendenz Fälle erfasst, die keinen Missbrauch darstellen. Abs. 3 überschreitet damit uE die Grenze zum inzwischen allerdings für zulässig gehaltenen (s. Anm. 6) abkommensüberschreitenden *Treaty Override*, ohne als ein solcher offen („ungeachtet DBA“) gekennzeichnet zu sein. Obgleich also die Rechtsfolge von

Abs. 3 gerade darin besteht, dass ua. bestimmte DBA-Vorteile (Quellensteuerermäßigungen aufgrund von DBA) versagt werden, handelt es sich zumindest um den Grenzfall eines verdeckten *Treaty Override*, dessen Zulässigkeit nicht zwingend aus der Entsch. des BVerfG zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit eines offenen *Treaty Override* (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326) gefolgert werden kann, da in seinem Fall der Gesetzgeber seinen Willen, ein DBA zu verdrängen, gerade nicht klar artikuliert hat (vgl. zum verdeckten *Treaty Override* und § 1 Abs. 1 AStG FG Ba.-Württ. v. 12.1.2017 – 3 K 2647/15, EFG 2017, 635, nrkr., Az. BFH I R 5/17; FG Düss. v. 27.6.2017 – 6 K 896/17 K,G, EFG 2017, 1332, nrkr., Az. BFH I R 54/17; ausführl. Drrz/HAVERKAMP, Ubg 2019, 101 [106 f.]).

Verdrängung von Abs. 3 durch spezielle DBA-Regelung: Vorschriften, die dem Missbrauch von DBA entgegenwirken sollen, können im Abkommensrecht oder im innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaats verankert sein (vgl. WASSERMEYER, IStR 2000, 505). Enthält ein DBA wie zB Art. 23 DBA-Schweiz ausdrückliche Missbrauchsklauseln, die die Anerkennung von Gestaltungen detailliert und umfassend regeln, oder eigenständige Klauseln gegen das sog. *treaty-shopping* (wie zB Art. 10 Abs. 6, Art. 11 Abs. 5 und Art. 12 Abs. 5 DBA-Großbritannien [2010], s. HÄUSELMANN, Ubg 2010, 347), gehen diese als Spezialregeln dem Abs. 3 vor, dh. Abkommensvergünstigungen können aus anderen als den in ihnen geregelten Gründen nicht versagt werden (differenzierend PROKISCH in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 1 OECD-MA Rz. 113; HAARMANN, IStR 2018, 561 [566]; s. aber auch BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 10). Dasselbe gilt uE auch dort, wo Abs. 3 auf eine andere DBA-Regelung zur Verhinderung des Abkommensmissbrauchs (s. OECD-MA zu Art. 1 Ziff. 10), also zB ein DBA trifft, in dem wie zB in Art. 10 Abs. 2 Buchst. a DBA-Österreich durch das Abstellen auf die Nutzungsberechtigung verhindert wird, dass DBA-Vorteile einem Unberechtigten gewährt werden; auch hier wird uE Abs. 3 von der spezielleren Abkommensregelung verdrängt (vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 21/07, BStBl. II 2008, 619; M. KLEIN in DStJG 33 [2010], 242 [258]).

Unionsrecht:

► *Im Hinblick auf die frühere Fassung von Abs. 3 durch StMBG v. 21.12.1993* (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50) wurde angenommen, sie verstoße – jedenfalls bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe“ (mit dieser Einschränkung: SCHÖN, IStR 1996, Beihefter Heft 2, 13) – nicht gegen EG-Recht (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2002, 600). Nach Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (RL Nr. 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6) steht dieselbe der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Missbräuchen nicht entgegen.

► *In der Fassung des JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) wurde Abs. 3 allerdings von der EU-Kommission beanstandet, die vor allem wegen Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 ein Vertragsverletzungsverfahren (Mitteilung v. 18.3.2010, IP/10/298, Az. 2007/4435) eingeleitet und Deutschland zur Änderung aufgefordert hat. Insbesondere nach der Entsch. des EuGH v. 12.9.2006 (EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, FR 2006, 987) wurde eine so weitgehende pauschale (spezielle) Missbrauchsverhinderungsvorschrift, die keinen Gegenbeweis zuließ, dass im Einzelfall kein Missbrauch vorliegt, als nicht unionsrechtskonform erachtet (s. auch die Kritik der EU-Kommission,

dass eine ausreichende eigene Wirtschaftstätigkeit auch dann vorliegen kann, wenn die von Abs. 3 auferlegte 10 %-Grenze [s. Anm. 57] nicht erfüllt wird, sodass nach Auffassung der Kommission diese Regelung eine Gegennachweismöglichkeit vorsehen muss, um nicht unverhältnismäßig zu sein; s. auch allg. DRÜEN, StuW 2008, 154 [163 f.]). Der EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119) entschied, dass Abs. 3 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) sowohl gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b) als auch gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstieß.

▶ *In Reaktion auf die unionsrechtlichen Bedenken war Abs. 3 durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) neu gefasst und vor allem die (keinen Gegenbeweis zulassende) 10 %-Mindestgrenze für Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit gestrichen worden. Es war dennoch zweifelhaft geblieben, ob Abs. 3 in seiner neuen Fassung und Pauschalität (vgl. hierzu insbes. EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 – Cadbury Schweppes, FR 2006, 987) eine zulässige Ausprägung der Öffnungsklauseln in Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (RL Nr. 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6) und Art. 5 der Zins- und Lizenzrichtlinie (RL Nr. 2003/49/EG v. 3.6.2003, ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, zuletzt geändert durch RL Nr. 2004/66/EG v. 26.4.2004, ABl. EU 2004 Nr. L 168, 35) darstellt (s. LÜDICKE, IStR 2012, 148 [152]; KRAFT/GEHARDT, DStZ 2012, 398 [407]). Inzwischen steht aber fest, dass Abs. 3 auch in der aktuellen Fassung des BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) verstößt, s. EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, DStR 2018, 1479.*

▶ *Der EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119, zu Abs. 3 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 [BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28]; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, DStR 2018, 1479, zu Abs. 3 idF des BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 [BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171]) entschied, dass Abs. 3 (in der jeweiligen Fassung) gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie und die Niederlassungsfreiheit verstieß bzw. verstößt: Zwar erlaube es die Mutter-Tochter-Richtlinie einem Mitgliedsstaat, Bestimmungen zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen anzuwenden. Dabei müsse der Mitgliedsstaat aber die allgemeinen Grundsätze des Unionsrechts und insbes. den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Maßnahmen müssten danach geeignet sein, Steuerhinterziehungen und Missbräuche zu verhindern, und dürften nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen. Eine Vorschrift bezwecke dabei nur dann die Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen, wenn ihr spezifisches Ziel die Verhinderung von Verhaltensweisen sei, die darin bestehen, rein künstliche, der wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen. Eine allgemeine Vermutung für das Vorliegen einer Steuerhinterziehung oder eines Missbrauchs könne keine Steuermaßnahme rechtfertigen, die die Ziele einer Richtlinie oder die Ausübung einer vom AEUV verbürgten Grundfreiheit beeinträchtigt. Die Behörden dürften nicht (nur) allgemeine Kriterien anwenden, sondern müssten jeden Vorgang als Ganzes prüfen. Eine Vorschrift, mit der – wie mit Abs. 3 – bestimmte Gruppen von Stpfl. automatisch vom Steuervorteil ausgenommen werden, ohne dass die Steuerbehörde auch nur einen Anfangsbeweis oder ein Indiz für die Steuerhinterziehung oder den Missbrauch beizubringen hätte, gehe über das zu deren Verhinderung Erforderliche hinaus. Abs. 3 erfülle diese Voraussetzungen nicht: Er*

bezwecke nicht speziell, von der Inanspruchnahme eines Steuervorteils (nur) rein künstliche Konstruktionen auszuschließen, die auf die ungerechtfertigte Nutzung dieses Vorteils gerichtet seien. Vielmehr erfasse er generell Situationen, in denen Personen an einer gebietsfremden Muttergesellschaft beteiligt seien, denen die betreffende Befreiung nicht zustände, wenn sie die Dividenden unmittelbar bezögen. Damit richte er sich nicht (nur) gegen rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen, die allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurden, denn für das Recht einer Muttergesellschaft, sich auf die in der Mutter-Tochter-Richtlinie vorgesehenen Vorteile zu berufen, spiele die stl. Behandlung der Gesellschafter oder ihre Herkunft nach der Richtlinie keine Rolle. Auch der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedsstaat nur im Hinblick darauf gegründet sein möge, sich in einem zweiten Mitgliedsstaat niederzulassen, um dort Geschäftstätigkeit über eine Tochtergesellschaft auszuüben, begründe für sich genommen keinen Missbrauch, und zwar auch dann nicht, wenn die Wirtschaftstätigkeit der Muttergesellschaft in der Verwaltung von WG bestehe und ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammten. Abs. 3 hingegen begründe demgegenüber eine allgemeine, unwiderlegbare Hinterziehungs- oder Missbrauchsvermutung, da er der gebietsfremden Muttergesellschaft keine Möglichkeit lasse zu beweisen, dass keine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion gegeben sei, die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurde, wenn Personen an ihr beteiligt seien, denen dieser Vorteil bei unmittelbarem Bezug der Dividende nicht zugestanden hätte, und die Einkünfte der Muttergesellschaft aus der Verwaltung von WG stammten und die beiden weiteren Voraussetzungen (außersteuerliche Gründe, Geschäftsbetrieb) nicht erfüllt seien. Schließlich verstoße Abs. 3 dagegen, dass in jedem Einzelfall die Situation unter Einbeziehung der organisatorischen, wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Merkmale der Unternehmensgruppe (und nicht nur der Muttergesellschaft) sowie die Strukturen und Strategien dieser Gruppe umfassend geprüft werden müsse. Aus vergleichbaren Erwägungen verstößt Abs. 3 nach Auffassung des EuGH auch gegen die von ihm neben der Mutter-Tochter-Richtlinie allein geprüfte (s. krit. dazu GRAF, BB 2018, 2391; ERNST/FARINATO/WÜRSTLIN, IStR 2018, 6) Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV). Diese sieht der EuGH dadurch beeinträchtigt, dass nur eine gebietsfremde Muttergesellschaft die Voraussetzungen des Abs. 3 erfüllen müsse, um eine Befreiung vom StAbzug an der Quelle zu erreichen.

► *Das BMF reagierte* zwar vergleichsweise schnell, nämlich noch vor dem Beschluss des EuGH v. 14.6.2018 (EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, DStR 2018, 1479, zu Abs. 3 idF des BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 [BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171]) mit einem Schreiben (BMF v. 4.4.2018 – IV B 3 - S 2411/07/10016 - 14, 2018/0148776, BStBl. I 2018, 589, s. dazu insbes. BEUTEL/OPPEL, DStR 2018, 1469; GEBHARDT, BB 2018, 1498; WEISS/BRÜHL, IStR 2018, 238) auf das EuGH-Urteil v. 20.12.2017 (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119, zu Abs. 3 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 [BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28]). Dafür fällt die Reaktion sehr restriktiv aus. Nur in Fällen, in denen ein Gläubiger von Kapitalerträgen eine Ermäßigung nach § 43b geltend mache, sei Abs. 3 in der (alten) Fassung des JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) nicht mehr anzuwenden. Mit Einschränkungen anwendbar bleibe hingegen Abs. 3 idF des BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171), wobei auch hier diese nachfolgend zusammengefassten Einschränkungen

nur in Fällen gelten sollen, in denen ein Gläubiger von Kapitalerträgen eine Entlastung nach § 43b beansprucht: Auch die Verwaltung von WG werde als Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gewertet. Ein dafür angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb setze nicht zwingend voraus, dass dort ständig geschäftsleitendes oder anderes Personal eingesetzt werde. Die Ausführungen zu Abs. 3 Satz 2 in den Rz. 6 und 8 des BMF-Schreibens (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171) seien nicht anzuwenden. Gleichwohl fehlen nach Auffassung des BMF wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe iSd. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 (mit der Folge, dass eine Entlastung zu versagen ist), wenn sich aus einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls ergibt, dass mit der Einschaltung der ausländ. Gesellschaft im Wesentlichen nur ein stl. Vorteil bezweckt wird.

► *Weiterhin offene Fragen, insbesondere im Fall von Drittstaaten und Kapitalverkehrsfreiheit, und weitere Entwicklungen:* Die Reaktion des BMF auf das EuGH-Urteil v. 20.12.2017 (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119) greift erkennbar zu kurz und blendet wesentliche Folgefragen aus. Die Begrenzung auf Fälle, in denen eine Entlastung nach § 43b geltend gemacht wird, berücksichtigt nicht, dass EU-Ausländern KapErtrStErmäßigungen auch aufgrund von § 44a Abs. 9 oder DBA zustehen können und dass Abs. 3 nicht nur diesen KapErtrStErmäßigungen, sondern auch solchen anderer Abzugsteuern, zB § 50g (Zinsen, Lizenzen; s. FG Köln v. 23.1.2019 – 2 K 1315/13, nrkr., IStR 2019, 390 m. Anm. HAASE, zur Anwendung von Abs. 3 auf Zinszahlungen), oder nach DBA in Fällen von § 50a entgegenstehen kann. Da Abs. 3 testiert wurde, nicht nur gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie, sondern auch gegen die Niederlassungsfreiheit zu verstoßen, die auch betroffen ist, wenn ein entsprechend qualifizierter EU-Ausländer dadurch schlechter als ein Inländer gestellt wird, dass ihm eine dieser anderen Ermäßigungen versagt wird, ist die Anwendung von Abs. 3 auch in diesen Fällen europarechtswidrig. Viel spricht zudem dafür, dass das Verdikt des EuGH über Abs. 3 ähnlich ausfallen müsste, wenn man ihn unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit zB in einem Drittstaatenfall prüfte, zumal Abs. 3 keine für die Einschlägigkeit der Niederlassungsfreiheit erforderliche Kontrollbeteiligungsquote voraussetzt (s. dazu GRAF, BB 2018, 2391; KAHLENBERG, FR 2018, 499; ERNST/FARINATO/WÜRSTLIN, IStR 2019, 6). Abs. 3 ist daher auch in Drittstaatsfällen daran zu messen, ob er (nur) gegen rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen gerichtet ist, die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils geschaffen wurden, denn dieser zur Niederlassungsfreiheit entwickelte Grundsatz gilt uneingeschränkt auch im Rahmen der Kapitalverkehrsfreiheit (s. ERNST/FARINATO/WÜRSTLIN, IStR 2019, 6; SCHÖNFELD, IStR 2016, 416, 417; SCHÜMMER/LEUSDER/WEINRICH, IStR 2018, 397 [401]; CLOER/HAGEMANN, IStR 2018, 697 [699] mwN). Diesen Test besteht Abs. 3 auch in diesem Fall nicht, denn Abs. 3 kann danach auch im Verhältnis zu Drittstaaten und in Fällen außerhalb von § 43b nicht gerechtfertigt werden (so FG Köln v. 23.1.2019 – 2 K 1315/13, nrkr., IStR 2019, 390 m. Anm. HAASE, zur Anwendung von Abs. 3 auf Zinszahlungen). Zu beachten ist dabei, dass der EuGH in seinen og. Entsch. – anders als ihn das BMF „übersetzt“ – für ein Missbrauchsverdikt verlangt, dass der ausschließliche – und nicht nur der wesentliche – Zweck in der Erzielung eines stl. Vorteils liegen muss (s. KAHLENBERG, FR 2018, 499 [502]; vgl. auch SCHÖNFELD, IStR 2018, 325 [328] zum Gebrauch von „wesentlich“ statt „wirklich“ in Art. 7 Abs. 2 Satz 2 ATAD). Nach der Entsch. des EuGH (EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16, C-118/16, C-119/16

und C-299/16, IStR 2019, 308, betr. den Abzug von Steuern im Fall von Zinsen und Lizenzgebühren im Fall rechtsmissbräuchlich zwischengeschalteter Durchleitgesellschaften) ist nunmehr allerdings fraglich, unter welchen Voraussetzungen schon aus dem unionsrechtl. Grundsatz des Missbrauchsverbots (EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 ua., IStR 2019, 308, Rz. 96 ff.) allein – dh. ohne Rückgriff auf eine Vorschrift wie Abs. 3 – folgt, dass einer bloßen Durchleitgesellschaft keine Entlastung von Abzugsteuer zusteht. Der EuGH (EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 ua., IStR 2019, 308, Rz. 127 f.) nimmt eine solche Durchleitgesellschaft an, wenn ein „Konzern“ nicht aus durch die wirtschaftliche Realität bedingten Gründen geschaffen wird, sondern eine *Pro-forma*-Struktur hat und sein Hauptzweck oder einer seiner Hauptzwecke (und damit nicht der „ausschließliche Zweck“) die Erlangung eines Steuervorteils ist, der dem Ziel oder Zweck der anwendbaren Steuervorschriften zuwiderläuft. Ein solcher könne als künstliches Gebilde angesehen werden. Das sei insbes. dann der Fall, wenn bei Zinsen die Zahlung von Steuern dadurch vermieden wird, dass im Konzern zwischen die Gesellschaft, die die Zinsen zahlt, und die Einheit, die Nutzungsberechtigte der Zinsen ist, eine Durchleitungseinheit geschaltet wird, für die spreche, wenn Zinsen kurz nach deren Erhalt von der Gesellschaft, die sie erhält, in vollem oder nahezu vollem Umfang an Einheiten weitergeleitet werden, die – verkürzt – die Voraussetzungen der Ermäßigung nicht erfüllen. Wandte man dies auch auf Dividenden und § 43b an, erübrigte sich die Prüfung komplexer zusätzlicher Tatbestandsmerkmale des Abs. 3, zumal der EuGH (EuGH v. 26.2.2019 – C-116/16 ua., IStR 2019, 308, Rz. 117) sogar so weit geht, dass eine Ermäßigung nach dem unionsrechtl. Grundsatz des Missbrauchsverbots zu versagen sein kann, wenn das nationale Recht keine den Missbrauch inkriminierenden Regelungen enthält (s. dazu auch SCHNITGER, IStR 2019, 304).

► *ATAD I*: Nur für Zwecke der KSt (und im Fall des Abs. 3 daher Abzugsteuern, soweit sie KStpfl. betreffen) stellt sich schließlich die Frage des Verhältnisses von Abs. 3 zu Art. 6 der RL (EU) 2016/1164 des Rates v. 12.7.2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts („ATAD I“), die nur für KStpfl. gilt (Art. 1 ATAD I). Art. 6 ATAD I schreibt den Mitgliedstaaten eine allg. Klausel zur Verhinderung von Missbräuchen vor (s. dazu und deren Verhältnis zu § 42 AO DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 42 AO Rz. 41a ff.). Deren Verhältnis zu speziellen Missbrauchsverhinderungsklauseln ist nicht explizit geregelt. Es gilt uE – trotz des generellen Vorrangs der ATAD (vgl. HAARMANN, IStR 2018, 561 [573]) – dasselbe wie für das Verhältnis des Abs. 3 zu § 42 AO, dass nämlich für eine allg. Missbrauchs Klausel wegen fehlender Missbräuchlichkeit kein Raum bleibt, wenn die Voraussetzungen des Abs. 3 nicht erfüllt sind (s. dazu ausführlich DRÜEN in TIPKE/KRUSE, Vor § 42 AO Rz. 41g mwN).

b) Verhältnis zu nationalem Recht: § 42 AO

53

Ausgangssituation: In stRspr. beurteilt der BFH die Einschaltung ausländ. Basisgesellschaften unter bestimmten weiteren Voraussetzungen als unangemessen iSd. § 42 AO (vgl. BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553; BFH v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; BFH v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2005, 711; s. auch KLEIN in DStJG 33 [2010], 243). Nachdem aber dem sog. Monaco-Urteil (BFH v. 29.10.1981 – I R 89/80, BStBl. II 1982, 150) entnommen worden war, § 42 AO sei nicht auf Basisgesellschaften anwendbar, an denen nur Steuerausländer beteiligt sind (BTDrucks.

12/5630, 65), und dies auch nach der Entsch. des BFH (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605) als maßgebend empfunden wurde (HUNDR, FS Debatin, 1997, 153 [162]), sollte mit dem in seiner Formulierung an die Rspr. des BFH zu ausländ. Basisgesellschaften angelehnten Abs. 1a (jetzt Abs. 3) „der geschaffene Missbrauchsfreiraum für beschränkt Steuerpflichtige wieder auf das für unbeschränkt Steuerpflichtige durch § 42 AO geltende Ausmaß zurückgeführt werden“ (BTDrucks. 12/5630, 65).

Abs. 3 als die gegenüber § 42 AO speziellere Vorschrift: Abs. 3 ist spezieller als § 42 AO. Als speziellere Vorschrift gibt Abs. 3 – wie es der BFH unter Aufgabe der Auffassung, § 42 AO und § 50d Abs. 1a seien nebeneinander anzuwenden, zu § 50d Abs. 1a formulierte (BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2005, 711) – „den tatbestandlichen Rahmen auch für § 42 AO abschließend vor“. Um Wertungswidersprüche auszuschießen, müsse – so der BFH – die tatbestandlich engere Vorschrift auf die allgemeinere Vorschrift „durchschlagen“. Mit anderen Worten: Ein Sachverhalt, der den Anforderungen des § 50d Abs. 3 genügt, kann an § 42 AO nicht mehr scheitern. Der BFH schließt zwar nicht aus, dass § 42 AO „ggf. daneben“ anzuwenden sein kann. Dies „ggf. daneben“ deutet uE nun aber endgültig an, dass dem § 42 AO neben § 50d Abs. 3 auf der Tatbestandsseite keine eigenständige Bedeutung mehr zukommt, dass § 42 AO insoweit neben § 50d Abs. 3 also leer läuft (so schon JACOB/KLEIN, IStR 2002, 600; s. auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2010, Rz. 16.153; zum Verhältnis von § 42 AO und Spezialvorschriften, die das, was in einem bestimmten Bereich als Missbrauch angesehen werden soll, in sachlicher, zeitlicher und persönlicher Sicht konkretisieren, s. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 42 AO Rz. 20 ff. [7/2016]; KAHLE/BIEBINGER/WILDERMUTH, Ubg 2014, 285 [294 f.]; HÜTTEMANN, DStR 2015, 1146 [1149]; ZUBER/DITSCH in LBP, § 50d Rz. 95 [2/2014]). An der tatbestandlichen Spezialität des § 50d Abs. 3 gegenüber § 42 AO hat sich auch mit der Neufassung des § 42 AO durch das JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218) nichts geändert (vgl. GOSCH in DStJG 36 [2013], 201 [212 f.]). Zwar gilt: Ist der Tatbestand einer speziellen Missbrauchsvorschrift nicht erfüllt, ist gem. § 42 AO Abs. 1 Satz 3 AO die allgemeine Missbrauchsvorschrift des § 42 AO anwendbar. Indes: Erfüllt ein Sachverhalt auf der Tatbestandsseite nicht (vollständig) den insoweit sachlich, zeitlich und persönlich konkretisierenden § 50d Abs. 3, ist und bleibt § 42 AO daneben auf den Sachverhalt nicht anwendbar (s. Hess. FG v. 29.11.2017 – 4 K 127/15, EFG 2018, 486, Az. BFH I R 2/18: „Einschränkung der Reichweite des § 42 AO durch Abschirmwirkung – auch tatbestandlich nicht verwirklichter – einzelsteuergesetzlicher Missbrauchsverhinderungsvorschriften“; s. auch RIEDEL, Der Konzern 2018, 245). Ein eigenständiger Anwendungsbereich für § 42 AO ist – auch nach Maßgabe seiner Neufassung – nur dann gegeben, wenn der Sachverhalt nicht (auch nur teilweise), mit anderen Worten überhaupt nicht, vom insoweit speziellen § 50d Abs. 3 erfasst ist, sondern hierzu in einem aliud-Verhältnis steht (aA BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 11; FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 65 [3/2014], der ein durch die Neufassung von § 42 AO begründetes Konkurrenzverhältnis von § 50d Abs. 3 und § 42 AO ab dem Kj. 2008 annimmt). Soweit Abs. 3 zu weit gefasst ist und neben missbräuchlichen auch für den Fiskus nur missliebige Fälle erfasst (vgl. HAARMANN, IStR 2018, 561 [567]), ergibt sich ohnehin keine Überschneidung mit § 42 AO.

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

1. Ausländische Gesellschaft

54

Gesellschaft: Abs. 3 gilt für alle Formen von Gesellschaften (PersGes. und KapGes.). Mangels Abkommensberechtigung bzw. Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 43b (s. § 43b Abs. 2 iVm. Anlage 2 zum EStG) oder des § 50g wird Abs. 3 allerdings regelmäßig für eine PersGes. nicht praktisch werden (s. aber BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 3, sowie im Einzelnen Anm. 4).

Ausländisch: Es fehlt an einer Definition in Abs. 3. Ausländische Gesellschaften sind uE solche, die weder Geschäftsleitung noch Sitz in Deutschland haben (vgl. § 7 Abs. 1 AStG; so auch BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 4 – bei Doppelansässigkeit ist die Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat nach Maßgabe der *tie-breaker*-Regelungen des DBA entscheidend).

2. Beteiligung von Personen, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Steuerentlastung nicht zustände

55

Beteiligung von Personen: Bei den beteiligten Personen kann es sich um natürliche oder juristische Personen handeln. Nach dem Wortlaut wird nicht zwischen inländ. und ausländ. Personen unterschieden. Da sich Steuerinländer wie -ausländer durch Zwischenschaltung einer Auslandsgesellschaft Entlastungen von deutscher Abzugsteuer verschaffen können, die ihnen nach einem DBA oder nach § 43b oder § 50g nicht zustehen, erstreckt sich der Anwendungsbereich von Abs. 3 auf Steuerinländer und -ausländer (THÖMMES, JbFStR 1995/96, 127; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 33; aA BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 4.1, das eine Entlastungsberechtigung von Gesellschaftern mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland generell verneint; dazu KLEIN in DStJG 33 [2010], 243 [257]).

Beteiligung: Die Person muss an der ausländ. Gesellschaft, die einen Anspruch auf StEntlastung geltend macht, gesellschaftsrechtl. beteiligt sein. Eine „Beteiligung“ am wirtschaftlichen Erfolg der ausländ. Gesellschaft über ein Darlehen, Genussrecht oder eine stille Beteiligung reicht nicht (ebenso vgl. ZUBER/DITSCH in LBP, § 50d Rz. 99 [2/2014]).

► *Mittelbare Beteiligung:* Der Wortlaut des Gesetzes erwähnt mittelbar Beteiligte nicht (gegen ihre Einbeziehung daher FLICK, IStR 1994, 223 [224]). Andererseits wird aus dem Zweck des Abs. 3 abgeleitet, auch mittelbare Beteiligungen müssten einbezogen werden, da Abs. 3 sonst zu leicht umgangen werden könne (ZUBER/DITSCH in LBP, § 50d Rz. 100 [2/2014]; KRABBE, IStR 1998, 86; KRAFT, IStR 1994, 370 [376]). Dies gilt indes nicht, wenn feststeht, dass der unmittelbar beteiligte Gesellschafter nicht abkommensberechtigt ist (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2002, 600). Das BMF will die Entlastungsberechtigung ggf. auf jeder Stufe, dh. auch für mittelbar beteiligte Gesellschafter, geprüft wissen (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 4.2): Handelt es sich bei dem Gesellschafter der ausländ. Gesellschaft gleichfalls um eine Gesellschaft, kommt es darauf an, dass sie persönlich und sachlich entlastungsberechtigt ist. Soweit die Gesellschaft sachlich nicht entlastungsberechtigt ist, dh. ihre Entlastungsberechtigung an den Sub-

stanzvoraussetzungen des Abs. 3 scheitern würde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielt, ist auf die (den) an ihr beteiligten Gesellschafter abzustellen und deren (dessen) Entlastungsberechtigung zu prüfen. Voraussetzung für eine solche stufenweise Prüfung innerhalb der bzw. „durch“ die Beteiligungskette ist jedoch, dass jeder (mittelbare) Gesellschafter persönlich entlastungsberechtigt, zB abkommensberechtigt oder in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist und die Voraussetzungen der entsprechenden Richtlinie erfüllt (vgl. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 4.2, 4.3).

Bei unmittelbarer Erzielung der Einkünfte: Für die Beurteilung, ob der Person die StEntlastung zustände, ist fiktiv von der Lage auszugehen, die bestanden hätte, wenn die ausländ. Gesellschaft(en) nicht zwischengeschaltet worden wäre(n) und die Person die Einkünfte, auf die sich die StEntlastung bezieht, selbst erzielt hätte.

Nicht zustehende Entlastung: Abs. 3 spricht in der vorweggestellten Rechtsfolgenregelung („... hat keinen Anspruch auf ...“) nur noch (anders als Abs. 1aF) von der „Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2“ und beschreibt dieselbe in seinem Tatbestand als „die Erstattung oder Freistellung“. Entlastung nach Abs. 1 ist also die Erstattung von deutschen Abzugsteuern, Entlastung nach Abs. 2 die Freistellung von der Verpflichtung, Abzugsteuern einbehalten (und abführen) zu müssen, also die Erlaubnis, den StAbzug ganz oder teilweise zu unterlassen. Abs. 3 gilt damit nicht für die Inanspruchnahme weiterer DBA-Regelungen, die das deutsche Besteuerungsrecht einschränken und damit für einen Steuerausländer eine StBefreiung oder -ermäßigung darstellen (zB enge BS-Definition, kein Besteuerungsrecht im Quellenstaat für Veräußerungsgewinne bei Anteilsveräußerungen etc.; s. auch BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 2; vgl. auch LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50d Rz. 46). Für die jeweilige StEntlastung ist zu prüfen, ob die an der Auslands-gesellschaft beteiligte Person ihrerseits die Entlastungsvoraussetzungen (nach Abs. 1 oder 2) bei unmittelbarer Einkünfterzielung erfüllte.

55a 3. Nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammende Bruttoerträge (Abs. 3 Satz 1)

Hintergrund: Um zu verhindern, dass „Minimaltätigkeiten als eigene Wirtschaftstätigkeit deklariert werden“ (so BTDrucks. 16/2712, 60) und zu einer Abzugsteuer-Erstattung oder -Freistellung führen, wird die Entlastung nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 nur in dem Verhältnis gewährt, in dem die aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammenden Bruttoerträge der ausländ. Gesellschaft zu ihren gesamten Bruttoerträgen des betreffenden Wj. stehen. In Abs. 3 Satz 3 ist definiert, was keine Wirtschaftstätigkeit darstellt. Zuvor, nach der bis einschließlich 2011 geltenden Rechtslage (Abs. 3 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006, BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28), hatte eine ausländ. Gesellschaft bei fehlender Entlastungsberechtigung ihres Gesellschafters die in Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 geregelten Substanzerfordernisse kumulativ erfüllen müssen, um selbst entlastungsberechtigt zu sein. Unterschritten die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit insbes. die starre 10 %-Grenze, bestand keine (auch nur teilweise) Entlastungsberechtigung (in Höhe des Anteils, der von dem nicht entlastungsberechtigten Gesellschafter gehalten wurde – „soweit“). Mit dem BeitrRLÜmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) wurde die starre 10 %-Grenze vor dem Hintergrund eines von der EU-Kommission wegen § 50d

Abs. 3 eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens (Az. 2007/4435) zugunsten einer Aufteilungsklausel aufgehoben; seitdem wird – bei fehlender Entlastungsberechtigung des/der Gesellschafter – lediglich insoweit keine Entlastung gewährt, als die Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und die Substanzerfordernisse in Nr. 1 oder 2 nicht erfüllt sind. Das Merkmal der „eigenen Wirtschaftstätigkeit“ wurde seinerzeit neu verortet, nämlich nicht mehr in Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 geregelt, sondern als allgemeines Merkmal in den einleitenden Halbs. 1 aufgenommen. Die Entlastungsberechtigung wird folglich nicht allein deshalb insoweit versagt, als die ausländ. Gesellschaft keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet; zusätzlich muss neben der fehlenden persönlichen Entlastungsberechtigung als zweites allgemeines Merkmal gem. Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 (Verknüpfung der allgemeinen Merkmale des Halbs. 1 durch das Wort „und“) der Tatbestand entweder des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 oder 2 erfüllt sein (Verknüpfung der allgemeinen Merkmale in Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 mit den Substanzerfordernissen in Nr. 1 und 2 durch das Wort „sowie“ und Kennzeichnung des Alternativverhältnisses der Nr. 1 und 2 durch das Wort „oder“). Die Entlastungsberechtigung ist damit gegeben soweit (1) die/der Gesellschafter der ausländ. Gesellschaft bei unmittelbarer Erzielung der Einkünfte entlastungsberechtigt sind/ist; oder (2) die Bruttoerträge der ausländ. Gesellschaft aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen; oder (3) die/der Gesellschafter der ausländ. Gesellschaft nicht entlastungsberechtigt sind/ist und die Bruttoerträge der ausländ. Gesellschaft nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, aber (a) für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft in Bezug auf diese (nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammenden) Erträge wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe bestehen und (b) die ausländ. Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (instruktiv BRUNSBACH/MOCK, IStR 2013, 653).

Wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit: Die FinVerw. fordert eine aktive, ständige und nachhaltige Teilnahme der ausländ. Gesellschaft am Marktgeschehen des betreffenden EU-Mitgliedsstaats (ihrer Zwischenschaltung) im Rahmen ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit. Die eigene Wirtschaftstätigkeit setze eine über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus („wirkliche wirtschaftliche Tätigkeit“) (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5.2). Auch der BFH hatte in älteren, zu § 42 AO ergangenen Entsch. für eine eigene Wirtschaftstätigkeit grds. unternehmerische, insbes. über bloße Verwaltungs- oder Rechtshandlungen hinausgehende Aktivitäten verlangt (BFH v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; BFH v. 2.6.1992 – VIII R 8/89, BFH/NV 1993, 416; BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [238]). Wesentlich sollte sein, ob die Gesellschaft ein unternehmerisches Risiko trägt (BFH v. 31.5.1972 – I R 94/69, BStBl. II 1972, 697; BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235). Nach den Entsch. des EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119, zu Abs. 3 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 [BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28]; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, DStR 2018, 1479, zu Abs. 3 idF des BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 [BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171]) erscheinen diese Kriterien jedenfalls dort, wo Ermäßigungen durch die Mutter-Tochter-Richtlinie geboten sind und die Niederlassungsfreiheit berührt ist (uE aber auch darüber hinaus, s. Anm. 52) zu streng. Um noch als Bestimmung zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen europarechtl. toleriert werden zu können, müsste Abs. 3 sich darauf beschränken, Verhaltensweisen zu

verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, der wirtschaftlichen Realität bare Konstruktionen zu dem Zweck zu errichten, ungerechtfertigt einen Steuervorteil zu nutzen. Dazu zählt nach den Entsch. des EuGH nicht der Umstand, dass eine Gesellschaft in einem Mitgliedsstaat nur im Hinblick darauf gegründet wird, sich in einem zweiten Mitgliedsstaat niederzulassen, um dort Geschäftstätigkeit über eine Tochtergesellschaft auszuüben, und zwar auch dann nicht, wenn die Wirtschaftstätigkeit der Muttergesellschaft in der Verwaltung von WG bestehe und ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammten. Hinzu kommt, dass, wenn die FinVerw. ausweislich des darauf hindeutenden Wortlauts eine Marktteilnahme der ausländ. Gesellschaft in ihrem Ansässigkeitsstaat verlangt, dies zu weit geht und sich nicht auf den Wortlaut des Abs. 3 stützen lässt; die ausländ. Gesellschaft kann ihre wirtschaftliche Tätigkeit auch durch eine unternehmerische Aktivität auf einem aus ihrer Sicht ausländ. Markt ausüben (FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 82b [3/2014]). Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt zB nach der Auffassung der FinVerw. vor, wenn Dienstleistungen gegenüber einer oder mehreren Konzerngesellschaften erbracht werden. Voraussetzung soll sein, dass die Leistungen gegen gesondertes Entgelt erbracht und wie gegenüber fremden Dritten abgerechnet werden (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5.1). Ein gesondertes Entgelt zu verlangen ist im Konzern indes zu einschränkend und daher als zulässige Auslegung von Abs. 3 abzulehnen, wenn hierdurch eine Verrechnung gegen Kostenumlagen ausscheidet (FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 85a [3/2014]). Auch Dividenden und andere Erträge wie zB Zinsen und Lizenzgebühren zählen, obgleich ansonsten zu den Erträgen aus Vermögensverwaltung gehörend, zu „aktiven“ Bruttoerträgen, wenn sie aus Gesellschaften stammen, gegenüber denen geschäftsleitende Funktionen ausgeübt werden (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5, 5.3).

Aktive Beteiligungsverwaltung – Abgrenzung zur Verwaltung von Wirtschaftsgütern oder Outsourcing (Abs. 3 Satz 3): Seit dem JStG 2007 regelt Abs. 3 ausdrücklich, dass es an einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt, soweit die ausländ. Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von WG erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. Nach den Entsch. des EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119, zu Abs. 3 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 [BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28]; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17 – GS, DStR 2018, 1479, zu Abs. 3 idF des BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 [BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171]) verstoßen diese (nachfolgend dennoch im Detail erläuterten) Anforderungen jedenfalls dort, wo Ermäßigungen aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie geboten sind und die Niederlassungsfreiheit berührt ist (uE aber auch darüber hinaus, s. Anm. 52), gegen EU-Recht (s. oben und Anm. 52).

- ▶ *Verwaltung von Wirtschaftsgütern – insbesondere aktive Beteiligungsverwaltung:*
- ▷ *Auffassung der Finanzverwaltung:* Nach der Begr. des Gesetzentwurfs zum JStG 2007 sollen Einkünfte aus der Verwaltung von WG ebenso wie Einkünfte aus der Vermögensverwaltung nicht zur Entlastung führen, da sie letztlich nicht „am Markt“ erzielt würden und nicht aus der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr herrührten (BTDrucks. 16/2712, 60). Die FinVerw. hat anlässlich der Neufassung von Abs. 3 durch das BeitrRLUMsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) folgende Anforderungen an eine aktive Beteiligungsverwaltung im Sinne einer eigenen Wirtschaftstätig-

keit gestellt, die nicht als (passive) Vermögensverwaltung anzusehen ist: Halte die ausländ. Gesellschaft Anteile an inländ. Gesellschaften, liege eine eigene Wirtschaftstätigkeit nur dann vor, wenn Beteiligungen von einigem Gewicht (im Sinne einer tatsächlichen Einflussnahme auf die Beteiligungsgesellschaft) erworben wurden, um gegenüber den Gesellschaften, an denen die Beteiligungen bestehen, geschäftsleitende Funktionen wahrzunehmen. Es reiche nicht aus, dass eine Gesellschaft ohne sonstige unternehmerische Betätigung geschäftsleitende Funktionen nur gegenüber einer Tochtergesellschaft ausübe oder lediglich Anteile an einer oder mehreren Tochtergesellschaften halte und sich dabei auf die Ausübung der Gesellschafterrechte beschränke (passive Beteiligungsverwaltung). Geschäftsleitende Funktionen würden durch – schriftlich dokumentierte – Führungsentscheidungen ausgeübt, die sich durch eine langfristige Natur, Grundsätzlichkeit und Bedeutung auszeichneten (strategische Entsch.). Die Durchführung nur einzelner Geschäftsfunktionen, wie zB Lizenzverwertung und/oder Kreditgewährung, reiche für die Qualifizierung als aktive Beteiligungsverwaltung nicht aus. Zu weiteren Einzelheiten s. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5.2 und 5.3.

- ▷ *Inländische/ausländische Beteiligungsgesellschaft(en)*: Die Anforderungen der FinVerw. sind in mehrfacher Hinsicht zu weitgehend und stellen insoweit keine vom Wortlaut des Abs. 3 gedeckte Auslegung dar: Die Ausübung von geschäftsleitenden Funktionen gegenüber nur einer Tochtergesellschaft kann eine eigene Wirtschaftstätigkeit darstellen (so nun wohl auch die FinVerw. laut PERWEIN, ISR 2014, 231; ZUVOR AUCH KRAFT/GEBHARDT, DSz 2012, 398 [403]; KLEIN, JbFStR 2012/13, 544 [549]; LOSCHELDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50d Rz. 47; aA GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 28d). Dafür, dass mehr als eine Beteiligung erforderlich ist, enthält der Wortlaut von Abs. 3 keine Anhaltspunkte. Ferner hat die Differenzierung zwischen in- und ausländ. Beteiligungsgesellschaften keine gesetzliche Grundlage. Insbesondere muss die ausländ. Gesellschaft weder mehr als eine Beteiligung an einer inländ. Gesellschaft halten, noch (diese) eine oder mehrere inländ. Beteiligung(en) aktiv verwalten; ausreichend ist die aktive Verwaltung einer Beteiligungsgesellschaft, wobei unerheblich ist, ob es sich um (die) eine in- oder ausländ. Beteiligung handelt (vgl. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 28d; aA wohl DORFMUELLER, IStR 2012, 423 [424]: Aktive Beteiligungsverwaltung liegt vor bei mindestens zwei Beteiligungen, wobei lediglich eine davon an einer – aktiv verwalteten – inländ. Beteiligung bestehen muss). Beteiligungen können im Ansässigkeitsstaat der ausländ. Gesellschaft oder in EU-/EWR- und/oder Drittstaaten gehalten (und ggf. aktiv verwaltet) werden. Verlangt die FinVerw. mehr als eine (und überdies aktiv verwaltete) inländ. Beteiligung, so ist dies auch im Kontext der Aufteilungsklausel inkonsequent (und zwar selbst dann, wenn man sich dem Erfordernis zweier aktiv verwalteter Beteiligungen anschliesse): Warum sollte es für die eigene Wirtschaftstätigkeit darauf ankommen, dass die Aktivitäten, die eine solche eigene Wirtschaftstätigkeit begründen, im Inland ausgeübt werden? Abs. 3 operiert auf der Grundlage der Aufteilung von Bruttoerträgen in „aktive“ und „passive“ Bruttoerträge, und zwar ungeachtet ihrer Herkunft. Wenn die FinVerw. einerseits die Entlastung für Dividendenzahlungen, die sich zu 100 % aus aktiven inländ. Erträgen speisen, aufgrund von passiven Drittstaaterträgen (die in die „gesamten Bruttoerträge“ einfließen) beschränken will, darf es umgekehrt auch nicht maßgeblich sein, wo die Voraussetzungen für das Erzielen

aktiver Bruttoerträge durch eigene Wirtschaftstätigkeit erfüllt werden. Ferner ist unklar, wie der Begriff „Tochtergesellschaft“ im Kontext der aktiven Beteiligungsverwaltung auszulegen ist (vgl. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5.2: „geschäftsführende Funktionen gegenüber einer Tochtergesellschaft“); hier sollte es (auch) ausreichen, dass die ausländ. Gesellschaft über ihre direkte Beteiligung an einer inländ. Gesellschaft indirekt an einer (in- oder ausländ.) Tochtergesellschaft beteiligt ist und gegenüber dieser geschäftsführende Funktionen ausübt (vgl. zur Auslegung des Begriffs „Tochtergesellschaft“, jedoch von einer aktiven Verwaltung zweier Beteiligungsgesellschaften ausgehend DORFMUELLER, IStR 2012, 423 [425]).

- ▷ *Geschäftsführende Funktionen*: Diese können sein die Konzernleitung, allgemeines Management, Unterstützung im Personalbereich, Finanz- und Rechnungswesen, Rechts-, Steuer- und Unternehmensberatung, Produktüberwachung, Marketing und Vertrieb, Nutzungsüberlassung und Darlehensgewährung (vgl. WIENBRACKE in STRAHL, Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rz. B 54; aA zur isolierten Darlehensgewährung und/oder Nutzungsüberlassung [Lizenzen] BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5.3, wohl insbes. vor dem Hintergrund, dass offenbar mit der Neufassung des BeitrRLUMsG Patentverwertungsgesellschaften von der Entlastungsberechtigung ausgeschlossen werden sollten, vgl. BTDrucks. 17/7524, 14; wenn es für die Entlastungsberechtigung aber unerheblich sein soll, ob die ausländ. Gesellschaft im Übrigen Bruttoerträge aus aktiven Tätigkeiten erzielt [so aber BTDrucks. 17/7524, 14], bleibt die gesetzgeberische Intention allerdings in bedenklicher Weise – geht es doch nicht zuletzt mit Blick auf die verfassungsrechtl. Diskussion um die Normierung nationaler Missbrauchsvorbehalte und Umgehungsverbote, deren Reichweite und Ausformung im Einzelnen dem Gesetzgeber bewusst sein sollten – unklar und scheint gar gegen die Charakterisierung von Abs. 3 als Aufteilungsklausel zu sprechen).
- ▶ *Auslegung der eigenen Wirtschaftstätigkeit im Kontext des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1*:
- ▷ *Aus einer Gesamtbetrachtung mit den Substanzanforderungen des Abs. 3 ergibt sich uE* der Maßstab, der an die eigene Wirtschaftstätigkeit anzulegen ist: Folgt man dem EuGH über die verschiedenen Fälle zur Mutter-Tochter-Richtlinie und zur Niederlassungsfreiheit hinaus, so muss schon ausreichen, wenn die Wirtschaftstätigkeit einer Gesellschaft in der Verwaltung von WG besteht und ihre Einkünfte nur aus dieser Verwaltung stammen. Dass das bloße Halten von nur einer Beteiligung an nur einer Gesellschaft ohne geschäftsführende Funktionen nach älterer Rspr. des BFH (s. BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819) nicht ausreichte, wäre danach überholt. Unabhängig davon war es – vor dem Hintergrund, dass die entfaltete eigene Wirtschaftstätigkeit eigentlich nur ausreichen sollte, die wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft auszufüllen (vgl. auch EILERS, FS Wassermeyer, 2005, 323 [327]: „funktionsorientierte Auslegung“) schon bislang fragwürdig, substantielle wirtschaftliche Aktivitäten zu verlangen (s. auch Anm. 56), wenn als wirtschaftlicher Grund für die Einschaltung einer Gesellschaft ausreichte, dass Vermögen unter Zuhilfenahme externer Dienstleistungen verwaltet wurde oder Beteiligungen passiv gehalten wurden („passive Beteiligungsaktivität“, vgl. BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2005, 711, und Anm. HAARMANN, IStR 2005, 713). Gestützt wurde das – in Bezug auf die

Vorgänger-Regelungen – dadurch, dass der Gesetzentwurf zum früheren Abs. 1a noch den Zusatz „es sei denn, die diesem Bereich zuzuordnenden Einkünfte fallen nicht ins Gewicht“ enthalten hatte (s. BTDrucks. 12/6078, 29), der aber auf Empfehlung des FinAussch. zur „Vereinfachung“ gestrichen worden war (s. BTDrucks. 12/6078, 125), sodass nach dem verabschiedeten Gesetzeswortlaut jede Entfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit geeignet erschien, die Anwendung von Abs. 3 aF auszuschließen. Diese Überlegungen gelten im Grundsatz auch für Abs. 3 idF des BeitrRLUMsG fort: Die eigene Wirtschaftstätigkeit ist hinreichend, aber nicht erforderlich für die Entlastungsberechtigung der ausländ. Gesellschaft. Die Substanzanforderungen gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 – hier insbes. das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft (s. Anm. 59 zum Verhältnis zu Nr. 2) – bilden das maßgebliche Korrektiv und stellen damit die Mindest(Substanz-)anforderungen des Abs. 3 dar. Hieran muss sich auch die Auslegung der eigenen Wirtschaftstätigkeit orientieren. Letztlich dürfen deshalb uE die Anforderungen an eine solche Tätigkeit nicht höher sein als die Vorgaben der Nr. 1 und 2, die ersichtlich auf die Vermeidung von Missbrauch in Form von künstlichen Gestaltungen bar jeder wirtschaftlichen Realität abzielen.

- ▷ *Outsourcing*: Gemäß Abs. 3 Satz 3 Alt. 2 liegt eine eigene Wirtschaftstätigkeit nicht vor, wenn Geschäftstätigkeiten auf Dritte, zB Anwaltskanzleien oder Managementgesellschaften, übertragen werden (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5.4).

Bruttoerträge: Bruttoerträge sind nach Auffassung der FinVerw. die Bruttoerträge iSd. § 9 AStG (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Tz. 5, mit Hinweis auf BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, 3; krit. KESSLER/EICKE, DStR 2007, 781 [785]).

Betreffendes Wirtschaftsjahr: Im Erstattungsverfahren nach § 50d Abs. 1 gilt das Jahr des Ertragszuflusses als betreffendes Wj., im Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 das Jahr der Antragstellung. Gemäß BMF (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 5) sind die Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit anhand des Jahresabschlusses des betreffenden Wj. nachzuweisen. Sollte dieser noch nicht vorliegen, ist auf die Verhältnisse des vorangegangenen Wj. abzustellen; sofern es für den Stpfl. günstiger ist, kann er rückwirkend die Erträge des Wj. zugrunde legen, in dem sie angefallen sind. Bei Neugründung sind die Verhältnisse des ersten Wj. nach der Gründung maßgebend.

4. Substanzanforderungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2)

a) Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) 56

Überblick: Die Rechtsfolge des Abs. 3 tritt ua. ein (zur Verknüpfung der Substanzanforderungen s. Anm. 59), wenn für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft wirtschaftliche oder – gemeint ist wohl „und“ (s. dazu nachfolgend „Verknüpfung mit ‚oder‘“) – sonst beachtliche Gründe fehlen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1). Von der Auffassung des BFH abweichend, der zu der früheren Fassung von Abs. 3 entschieden hatte, diese Gründe müssten nicht bei der eingeschalteten Gesellschaft selbst vorliegen, sondern könnten sich aus deren Funktion innerhalb einer Gruppe von Gesellschaften ergeben (BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/

04, BStBl. II 2006, 118, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2005, 711, und weiterer Anm. HAARMANN, IStR 2005, 713; aA BMF v. 30.1.2006 – IV B 1 - S 2411 - 4/06, BStBl. I 2006, 166, dazu HERGETH/ETTINGER, IStR 2006, 307: „Gesellschaft kann sich nicht selbst einschalten“, regelt das Gesetz in Abs. 3 Satz 2 (s. dazu Anm. 60), dass maßgebend ausschließlich die Verhältnisse der ausländ. Gesellschaft sind und dass organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländ. Gesellschaft nahe stehen, außer Betracht bleiben sollen. Hintergrund des Tatbestandsmerkmals „Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe“ sind die von der auf § 42 AO gestützten Rspr. zu Basisgesellschaften entwickelten Rechtsätze; s. BTD Drucks. 12/5630, 65 (s. Anm. 53). Es handelt sich um den ersten Teil der Grundformel der Basisgesellschaften-Rspr. (2. Teil: „und wenn sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet“; s. Anm. 57). Zu beachten ist beim Verständnis des Abs. 3, dass wie bei § 42 AO das wirtschaftliche Verhalten der Beteiligten nicht auf seine Angemessenheit untersucht werden darf (BFH v. 30.11.1989 – IV R 97/86, BFH/NV 1991, 432 [433]; BFH v. 16.1.1992 – V R 1/91, BStBl. II 1992, 451).

Wirtschaftliche Gründe:

▶ *Anerkannte wirtschaftliche Gründe:* Beispiele für beachtliche wirtschaftliche Gründe sind das Dienen als Spitze eines (aufzubauenden) Konzerns, wohl auch als regionale Teilkonzern-, Sparten- oder Divisionsspitze (BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553), die Wahrnehmung (zumindest ausgewählter) geschäftsleitender Funktionen (FG Köln v. 16.3.2006 – 2 K 1139/02, EFG 2006, 896, mit Anm. HERLINGHAUS, aufgehoben durch BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978) sowie die Übernahme von Finanzierungsaufgaben (BFH v. 20.3.2002 – I R 63/99, BStBl. II 2003, 50), Finanzierung von (mindestens zwei) Tochtergesellschaften (BFH v. 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026).

▶ *Keine wirtschaftlichen Gründe; Vorgaben des EuGH:* Dagegen sollten zunächst nach herkömmlicher Auffassung keine beachtlichen wirtschaftlichen Gründe darstellen: ein bloßes Halten von Stammkapital einer Tochtergesellschaft ohne geschäftsleitende Funktionen oder ohne die Absicht, weitere nennenswerte Aktivitäten zu entfalten (BFH v. 16.1.1976 – III R 92/74, BStBl. II 1976, 401; BFH v. 29.7.1976 – VIII R 41/74, BStBl. II 1977, 261; BFH v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263; BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, dort allerdings diskutiert unter dem Aspekt „wirtschaftliche Tätigkeit“, der Ankauf bzw. das Halten von Wertpapieren als Dauerkapitalanlage (BFH v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263; BFH v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; BFH v. 5.3.1986 – I R 201/82, BStBl. II 1986, 496) sowie bloße Verwaltungs- oder Rechtshandlungen (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [238] mwN); dahingehend auch (weiterhin) die FinVerw., die Nachweise für die beabsichtigte Aufnahme einer eigenwirtschaftlichen Tätigkeit fordert (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 6). Von diesem traditionellen Verständnis rückte der BFH (BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222, mit Anm. KEMPERMANN, FR 2000, 453; BFH v. 19.1.2000 – I R 117/97, IStR 2000, 182; BFH v. 25.2.2004 – I R 42/02, BStBl. II 2005, 14; BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2005, 711, und weiterer Anm. HAARMANN, IStR 2005, 713, sowie Anm. LIEBER, IWB 2005, F. 3a Gr. 1, 1088; s. auch MIHM, BB 2005, 2670) ab. Er erkannte an, dass eine „passive Beteiligungsaktivität“ der zwischen-geschalteten Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen einen wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Grund iSv. Abs. 1a (jetzt Abs. 3) darstellen und einen Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO ausschließen und dass ein –

langfristiges – bloßes Halten von Beteiligungen zum „funktional eigenwirtschaftlichen“ Unternehmenszweck einer Gesellschaft werden könne, auch ohne dass sie dazu mit einem eigenen Geschäftsbetrieb ausgestattet werden muss (BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04 BStBl. II 2006, 118; s. auch HEY, Tax Notes International 2005, 122; HAARMANN/KNÖDLER, INTERTAX 2006, 260). Das BMF reagierte darauf zunächst mit einem Nichtanwendungserslass (BMF v. 30.1.2006 – IV B 1 - S 2411 - 4/06, BStBl. I 2006, 166). Seit der Neufassung aufgrund des JStG 2007 regelt das Gesetz ausdrücklich in Abs. 3 Satz 2, dass Merkmale der Unternehmen, die der ausländ. Gesellschaft nahe stehen, außer Betracht bleiben müssen (s. dazu Anm. 60). Einzubeziehen ist allerdings, dass die o.g. Urteile des BFH im Einklang mit den einschränkenden Ausführungen des EuGH in der Denkavit-Entsch. (EuGH v. 17.10.1996 – C-283, 291, 292/94, FR 1996, 821, mit Anm. DAUTZENBERG) stehen, nach der an den Nachweis der wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe keine überzogenen Anforderungen gestellt werden dürfen (s. dazu THÖMMES, JbFStR 1997/98, 76 [85]; THÖMMES, JbFStR 1998/99, 94 [100]; für eine richtlinienkonforme Auslegung des Abs. 1a – heute Abs. 3 – auch FG Köln v. 4.3.1999 – 2 K 5886/96, EFG 1999, 963, rkr.). Nach der Judikatur des EuGH rechtfertigt der Vorwurf des Gestaltungsmissbrauchs keine pauschal angelegten Vorschriften, sondern nur den gezielten Kampf gegen rein stl. motivierte Konstrukte auf der Grundlage der Würdigung des Einzelfalls (SCHÖN, DB 2001, 940 [945] mwN). Ausreichende wirtschaftliche Gründe können daher (ua.) sein: liberaler Devisenverkehr, günstige Standortbedingungen, erleichterte Gründungsvoraussetzungen, liberales Handelsrecht (FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 97 [3/2014]). Kein ausreichender wirtschaftlicher Grund ist nach Auffassung der FinVerw. gegeben, wenn die ausländ. Gesellschaft der Sicherung von Inlandsvermögen in Krisenzeiten dient oder für eine Erbregelung bzw. für den Aufbau der Alterssicherung der Gesellschafter eingesetzt werden soll (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 6).

Sonst beachtliche Gründe: Soweit ersichtlich, beziehen sich Urteile des BFH ausnahmslos auf wirtschaftliche Gründe, sodass unklar ist, was „sonst beachtliche Gründe“ sein könnten. In Betracht kommen rechtl., politische oder auch religiöse Gründe (HUNDR, FS Debatin, 1997, 153 [156]; so nun auch BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 6). Auch bezieht sich die Rspr. regelmäßig auf Dividendeneinkünfte, was Zinsen und Lizenzen unerörtert lässt. Vgl. LUTTERMANN, IStR 1993, 157; FLICK, IStR 1994, 224.

Verknüpfung mit „oder“: Nach dem Wortlaut der Nr. 1 (wenn ... „für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen“) könnte schon das Fehlen entweder wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe – selbst bei Vorliegen aller sonstigen Substanzanforderungen des Abs. 3 – eine Abzugsteuerermäßigung ausschließen, sodass immer beide, wirtschaftliche und sonst beachtliche Gründe vorliegen müssten. Dabei handelt es sich allerdings um ein Redaktionsversehen (vgl. WIENBRACKE in STRAHL, Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rz. B 41), sodass die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft nur aus wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen gerechtfertigt sein muss (s. auch BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 6).

Ausland: Nach dem Wortlaut des Gesetzes muss es wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft in Bezug auf die nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammenden Erträge geben, und damit

– unverändert zu Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 idF des JStG 2007 – nicht für die Einschaltung der Gesellschaft im Ausland. Das Gesetz verlangt damit (anders als die Rspr. des BFH zu Basisgesellschaften im Ausland, zB BFH v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263) nicht, dass die Wahl des Auslands begründet werden können muss. Jedenfalls bei der Einschaltung einer KapGes. in einem EU-Mitgliedstaat soll es besonderer Gründe dafür ebenso wenig wie bei Einschaltung einer solchen im Inland bedürfen (BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222).

Zeitlicher Zusammenhang: Die wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft müssen in einem gewissen zeitlichen Zusammenhang mit der Einschaltung der ausländ. Gesellschaft eingreifen. Werden sie zB erst mehr als fünf Jahre danach verwirklicht, sollen sie das ursprüngliche Einschalten der ausländ. Gesellschaft (ggf. aber dann deren Einschaltung in Folgejahren) nicht mehr rechtfertigen können (vgl. BFH v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263).

57 **b) Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit einem für den Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2)**

Die Rechtsfolge des Abs. 3 tritt schließlich auch ein (zur Verknüpfung der Substanzanforderungen s. Anm. 59), wenn alternativ zu Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 – und in Verbindung mit fehlender Entlastungsberechtigung und Erzielung nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammender Bruttoerträge – die ausländ. Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2). Die FinVerw. verlangt ein „greifbares Vorhandensein“ von qualifiziertem Personal, Geschäftsräumen und Kommunikationsmitteln, räumt aber zumindest ein, dass der Umfang des Geschäftsbetriebs sich nach dem Geschäftszweck richtet (im Einzelnen BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 7); s. auch M. KLEIN in DSStJG 33 (2010), 243 (261).

58 Einstweilen frei.

59 **c) Verknüpfung und Feststellungslast**

Alternative Verknüpfung der Versagensgründe: Die Verknüpfung der Nr. 1–2 in Abs. 3 Satz 1 mit „oder“ führt dazu, dass nach dem Wortlaut des Abs. 3 die ausländ. Gesellschaft alle Anforderungen erfüllen muss, dh. in keinem der zwei Fälle den Tatbestand erfüllen darf, wenn sie eine Abzugsteuerermäßigung in Anspruch nehmen will (zur Verknüpfung der „wirtschaftlichen“ und der „sonst beachtlichen Gründe“ mit „oder“ s. Anm. 56). Das kann dazu führen, dass die Entlastung versagt wird, wenn die ausländ. Gesellschaft zwar nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2), für die Einschaltung der Gesellschaft jedoch gleichwohl Gründe gem. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 geltend gemacht werden können. Wenn man das nicht als Redaktionsversehen versteht, zeigt sich hier (erneut) die – unionsrechtswidrige – überschießende Tendenz des Abs. 3, aufgrund derer die Entlastung auch dann (anteilig) versagt werden kann, wenn die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft nicht als missbräuchlich anzusehen ist.

Feststellungslast: Bei der Aufklärung ausländ. Rechtsverhältnisse treffen den Stpfl. erhöhte Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO; § 76 FGO); deshalb ist die

durch das BeitrRLUmsG mit Abs. 3 Satz 4 ausdrücklich der ausländ. Gesellschaft auferlegte Feststellungslast für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) sowie des Geschäftsbetriebs (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2) als deklaratorische (so auch WAGNER in BLÜMICH, § 50d Rz. 86 [11/2014]) und nicht über die § 90 Abs. 2 AO, § 76 FGO hinausgehende Regelung anzusehen. Bei einem *non liquet* liegt gleichwohl (unverändert) die objektive Beweislast (Feststellungslast, vgl. KRUSE, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, 328) bei der FinVerw. (HUNDT, FS Debatin, 1997, 153 [160]; LÜDICKE in PILTZ/SCHAUMBURG, Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht, 1995, 102 [113 f.]). Kritisch ist zu bewerten, wenn sich die Sachverhaltsermittlungen des BZSt. allein auf den Inhalt von Telefonbüchern, Firmenverzeichnissen und Auskünften von Kreditauskunfteien erstrecken. „Feststellungen“ dürfte das kaum rechtfertigen (STRECK/MACK/SCHWEDHELM, AG 1998, 333).

5. Gesellschaftsbezogene Prüfung (Abs. 3 Satz 2)

60

Überblick: Nach Abs. 3 Satz 2 sind bei der Beurteilung der Substanz der zwischengeschalteten Gesellschaft nach den Kriterien des Abs. 3 Satz 1 ausschließlich die Verhältnisse der zwischengeschalteten Gesellschaft maßgebend; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländ. Gesellschaft nahestehen (§ 1 Abs. 2 AStG), bleiben außer Betracht. Nach Auffassung der FinVerw. umfasst dies Umstände, die sich aus den Verhältnissen des Konzernverbands ergeben, zB Gründe der Koordination, Organisation, Aufbau der Kundenbeziehung, Kosten, örtliche Präferenzen und die gesamtunternehmerische Konzeption sowie Organschaften oder (andere) fiskalische Einheiten (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 6, 8). Struktur- und Strategiekonzepte für einen Konzern sollen nicht dazu führen, dass einer funktionslosen ausländ. Gesellschaft StEntlastungen gewährt werden, da sich diese konzerninternen Merkmale leicht gestalten bzw. begründen ließen und in der Praxis kaum nachprüfbar seien (BTDrucks. 16/2712, 60; s. auch BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 8); s. auch Anm. 56. Inzwischen wendet das BMF indes nach seinem Schreiben v. 4.4.2018 (BMF v. 4.4.2018 – IV B 3 - S 2411/07/10016 - 14, 2018/0148776, BStBl. I 2018, 589), mit dem es auf das Urteil des EuGH (EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119, zu Abs. 3 idF des JStG 2007 v. 13.12.2006 [BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28] reagierte, die Ausführungen zu Abs. 3 Satz 2 in den Rz. 6 und 8 seines Schreibens v. 24.1.2012 (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171) nicht mehr an, wenn eine Ermäßigung nach § 43b (Mutter-Tochter-Richtlinie) geltend gemacht wird (zur Kritik daran s. Anm. 52).

Speziellere DBA-Regelung: Im Verhältnis zu den Niederlanden wird Abs. 3 Satz 2 durch den spezielleren Art. XV Abs. 4 des Protokolls zum DBA-Niederlande 2012 verdrängt, nach dem Deutschland verbundene Unternehmen in den Niederlanden „auf konsolidierter Basis“ zu behandeln hat (vgl. dazu auch EILERS, ISR 2012, 10; GEBHARDT/MOSER, ISr 2012, 607; REINERT, ISr 2014, 553; zum Vorrang des DBA s. auch BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 10).

61 **6. Ausnahmen für börsennotierte Gesellschaften und Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten (Abs. 3 Satz 5)**

Überblick: Abs. 3 Sätze 1–3 sind nicht anzuwenden – dh. die erhöhten Anforderungen an eine Abzugsteuerermäßigung (Erstattung oder Freistellung) gelten nicht – für börsennotierte Gesellschaften und (ausländ.) Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten.

Börsennotierte Gesellschaften: Abs. 3 Satz 5 verlangt, dass mit der Hauptgattung der Aktien der ausländ. Gesellschaft ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet.

▶ *Hauptgattung der Aktien:* Unklar ist, welche Kriterien eine Gattung von Aktien zur Hauptgattung machen. Dies könnten die Stimmrechte sein, die mit einer Gattung von Aktien verbunden sind, oder der Anteil am Vermögen der Gesellschaft, den sie repräsentieren. Es wird uE zu Recht angenommen, dass auch mehrere Aktiengattungen gemeinsam die Hauptgattung der Aktien einer Gesellschaft bilden und damit gemeinsam die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 5 erfüllen können (vgl. WIENBRACKE in STRAHL, Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rz. B 73 unter Hinweis auf Art. 28 Abs. 8 Buchst. b DBA-USA).

▶ *Anerkannte Börsen* sind ein organisierter Markt iSd. § 2 Abs. 5 WpHG und vergleichbare Märkte außerhalb der EU und des EWR (s. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 9.1).

▶ *Wesentlicher und regelmäßiger Handel:* Hierfür muss ausreichen, dass die Aktien ohne Weiteres gehandelt werden können (vgl. BMF v. 14.5.2004 – IV B 4 - S 1340 - 11/04, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, 3, Rz. 7.6.2).

Ausländische Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten: Die erhöhten Anforderungen an eine Abzugsteuerermäßigung (Erstattung oder Freistellung) gelten nach dem Wortlaut des Gesetzes auch nicht für ausländ. Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten. Das InvStG und mit ihm sein Anwendungsbereich wurde in den letzten Jahren wiederholt und zuletzt grundlegend geändert (s. Anhang zu § 20, Einf. InvStG Anm. 4), der Verweis auf das InvStG in Abs. 3 Satz 5 blieb davon unberührt.

▶ *Ausländisches Investmentvermögen:* Ursprünglich galten die erhöhten Anforderungen an eine Abzugsteuerermäßigung nicht für ausländ. Investmentvermögen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 InvStG aF, s. dazu BMF v. 18.8.2009 – IV C 1 - S 1980 - 1/08/10019, 2009/0539738, BStBl. I 2009, 931; HELIOS/SCHMIES, BB 2009, 1100; LINK/REUTER/SCHMIES, FR 2010, 369). Nach Auffassung der FinVerw. sollen sogar nur ausländ. Investmentvermögen des Kapitalgesellschaftstyps ausgenommen sein (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 9.2). Der Wortlaut des Gesetzes, in dem nur von „Gesellschaften“ die Rede ist, bietet für diese Einschränkung keinen Anhaltspunkt, sodass danach auch ausländ. Investmentvermögen in der Rechtsform einer PersGes. ausgenommen sein konnten (was aber nur relevant wurde, wenn die PersGes. berechtigt war, Abkommensvorteile in Anspruch zu nehmen, s. Anm. 4; vgl. auch die Regelungen zur [partiellen] Abkommensberechtigung von Investmentvermögen in Nr. 1 Abs. 1 des Protokolls zum DBA-Luxemburg, wonach diese grds. eigenständig die Abkommensvorteile der Art. 10 und 11 beanspruchen können, ohne dass sie zum Kapitalgesellschaftstyp gehören müssten, dazu JACOB/HAGENA, Bulletin for International Taxation, Vol. 66 No. 10/2012, 530).

► *OGAW und AIF statt Investmentvermögen*: Seit seiner Änderung durch das AIFM-StAnpG galt das InvStG nicht mehr für inländ. und ausländ. Investmentvermögen, sondern für die in § 1 Abs. 2 und 3 KAGB genannten Investmentfonds, die als Organismen für die gemeinsame Anlage in Wertpapieren (OGAW) den Vorgaben der RL 2009/65/EG (OGAW-RL) entsprechen oder Alternative Investmentfonds (AIF) iSd. RL 2011/61/EU darstellen. Mit dem AIFM-StAnpG wurden strechtl. die aufsichtsrechtl. Änderungen nachvollzogen, die durch die Umsetzung der europäischen AIFM-Richtlinie (RL 2011/61/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 8.6.2011 über die Verwalter alternativer Investmentfonds und zur Änderung der RL 2003/41/EG und 2009/65/EG und der VO [EG] Nr. 1060/2009 und VO [EU] Nr. 1095/2010, ABl. EU 2010 Nr. L 174, 1) und den Ersatz des bisherigen Investmentgesetzes durch das KAGB ausgelöst wurden. Die Ausnahme von den Anforderungen des Abs. 3 Sätze 1 bis 3 gilt damit nach dem Wortlaut von Abs. 3 Satz 5 für alle OGAW und AIF, und zwar mangels entgegenstehender Einschränkungen sowohl für solche, die Investmentfonds (§ 1 Abs. 1b InvStG idF des AIFM-StAnpG), als auch, wie sich aus dem Wortlaut von § 1 Abs. 1c InvStG und systematisch aus einem Umkehrschluss zu § 7 Abs. 7 AStG iVm. § 19 Abs. 4 InvStG ergibt, für solche, die Investitionsgesellschaften (§ 1 Abs. 1c InvStG idF des AIFM-StAnpG) sind (s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 29f; M. KLEIN, JbFStR 2016/2017, 357 [450 ff.]).

► *Das seit dem 1.1.2018 geltende InvStG 2018* ist anzuwenden auf Investmentfonds und deren Anleger (§ 1 Abs. 1 InvStG 2018). Investmentfonds werden in § 1 Abs. 2 InvStG 2018 weitgehend durch einen Verweis auf Investmentvermögen iSd. KAGB definiert; § 1 Abs. 3 InvStG 2018 regelt, welche Investmentvermögen keine Investmentfonds iSd. InvStG 2018 sind (s. dazu im Detail Anhang zu § 20, § 1 InvStG Anm. 5 und 6).

Keine Anwendung der Sätze 1 bis 3 (Rechtsfolge von Abs. 3 Satz 5): Die erhöhten Anforderungen an eine Abzugsteuerermäßigung (Erstattung oder Freistellung) gelten nicht für börsennotierte Gesellschaften und für ausländ. Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten. Das gilt uE auch, wenn in einer mehrstufigen Beteiligungsstruktur zu prüfen ist, ob eine börsennotierte Gesellschaft oder ein ausländ. Investmentvermögen ein an einer zwischengeschalteten Gesellschaft beteiligter Gesellschafter ist, für den geprüft wird, ob ihm die Erstattung oder Freistellung bei unmittelbarem Bezug der Einkünfte zustände und dabei Abs. 3 inzident geprüft wird (vgl. FROTSCHER in FROTSCHER/GEURTS, § 50d Rz. 119a [3/2014]; WIENBRACKE in STRAHL, Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rz. B 36; ebenso BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 9 aE, unter der Voraussetzung, dass die persönliche Entlastungsberechtigung der mittelbar beteiligten Gesellschaft gegeben sein muss; s. auch Anm. 55).

III. Rechtsfolge

1. Kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder 2 62

Entlastung nach Abs. 1 (Erstattung): Siehe Anm. 55 und Anm. 15.

Entlastung nach Abs. 2 (Freistellung): Siehe Anm. 55 und Anm. 35.

Kein Anspruch: Der ausländ. Gesellschaft wird (teilweise, „soweit“) die Entlastung verwehrt; s. auch Anm. 64.

63 2. Für die ausländische Gesellschaft

Nach dem Wortlaut des Abs. 3 trifft seine Rechtsfolge die ausländ. Gesellschaft; ihr wird (teilweise, „soweit“) die Entlastung verwehrt. Anders als § 42 AO schreibt Abs. 3 nicht vor, dass eine andere (angemessene) Gestaltung zugrunde gelegt wird, dh. die Folgen eintreten sollen, die sich ohne Einschaltung der ausländ. Gesellschaft ergäben (vgl. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 32).

64 3. Soweit Personen beteiligt sind, denen bei unmittelbarer Einkünfterzielung die Erstattung oder Freistellung nicht zustände

Beteiligte Personen: Siehe Anm. 55.

„Soweit“ Personen beteiligt sind: Der StEntlastungsanspruch wird nur in dem Umfang ausgeschlossen, wie die oben bestimmten Personen an der Gesellschaft beteiligt sind (s. Anm. 63). Praktisch bedeutet dies, dass je nach Gesellschafterstruktur der ausländ. Gesellschaft einheitliche inländ. Einkünfte unterschiedlichen Abzugsteuersätzen unterliegen können (s. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 12).

65 4. Die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge stammen nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit

Durch die Umstellung des Merkmals „eigene Wirtschaftstätigkeit“ in den Einleitungsteil des Abs. 3 wird die Entlastung auch insoweit, dh. anteilig („soweit“), versagt, als die von der ausländ. Gesellschaft erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit (s. BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 12 mit Berechnungsbeispiel; krit. dazu [„praktisch kaum noch handhabbar“] GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 32, 29h f.) stammen und insoweit auch die Substanzanforderungen der Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 nicht erfüllt sind. Das Merkmal muss kumulativ neben den/der im Einleitungsteil genannten, nicht erstattungsberechtigten Person(en) vorliegen (Verknüpfung durch das Wort „und“). Der Entlastungsanspruch unterliegt damit infolge der Wirkung des Abs. 3 nF als Aufteilungsklausel neben der (anteiligen) Begrenzung aufgrund der Gesellschafterstruktur einer zusätzlichen, tätigkeitsbezogenen Begrenzung (die Abs. 3 aF in Gestalt der 10 %-Grenze die Wirkung einer Umschaltklausel verlieh). Ersichtlich kommt es infolge der Verknüpfung und Alternativität bestimmter Tatbestandsmerkmale in Abs. 3 zu Unklarheiten und Verwerfungen, die auch unionsrechtl. bedenklich sind (krit. GOSCH in DSJG 36 [2013], 201 [220 f.]; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 26, 29da, 29i, 29j). Wie kann Abs. 3 – in Bezug auf seine Merkmale im Übrigen – noch als Konkretisierung eines Missbrauchsvorbehalts fungieren, wenn feststeht, dass für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe bestehen (vgl. Abs. 3 Satz 1 Nr. 1)? Wieso wird auf die gesamten Bruttoerträge abgestellt und dennoch nur eine anteilige Entlastung gewährt, auch wenn für die fraglichen (inländ.) Einkünfte feststeht, dass sie vollständig aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, mithin die Schädlichkeit oder Unschädlichkeit von Drittstaateinkünften die Quote der Entlastung von deutscher KapErtrSt bestimmt? Von diesen rechtl. Fragestellungen zu trennen ist

die – nicht minder problembehaftete – Frage der praktischen Umsetzbarkeit der Aufteilungsklausel bei komplexen Beteiligungsverhältnissen und der Qualifizierung/Provenienz der Bruttoerträge (zum Vorstehenden s. LÜDICKE, IStR 2012, 81; LÜDICKE, IStR 2012, 148).

5. De minimis

66

Die ausländ. Gesellschaft hat den teilweisen oder vollständigen Wegfall der Entlastungsberechtigung iSd. § 50d Abs. 3 für die Freistellung dem BZSt. „unverzüglich“ mitzuteilen (Abs. 2 Satz 4 Halbs. 2). Dies gilt nach BMF (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016BStBl. I 2012, 171, Rz. 15) nicht, wenn sich (1) das bei Erteilung der Freistellungsbescheinigung zugrunde gelegte Verhältnis der Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit zu den gesamten Bruttoerträgen um weniger als 30 Prozentpunkte verringert oder (2) ein Gesellschafteranteil (bei unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung) um weniger als 20 Prozentpunkte ändert. Sofern allerdings gesetzlich oder abkommensrechtl. vorgeschriebene Mindestbeteiligungshöhen unterschritten werden, ist dies dem BZSt. mitzuteilen. In den Fällen, in denen nach diesen de minimis-Regelungen keine Mitteilungspflicht besteht, kann eine Neuberechnung des prozentualen Anteils der entlastungsberechtigten Erträge unterbleiben (BMF v. 24.1.2012 – IV B 3 - S 2411/07/10016, BStBl. I 2012, 171, Rz. 15).

Einstweilen frei.

67–69

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Nachweis der Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat

I. Nachweis durch Bestätigung der Steuerbehörde des anderen Vertragsstaats (Abs. 4 Satz 1)

1. Allgemeines zur Ansässigkeitsbestätigung

70

Überblick: Nach Abs. 4 Satz 1 muss der Gläubiger der Kapitalerträge bzw. der Vergütungen iSd. § 50a durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staats auf einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck nachweisen, dass er dort ansässig ist oder dass „die Voraussetzungen des § 50g Absatz 3 Nummer 5 Buchstabe c erfüllt sind“.

Geltungsbereich: Die Ansässigkeitsbestätigung ist für das Erstattungsverfahren (Abs. 1 Sätze 2–9) und die Freistellung im StAbzugsverfahren (Abs. 2) erforderlich; beim Kontrollmeldeverfahren wird auf sie verzichtet (Abs. 5 Satz 3).

Bedeutung: Durch die Ansässigkeitsbestätigung soll auch sichergestellt werden, dass die Steuerbehörde im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers von den Einkünften erfährt und somit der Entlastung in Deutschland die stl. Erfassung im anderen Vertragsstaat gegenübersteht (s. BTDrucks. 11/4507, 166; BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129).

71 2. Einzelfragen zur Ansässigkeitsbestätigung

Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat: DBA bestimmen zwar idR den Vertragsstaat, in dem eine Person iSd. Abkommens ansässig ist. Sie definieren jedoch idR den Begriff der Ansässigkeit nicht selbständig, sondern verweisen mit der Formulierung „eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts ... steuerpflichtig ist“ auf die Merkmale, die nach dem innerstaatlichen Recht eines oder beider Vertragsstaaten die StPflcht einer zu diesen Staaten in besonderer Beziehung stehenden Person begründen (LEHNER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 4 OECD-MA Rz. 2).

Voraussetzungen des § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c (Definition der Betriebsstätte): Der Gläubiger muss nachweisen, dass er in dem jeweiligen anderen Mitgliedstaat eine BS iSd. § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c unterhält. Der geforderte Nachweis umfasst damit nicht die Voraussetzungen der in § 50g Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b geregelten Nutzungsberechtigung.

Keine Bestätigung der Voraussetzungen des § 43b Abs. 2: Es ist nicht ausdrücklich vorgesehen, dass bestätigt werden muss, dass die Voraussetzungen des § 43b Abs. 2 erfüllt sind. Da § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c die BS nur für Zwecke des § 50g definiert (§ 50g Abs. 3: „Für die Anwendung der Absätze 1 und 2 ...“) und zudem § 43b Abs. 2 die BS für § 43b anders definiert, sind (theoretisch) Fälle denkbar, in denen die Ermäßigung nach § 43b beansprucht werden kann, ohne dass dazu eine Bestätigung der Steuerbehörde des anderen Staats vorzulegen ist.

Bestätigung der für den Gläubiger zuständigen Steuerbehörde des anderen Vertragsstaats: Nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 kann nur diese Behörde und keine andere, wie zB das Einwohnermeldeamt oder eine Stadt- oder Gemeindekasse, die Bestätigung erteilen. Damit soll auch die Informationsfunktion der Wohnsitzbestätigung sichergestellt werden. Einschränkend soll laut BMF (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 1.2 Satz 5) die Ansässigkeit allerdings nur „regelmäßig“ durch eine Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde nachzuweisen sein, was bedeuten kann, dass gegen den Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 an Ausnahmen gedacht ist.

Auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck: Die Bestätigung ist durch die für den Gläubiger zuständige ausländ. Steuerbehörde auf dem Vordruck zu erbringen, mit dem die Erstattung (Abs. 1 Satz 2) bzw. die Freistellung (Abs. 2 Satz 1) beantragt wird (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 1.2, 2.5). Bescheinigungen auf einem separaten Blatt werden nicht anerkannt, um sicherzustellen, dass die Steuerbehörden von dem Antrag und den darin erklärten Einkünften Kenntnis erhalten (BZSt-Merkblatt betr. Vergütungen an Künstler und Sportler, ergänzend zu BMF v. 7.5.2002 – St - S 1300/07/00010, Homepage des BZSt., Rz. 3.1, Stand 1/2012). Mit dieser „Fürsorge“ für das ausländ. Steueraufkommen überschreitet die FinVerw. den Regelungszweck des § 50d.

Ansässigkeitsbescheinigungen im Fall von Personengesellschaften: Grundsätzlich können PersGes. keine Ansässigkeitsbescheinigungen ausgestellt werden (vgl. auch Anm. 5); ihnen sollen aber sog. Sitzbescheinigungen ausgestellt werden können, vgl. OFD NRW v. 2.12.2015 – S 1301 - 1989/5000 - St 125, juris.

II. Ermächtigung zur Zulassung erleichterter Verfahren oder vereinfachter Nachweise (Abs. 4 Satz 2) 72

Die Ermächtigung des Abs. 4 Satz 2 erlaubt es dem BMF, im Einvernehmen mit den obersten FinBeh. der Länder (die Initiative liegt anders als bei den Pauschalierungsvorschriften §§ 50 Abs. 4, 34c Abs. 5 beim BMF) Erleichterungen beim Berechtigungsnachweis zuzulassen. Die Erleichterung kann in einem erleichterten Verfahren oder in vereinfachten Nachweisen bestehen.

Erleichterte Verfahren: Im Verhältnis zu den USA wird auf die Ansässigkeitsbescheinigung der US-Steuerbehörde verzichtet bei Angabe der *Social Security Number*, *Employer Identification Number* oder *Taxpayer Identification Number* (BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 2.5, für Abzugsteuer gem. § 50a Abs. 4 [jetzt Abs. 1]). Macht ein Antragsteller glaubhaft, dass die zuständige Steuerbehörde des anderen Staats eine Bestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gem. Abs. 4 Satz 1 verweigert, genügt es nach der Fin-Verw. (BMF v. 17.10.2017 – IV B 3 - S 2411/07/10015-24 – DOK 2017/0392311, BStBl. I 2017, 1644) für die Bestätigung der Ansässigkeit oder des Vorliegens der Voraussetzungen des § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c, dass eine schriftliche Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anderen Staats die Angaben enthält, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck im Hinblick auf Abs. 4 Satz 1 gefordert werden. Die Bestätigung kann auch in elektronischer Form beigebracht werden, wenn der Antragsteller zusätzlich glaubhaft macht, dass die zuständige Steuerbehörde des anderen Staats derartige Bestätigungen üblicherweise nur in dieser Form erteilt.

Vereinfachte Nachweise – Kontrollmeldeverfahren: Siehe Abs. 5 (s. Anm. 80 ff.) und Abs. 6 (s. Anm. 91 ff.).

Einstweilen frei.

73–79

G. Erläuterungen zu Abs. 5: Kontrollmeldeverfahren

Verwaltungsanweisung: BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386.

I. Kontrollmeldeverfahren statt Freistellung 80

Statt des einzelfallbezogenen Freistellungsverfahrens gem. Abs. 2 kann das BZSt. den Schuldner in Fällen geringer stl. Bedeutung (Abs. 5 Satz 2) auf Antrag auch allg. ermächtigen, bei Vergütungen iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 3 (und nach Abs. 6 auch insbes. im Fall von Streubesitzdividenden) den StAbzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Satz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren, Abs. 5 Satz 1).

81 **II. Antragsgebundene allgemeine Ermächtigung, in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren)**

Abweichend von Abs. 2: Mit dieser Formulierung knüpft Abs. 5 an die Freistellung im StAbzugsverfahren (Abs. 2) an und regelt eine weitere Ausnahme von der Grundregel des Abs. 1, dass Abzugsteuer zunächst in voller Höhe einzubehalten ist und erst in einem zweiten Schritt durch völlige oder teilweise Erstattung ermäßigt werden kann.

Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 3: Siehe § 50a Anm. 55

Antragsgebundene allgemeine Ermächtigung durch das Bundeszentralamt für Steuern (Abs. 5 Satz 1):

► *Antrag:* Die Ermächtigung zum Kontrollmeldeverfahren wird nur auf Antrag erteilt. Der Antrag auf Ermächtigung zum Kontrollmeldeverfahren ist vom Vergütungsschuldner an das BZSt. zu richten (s. BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 2). Der Antrag muss nach Auffassung der FinVerw. nach vorgeschriebenem Muster gestellt werden (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 2). Der Vergütungsschuldner muss sich darin verpflichten (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 2),

- bis zum 30. April des folgenden Jahres für jeden Gläubiger eine Jahreskontrollmeldung abzugeben mit Namen und Anschrift, Ort des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, Jahresbeträgen der Bruttovergütung und der einbehaltenen Steuer. Die Anmeldung nach § 73e EStDV bleibt unberührt (s. Abs. 5 Satz 7). Abs. 5 Satz 2 lässt es zu, dass die Ermächtigung mit Auflagen verbunden werden kann. Abs. 5 Satz 4 nennt beispielhaft Angaben, die zur Auflage gemacht werden können und die das in der Jahreskontrollmeldung Geforderte abdecken (vgl. Anm. 82);
- den Ermächtigungsbescheid und je eine Kopie der Jahreskontrollmitteilungen zu seinen Unterlagen zu nehmen und als Beleg aufzubewahren (s. Abs. 5 Satz 6, Anm. 85);
- dem Vergütungsgläubiger mitzuteilen, dass vom Kontrollmeldeverfahren Gebrauch gemacht wird und dass seine Heimat-FinVerw. Mitteilung über die geleisteten Zahlungen erhalten wird (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 8). Die Zustimmung zur Weiterleitung der Angaben des Schuldners gilt mit dem Antrag als erteilt (s. Abs. 5 Satz 5, Anm. 84).

Außerdem muss er anerkennen, dass die Haftung nach § 50a Abs. 5 unberührt bleibt (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 2). Der Vergütungsschuldner haftet auch beim Kontrollmeldeverfahren für die abzuziehende Steuer. Von einer Inanspruchnahme soll nach BMF (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 13) aber abgesehen werden, wenn er vom Zahlungsempfänger über Person oder Wohnsitz getäuscht wurde, ohne dass sich ihm Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Zahlungsempfängers hätten aufdrängen müssen.

► *Erteilung der Ermächtigung durch Bescheid des Bundeszentralamts für Steuern:* Die Ermächtigung ist im Allgemeinen unbefristet, steht aber unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 3). Die Ermächtigung darf nur bis zum Beginn des laufenden KJ. rückwirkend erteilt werden.

Ermächtigung in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1):

► *Höchstbeträge* für die Zulässigkeit des Kontrollmeldeverfahrens: Die FinVerw. legt durch Erlass fest, bis zu welchen Höchstbeträgen sie das Kontrollmeldeverfahren zulässt (zurzeit bei Vergütungsgläubigern, bei denen die jeweilige Einzelpayment den Bruttobetrag von 5 500 € und die während eines Kj. geleisteten Zahlungen den Bruttobetrag von 40 000 € nicht übersteigen, s. BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 5). Bei Überschreiten der Höchstbeträge sind für diese beschränkt Stpfl. Freistellungsbescheinigungen zu beantragen (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 6).

► *Beschränkung auf bestimmte Vergütungen und Empfänger*: Das BMF behält es dem BZSt. vor, das Kontrollmeldeverfahren auf Zahlungen aus einer bestimmten (zB im Inland lediglich verwerteten) Tätigkeit und auf bestimmten Personen oder Personengruppen zu beschränken (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 4). Für Zahlungen, die für eine Tätigkeit als Künstler oder Berufssportler im Inland geleistet werden, soll das Kontrollmeldeverfahren ausgeschlossen sein (BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386).

III. Auflagen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 und Satz 4)

82

Auflagen: Die Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren kann mit Auflagen verbunden werden (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2). Inhalt der Auflage können die folgenden Angaben sein (Abs. 5 Satz 4): Name, Wohnort oder Ort des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, Art der Vergütung, Bruttobetrag der Zahlungen, Zeitpunkt der Zahlungen, Betrag der einbehaltenen Steuer. Von der Ermächtigung der Auflagenerteilung wird in allgemeiner Form durch die Forderung nach Vorlage einer Jahreskontrollmeldung Gebrauch gemacht, die die in Abs. 5 Satz 4 genannten Angaben enthalten muss (s. Anm. 81). Die Aufzählung in Abs. 5 Satz 4 ist jedoch nur beispielhaft.

IV. Befreiung vom Nachweis der Ansässigkeit gem. Abs. 4 Satz 1 (Abs. 5 Satz 3)

83

Nach Abs. 5 Satz 3 bedarf es beim Kontrollmeldeverfahren nicht der Bestätigung der für den Gläubiger zuständigen Steuerbehörde des anderen Vertragsstaats, um nachzuweisen, dass der Gläubiger der Erträge dort ansässig ist oder dass die Voraussetzungen des § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c erfüllt sind. An ihre Stelle treten ggf. Mitteilungen an den (Wohn-)Sitzstaat des Gläubigers (Abs. 5 Satz 5; s. Anm. 84).

V. Zustimmung zur Weiterleitung der Angaben an den (Wohn-)Sitzstaat des Gläubigers (Abs. 5 Satz 5)

84

Mit dem Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren gilt nach Abs. 5 Satz 5 die Zustimmung des Gläubigers und des Schuldners als erteilt, die Angaben des Schuldners an den (Wohn-)Sitzstaat des Gläubigers weiterzuleiten. Dafür wird auf die Bestätigung der Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat

§ 50d Anm. 84–91 H. Abs. 6: Kontrollmeldeverfahren Kapitalerträge

durch die zuständige Steuerbehörde desselben (Abs. 4 Satz 1) verzichtet (Abs. 5 Satz 3). Das BZSt. übermittelt regelmäßig Daten aus den Jahreskontrollmeldungen an die zuständigen FinBeh. der in Betracht kommenden Staaten (s. BMF v. 18.12.2002 – IV B 4 - S 2293 - 54/02, BStBl. I 2002, 1386, Rz. 12).

85 **VI. Belegaufbewahrungspflichten (Abs. 5 Satz 6)**

Ermächtigungsbescheid: Er (und nicht, wie das Gesetz sprachlich ungenau formuliert, die Ermächtigung) ist als Beleg für sechs Jahre nach dem letzten Jahr der Gültigkeit (§ 147 AO; vgl. BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 3.3, zur Freistellungsbescheinigung) aufzubewahren.

Aufbewahrungsverpflichteter: Abs. 5 Satz 6 nennt nicht den zur Aufbewahrung Verpflichteten, aber da Sinn der Aufbewahrung nur die Überprüfung sein kann, ob eine Steuer zu Recht nicht oder mit ermäßigtem Satz einbehalten wurde, kommt als Verpflichteter nur der Vergütungsschuldner in Betracht (s. BMF v. 7.5.2002 – IV B 4 - S 2293 - 26/02, BStBl. I 2002, 521, Rz. 3.3).

86 **VII. Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 5 Satz 7)**

Über den Verweis in Abs. 5 Satz 7 auf Abs. 2 Satz 8 bleiben auch beim Kontrollmeldeverfahren bestehende Anmeldepflichten (§ 73e Sätze 2–4 EStDV) unberührt.

87–90 Einstweilen frei.

91

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Kontrollmeldeverfahren bei bestimmten
Kapitalerträgen**

Verwaltungsanweisung: BMF v. 20.5.2009 – IV B 5 - S 2411/07/10021, 2009/0230615, BStBl. I 2009, 645, Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von DBA nach dem Kontrollmeldeverfahren – Erstreckung auf Kapitalerträge gem. § 50d Abs. 6 EStG.

Tatbestandsmerkmale: Abs. 6 gestattet es, das Kontrollmeldeverfahren auch bei der Auszahlung von bestimmten Kapitalerträgen iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 4 (insbes. Streubesitzdividenden etc.) zu nutzen, wenn folgende Tatbestandsmerkmale vorliegen:

► *Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 4:* Dies sind Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1), iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 2 Satz 2 (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2), und iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 6 (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4). Dass Abs. 6 nicht auch auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und die auszahlende Stelle verweist, die nach der Ergänzung von § 44 Abs. 1 Satz 3 durch das OGAW-IV-UmsG (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) bei Dividenden auf inländ. sammel- oder streifenbandverwahrte Akti-

en den StAbzug vorzunehmen hat, ist uE wie schon bei Abs. 2 (s. Anm. 47) ein Redaktionsversehen und durch Analogie zu beheben.

► *Unanwendbarkeit des Abs. 2*: Das Kontrollmeldeverfahren kann nach Abs. 6 nur, „soweit Absatz 2 nicht anwendbar ist“, und damit nicht alternativ zum Freistellungsverfahren genutzt werden. Damit bleiben für das Kontrollmeldeverfahren nach Abs. 6 (unter den dort genannten Voraussetzungen) die Fälle der Dividendenzahlungen an zu unter 10 % beteiligte Anteilseigner (Streubesitz).

► *Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz*: Der Gläubiger der Kapitalerträge muss (aufgrund eines DBA) berechtigt sein, die Anwendung eines niedrigeren Abzugsteuersatzes verlangen zu können.

► *Feststellbarkeit ohne nähere Ermittlungen*: Der Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren StStz muss im Zeitpunkt der Zahlung des Kapitalertrags ohne nähere Ermittlungen feststellbar sein. Das dürfte insbes. bei Namensaktien der Fall sein (s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 21).

Rechtsfolge: Abs. 5 gilt, dh., das BZSt. kann den Schuldner auf Antrag allg. ermächtigen, den StAbzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Satz vorzunehmen.

Einstweilen frei.

92–99

I. Erläuterungen zu Abs. 7: Auslegung von DBA-Kassenstaatsklauseln

I. Einordnung des Abs. 7

100

Überblick – Regelung: § 49 Abs. 1 Nr. 4 schafft zusammen mit § 1 Abs. 4 die rechtl. Grundlage für die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die aus inländ. öffentlichen Kassen mit Rücksicht auf ein bestehendes oder ein früheres Dienstverhältnis gewährt werden (s. § 49 Anm. 760 ff.). Da in diesen Fällen die Arbeit regelmäßig im Ausland ausgeübt wird oder wurde (und der Empfänger im Ausland ansässig ist oder war), bedarf es, wenn eine Doppelbesteuerung mit Hilfe eines DBA vermieden werden soll, einer Regelung, die das Besteuerungsrecht entweder dem Tätigkeitsstaat oder dem zahlenden Staat (Kassenstaat) zuweist. Letzteres geschieht regelmäßig durch sog. Kassenstaatsklauseln in DBA (Art. 19 OECD-MA), nach denen Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften für diesem oder der Gebietskörperschaft geleistete Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden können. Abs. 7 schreibt vor, derartige Kassenstaatsklauseln so ausulegen, dass sie von deutscher Seite auch zur Anwendung gelangen, wenn zwar die Vergütung aus einer Kasse einer jPÖR gewährt wird, nicht aber auch die Dienste an den Kassenstaat oder seine Gebietskörperschaft geleistet werden.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Abs. 1–6*: Abs. 7 steht in keinerlei Zusammenhang zu den in den Abs. 1–6 im Wesentlichen (nur) geregelten Verfahrensfragen.

► *Verhältnis zu DBA*: Die durch Abs. 7 vorgeschriebene Auslegung von DBA-Kassenstaatsklauseln (s.o.) zielt darauf, das in DBA regelmäßig vereinbarte Kassenstaatsprinzip (s. Art. 19 OECD-MA) unilateral zu erweitern. Dessen Anwendung setzt voraus, dass der Staat der zahlenden Kasse formell und materiell

Schuldner der gezahlten Vergütung ist (DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 19 OECD-MA Rz. 27, 27a), und greift damit nicht ein, wenn der Kassenstaat als bloße Zahlstelle fungiert, er die Vergütung also für Rechnung eines privaten ArbG zahlt (BFH v. 31.7.1991 – I R 47/90, BFHE 165, 392 = RIW 1992, 85) während BFH v. 20.8.2008 (BFH v. 20.8.2008 – I R 35/08, BFH/NV 2009, 26) zur Anwendbarkeit von Art. 19 Abs. 1 OECD-MA 1977 annimmt, ein Dienstverhältnis zum Kassenstaat sei nicht erforderlich (aA zur allgemeinen Kassenstaatsklausel FG Düss. v. 31.1.2012 – 13 K 1178/10 E, EFG 2012, 1167, rkr. nach Zurücknahme der Revision, Az. BFH I R 20/12, allerdings mit der Besonderheit, dass die Ausnahmeregelung des Art. 19 Abs. 4 DBA-Kasachstan eine entsprechende Anwendung der Kassenstaatsklausel für bestimmte Vergütungen anordnet, die im Rahmen eines Entwicklungshilfeprogramms eines Vertragsstaats aus von diesem bereitgestellten Mitteln gezahlt werden).

Kommt es nach dem jeweils einschlägigen DBA nicht darauf an, zu wem das Dienstverhältnis besteht (wie zB nach BFH v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21, bei Art. 18 DBA-Spanien), bleibt Abs. 7 folgenlos, da die Kassenstaatsklausel eingreift. Verlangt die DBA-Kassenstaatsklausel ein Dienstverhältnis zwischen der juristischen Person und dem Empfänger der Vergütung, wird ein solches durch Abs. 7 aus deutscher Sicht fingiert und Abs. 7 führt zu einem *Treaty Override*. Diese tatbestandliche Fiktion des Abs. 7 wird durch die jüngere Rspr. im Wege der Auslegung von Art. 19 OECD-MA folgenden Kassenstaatsklauseln deutscher DBA scheinbar gegenstandslos gemacht, indem vertreten wird, ein Dienstverhältnis zwischen Kassenstaat und Vergütungsgläubiger müsse nicht bestehen; vielmehr genüge es, dass die Vergütung mit Rücksicht auf Dienstleistungen bezahlt wird, die im öffentlichen Interesse liegen (vgl. BFH v. 20.8.2008 – I R 35/08, BFH/NV 2009, 26; s. aber auch FG Düss. v. 31.1.2012 – 13 K 1178/10 E, EFG 2012, 1167, rkr. nach Zurücknahme der Revision, Az. BFH I R 20/12, zu der Sonderregelung des Art. 19 Abs. 4 DBA-Kasachstan sowie BFH v. 7.7.2015 – I R 42/13, DB 2015, 2679, zu Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien). Nach dieser Lesart des BFH wäre Abs. 7 überflüssig, da allein die formelle Eigenschaft des Kassenstaats als Schuldner – auch im Falle eines Dienstverhältnisses zu einem Dritten – ausreichend wäre, um die Kassenstaatsklausel anzuwenden. Dem kann uE nicht zugestimmt werden; insbes. die durch die Worte „für die diesem Staat geleistete Dienste“ in Art. 19 Abs. 1 OECD-MA zum Ausdruck gebrachte Finalität – und nicht lediglich eines weiter gefassten Zusammenhangs im Sinne der Förderung öffentlicher Interessen – sowie durch die Existenz einer „Ausnahmeregelung“ (so FG Düss. v. 31.1.2012 – 13 K 1178/10 E, EFG 2012, 1167, rkr. nach Zurücknahme der Revision, Az. BFH I R 20/12) wie die Entwicklungshelferklauseln in Art. 19 Abs. 4 DBA-Kasachstan oder Art. 19 Abs. 3 DBA-Indonesien wird deutlich, dass für die Anwendbarkeit abkommensrechtl. Kassenstaatsklauseln nach dem Muster des OECD-MA ein Dienstverhältnis zwischen Kassenstaat und Vergütungsgläubiger erforderlich ist. Die Fiktion eines solchen Dienstverhältnisses durch Abs. 7 hat deshalb abkommensüberschreibende Wirkung (*Treaty Override*; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 34).

► *Verhältnis zu § 49 Abs. 1 Nr. 4 und zu § 1 Abs. 2*: Abs. 7 betrifft nach seinem ausdrücklichen Wortlaut nur Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 und kann auch nicht entsprechend im Rahmen des § 1 Abs. 2 angewandt werden.

II. Tatbestandsmerkmale

Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 (s. § 49 Anm. 760 ff.): Das Gesetz ist auch hier (vgl. § 19 oder in § 49 Abs. 1 Nr. 4) sprachlich ungenau, da nur Einnahmen, nicht aber Einkünfte (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2), aus einer Kasse einer jPöR gewährt werden können. Es hätte sich angeboten, wie nachfolgend in Abs. 7 oder in Art. 19 OECD-MA von „Vergütungen“ zu sprechen.

Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts: Die Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 müssen aus einer Kasse einer jPöR gewährt werden (Abs. 7 erster Satzteil). Abs. 7 verwendet abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 4 nicht den Begriff der (inländ.) öffentlichen Kasse, der die Kassen der inländ. jPöR und solche Kassen umfasst, die einer Dienstaufsicht und Prüfung des Finanzgebarens durch die inländ. öffentliche Hand unterliegen (BFH v. 7.8.1986 – IV R 228/82, BStBl. II 1986, 848; 3.11 LStH). Abs. 7 gilt damit nur für die Einkünfte aus einer inländ. öffentlichen Kasse iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4, die zugleich auch Kasse einer jPöR ist, nicht aber für die Einkünfte aus Kassen, die, ohne eine solche einer jPöR zu sein, einer Dienstaufsicht und Prüfung des Finanzgebarens durch die inländ. öffentliche Hand unterliegen.

Im Sinne einer Vorschrift eines DBA: Mit dem Attribut „im Sinne der Vorschrift eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung über den öffentlichen Dienst“ (Abs. 7 erster Satzteil) verweist das Gesetz auf die Kassen der in den Kassenstaatsklauseln deutscher DBA genannten verschiedenen jPöR und nimmt zugleich Bezug auf alle (deutschen) DBA. Während die Kassenstaatsklausel des Art. 19 OECD-MA nur für Vergütungen gilt, die von einem der Vertragsstaaten oder einer Gebietskörperschaft eines Vertragsstaats gezahlt werden, nicht aber für von Personalkörperschaften, öffentlich-rechtl. Anstalten und Stiftungen gezahlte Löhne und Gehälter (DÜRRSCHMIDT in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 19 OECD-MA Rz. 22), könnte damit Abs. 7 auch aus Kassen anderer jPöR gewährte Vergütungen betreffen, wenn diese in eine Kassenstaatsklausel eines DBA aufgenommen wurden. Nicht zu jPöR (auch nicht iSd. DBA) werden aber die Personen, auf die DBA die Anwendung der Kassenstaatsklauseln gelegentlich erstrecken (zB Art. 19 DBA-Dänemark für Zahlungen der Deutschen Post AG, der Deutschen Telekom AG und der Deutschen Bahn AG).

Gewähren: Siehe § 19 Anm. 204.

Dienstverhältnis mit einer anderen Person: Abs. 7 ist nur einschlägig, wenn der Empfänger der Einkünfte (Vergütungen) iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 4 in einem Dienstverhältnis steht zu einer anderen Person als der jPöR, aus deren Kasse die Vergütungen gewährt werden.

Aufbringen der Vergütung aus öffentlichen Mitteln: Abs. 7 letzter Satzteil verlangt zusätzlich, dass die aus einer Kasse einer jPöR gewährte Vergütung ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden muss. Sollte es, was die Formulierung vermuten lässt, in Kassen von jPöR auch Mittel geben, die nicht öffentliche Mittel sind (und auf die sich Abs. 7 dann nicht erstreckt), muss, da es sich um ein steuerbegründendes Tatbestandsmerkmal handelt, im Zweifel die FinVerw. nachweisen, dass öffentliche Mittel verwandt wurden.

Ganz oder im Wesentlichen soll eine Vergütung aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden, wenn die öffentlichen Mittel mehr als die Hälfte (so FROTSCHE in FROTSCHE/GEURTS, § 50d Rz. 171a [4/2017]) oder sogar nur ein Drittel (so BOOCHS in LADEMANN, § 50d Rz. 361 [8/2017]) mit Verweis auf das

Merkblatt des BZSt. über die Entlastung vom Steuerabzug aufgrund von DBA für Künstler- und Sportlerhonorare) der Vergütung decken. Der Wortlaut spricht uE mit „ganz oder im Wesentlichen“ – Letzteres im Sinne von „nicht ganz“ – dafür, dass ein wesentlich höherer Anteil öffentlicher Mittel als nur die Hälfte erforderlich ist (so auch HAHN-JOECKS in KSM, § 50d Rz. I 9 [3/2014], „50 v.H.-Grenze deutlich überschritten“). Der Anteil sollte uE näher an „ganz“ als an der Hälfte und damit bei mindestens 75 % liegen (so auch BFH v. 28.3.2018 – I R 42/16, FR 2018, 968; s. auch BFH v. 30.8.1995 – I R 77/94, BStBl. II 1996, 122, zu „fast ausschließlich“: 90 %).

103

III. Rechtsfolge: Fiktion eines Dienstverhältnisses

Fiktion statt Auslegung: Entgegen seinem Wortlaut regelt Abs. 7 nicht die Auslegung von Kassenstaatsklauseln in DBA, sondern fingiert, um diese anwenden zu können, einen Sachverhalt, der nicht besteht (FG Düss. v. 23.4.1998 – 10 K 4965/97 Kg, EFG 1998, 1015, rkr.; FG Düss. v. 28.4.1999 – 14 K 613/98 Kg, EFG 1999, 716, rkr.; s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 34).

104–109 Einstweilen frei.

J. Erläuterungen zu Abs. 8: Nachweis der Besteuerung oder des Verzichts darauf im Tätigkeitsstaat bei Einkünften aus nichtselbstän- diger Arbeit

Schrifttum: GROTHERR, Einführung einer unilateralen Rückfallklausel bei DBA-steuerbefreiten Arbeitnehmereinkünften durch das StÄndG 2003, IWB 2004, F. 3 Deutschland Gr. 3, 1395; HOFMANN/OTTO, Erschwernis der Freistellung von Arbeitslohn gemäß DBA nach Einführung einer nationalen Rückfallklausel durch das StÄndG 2003, FR 2004, 826; HOLTHAUS, Die Änderung der Freistellungspraxis im StÄndG 2003 beim ausländischen Arbeitslohn in § 50d EStG – Auswirkungen einer globalen Rückfallklausel in allen Anwendungsfällen der DBA, IStR 2004, 16; NEYER, Neue Nachweisanforderungen bei steuerbefreiten Einkünften, BB 2004, 519; LUDEWIG/LIBUDDA, Welche Bedeutung haben Rückfallklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen nach Einführung des § 50d Abs. 8 EStG?, RIW 2005, 344; STROHNER/MENNEN, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG bei Arbeitseinkünften im Inland steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Tätigkeit im Ausland, DStR 2005, 1713; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009; CLOER/TRINKS, § 50d Abs. 8 EStG verfassungskonform?, IWB 2012, 402; HILBERT, Unilaterale treaty-override-Regelungen bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, IStR 2012, 405; HOLTHAUS, Systemwechsel in der Abkommenspolitik – tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat Voraussetzung für Freistellungen nach den neuen DBA, IStR 2012, 537; MÖHRLE/GROSCHKE, Treaty Overriding und kein Ende? Das Verhältnis von § 50d Abs. 8 zu Abs. 9 EStG; zugleich Anmerkung zu SEDEMUND/HEGNER, IStR 2012, 315; KLEIN, Praxis des Internationalen Steuerrechts, Herne 2013; LEVEDAG, Nochmals: Verfassungswidrigkeit eines sog. Treaty override?, GmbHR 2015, R264; HOLTHAUS, Spannungsfeld der Rückfallklauseln in DBA und § 50d Abs. 8 EStG, IWB 2016, 238; HAGEMANN, Besteuerungsrückfall nach § 50d Abs. 8 EStG bei Doppellansässigkeit, Anm. zu BFH v. 25.5.2016 – I B 139/11, BB 2017, 2780; ZIESEKE/MUSCHEITES/BERGERHOFF, Das neue BMF-Schreiben v. 3.5.2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, DStR 2018, 1889.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, Anwendung von Subject-to-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06 (BStBl. II 2008, 953); BMF v. 14.3.2017 – IV C 5 - S 2369/10/10002, BStBl. I 2017, 473, Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie nach dem Auslandstätigkeitserlass im Lohnsteuerabzugsverfahren und Änderung des Auslandstätigkeitserlasses; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen.

I. Einordnung des Abs. 8 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht 110

Überblick: Nach dem mit Geltung ab VZ 2004 durch das StÄndG 2003 neu eingefügten Abs. 8 werden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur und erst dann tatsächlich freigestellt, soweit der Nachweis der tatsächlichen Besteuerung im Tätigkeitsstaat oder des Besteuerungsverzichts des Tätigkeitsstaats erbracht wird.

Verfassungsmäßigkeit: Das BVerfG hat Abs. 8 auf Vorlage des BFH im konkreten Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 GG (vgl. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819) für verfassungsgemäß erklärt und dies im Wesentlichen auf eine – aus dem Demokratieprinzip und Art. 59 Abs. 2 GG folgende – „Abdingbarkeit“ von in einfaches Bundesrecht transformierten DBA durch ein später erlassenes Gesetz gestützt (vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, DStR 2016, 359). Anders als der BFH sieht das BVerfG in Abs. 8 keinen Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 iVm. Art. 20 Abs. 3 GG sowie Art. 3 Abs. 1 GG; s. allg. zur Diskussion über die Vereinbarkeit von *Treaty Overrides* mit Verfassungs- und Unionsrecht Anm. 6.

Das BVerfG hält Abs. 8 mit dem GG, im Speziellen mit dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) und Art. 59 Abs. 2 GG sowie dem Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG) für vereinbar. Es folgt damit insbes. nicht der Auffassung des BFH (vgl. Vorlagebeschluss BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012 819), eine unilaterale Überschreitung von Völkervertragsrecht sei an das Vorliegen eng gefasster Rechtsfertigungsgründe (vgl. Anm. 6) zu knüpfen. Im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG misst das BVerfG die Ungleichbehandlung der von Abs. 8 betroffenen Stpfl. lediglich am Willkürverbot (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz. 100). Als Vergleichsgruppen zieht das BVerfG zum einen die Gruppe der Stpfl. heran, deren Einkünfte ohne Nachweispflicht von der deutschen Besteuerung freigestellt sind (etwa Unternehmensgewinne nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Türkei 1985); zum anderen stellt es darauf ab, dass Freistellungsberechtigte, die den Nachweis nach Abs. 8 nicht erbringen, wie die Gruppe der Stpfl. behandelt würden, deren Einkünfte nicht aufgrund eines DBA freigestellt sind (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326, Rz. 99). Diese Ungleichbehandlung (bzw. Gleichbehandlung von wesentlich Ungleichem) sei jedoch durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt, denn bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bestehe – „aufgrund ihrer im Vergleich zu unternehmerischer Tätigkeit verringerten Wahrnehmbarkeit“ (BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1 = FR 2016, 326, Rz. 103) – eine erhöhte Gefahr des Missbrauchs abkommensrechtl. Freistellungsregelungen. Es kann bezweifelt werden, ob diese Art der Vergleichsgruppenbildung überhaupt geeignet ist, wenn man mit dem BFH richtigerweise betont, dass die abkommensrechtl.

Freistellung bereits die virtuelle Doppelbesteuerung von Einkünften einer umgrenzten Personengruppe vermeiden soll (vgl. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819 [822], Rz. 22), mithin zB ein Vergleich mit Stpfl., deren Einkünfte nicht durch ein DBA freigestellt werden, von vornherein ausscheidet. Das BVerfG setzt sich mit diesen diametral gegensätzlichen Betrachtungsweisen und der sich daraus ergebenden Weichenstellung für die Vergleichsgruppenbildung im Rahmen von Art. 3 Abs. 1 GG nicht eingehend auseinander (krit. auch HUMMEL, IStR 2016, 335) und folgt für die Prüfung des Gleichheitsgrundsatzes dem Konzept des Gesetzgebers (bzw. der FinVerw.), der die Keimnalbesteuerung von durch die Freistellungsmethode begünstigten Einkünften im Vergleich zu nicht aufgrund von DBA freigestellten Einkünften verhindert wissen will. Vom Grundsatz der StFreistellung zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung auf der Basis der „Virtualität“ haben sich das BVerfG mit seiner Entsch. und – mit erneuten Änderungen und Ergänzungen des § 50d in Abs. 9 und Abs. 12 zum VZ 2017 – auch der Gesetzgeber, der sich in seiner *Treaty Overriding*-Praxis bestärkt fühlen dürfte, weit(er) entfernt bzw. das Prinzip der virtuellen Freistellung schlechthin negiert. Bildet nach dem BVerfG letztlich das Willkürverbot den Maßstab für abkommensüberschreibende Regelungen, so ist zu befürchten, dass jegliche Missbrauchsgefahr oder auch nur objektive Gefährdung des Steueraufkommens die verfassungsrechtl. zulässige Grundlage für einen *Treaty Override* bilden kann und dieser – jedenfalls im Erg. – einer gerichtlichen Prüfung weitgehend entzogen ist. „Erschwerend“ kommt hinzu, dass der Gesetzgeber sich aufgrund dieses vom BVerfG weitestgehend undifferenziert erteilten Freibriefs auch keinem Rechtfertigungs- oder Handlungszwang im Hinblick auf nach Inkrafttreten von *Treaty Overrides* wie Abs. 8 abgeschlossene oder zukünftig abzuschließende DBA ausgesetzt sehen dürfte, etwa indem er gezwungen wäre, bestehende *Treaty Overrides* auch im DBA zu implementieren, um diese nicht durch das in nationales Recht transformierte – und solche *Treaty Overrides* nicht enthaltende – DBA als späteres Gesetz wirkungslos werden zu lassen (s. dazu FROTSCHER, IStR 2016, 561). Einer solchen (strikten) Geltung des *lex-posterior*-Grundsatzes als allg. Anwendungsregel hat allerdings auch der BFH eine Absage erteilt. Nach BFH v. 25.5.2016 (BFH v. 25.5.2016 – I R 64/13, BStBl. II 2017, 1185) lässt sich aus der Existenz von dem Inkrafttreten der Regelung des § 50d Abs. 8 EStG 2002 (idF des StÄndG 2003) zeitlich nachfolgenden DBA, die teilweise keinen Vorbehalt zur Anwendung der Freistellungsmethode enthalten, keine Einschränkung oder Überschreibung des Abs. 8 herleiten. Dem Gesetzgeber könne nicht der Wille unterstellt werden, durch das DBA-Zustimmungsgesetz solle die die Steuerfreistellung einengende, nationale Vorschrift (teilweise) außer Kraft gesetzt werden.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu DBA ohne subject-to-tax-Klausel:* In Anlehnung an Art. 15 Abs. 1 OECD-MA weisen die DBA grds. das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Ansässigkeitsstaat zu. Die Einkünfte werden jedoch im anderen Vertragsstaat besteuert, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird (Arbeitsortprinzip). Diese Regelung wird eingeschränkt durch Rückausnahmen und Sonderregelungen wie zB die sog. 183-Tage-Regelung (vgl. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA). Soweit die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach dem jeweiligen DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, handelt es sich bei Abs. 8, wenn er dennoch eine Besteuerung in Deutschland zur Folge hat, um einen sog. *Treaty Override* (GOSCH in KIRCHHOFF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 35).

► *Verhältnis zu DBA mit subject-to-tax-Klausel:* Enthält das jeweilige DBA eine Rückfall- bzw. *subject-to-tax*-Klausel (zB Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich; Abs. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien, vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 4.1.1.2.3), hatte der Stpfl. nach Verwaltungsauffassung schon vor Abs. 8 nachzuweisen, dass die Einkünfte im Ausland der Besteuerung unterworfen wurden, um die DBA-StBefreiung in Anspruch nehmen zu können (so BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Rz. 1.2.6; OFD Frankfurt v. 18.12.1998, ISr 1999, 248; OFD Frankfurt v. 8.7.2003, DB 2003, 1602; OFD Düss. v. 11.12.1996, ISr 1997, 53; BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532, Rz. 9.1, ersetzt durch BMF v. 12.11.2014 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2014, 1467; vgl. auch BFH v. 11.6.1996 – I R 8/96, BStBl. II 1997, 117). Ebenso wie im Rahmen von Abs. 8 kann es schwierig sein, den Nachweis einer effektiven Besteuerung im Tätigkeitsstaat zu erbringen. Auch bei einer abkommensrechtl. verankerten *subject-to-tax*-Klausel dürfen daher trotz erhöhter Mitwirkungspflicht des Stpfl. gem. § 90 Abs. 2 AO die Anforderungen an einen solchen Nachweis nicht überspannt werden. Dies gilt umso mehr, als eine „effektive Besteuerung“ im anderen Vertragsstaat nicht nur darin zu sehen ist, dass eine – etwa anhand eines StBescheids nachweisbare – Steuerzahllast vorliegt; es ist ausreichend, dass die Vergütungen der ausländ. Besteuerung unterliegen und darüber hinaus unbeachtlich, in welchem Umfang sie von der ausländ. Besteuerung erfasst werden oder ob dort alle Einkunftsteile im Rahmen der ausländ. Veranlagung zu einer konkreten Steuerzahlungspflicht führen (so noch ausdrücklich BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532, Rz. 9.1 Rz. 157, mit Verweis auf BFH v. 27.8.1997 – I R 127/95, BStBl. II 1998, 58); nunmehr ausschließlich – und uU restriktiver – darauf abstellend, dass die Einkünfte in die stl. Bemessungsgrundlage einbezogen werden, vgl. BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, Rz. 2.3 Buchst. a). Eine ausländ. Besteuerung ist auch anzunehmen, wenn die ausländ. Steuer aufgrund von Freibeträgen, aufgrund eines Verlustausgleichs oder -abzugs entfällt oder wenn die betreffenden Vergütungen im Erg. zu negativen Einkünften bei der ausländ. Besteuerung führen (BMF v. 14.9.2006 – IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl. I 2006, 532). Ferner muss es im Rahmen von *subject-to-tax*-Klauseln, wenn diese eine Freistellung davon abhängig machen, dass die Einkünfte im jeweils anderen Staat „effektiv besteuert“ werden (Abs. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien, vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06 BStBl. II 2008, 953), als „effektive Besteuerung“ ausreichen, dass der andere Staat bewusst auf die Besteuerung verzichtet. Vom Stpfl. kann in allen Fällen nur die Vorlage ihm ohne Weiteres zugänglicher und/oder vorliegender Unterlagen (StErklärungen, StBescheide, Zahlungsbelege) verlangt werden (vgl. hierzu BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, Rz. 2.4; s. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 37), uE aber zB im Falle des ausländ. Besteuerungsverzichts nicht auch die Einholung von Stellungnahmen zur stl. Behandlung der Vergütungen im ausländ. Staat.

► *Verhältnis zum Auslandstätigkeitserlass:* Abs. 8 ist nach Ansicht der FinVerw. nicht anzuwenden auf Einkünfte aus Staaten, auf die der sog. Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983 – IV B 6 - S 2293 - 50/83, BStBl. I 1983, 470, und Anh. 7 LStH) anzuwenden ist (BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Rz. 2.3.1, s. auch HOLTTHAUS, ISr 2004, 16 [17]; krit. HOLTTHAUS, IWB 2016, 238 [244]; GROTHERR, IWB 2004, F. 3 Gr. 3, 1395 [1396]).

Nach FG Rhld.-Pf. (FG Rhld.-Pf. v. 11.10.2007 – 6 K 1611/07, EFG 2008, 385, rkr. nach verspäteter Revisionsbegründung, Az. BFH I R 48/08; FG Rhld.-Pf. v. 30.6.2009 – 6 K 1415/09, EFG 2009, 1649, rkr. nach Zurücknahme der Revision) verstößt diese Praxis nicht gegen Art. 3 GG; s. auch JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 227 f.

► *Verhältnis zu Abs. 9:* Der BFH geht nach der Änderung von Abs. 9 Satz 3 aufgrund des Amtshilferichtlinie-Reformgesetzes davon aus, dass Abs. 8 und Abs. 9 nebeneinander anwendbar sind (zu Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 vgl. BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18; s. auch BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Rz. 69), und zwar – bei unterstellter Wirksamkeit des dem BVerfG vorgelegten Abs. 9 Satz 3 – rückwirkend auf alle nicht bestandskräftigen Fälle auch für VZ vor 2007 (s. Anm. 121 ff.). Bei dieser Lesart ist der (iSv. Abs. 9 Satz 3) die Freistellung „weitergehend“ einschränkende Abs. 8 nach der Neufassung von Abs. 9 Satz 3 durch das Amtshilferichtlinie-Reformgesetz hinter Abs. 9 zurückgetreten, soweit Letzterer greift (GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 41j), und ist darüber hinaus infolge der Erweiterung des Anwendungsbereichs von Abs. 9 durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) in seinem verbleibenden, dh. über Abs. 9 hinausgehenden Anwendungsbereich weiter eingeschränkt worden. Es sollte uE anders als nach Abs. 9 aber nach Abs. 8 bei der Freistellung nicht nur bei tatsächlicher Besteuerung im Ausland, sondern auch bei Verzicht des anderen Vertragsstaats auf sein Besteuerungsrecht für die speziell in Abs. 8 geregelten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bleiben. Im Falle eines solchen Verzichts (s. Anm. 112) kann uE die Freistellung auch nicht mehr aufgrund (allgemeiner) *subject-to-tax*-Klauseln oder aber nach Abs. 9 versagt werden, denn der Verzicht ist als einer durch diese Regelungen vorausgesetzten (effektiven) Besteuerung im Quellenstaat gleichwertig anzusehen. Abs. 8 ist insoweit sowohl gegenüber Abs. 9 als auch im Verhältnis zu *subject-to-tax*- sowie Rückfall-Klauseln spezieller und erhält damit die Freistellung bestimmter Einkünfte, und zwar ungeachtet der restriktiven Auslegung insbes. von Quellenregelungen durch die neuere Rspr. des BFH (s. Anm. 121; so auch BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, ISrR 2012, 313, zum Verhältnis von Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 idF des JStG 2007).

111 Einstweilen frei.

112

II. Tatbestandsmerkmale

Unbeschränkte Steuerpflicht: Siehe § 1 Anm. 1.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: Siehe § 19 Anm. 51 ff.

DBA-Freistellung: Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit müssen nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen sein.

Besteuerungsverzicht des Vertragsstaats oder Steuerentrichtung im Ausland: Da Abs. 8 vor allem Fälle erfassen soll, in denen es infolge von Pflichtverletzungen des Stpfl. (insbes. Nichtabgabe der StErklärung) oder der FinVerw. nicht zu einer Steuerveranlagung im Ausland kommt (BTDrucks. 15/1562, 39 f. – wobei angenommen werden kann, dass diese „Fürsorge“ für das Steueraufkommen des Tätigkeitsstaats auch bzw. eher von fiskalischen Überlegungen geleitet ist, s. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819 [823]; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 93 ff., 97 f., 100 ff.,

105 f., 226; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 35a), wird man den „Verzicht auf das Besteuerungsrecht“ weit auslegen und darunter verstehen müssen, dass die Steuer erlassen werden kann, die entsprechenden Einkünfte steuerbefreit sein können oder dass aufgrund von Freibeträgen, eines Verlustausgleichs mit anderen negativen Einkünften oder eines interperiodischen Verlustabzugs keine ausländ. Steuer anfällt (vgl. auch BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, Rz. 2.3 Buchst. a). Zu Fragen der Bestimmung des für die Anwendung des Abs. 8 maßgeblichen Vertragsstaats und dessen stl. Behandlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Dreiecks-sachverhalten s. FG Ba.-Württ. v. 23.6.2016 – 3 K 3089/13, EFG 2017, 464 (zu Frankreich/Schweiz).

Nachweis: Der Nachweis ist im Rahmen der EStVeranlagung des ArbN (und nicht im LStAbzugsverfahren, vgl. BMF v. 14.3.2017 – IV C 5 - S 2369/10/10002, 2017/0204843, BStBl. I 2017, 473, Rz. 27; s. aber Bagatellgrenze laut BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Rz. 62: kein Nachweis erforderlich, wenn der maßgebende, nach deutschem StRecht ermittelte Arbeitslohn im VZ nicht mehr als 10000 € beträgt) zu führen. Tatsächlich kann es schwierig sein, den Nachweis zu führen, und Abs. 8 kann dann prohibitiv wirken (s. JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 224 f.; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 37). Auch hier muss uE gelten, dass vom Stpfl. nur die Vorlage ihm ohne Weiteres zugänglicher und/oder vorliegender Unterlagen (StBescheide bzw. bei Selbstveranlagung StErklärung, jeweils mit Zahlungsbeleg; vgl. BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Rz. 52) verlangt werden kann (vgl. zu den Anforderungen bei abkommensrechtl. *subject-to-tax*-Klausel Anm. 110). Soweit der Stpfl. aus tatsächlichen Gründen nicht in der Lage ist, geeignete Nachweise zu erbringen oder in Fällen, in denen ein Quellensteuerabzug/LStAbzug mit Abgeltungswirkung im anderen Staat vorgenommen wird, kann nach BMF (BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Rz. 53) die tatsächliche Besteuerung im anderen Staat durch eine entsprechende Bescheinigung des ArbG über den StAbzug (zB Quellensteuer-/LStBescheinigung, ausländ. Gehaltsabrechnungen mit Ausweis der abgeführten Quellensteuern) nachgewiesen werden. Im Fall des ausländ. Besteuerungsverzichts dürfen uE nicht auch die Einholung von Stellungnahmen oder Gutachten zur stl. Behandlung der Vergütungen im ausländ. Staat. verlangt werden, insbes. wenn sich der Besteuerungsverzicht des ausländ. Staats aus den Vorschriften seines innerstaatlichen Rechts ergibt (vgl. FG Hamb. v. 13.4.2017 – 6 K 195/16, nrkr., Az. BFH I R 37/17). Wird der erforderliche Nachweis nicht erbracht, wird der Arbeitslohn der deutschen Besteuerung unterworfen. Der StBescheid ist dann entsprechend zu ändern, sobald der Stpfl. den in Abs. 8 Satz 1 geforderten Nachweis erbringt (Abs. 8 Satz 2). Nach Abs. 8 Satz 3 iVm. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO beginnt die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kj., in dem der Nachweis nach Abs. 8 Satz 1 geführt wird. Nach FG Sachs. v. 22.11.2016 – 3 K 450/16, EFG 2017, 712, rkr., stellt die Vorlage eines Nachweises über eine Versteuerung des Arbeitseinkommens im Ausland nach Abs. 8 kein rückwirkendes Ereignis gem. § 233a Abs. 2a und Abs. 7 AO iVm. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO dar, wenn der ausländ. Steuerbescheid vor dem inländ. ergangen ist und die Versteuerung im Ausland daher bereits bei dessen Erlass hätte berücksichtigt werden müssen.

III. Rechtsfolge: Freistellung

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden von deutscher Steuer nur freigestellt, wenn der Nachweis der tatsächlichen Besteuerung im Tätigkeitsstaat oder des Besteuerungsverzichts des Tätigkeitsstaats erbracht wird; anderenfalls müssen sie in Deutschland versteuert werden.

114–120 Einstweilen frei.

K. Erläuterungen zu Abs. 9: Nichtgewährung von DBA-Freistellungen (unilaterale Rückfall- oder switch-over-Klausel)

Schrifttum: GROTHERR, Zum Anwendungsbereich der unilateralen Rückfallklausel gemäß § 50d Abs. 9 EStG, IStR 2007, 265; VOGEL, Neue Gesetzgebung zur DBA-Freistellung, IStR 2007, 225; MERETZKI, Greift § 50d Abs. 9 EStG bei nur zum Teil steuerfreien Einkünften? Auch Sondervergütungen und Gewinnanteil bilden eine Einkünfteeinheit, IStR 2008, 23; GEBHARDT/QUILITZSCH, Rechtsprechung des BFH zu Columbus Container, Verstoß des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG gegen Gemeinschaftsrecht, IWB 2010, 473; GRAF/BISLE, Zweifelsfragen bei der Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 EStG bei der Verschmelzung einer Personen- auf eine Kapitalgesellschaft in Ungarn, IStR 2010, 401; HAASE/KLUGER, Erleichtern Rückfallklauseln eine funktionale Zuordnung?, IStR 2010, 393; C. SCHMIDT, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften – Eine Analyse des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, IStR 2010, 413; WASSERMEYER, Der abkommensrechtliche Einkünftebegriff, IStR 2010, 324; GEBHARDT, § 50d Abs. 9 EStG in der europa- und verfassungsrechtlichen Kritik, IStR 2011, 58; HAASE/DORN, Rätsel um den Anwendungsbereich der jüngeren abkommensrechtlichen Switch-over-Regelungen, IStR 2011, 791; MÖHRLE/GROSCHKE, Treaty Overriding und kein Ende? Das Verhältnis von § 50d Abs. 8 zu Abs. 9 EStG; zugleich Anmerkung zu SEDEMUND/HEGNER, IStR 2012, 315; POHL, Ausgewählte Einzelfragen zu § 50d Abs. 9 EStG, IWB 2012, 656; HAGENA/KLEIN, Ergänzungen des § 50d EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, ISR 2013, 267; HAGEMANN, Abzug von Betriebsausgaben mittels Treaty Override?, BB 2015, 226; CLOER/HAGEMANN, Der Einkünftebegriff iSv § 50d Abs. 9 EStG, IStR 2015, 489; LOLL, Ausländische Einkünfte und Rückfallklauseln: Das Ende der „Atomisierung“ und das Erwachen der „Unschärferelation“, IStR 2016, 540; GEBHARDT, Die atomisierende Betrachtungsweise nach § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG-E und die Lösung des „wenn vs. soweit“-Problems in § 50d Abs. 9 Satz 1 EStG-E, IStR 2016, 1009; DITZ/QUILITZSCH, Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, DStR 2017, 281; HAGEMANN/KUNERT, Zur Anwendung der Herkunftsklausel im DBA USA, zum Einkünftebegriff im DBA und Neues zu § 50d Abs. 9 EStG, IWB 2018, 201.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 5.12.2012 – IV B 2 - S 2411/10/10003, BStBl. I 2012, 1248, Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG auf die Bezüge von in Deutschland ansässigen Piloten und Flugbegleitern britischer und irischer Fluggesellschaften; BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980, zur Anwendung von Subject-for-tax-, Remittance-base- und Switch-over-Klauseln nach den Doppelbesteuerungsabkommen unter Berücksichtigung des Urteils des BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06 (BStBl. II 2008, 953); BMF v. 14.3.2017 – IV C 5 - S 2369/10/10002, BStBl. I 2017, 473, Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie nach dem Auslandstätigkeitserlass im Lohnsteuerabzugsverfahren und Änderung des Auslandstätigkeitserlasses; BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen; FinMin. Schleswig-Holstein v. 10.11.2014 – VI 305 - S 1300 - 567, Kurzinformation betr. Besteuerung von in Deutschland ansässigem Personal

von in Großbritannien und Irland ansässigen Fluggesellschaften; Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG, juris.

I. Einordnung des Abs. 9

121

Unilaterale Rückfallklausel: Abs. 9 enthält eine unilaterale Rückfall- oder *switch-over*-Klausel für nach einem DBA von der deutschen Steuer auszunehmende (freizustellende) Einkünfte. Nach Abs. 9 werden solche Einkünfte unbeschränkt Stpfl. ungeachtet des jeweiligen DBA doch nicht von der deutschen Steuer ausgenommen, soweit die Einkünfte im anderen Staat, dem Quellenstaat, aufgrund des DBA nicht oder nur ermäßigt besteuert werden. Zudem wurde § 50d Abs. 9 um einen Satz 4 ergänzt, um zu erreichen, dass in DBA enthaltene Rückfall-Klauseln, nach denen die Freistellung von Einkünften in Deutschland infolge ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat versagt wird, auch auf Teile von Einkünften angewendet werden, wenn und soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Rückfall-Klausel in Bezug auf solche Einkunftsteile vorliegen.

Treaty Override: Die Besteuerung von Einkünften aufgrund des Abs. 9 trotz ihrer abkommensrechtl. angeordneten Freistellung (sei es durch eine Verteilungsnorm oder den Methodenartikel des einschlägigen DBA) begründet einen *Treaty Override* (s. dazu Anm. 6; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 40a; differenzierend SCHMIDT, IStR 2010, 413 [427 f.], der in Anlehnung an VOGEL, IStR 2007, 225 [228], einen *Treaty Override* durch Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 vermeiden will, indem die Vorschrift auf Grundlage der Rz. 32.1–32.7 des OECD-MK 2000 bzw. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA auf „echte Qualifikationskonflikte“ beschränkt und nicht auf Fälle unzutreffender Sachverhaltsbeurteilung sowie falscher Rechtsauffassung angewendet wird, die zwar vom Wortlaut des Abs. 9 Satz 1 Nr. 1, nicht aber auch entsprechend Art. 23A Abs. 4 OECD-MA in deutschen DBA erfasst sind). Mit einem AdV-Beschluss zu Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 (s. BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, DStR 2010, 1223) hatte der BFH erstmals die Verfassungsmäßigkeit der *Treaty Overriding*-Praxis des Gesetzgebers angezweifelt, und im Anschluss an Abs. 8 und Abs. 10 auch Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 sowie Abs. 9 Satz 3 als seiner Überzeugung nach verfassungswidrige *Treaty Overrides* im konkreten Normenkontrollverfahren dem BVerfG vorgelegt (BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18). Der BFH argumentiert im Kern wie in seinen Vorlagen zu Abs. 8 und Abs. 10 (vgl. allg. zur verfassungsrechtl. Diskussion zu *Treaty Overrides* Anm. 6 sowie speziell zu Abs. 8 Anm. 110 und zu Abs. 10 Anm. 131): Er knüpft die unilaterale Überschreibung von Völkervertragsrecht an das Vorliegen eng gefasster Rechtfertigungsgründe, insbes. die Beachtung der Grundrechte (BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18, Rz. 26). Eine vom Gesetzgeber mit Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 angestrebte Gleichbehandlung von inländ. und ausländ. Stpfl. (vgl. BTDrucks. 16/2712, 61 f.) lässt der BFH nicht gelten und führt – wie zu Abs. 10 – an, dass der Gesetzgeber bei dieser Vergleichsgruppenbildung die unterschiedlichen, abkommensrechtl. vereinbarten Regelungskreise für verschiedene Gruppen von Stpfl. ausblende. Danach sei ein Vergleich von Stpfl., die im Ausland Einkünfte im Geltungsbereich der Freistellungsmethode erzielten, mit Stpfl., die ausschließlich im Inland Einkünfte erzielten, und ferner mit Stpfl., die zwar ausländ. Einkünfte erzielten, dies jedoch im Geltungsbereich der Anrechnungsmethode, keine geeignete Grundlage für die Prüfung des Gleichheitsgrundsatzes (BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18, Rz. 31). Für das im konkreten Fall betroffene DBA-Irland 1962 führt der BFH mit Blick auf die Deutschland zustehenden, mildereren Mittel zur Beh-

lung der vom Gesetzgeber (bzw. der FinVerw.) als „gleichheitswidrig“ angesehenen (bzw. fiskalpolitisch unerwünschten) Rechtsfolge (dh. der Freistellung) an, dass neben einer Kündigung des DBA auch – wie im DBA-Irland 2012 geschehen – eine *subject-to-tax*-Klausel hätte vereinbart werden können (BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18, Rz. 34). Wie für Abs. 10 (s. Anm. 131) ist in Anbetracht der eindeutigen Stellungnahme des BVerfG zu Abs. 8 (s. Anm. 6 und 110) zu bezweifeln, dass sich das BVerfG im Rahmen der Vorlage zu Abs. 9 den Ausführungen des BFH zu einem generellen Rechtfertigungszwang für die unilaterale Überschreibung von DBA-Regelungen anschließt, denn auch im Rahmen von Abs. 9 stehen sich sowohl die grundsätzliche verfassungsrechtl. Beurteilung von *Treaty Overrides* als auch der für die Prüfung speziell des Gleichheitsgrundsatzes gewählte Ansatz, gepaart mit dem vom BVerfG auf das Willkürverbot beschränkten Maßstab, unvereinbar gegenüber. Daher dürfte die – mit dem BFH abzulehnende – Zulässigkeit einer rückwirkenden Anwendung von Abs. 9 Satz 3 besonders bedeutsam für die Entsch. des BVerfG sein, im diesbezüglichen „Erfolgsfall“ aber lediglich den zeitlichen Geltungsbereich der Vorschrift einschränken.

Zeitliche Anwendbarkeit: Abs. 9 gilt grds. ab 2007. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ist darüber hinaus mit verfassungsrechtl. bedenklicher (s. BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, DStR 2010, 1223) – weil „echter“ – Rückwirkung auf alle noch nicht bestandskräftigen StBescheide (auch für VZ vor 2007) anzuwenden (§ 52 Abs. 59a Satz 6, zuletzt idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014). Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 wirkt konstitutiv (s. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 42), stellt also nicht nur klar (so aber BTDrucks. 16/2712, 61), dass – bereits aus den einzelnen DBA folgend – die Abkommensanwendung durch den anderen Vertragsstaat zu berücksichtigen und folglich die Freistellung von der deutschen Steuer bei Nichtbesteuerung des abkommensrechtl. zugewiesenen Steuersubstrats durch den anderen Vertragsstaat zu versagen ist (s. auch BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, mit Anm. HAGENA/WAGNER: Die Freistellungsmethode greift unabhängig von der konkreten Besteuerungslage und verhindert die virtuelle Doppelbesteuerung; die Vermeidung einer Keimnalbesteuerung ist ihr keinesfalls immanent). Abs. 9 Satz 3 idF des AmtshilfeRLUmsG ist gem. § 52 Abs. 59a Satz 9 (idF des KroatienAnpG v. 25.7.2014) rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle anwendbar (was sich sowohl auf von Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 als auch von Nr. 2 – einschließlich seines Verhältnisses zu Abs. 8, s. Anm. 110 – erfasste Fälle auswirken kann). Der BFH hält Abs. 9 Satz 3 aufgrund seiner tatbestandlichen Rückanknüpfung (Verstoß gegen Art. 20 Abs. 3 GG) für verfassungswidrig und hat die Vorschrift im konkreten Normenkontrollverfahren dem BVerfG vorgelegt (BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18; Vorinstanz FG Schl.-Holst. v. 1.7.2013 – 3 K 18/13, DStRE 2014, 853). Ab dem VZ 2017 gelten die mit dem BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) eingefügte Änderung in Abs. 9 Satz 1 („soweit“ statt „wenn“) und der ergänzte Abs. 9 Satz 4.

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu DBA mit Rückfall- oder switch-over-Klausel:* Abs. 9 Satz 1 tritt trotz seiner Ausgestaltung als unilaterale *switch-over*-Klausel („ungeachtet des Abkommens“; zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. nachfolgend „Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen ohne *switch-over*/ *subject-to-tax*-Klausel“) hinter abkommensrechtl. Spezialregelungen (s. dazu BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980) zurück, die unter bestimmten Voraussetzungen einen Rückfall des Besteuerungsrechts anordnen (so auch HAASE/DORN, IStR 2011,

791 [796]): Mit derartigen bilateral vereinbarten Vorschriften haben die Vertragsstaaten die von Abs. 9 beabsichtigte Vermeidung einer (teilweisen) Nichtbesteuerung bereits abkommensrechtl. berücksichtigt und abschließend bilateral geregelt. Praktisch wirkt sich ein solcher Vorrang namentlich dann aus, wenn die abkommensrechtl. *switch-over*-Klausel den Rückfall des Besteuerungsrechts von – in Abs. 9 nicht enthaltenen – zusätzlichen Voraussetzungen wie etwa der (erfolglosen) Durchführung eines Verständigungsverfahrens abhängig macht (vgl. zB Abs. 18 Buchst. b des Protokolls zum DBA-Italien, Art. 22 Abs. 2 Buchst. e (i) DBA-Spanien). Abs. 9 Satz 1 begründet damit einen *Treaty Override*, wenn und soweit die Vorschrift bei abkommensrechtl. im Methodenartikel vereinbarter Rückfall- oder *switch-over*-Klausel freistellungsausschließend an Sachverhalte anknüpft, in denen sich die (teilweise) Nichtbesteuerung bereits aus einem Verteilungsartikel ergibt, oder sie ungeachtet der speziellen Voraussetzungen der abkommensrechtl. Rückfall- oder *switch-over*-Klausel angewendet wird. Die Ausweitung des Anwendungsbereichs von Rückfall- oder *switch-over*-Klauseln durch Abs. 9 Satz 4 begründet ebenfalls einen *Treaty Override* (Anm. 124).

► *Verhältnis zu DBA mit subject-to-tax-Klausel*: Dasselbe muss gelten, wenn Abs. 9 auf ein DBA trifft, das eine schon im Vorfeld einer Rückfall-Klausel wirkende *subject-to-tax*-Klausel enthält. Nach der neueren Rspr. des BFH sind bestimmte Quellenregelungen (wie Abs. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien, vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953), die für das „Stammen“ von Einkünften aus dem Quellenstaat ihre „effektive“ oder tatsächliche Besteuerung in diesem Staat voraussetzen, als solche *subject-to-tax*-Klauseln auszuliegen (zu Abs. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Italien; s. aber BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 4.1.1.2.3: Rückfallklausel). Die Freistellung von Einkünften von der deutschen Steuer wird damit von einer tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat abhängig gemacht. Hieran anknüpfend ist Deutschland in neueren DBA dazu übergegangen, die Freistellung nicht länger auf virtueller Basis zu gewähren, sondern davon abhängig zu machen, dass die Einkünfte nach dem jeweiligen DBA tatsächlich im Quellenstaat besteuert werden (vgl. Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien 2010; Art. 23 Abs. 2 Buchst. a DBA-Irland 2011; Art. 22 Abs. 2 Buchst. a DBA-Spanien 2011; Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Niederlande 2015). Rückfall- und *subject-to-tax*-Klauseln können sich in Voraussetzungen und Rechtsfolgen partiell überschneiden (BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953), und das spricht dafür, dass auch das Verhältnis von Abs. 9 zu beiden grds. übereinstimmt (zu den verfassungsrechtl. Bedenken s. nachfolgend „Verhältnis zu DBA ohne *switch-over*/*subject-to-tax*-Klausel“). Die auf Abs. 9 basierende Versagung der Freistellung von Einkünften, die vom Regelungsbereich einer abkommensrechtl. *subject-to-tax*-Klausel erfasst sind und nach dieser Bestimmung freizustellen wären, begründet einen *Treaty Override*, ebenso wie die Ausweitung des Anwendungsbereichs von Rückfall- oder *switch-over*-Klauseln durch Abs. 9 Satz 4 (vgl. hierzu Anm. 124).

► *Verhältnis zu DBA ohne switch-over-/subject-to-tax-Klausel*: Soweit Einkünfte nach dem jeweiligen DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind, handelt es sich bei Abs. 9, wenn er dennoch eine Besteuerung in Deutschland zur Folge hat, um einen verfassungswidrigen *Treaty Override* (BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18; zuvor bereits an der Verfassungsmäßigkeit zweifelnd BFH v. 19.5.2010 – I B 191/90, DStR 2010, 1223); s. allg. zur verfassungsrechtl. Diskussion zu *Treaty Overrides* Anm. 6 sowie speziell zu Abs. 8 Anm. 110 und speziell zu Abs. 10 Anm. 131. Der BFH hält deshalb

Abs. 9 für verfassungswidrig (Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 iVm. Art. 20 Abs. 3 GG) und hat die Norm aufgrund ihrer Entscheidungserheblichkeit im Verfahren I R 86/13 dem BVerfG im Normenkontrollverfahren nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG zur Prüfung vorgelegt (Vorlagebeschluss BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18; Vorinstanz FG Schl.-Holst. v. 1.7.2013 – 3 K 18/13, DStRE 2014, 853).

► *Verhältnis zu Regeln der Entstrickungsbesteuerung:* Wären bei „isolierender“ Betrachtung die Voraussetzungen einer Entstrickungsnorm (zB § 4 Abs. 1 Sätze 3, 4; § 6 Abs. 1 Nr. 4 AStG; § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2; § 13 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG) erfüllt, und wird das ausgeschlossene oder beschränkte deutsche Besteuerungsrecht durch Abs. 9 aufrecht erhalten, ist die jeweilige Entstrickungsnorm bereits tatbestandlich nicht einschlägig (vgl. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 40b).

II. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge des Abs. 9

122 1. Switch-over-Klausel (Abs. 9 Satz 1)

Tatbestandsmerkmale:

► *Nach DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmende Einkünfte:* Abs. 9 setzt voraus, dass die betreffenden Einkünfte nach einem DBA im Ansässigkeitsstaat Deutschland freigestellt sind. Die StFreistellung kann sich aus der Verteilungsnorm oder aus dem Methodenartikel des jeweiligen DBA ergeben. Einkünfte iSv. Abs. 9 sind sowohl positive als auch negative Einkünfte (HAHN-JOECKS in KSM, § 50d Rz. K 7 [3/2014]).

► *Einkünfte:* Einkünfte iSd. Abs. 9 Satz 1 sind die nach nationalem Recht (§ 2 iVm. § 34d EStG) bestimmten Einkünfte (BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BStBl. II 2017, 107). Umfasst sind positive und negative Einkünfte, sodass abkommensrechtl. stfrei gestellte Verluste bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen vom Besteuerungsrückfall erfasst werden und im Inland ungeachtet des DBA abziehbar sind (BFH v. 11.7.2018 – I R 52/16, DStR 2018, 2686, mit der dort zu beachtenden Besonderheit, dass aufgrund der für den Stpfl. günstigen Rechtsfolge der Verlustberücksichtigung im Inland die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 9 beim Stpfl. liegt).

► *Unbeschränkt Steuerpflichtiger:* Siehe § 1 Anm. 1.

► *Ausnahme von der Besteuerung im Quellenstaat oder Besteuerung nur zu einem durch DBA begrenzten Steuersatz (Nr. 1):* Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 setzt voraus, dass der andere Vertragsstaat (= Quellenstaat) aufgrund der Anwendung der jeweiligen DBA-Bestimmungen Einkünfte nicht oder nur zu einem nach dem DBA begrenzten StSatz besteuert. Die überschießende Tendenz von Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 zeigt sich insbes. darin, dass nach seinem Wortlaut die – und das ist mit Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 wohl gemeint, aber nicht geregelt: von der deutschen, mit der Freistellungsmethode korrespondierenden Sicht abweichende – Abkommensanwendung durch den Quellenstaat nicht kausal dafür sein muss, dass dieser Staat die Einkünfte nicht oder nur zu einem begrenzten StSatz besteuert. Wendet der Quellenstaat zB den Zinsartikel an und erhebt eine nach dem DBA begrenzte Quellensteuer, während Deutschland von Dividenden ausgeht (für die jedoch ebenfalls eine Quellensteuerbegrenzung im anderen Staat einschlägig wäre), so sind die Voraussetzungen des Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 erfüllt (s. hierzu POHL, IWb

2012, 656 [657], zu BFH v. 6.6.2012 – I R 6, 8/11, FR 2012, 1173, mit Anm. HAGEN, betr. brasilianische Eigenkapitalverzinsung; der BFH wendete in seinem Urteil Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 nicht an, da er Ursache für die Steuerbegrenzung im innerstaatlichen brasilianischen Recht sah). Mit der *ratio legis* ist der Wechsel zur Anrechnungsmethode indes nicht vereinbar, zumal gerade nicht die Anwendung unterschiedlicher Verteilungsartikel die begrenzte oder ausbleibende Besteuerung im Quellenstaat herbeiführt (POHL, IWB 2012, 656 [657]).

Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 greift nicht ein, wenn der Quellenstaat Einkünfte aufgrund seines innerstaatlichen Rechts (etwa infolge sachlicher oder persönlicher StBefreiungen) nicht, nur teilweise oder zu einem begrenzten StSatz besteuert. Unterschiede bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage wie auch eine hierdurch bedingte, phasenverschobene stl. Erfassung von Einkünften beruhen ebenfalls auf innerstaatlichem Recht und fallen daher nicht unter Abs. 9 Satz 1 Nr. 1.

► *Nichtbesteuerung bei fehlender persönlicher unbeschränkter Steuerpflicht (Nr. 2)*: Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 erfasst Fälle, in denen Einkünfte im anderen DBA-Staat nur deshalb nicht besteuert werden, weil sie von einer Person bezogen werden, die im anderen DBA-Staat nicht aufgrund eines stl. Ansässigkeitsmerkmals (natürliche Person: Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt; juristische Person: Sitz, Ort der Geschäftsleitung oder ähnliches Merkmal) unbeschränkt stpfl. ist (vgl. dazu BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18). Zweck der Vorschrift ist somit ein Rückfall des Besteuerungsrechts für Einkünfte (zB aus einem Drittstaat wie Lizenzeinnahmen aus über eine im anderen DBA-Staat befindliche PersGes. vergebenen Lizenzen), die anderenfalls im Inland nach dem jeweiligen DBA von der Steuer freizustellen wären, während sie im anderen DBA-Staat zwar grds., jedoch nicht im Rahmen der beschränkten StPflcht erfasst werden. Zu einem Beispiel s. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 4.1.1.2.4 (Beispiel 1). Nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 ist dabei die Freistellung in Deutschland nur zu versagen, wenn die Einkünfte im anderen DBA-Staat allein mangels unbeschränkter StPflcht nicht besteuert werden. Beruht die Nichtbesteuerung darauf, dass der andere DBA-Staat die Einkünfte allg. nicht besteuert oder erhebt der andere DBA-Staat sogar gar keine Steuern vom Einkommen, ist Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 nicht anzuwenden (s. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 4.1.1.2.4, Beispiel 2; vgl. auch FG Hamb. v. 13.4.2017 – 6 K 195/16, nrkr., Az. BFH I R 30/17, zur Anwendung weder von Abs. 8 noch von Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 idF des AmtshilfeRLUmsG auf Einkünfte, die nach den innerstaatlichen Vorschriften des ausl. Staats nicht besteuert werden).

► „*Soweit*“: Nach der Rspr. des BFH (vgl. zu Satz 1 Nr. 1 BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BFH/NV 2016, 1088; zu Satz 1 Nr. 2 BFH v. 20.5.2015 – I R 68/14, BStBl. II 2016, 90) konnten im Rahmen von Abs. 9 Satz 1 idF des AmtshilfeRLUmsG (sowie den vorangehenden Fassungen) Einkünfte nicht in einzelne Bestandteile aufgespalten („atomisiert“) und auf dieser Grundlage die abkommensrechtl. angeordnete Freistellung anteilig für nicht oder minderbesteuerte Einkunftsteile versagt werden. Die Behandlung von Einkünften als Einheit, und zwar ungeachtet ihrer teilweisen Nicht- oder Minderbesteuerung (bisher auch gekennzeichnet durch das Tatbestandsmerkmal „wenn“ in Satz 1, das eine Minder- oder Nichtbesteuerung der gesamten Einkünfte, nicht lediglich eines Teils im Sinne von „soweit“ erforderte) wurde durchbrochen, indem das neue „soweit“ eine Aufteilung der Einkünfte entsprechend ihrer stl. Behandlung im anderen Vertragsstaat anordnet.

► *Nachweispflichten*: Nach BMF (BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Rz. 70) sind die für Abs. 8 geltenden Nachweispflichten im Rahmen des Abs. 9 entsprechend anzuwenden, dh., der Stpfl. muss für die Freistellung nachweisen, dass sämtliche ausländ. Einkünfte bzw. Einkunftsteile im ausländ. Staat besteuert worden und die Steuern entrichtet worden sind, vgl. dazu Anm. 112; vgl. demgegenüber FG Berlin-Brandenb. v. 26.7.2018 – 3 V 3099/18, EFG 2018, 1993, nrkr., Az BFH I B 58/18, nach dem die Darlegungs- und Feststellungslast hinsichtlich des Vorliegens der Voraussetzungen des Abs. 9 Satz 1 das FA trifft, der Stpfl. jedoch im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht (§ 90 AO) durch Vorlage ausländ. StErklärungen bzw. StBescheide dem FA eine entsprechende Prüfung ermöglichen muss, anderenfalls darf das FA vom Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 9 ausgehen. Abs. 9 gilt nicht im LStAbzugsverfahren (vgl. BMF v. 14.3.2017 – IV C 5 - S 2369/10/10002, BStBl. I 2017, 473, Rz. 27).

Rechtsfolge: Sind die Voraussetzungen des Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 oder 2 erfüllt, wird die nach dem DBA an sich vorgesehene Freistellung von der deutschen Steuer insoweit nicht gewährt, wie die Einkünfte im Quellenstaat nicht besteuert werden, dh., die betroffenen Einkünfte werden trotz ihrer abkommensrechtl. bestimmten Ausnahme von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer im Inland besteuert. Eine im Quellenstaat erhobene Steuer wird gem. § 34c Abs. 6 Satz 5 iVm. Abs. 1–3 und Abs. 6 Satz 6 (ggf. iVm. § 26 Abs. 1 KStG) auf die deutsche Steuer angerechnet bzw. davon abgezogen.

123 2. Ausnahme für Dividenden (Abs. 9 Satz 2)

Grundregel: Dividenden, die nach einem DBA von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind: Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 gilt nicht für Dividenden, die nach einem DBA von der deutschen Steuer ausgenommen sind (sog. Schachtelprivileg). Was eine „Dividende“ ist, bestimmt sich nach Maßgabe des einschlägigen DBA. Eine doppelte DBA-StBefreiung ist in diesem Fall nicht zu besorgen, da das den Dividenden zugrunde liegende Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft auf deren Ebene besteuert wurde. Abs. 9 Satz 2 stellt folglich klar, dass die bei entsprechend qualifizierten Beteiligungen mit dem Schachtelprivileg erreichte Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung aufrechterhalten wird.

Rückausnahme für Dividenden, die bei Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen wurden: Sind Dividenden bei Ermittlung des Gewinns der ausschüttenden Gesellschaft abgezogen worden, gilt die Ausnahme in Abs. 9 Satz 2 nicht, dh., es bleibt dabei, dass die DBA-Freistellung bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 nicht gewährt wird. Relevant ist das in erster Linie für Vergütungen, die nach innerstaatlichem Recht anders als Dividenden das Einkommen mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG), aber abkommensrechtl. ggf. unter den Dividendenartikel fallen (zB Vergütungen für eine typisch stille Beteiligung, s. TISCHBIREK/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 231 ff.; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 243).

3. Verhältnis zu anderen Einschränkungen (Abs. 9 Satz 3)

124

Einschränkung von DBA-Freistellungen in DBA:

► *DBA-Regelungen mit „weitergebender“ Einschränkung iSd. Abs. 9 Satz 3:* Da Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 abkommensrechtl. Qualifikationskonflikte erfasst und damit grds. *switch-over*-Klauseln in DBA entspricht, während Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 an das Fehlen einer persönlichen StPflcht im innerstaatlichen Recht des Quellenstaats anknüpft und damit (auch) Elemente einer *subject-to-tax*-Klausel aufweist, sind dies abkommensrechtl. *switch-over*-, *subject-to-tax*-Klauseln sowie andere Bestimmungen, die die Freistellung von Einkünften einschränken und deren persönlicher und/oder sachlicher Anwendungsbereich über Abs. 9 Satz 1 hinausgeht. Über Abs. 9 hinausgehen können sie zB, indem sie die Freistellung auch bei einer „niedrigeren“ Besteuerung infolge eines Qualifikationskonflikts (zB Art. 23 Abs. 1 Buchst. e DBA-Mexiko) oder auf der Grundlage eines diplomatischen Notifizierungsverfahrens (zB Nr. 10 des Protokolls zum DBA-Norwegen; Nr. 5 des Protokolls zum DBA-Venezuela) versagen; in Betracht kommen zudem *limitation-on-benefits*-Klauseln (zB Art. 28 DBA-USA) und Aktivitätsvorbehalte (zB Nr. 10 Buchst. d des Protokolls zum DBA-Australien).

► *Abs. 8 bleibt unberührt:* Siehe Anm. 110 ff. Der BFH geht nach der Änderung von Abs. 9 Satz 3 aufgrund des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802; s. Anm. 2) davon aus, dass Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 nunmehr nebeneinander anwendbar sind (vgl. BFH v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18), und zwar – bei unterstellter Wirksamkeit des dem BVerfG vorgelegten Abs. 9 Satz 3 – rückwirkend auf alle nicht bestandskräftigen Fälle (s. Anm. 121 ff.) (vgl. auch BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Rz. 69).

Der ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffende Abs. 8 ist indes spezieller als Abs. 9 und geht uE diesem daher vor (so auch BFH v. 11.1.2012 – I R 27/11, IStR 2012, 313, zum Verhältnis von Abs. 8 und Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 idF des JStG 2007). Durch Abs. 9 Satz 3 – auch idF des AmtshilfeRLUmsG – ist nicht geklärt, ob Abs. 9 Satz 3 mit der Formulierung, weitergehende Einschränkungen der Freistellung nach Abs. 8 blieben „unberührt“, regelt, dass die Freistellung nach Abs. 9 auch versagt werden kann, wenn der StPfl. die Voraussetzungen für die Freistellung nach Abs. 8 erfüllt, zB weil eine Nichtbesteuerung darauf beruht, dass der ausländ. Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet. Käme es in einem solchen Fall nach Abs. 9 (Satz 1 Nr. 2) zu einem *switch-over* von der Freistellung zur Anrechnung, würde uE die Wertung des spezielleren Abs. 8 unterlaufen, den Verzicht des ausländ. Staats auf sein Besteuerungsrecht zu respektieren. Die Abs. 8 immanente und mit der ausdrücklichen Bezugnahme auf einen Besteuerungsverzicht des ausländ. Staates (als Voraussetzung der Freistellung) in seinem Wortlaut verankerte Spezialität wird durch Abs. 9 Satz 3 nicht berührt, da Abs. 9 zu einem solchen Fall schweigt. Zudem ist es bedenklich, wenn Abs. 9 (wie auch insbes. Abs. 10) erst durch Erforschung des gesetzgeberischen Willens und Betrachtung der Normenhistorie zur „Wirksamkeit“ verholten werden kann und damit eine StPflcht begründet wird.

► § 20 Abs. 2 AStG bleibt unberührt: Bezieht ein unbeschränkt StPfl. Zwischeneinkünfte iSd. § 8 Abs. 2 AStG über eine ausländ. DBA-BS, wird die Doppelbesteuerung statt durch Freistellung der Einkünfte von der deutschen Steuer durch Anrechnung der ausländ. Steuer vermieden (zum Verhältnis des § 20 Abs. 2 AStG zu Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 s. GEBHARDT/QUILITZSCH, IWB 2010, 473).

125 4. Erweiterung des Anwendungsbereichs abkommensrechtlicher Rückfall-Klauseln (Abs. 9 Satz 4)

Abs. 9 Satz 4 erweitert den Anwendungsbereich und überschreibt damit unilateral die Interpretation von in DBA verankerten Rückfall-Klauseln, indem er die Freistellung auch von Teilen von Einkünften infolge ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nach Maßgabe der Rückfall-Klausel versagt.

Abkommensrechtlicher Ausgangspunkt: Anknüpfungspunkt von Abs. 9 Satz 4 sind allg. Bestimmungen eines DBA, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden.

Anwendung auch auf „Teile von Einkünften“: Abs. 9 Satz 4 ist ein *Treaty Override*, denn er ordnet abkommensüberschreibend an, dass freistellungsaus-schließende DBA-Bestimmungen auch auf Teile von Einkünften, die solchen Bestimmungen unterliegen, anzuwenden sind. Mit der Norm setzt sich der Gesetzgeber über die Rspr. hinweg, nach der zum einen die abkommensrechtl. Freistellung auf der Basis der Virtualität gewährt wird und zum anderen eine „Atomisierung“ von Einkünften für Zwecke der Anwendung abkommensrechtl. Freistellungsmethoden zu unterbleiben hat (vgl. BFH v. 20.5.2015 – I R 69/14, BFH/NV 2015, 1395; BFH v. 20.5.2015 – I R 68/14, BStBl. II 2016, 90; BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BStBl. II 2017, 107; GEBHARDT, IStR 2016, 1009; DRTZ/QUILITZSCH, DStR 2017, 281 [290]; BENZ/BÖHMER, DB 2016, 1531 [1537]; vgl. demgegenüber BMF v. 20.6.2013 – IV B 2 - S 1300/09/10006, BStBl. I 2013, 980 Rz. 2.3: „soweit“). Die Regelung begegnet daher verfassungsrechtl. Bedenken (s. Anm. 6 im Allgemeinen sowie Anm. 121 im Speziellen zu Abs. 9). Tatbestandlich setzt Satz 4 eine Teilbarkeit der Einkünfte anhand der konkret für sie angeordneten Besteuerungsfolge voraus, ferner, dass sich der im DBA vorgesehene Ausschluss der Freistellung aus der stl. Behandlung durch den anderen Vertragsstaat ergibt, und zwar auf der durch die jeweilige DBA-Bestimmung beschriebenen Regelungsebene. Regelt das DBA in der „Bestimmung“ selbst, wie mit im Quellenstaat nicht besteuerten Einkunftsteilen zu verfahren ist, bleibt Abs. 9 Satz 4 unanwendbar. Es ergibt sich folgender Geltungsbereich (vgl. umfassend GEBHARDT, IStR 2016, 1009):

▶ *Korrespondenzregeln:* Vorschriften in DBA, nach denen Einkünfte nur freigestellt werden, wenn sie die stl. Bemessungsgrundlage im anderen Vertragsstaat nicht gemindert haben (zB Dividenden), sind keine „Bestimmungen“ eines DBA iSv. Satz 4, da bei Abziehbarkeit im anderen Vertragsstaat idR ein objektiver Qualifikationskonflikt in Bezug auf die gesamten Einkünfte vorliegt (vgl. GEBHARDT, IStR 2016, 1009).

▶ *Aktivitätsklauseln:* Vorschriften in DBA, nach denen Einkünfte nur freigestellt werden, wenn sie die Voraussetzungen abkommensrechtl. Aktivitätsvorbehalte erfüllen, sind keine „Bestimmungen“ eines DBA iSv. Satz 4, da die fraglichen Einkünfte aufgrund ihrer Einstufung als „passiv“ – und nicht aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat – von der Freistellung ausgenommen bleiben (GEBHARDT, IStR 2016, 1009).

▶ *Switch-over-Klauseln* in DBA, nach denen Deutschland im Fall eines abkommensrechtl. Qualifikationskonflikts von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode übergeht, dürften den Hauptanwendungsfall von Satz 4 bilden.

▶ *Subject-to-tax-Klauseln:* Setzt ein DBA voraus, dass Einkünfte im anderen Vertragsstaat tatsächlich besteuert werden, um von der deutschen Bemessungs-

grundlage ausgenommen zu werden, können solche Bestimmungen infolge von Satz 4 auch auf (klar abgrenzbare) Einkunftsteile angewendet und die Freistellung für solche Einkunftsteile versagt werden, wenn im Übrigen die Voraussetzungen der abkommensrechtl. *subject-to-tax*-Klausel erfüllt sind. Auch vom BFH als *subject-to-tax*-Klauseln ausgelegte, abkommensrechtl. Quellenregelungen (vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06, BStBl. II 2008, 953), die bestimmen, unter welchen Voraussetzungen Einkünfte aus einem Vertragsstaat stammen, dürften von Abs. 9 Satz 4 erfasst sein.

► *Verhältnis zu Abs. 9 Satz 1*: Satz 4 ist vorrangig vor Satz 1 zu prüfen, denn versagt bereits das DBA unter Einbeziehung von Satz 4 die Freistellung von Einkunftsteilen, läuft Satz 1 insoweit leer. Weiterhin ist zu beachten, dass Satz 1 einen abkommensrechtl. Qualifikationskonflikt voraussetzt, der zu einer Nicht- oder Minderbesteuerung von Einkünften, nicht aber Einkunftsteilen führt (vgl. GEBHARDT, IStR 2016, 1009 [1011]). Satz 1 und Satz 4 schließen sich somit nicht gegenseitig aus, da Satz 4 eine Einkünfte-Atomisierung auf Abkommensebene erfordert und eine Aufteilung darüber hinaus, namentlich in seiner Rechtsfolge, nicht zulässt, während Satz 1 – nach der Feststellung, dass ein abkommensrechtl. Qualifikationskonflikt eine Nicht- oder Minderbesteuerung von Einkünften nach sich zieht – weitergehend eine Aufteilung von Einkünften anhand der Besteuerungsverhältnisse im anderen Vertragsstaat („soweit“) anordnet (vgl. GEBHARDT, IStR 2016, 1009 [1011]).

Einstweilen frei.

126–130

**L. Erläuterungen zu Abs. 10:
Sondervergütungen, Erträge und Aufwendungen als
Teil abkommensrechtlicher Unternehmensgewinne**

Schrifttum: BOLLER/EILINGHOFF/SCHMIDT, § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des JStG 2009 – ein zahnlöser Tiger?, IStR 2009, 109; BOLLER/SCHMIDT, § 50d Abs. 10 EStG ist doch ein zahnlöser Tiger, Replik zu Frotscher (IStR 2009, 593), IStR 2009, 852; FROTSCHER, Treaty Override und § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2009, 593; GÜNKEL/LIEBER, Auslegungsfragen im Zusammenhang mit § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des JStG 2009, Ubg 2009, 301; HILS, Neuregelung internationaler Sondervergütungen nach § 50d Abs. 10 EStG, DStR 2009, 888; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009; LOHBECK/WAGNER, § 50d Abs. 10 EStG – Uneingeschränktes Besteuerungsrecht für Sondervergütungen im Inbound-Fall?, DB 2009, 423; MERETZKI, Weshalb der neue § 50d Abs. 10 EStG sein Ziel verfehlt und neue Probleme schafft – Mitunternehmer-Betriebsstätten, floating income und weitere Streitfragen, IStR 2009, 217; SALZMANN, § 50d Abs. 10 EStG – ein fiskalischer Blindgänger?, IWB Nr. 4 2009, 165 (Fach 3 Gr. 3, 1539); BLUMERS/ZILLMER, Das neue BMF-Schreiben zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, BB 2010, 1375; GOEBEL/LIEDTKE/SCHMIDT, FG München: Anwendungsfall des § 50d Abs. 10 EStG im Inboundfall, IWB 2010, 7; MITSCHKE, Streitpunkt § 50d Abs. 10 EStG – ein Tiger mit scharfen Zähnen, DB 2010, 303; RICHTER, Einzelfragen internationaler Personengesellschaften im Abkommensrecht, FR 2010, 544; C. SCHMIDT, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Eine Analyse des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, IStR 2010, 413; C. SCHMIDT, (Weitere) Infragestellung des BMF-Schreibens vom 16.4.2010 „Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften“ durch zwei neue Entscheidungen des BFH, IStR 2010, 520; WASSERMAYER, Grundfragen internationaler Personengesellschaften im Abkommensrecht, FR 2010, 537; HÄCK, Zur Auslegung des § 50d Abs. 10 EStG durch den BFH

– Zugleich Anmerkung zu BFH vom 8.9.2010 – I R 74/09 (IStR 2011, 32) mit Anm. KAMMETER, IStR 2011, 71; DORN, Sondervergütungen im Abkommensrecht: Führt der „neue“ § 50d Abs. 10 EStG endlich ans gewünschte Ziel?, BB 2013, 3038; GOSCH, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 87; HAGENA/KLEIN, Ergänzungen des § 50d EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz, ISR 2013, 267; KUDERT/KAHLENBERG, Die Neufassung des § 50d Abs. 10 EStG, Die Besteuerung grenzüberschreitender Mitunternehmensschaften geht in die nächste Runde, IStR 2013, 801; HRUSCHKA, Sondervergütungen und der AOA i.d.F. des AHIRLUMsG – Das Verhältnis von § 1 AStG zu § 50d Abs. 10 EStG, IStR 2013, 830; POHL, § 50d Abs. 10 EStG – Ein Eigentümer des Gesetzgebers? Anmerkungen zum Urteil des FG München vom 8.11.2012 – 10 K 1984/11, IWB 2013, 378; POHL, Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen gem. § 50d Abs. 10 EStG i.d.F. des AmtshilfeRLUMsG, DB 2013, 1572; SCHMIDT, Sondervergütungen im Abkommensrecht, Der neue § 50d Abs. 10 EStG: Ein neuer Versuch – Ein neuer Irrtum?, DStR 2013, 1704; HRUSCHKA, Das neue BMF-Schreiben zur Anwendung von DBA auf Personengesellschaften, IStR 2014, 785; KRAMER, Grenzüberschreitende Sondervergütungen und beschränkte Steuerpflicht, IStR 2014, 21; KOLLRUSS, Zur beschränkten Steuerpflicht und Wirkkraft des § 50d Abs. 10 EStG bei grenzüberschreitenden Sondervergütungen, FR 2014, 588; U. PRINZ, § 50d Abs. 10 EStG – Eine neue „Dauer-Großbaustelle“ im internationalen Steuerrecht – Anmerkungen zum Beschluss des BFH vom 11.12.2013 – I R 4/13, GmbHR 2014, 729; GEBHARDT, Zur Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG im Hinblick auf aktives und passives Sonderbetriebsvermögen (II), IStR 2015, 808; HAGEMANN, Zur Anwendung von § 50d Abs. 10 EStG beim persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA, IStR 2015, 608; HAGEMANN/KAHLENBERG, Zur Besteuerung grenzüberschreitender Sonderbetriebserträge in Outbound-Konstellationen, IStR 2015, 54; HAGEMANN/KAHLENBERG, § 50d Abs. 10 EStG als Steuer(last)gestaltungs-norm?, IStR 2015, 734; KUDERT/KAHLENBERG, § 50d Abs. 10 EStG als „Entstrickungsauslöser“?, IStR 2015, 918; MOELLER, Anwendung von DBA auf Personengesellschaften – Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 26.9.2014, SteuK 2015, 155; MOESSNER, § 50d Abs. 10 EStG und die Anrechnung ausländischer Steuern, IStR 2015, 204; ROGALL/SCHWAN, Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen im Inbound-Fall und bei Inland-Akquisitionen, DStR 2015, 2633; U. PRINZ, Ausgewählte mitunternehmerbezogenen Finanzierungsfragen bei mehrstöckigen Personengesellschaften, FR 2016, 589; GAH/WANGLER, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben im Inbound-Fall, IStR 2018, 817; KOLLRUSS, Doppelte Nichtbesteuerung und deutsches Sondervergütungskonzept (§ 50d Abs. 10 EStG), IStR 2018, 102.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften.

I. Einordnung des Abs. 10

Treaty Override: Mit dem erst aufgrund einer Empfehlung des FinAussch. des BT nachträglich in das Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2009 eingeführten Abs. 10 reagierte der Gesetzgeber auf das Urteil des BFH v. 17.10.2007 (BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, BStBl. II 2009, 356), in dem der BFH in einem Inbound-Fall – wie schon zuvor vergleichbar in Outbound-Fällen – entschieden hatte, dass Zinsen, die ein in den USA ansässiger Gesellschafter einer inländ. PersGes. bezogen hatte, nicht zu dem nach Art. 7 DBA-USA von Deutschland zu steuernden Unternehmensgewinn gehörten, sondern als Zinsen nach Art. 11 DBA-USA 1989 allein von den USA besteuert werden durften. Mit Abs. 10 wollte der Gesetzgeber eine „DBA-Anwendungsregelung“ schaffen, die „anordnet“, dass bestimmte Sondervergütungen „für Zwecke der DBA Anwendung den Unternehmensgewinnen zugeordnet werden“ (s. BTDrucks. 16/11108, 23 li.Sp.), damit sie, „wenn sie der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind“ (s. BTDrucks. 16/11108, 23 re.Sp.), in Deutschland besteuert werden können. Abs. 10 setzt damit, obwohl der Gesetzgeber ihn nicht für einen *Treaty Override*

hält (s. BTDrucks. 16/11108, 23 li.Sp.), das in Art. 7 Abs. 7 OECD-MA verankerte Subsidiaritätsprinzip außer Kraft, das bestimmt, dass Einkünfte grds. ihrer Art nach und ungeachtet ihrer Erzielung durch ein Unternehmen eines Vertragsstaats (iSd. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) den speziellen Verteilungsartikeln (dh. im Fall von Sondervergütungen insbes. den Art. 11, 12 und 15 OECD-MA) zuzuordnen sind. Er ist damit insoweit doch ein *Treaty Override* (vgl. auch GOSCH, ISR 2013, 87 [95]), auch wenn ein DBA den Begriff der Sondervergütung nicht definiert (GOEBEL/LIEDTKE/SCHMIDT, IWB 1/2010, 7; offen gelassen zu Abs. 10 idF des JStG 2009 BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788, s. aber nunmehr einen *Treaty Override* annehmend BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, zu Abs. 10 idF des AmtshilfeRLUMsG). Die Regelung ist anwendbar auf alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen auch vor VZ 2009 (vgl. § 52 Abs. 59a Satz 10 idF des KroatiensAnpG v. 25.7.2014). Verfassungsrechtliche Bedenken gegen Abs. 10 bestehen daher zu Recht einerseits aufgrund der Rückwirkung von Abs. 10 (s. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 49; WAGNER in BLÜMICH, § 50d Rz. 127 [11/2014]; offen gelassen BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788, zu Abs. 10 idF des JStG 2009; s. aber BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, zu Abs. 10 idF des AmtshilfeRLUMsG) und andererseits mit Blick auf seine einseitige Überschreibung des abkommensrechtl. Subsidiaritätsprinzips. Der BFH ging zutreffend davon aus, dass Abs. 10 idF des JStG 2009 leer lief (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788). Nach der mit dem AmtshilfeRLUMsG erfolgten Änderung von Abs. 10 hält der BFH die Vorschrift für „wirksam“ und hat sie im konkreten Normenkontrollverfahren (als nach seiner Überzeugung verfassungswidrig) dem BVerfG vorgelegt (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791). Im Kern argumentiert der BFH ähnlich wie in seiner Vorlage zu Abs. 8 (vgl. allg. zur verfassungsrechtl. Diskussion zu *Treaty Overrides* Anm. 6 sowie speziell zu Abs. 8 Anm. 110 und zu Abs. 9 Anm. 121). Er knüpft die unilaterale Überschreibung von Völkervertragsrecht an das Vorliegen eng gefasster Rechtfertigungsgründe, insbes. die Beachtung der Grundrechte (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Rz. 31). Die ausweislich der Gesetzesbegründung mit Abs. 10 verfolgte Gleichbehandlung von inländ. und ausländ. Mitunternehmern (um letztlich durchgängig ihre von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bezweckte Gleichbehandlung mit Einzelunternehmern zu gewährleisten) ist nach BFH-Ansicht im abkommensrechtl. Kontext verfehlt, denn die Freistellungsmethode schaffe dort, wo sie vereinbart sei, eine eigenständige Grundlage für die abkommensrechtl. Zuweisung des Besteuerungsrechts für Stpfl., die Einkünfte aus ausländ. Quellen erzielen. Dem Vergleich mit Stpfl., die ausschließlich im Inland Einkünfte erzielen, und ferner mit Stpfl., die zwar ausländ. Einkünfte erzielen, dies jedoch im Geltungsbereich der Anrechnungsmethode, sei demnach – einschließlich für Zwecke des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 – der Boden entzogen (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Rz. 37 f.). Ferner kritisiert der BFH die unzulängliche Ausgestaltung der subsidiären Anrechnung durch Abs. 10 Sätze 5 und 6, die ausgerechnet die GewSt nicht berücksichtige, obwohl § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, dessen Durchsetzung Abs. 10 bezweckt, gerade die gewstl. „Neutralisierung“ von Sondervergütungen anstrebe (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Rz. 41). Schließlich sieht der BFH in den Rückwirkungsanordnungen zu Abs. 10 (sowohl idF des JStG 2009 als auch in der durch das AmtshilfeRLUMsG erfolgten „Nachbesserung“) jeweils „echte Rückwirkungen“, die nicht lediglich klarstellend die bisherige Praxis der FinVerw. kodifizieren, sondern konstitutiv – unter Verletzung schutzwürdigen Vertrauens in die in-

soweit „diametral gegenläufige[n], langjährige[n] Spruchpraxis des BFH“ – die geltende Rechtslage zulasten des Stpfl. überschrieben (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791, Rz. 46 f.). In Anbetracht der eindeutigen Stellungnahme des BVerfG zu Abs. 8 ist zu bezweifeln, dass sich das BVerfG im Rahmen der Vorlage zu Abs. 10 (wie auch zu Abs. 9, s. Anm. 121) den Ausführungen des BFH zu einem generellen Rechtfertigungszwang für die unilaterale Überschreibung von DBA-Regelungen anschließt. Daher dürfte die – mit dem BFH abzulehnende – Zulässigkeit einer rückwirkenden Anwendung von Abs. 10 besonders bedeutsam für die Entsch. des BVerfG sein, im diesbezüglichen „Erfolgsfall“ aber lediglich den zeitlichen Geltungsbereich der Vorschrift einschränken.

Verhältnis zu § 1 Abs. 5 AStG: Auf das Sondervergütungen zugrunde liegende „reale“ schuldrechtl. Verhältnis zwischen Mitunternehmer und PersGes. ist § 1 Abs. 5 AStG nicht anwendbar, denn die Vorschrift regelt die Gewinnaufteilung zwischen unselbständigen BS auf der Basis fiktiver, schuldrechtl. Beziehungen (vgl. BTDrucks. 17/13033, 86, re.Sp.; Gosch in Kirchhof, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 46; Rogall/Schwan, DStR 2015, 2633 [2635]). Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft unterliegen deshalb § 1 Abs. 1 AStG, und insoweit ist zu beachten, dass § 1 Abs. 1 AStG eine Gewinnkorrekturvorschrift ist, die sich der Gewinnermittlung und den sich in diesem Zusammenhang stellenden Zurechnungs- bzw. Zuordnungsfragen (in Bezug auf WG und Einkünfte) in einem zweiten Schritt anschließt.

Verhältnis zu § 4i: § 4i dient der Vermeidung eines sog. *double dips* bei Abziehbarkeit von SonderBA (des SonderBV I und II) sowohl im Inland als auch im Ausland, zB im Fall der fremdfinanzierten Darlehensgewährung durch einen im Ausland ansässigen Mitunternehmer an seine inländ. Mitunternehmerschaft. Mindern die vom Mitunternehmer im Ausland gezahlten Zinsen die ausländ. Bemessungsgrundlage, und werden sie ebenfalls im Rahmen der deutschen BS des Mitunternehmers als SonderBA berücksichtigt, ist der inländ. SonderBA-Abzug nach Maßgabe von § 4i Satz 1 – vorbehaltlich der stl. Berücksichtigung der durch die SonderBA geminderten „Erträge“ auch im anderen Staat, vgl. § 4i Satz 2 – rückgängig zu machen. § 4i dient damit im Wesentlichen der Vermeidung von durch das deutsche Mitunternehmerkonzept im grenzüberschreitenden Kontext verursachten Steuerausfällen bzw. Gestaltungsmöglichkeiten. Bei einer strikt an den einschlägigen, abkommensrechtl. Kriterien orientierten und nicht unilateral von Abs. 10 überlagerten Einordnung von Einnahmen und Ausgaben des Sonderbetriebsbereichs würden durch das deutsche Mitunternehmerkonzept hervorgerufene *double dip*-Konstellationen von vornherein begrenzt (in diese Richtung tendiert offenbar auch das BMF, wenn es im Fall eines refinanzierten, unverzinslichen Darlehens des [nicht selbst gewerblich tätigen] Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft die Zuordnung der SonderBA – bei Nichtanwendbarkeit von Abs. 10 mangels Sondervergütung – zur deutschen BS verneinen will, vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 5.1.2, Beispiel 2; s. demgegenüber aber BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685, der – ohne auf Abs. 10 abzustellen – eine Zuordnung von SonderBA im Bereich des SonderBV II zur inländ. BS nach dem innerstaatlichen und abkommensrechtl. Grundsatz der wirtschaftlichen Veranlassung angenommen hat). Bei Sachverhalten mit DBA-Bezug sollte der Anwendungsbereich von § 4i infolge unterschiedlicher Behandlung von SonderBA im Bereich des SonderBV II vielfach leerlaufen, wenn man nach der hier vertretenen Auffassung Abs. 10 nicht auf SonderBV II anwendet

und dann ein – gerade durch Abs. 10 verursachter – *double dip* ausbleibt. Im Übrigen ist Abs. 10 in DBA-Sachverhalten gegenüber § 4i vorrangig anzuwenden (für Spezialität: BERGMANN, FR 2017, 126; aA SCHNITGER, IStR 2017, 214 [215]); denn ob ein SonderBA-Abzug in beiden Staaten gegeben ist, dh. wie (positive und negative) Einkünfte zugeordnet werden und ob ein deutscher und/oder ausländ., nach innerstaatlichem Recht bestehender Steueranspruch (teilweise) aufgegeben wird, richtet sich nach dem einschlägigen DBA, aus deutscher Sicht ggf. überlagert durch Abs. 10. Zwar ist § 4i eine innerstaatliche, die Gewinnermittlung regelnde Vorschrift; sie knüpft jedoch an Vorfragen der stl. Behandlung an, und diese Vorfragen können nach Maßgabe eines DBA (und wohl einschließlich der *Treaty Overrides*) zu beantworten sein. Ein DBA kann zudem Sonderregelungen zur Behandlung des Sonderbetriebsbereichs enthalten. Zu unionsrechtl. Bedenken zu § 4i vgl. SCHNITGER, IStR 2017, 214.

II. Bestimmte Sondervergütungen, Erträge und Aufwendungen als Teil des Unternehmensgewinns (Abs. 10 Sätze 1 bis 4)

1. Bestimmte Sondervergütungen, Erträge und Aufwendungen (Abs. 10 Sätze 1 und 2)

a) Grenzüberschreitend gezahlte Sondervergütungen in DBA-Fällen

132

Erfasst sind:

► *Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2*: Sondervergütungen eines Personengeschafters (s. § 15 Anm. 500 ff.); Abs. 10 Satz 4 nF verweist auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, der den mittelbar über eine weitere PersGes. beteiligten Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichstellt, sofern die vermittelnde(n) PersGes. Mitunternehmerschaft(en) ist (sind) und der mittelbar Beteiligte Mitunternehmer der vermittelnden PersGes. ist. Folglich erfasst Abs. 10 auch Sondervergütungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters, der als Mitunternehmer der Untergesellschaft gilt.

► *Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2*: Sondervergütungen eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (s. § 15 Anm. 912 ff.); vgl. zu den sich aufgrund der Qualifizierung der KGaA als Körperschaft ergebenden Fragen bei der tatbestandlichen Anknüpfung des Abs. 10 sowie im Kontext von DBA-Regelungen HAGEMANN, IStR 2016, 608.

Nicht erfasst sind:

► *Nachträgliche Einkünfte* iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 und Nr. 3 Halbs. 2, jeweils iVm. Satz 2 iVm. § 24 Nr. 2 (eingefügt in Abs. 10 Satz 4 mit dem AmtshilfeRLUMsG in Reaktion auf BFH v. 8.11.2010 – I R 106/09, DB 2011, 32; BFH v. 7.11.2011 – I R 5/11, BFH/NV 2012, 556, keine Erfassung von nachträglichen Einkünften mangels Verweises des Abs. 10 Satz aF auch auf § Abs. 1 Satz 2).

► *Aus Abs. 10 Satz 4 nF* folgt im Umkehrschluss, dass sich die von Abs. 10 statuierte „Attraktionswirkung“ nicht auf Einkünfte erstreckt, die von einer mittelbar an einer Mitunternehmerschaft beteiligten Person – etwa von der Mitunternehmerschaft oder der vermittelnden Gesellschaft – bezogen werden, wenn dabei die vermittelnde Gesellschaft ihrerseits keine Mitunternehmerschaft, also zB eine KapGes., ist. Beispiel: Gibt eine Muttergesellschaft ihrer Tochter-KapGes. ein verzinsliches Darlehen, mit dem die Tochter-KapGes. den Erwerb ei-

ner Beteiligung an einer Einzelgesellschaft, einer Mitunternehmerschaft, finanziert, dann qualifizieren sich die Zinsen auf dieses Darlehen als SonderBA der Tochtergesellschaft und sind bei der Gewinnermittlung der Einzelgesellschaft abzuziehen. Es handelt sich bei diesen Zinsen aber nicht um Sondervergütungen iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, denn die Hingabe von Kapital zur Nutzung stammt nicht von einer Person, die unmittelbar oder mittelbar als Mitunternehmerin der Einzelgesellschaft anzusehen ist.

Grenzüberschreitende Zahlung in DBA-Fällen: Mit der Formulierung „Sind auf Vergütungen ... die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden“ wird zweierlei vorausgesetzt: Zum einen muss die Sondervergütung grenzüberschreitend, also von einer inländ. Gesellschaft an ihren ausländ. Gesellschafter oder umgekehrt von einer ausländ. Gesellschaft an ihren inländ. Gesellschafter gezahlt werden. Zudem muss zwischen Deutschland und dem jeweils anderen Staat ein DBA bestehen. Besteht kein DBA, ist Abs. 10 nicht anwendbar (s. FROTSCHER, IStR 2009, 593).

Keine ausdrückliche DBA-Regelung betreffend Sondervergütungen: Abs. 10 ist nur anwendbar, wenn das betreffende DBA keine ausdrückliche Regelung zur Einordnung von Sondervergütungen enthält. Art. 7 Abs. 7 OECD-MA stellt wohl keine solche ausdrückliche Regelung iSd. Abs. 10 dar, weil er allg. und ohne ausdrücklichen Bezug auf Sondervergütungen das abkommensrechtl. (in Bezug auf Unternehmensgewinne) Subsidiaritäts- bzw. (in Bezug auf die ihrer Art nach einschlägigen Verteilungsartikel) Spezialitätsprinzip normiert. Demgegenüber weisen einzelne DBA die Sondervergütungen ausdrücklich den Unternehmensgewinnen zu, wenn die Vergütungen nach dem StRecht des Vertragsstaats, in dem die BS der PersGes. liegt, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser BS zugerechnet werden (vgl. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 5.2): Art. 7 Abs. 7 DBA-Algerien, Art. 7 Abs. 6 DBA-Ghana, Art. 7 Abs. 6 DBA-Kasachstan, Art. 7 Abs. 4 DBA-Liechtenstein, Art. 7 Abs. 7 DBA-Mauritius 2011, Art. 7 Abs. 7 DBA-Oman, Art. 7 Abs. 7 DBA-Österreich, Art. 7 Abs. 7 DBA-Schweiz, Art. 7 Abs. 7 DBA-Singapur, Art. 7 Abs. 7 DBA-Usbekistan, Art. 7 Abs. 7 DBA-Tadschikistan, Protokoll Nr. 2 Buchst. b DBA-Türkei 2011, Art. 7 Abs. 7 DBA-Uruguay 2010, Art. 7 Abs. 7 DBA-Weißrussland, Protokoll Nr. 2 DBA-Zypern 2011.

133 b) Aufwendungen und Erträge (Abs. 10 Satz 2)

Nach Satz 2 erstreckt sich die Fiktion als Teil des Unternehmensgewinns auch auf durch das SonderBV veranlasste Erträge und Aufwendungen. Ausgehend von Satz 1, der eine Zahlung von Sondervergütungen voraussetzt, ist Satz 2 nicht anwendbar, wenn im konkreten Fall keine Sondervergütungen geleistet werden (vgl. FG Düss. v. 21.5.2015 – 8 K 2541/12 G, IStR 2015, 828, rkr., mit Anm. KAHLBERG; BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, 2014/0599097, BStBl. I 2014, 1258, Rz. 5.1.1: Abs. 10 nicht anwendbar bei unentgeltlicher Überlassung; bei Teilentgeltlichkeit Anwendung von Abs. 10 auf den entgeltlichen Teil). Darüber hinaus ist die Reichweite von Satz 2 auf solche WG zu beschränken, die mit der gezahlten Sondervergütung in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (ROGALL/SCHWAN, DStR 2015, 2633 [2637, 2638]), denn wenn schon die Zahlung von Sondervergütungen in Bezug auf ein bestimmtes WG sich kraft Satz 2 zB darauf auswirken kann, welchem Staat aus deutscher Sicht das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Veräußerung dieses WG zuzuweisen ist, erschiene es willkürlich, wenn dies auch zu einer „Infizierung“

des gesamten Sonderbetriebsbereichs führte. Die Verwendung nicht-strechtl. Terminologie („Vermögenswerte“, „Ertrag“, „Aufwand“) erzeugt zusätzliche Unschärfe (SCHMIDT, DStR 2013, 1704 [1707]; DORN, BB 2013, 3038 [3040]). Aus der Anknüpfung von Satz 2 an das Vorhandensein von Sondervergütungen folgt weiterhin, dass Abs. 10 auf das SonderBV II, dh. auf WG des Mitunternehmers, die dazu dienen, seine Mitunternehmerstellung zu begründen oder zu stärken, nicht anwendbar ist (GEBHARDT, IStR 2015, 808 [809]; ROGALL/SCHWAN, DStR 2015, 2633 [2639]; offenlassend BFH v. 21.1.2016 – I R 49/14, BFH/NV 2016, 1088; BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, BFH/NV 2017, 685; für die Anwendung von Abs. 10 auf SonderBV II GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 45b; HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2015, 734 [735]; ROSENBERG/PLACKE, DB 2014, 2431 [2435]). Die Umqualifizierung von Sondervergütungen und SonderBE/-BA muss in jedem Fall streng gesellschafterbezo-gen erfolgen (vgl. Satz 1: „als Teil des Unternehmensgewinns des vergütungsberechtigten Gesellschafters“).

2. Rechtsfolge

a) Teil des Unternehmensgewinns (Abs. 10 Satz 1)

133a

Fiktion: Abs. 10 bestimmt, dass Sondervergütungen für Zwecke der Anwendung des DBA ausschließlich als Unternehmensgewinne gelten. Nachdem der BFH erkannt hatte (s. Anm. 131), dass sie das gerade nicht per se sind, kann Abs. 10 entgegen BTDrucks. 16/11108, 23 („innerstaatlich verbindliche Auslegung“) nur als Fiktion verstanden werden. Die vom Gesetzgeber als „verdecktes“ *Treaty Overriding* ausgestaltete Qualifikations-Fiktion in Abs. 10 ist aufgrund ihrer Wirkungsweise nicht anders zu behandeln als ein „offenes“ *Treaty Overriding*, das die Klausel „ungeachtet der Vorschriften eines DBA“ enthält (s. BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791). Die gesetzliche Ausgestaltung der Fiktion ist mangelhaft. Bereits der Verweis auf „Unternehmensgewinne“ ist unklar, wenn das jeweilige DBA den Ausdruck „gewerbliche Gewinne“ verwendet. Würde zudem der mit dem Titel „Unternehmensgewinne“ überschriebene Art. 7 OECD-MA, wie der Wortlaut von Abs. 10 nahelegt (gemeint ist wohl ausschließlich iSv. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA), inklusive des Subsidiaritätsgrundsatzes in Art. 7 Abs. 7 OECD-MA angewendet, wären unverändert die Art. 10, 11 und 12 OECD-MA als spezielle Vorschriften anzuwenden, und eine Zuordnung zum Unternehmensgewinn käme wiederum nur nach Maßgabe der BS-Vorbehalte in Art. 10, 11 und 12 OECD-MA in Betracht. Der BFH sieht mittlerweile über diese „Spitzfindigkeit“ (BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791) hinweg und stellt den Willen des Gesetzgebers insoweit über den missverständlichen Wortlaut (demgegenüber noch offen lassend BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788).

Keine qualifizierte Beziehung zu inländischer Betriebsstätte allein aufgrund der Fiktion als Unternehmensgewinn (Abs. 10 i d F des JStG 2009):

Indem Abs. 10 aF nur anordnete, dass bestimmte Sondervergütungen als Unternehmensgewinne gelten sollen, fingierte er nicht auch die für die Besteuerung als BS-Gewinn gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Art. 7 Abs. 1 iVm. Abs. 2 OECD-MA darüber hinaus erforderliche – und im Übrigen auch vom Gesetzgeber als notwendig gesehene („... wenn sie der inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind“, BTDrucks. 16/11108, 23 re.Sp.) – qualifizierte Beziehung (vgl. WASSERMEYER, IStR 2010, 241 [242]) dieses Unternehmensgewinns, nämlich die

(tatsächliche) Zugehörigkeit der Sondervergütungen zur (deutschen) BS (vgl. BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788, mit Anm. KAMMETER, IStR 2011, 32; MITSCHKE, DB 2010, 303 [304]; FROTSCHER, IStR 2009, 593 [596], die von einer Zuordnung der Einkünfte zum deutschen Steuersubstrat allein durch die rechtl. Zuordnung von Sondervergütungen zu den Unternehmensgewinnen ausgehen). Waren die Voraussetzungen einer solchen (funktionalen) Zuordnung nicht erfüllt, führte bislang auch Abs. 10 nicht zu einer Besteuerung der Sondervergütungen als inländ. Unternehmens-/BS-Gewinn gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788; GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 45c). Abs. 10 lief daher idF des JStG 2009 leer.

133b b) Zuordnung zur Betriebsstätte (Abs. 10 Sätze 3 und 4)

Doppelfiktion: Die Sätze 3 und 4 sollen erreichen, dass Sondervergütungen, die ein ausländ. Gesellschafter einer inländ. PersGes. von dieser erhält, entgegen BFH (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788) als Teil des Unternehmensgewinns im Inland besteuert werden können. Dazu tritt zur Fiktion als Teil des Unternehmensgewinns in Satz 1 auch die der Zuordnung zu einer (inländ.) BS. Umgekehrt erfasst Abs. 10 auch den Outbound-Fall, in dem der inländ. Gesellschafter einer ausländ. PersGes. von dieser Sondervergütungen erhält. Nach deutschem Verständnis sind diese Vergütungen im Rahmen der ausländ. Gesamthands-BS zu erfassen und dort als Unternehmensgewinn des inländ. Gesellschafters zu besteuern. Gesetzestechnisch wird die jeweilige Rechtsfolge im Inbound- und Outbound-Fall dadurch erreicht, dass die Sondervergütungen der BS zugeordnet werden, der der Aufwand für die der Vergütung zugrunde liegenden Leistungen zuzuordnen ist, während die hiermit veranlassten Erträge und Aufwendungen des Sonderbetriebsbereichs – gewissermaßen akzessorisch – der Zuordnung der Sondervergütungen folgen. Flankierend sieht Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 im Outbound-Fall einen Rückfall des Besteuerungsrechts an Deutschland vor, zumal der andere Vertragsstaat weder nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechts noch auf DBA-Ebene dem deutschen Besteuerungskonzept für Mitunternehmernschaften folgen dürfte (s. Abs. 10 Satz 8, Anm. 137). Eine fiktive Zuordnung zu einer inländ. „Betriebsstätte“ (in Gestalt des vom inländ. Gesellschafter einer ausländ. PersGes. betriebenen Unternehmens iSv. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) kommt hingegen auch nach Abs. 10 nicht in Betracht, wenn der Gesellschafter neben der ihm durch seine mitunternehmerische Beteiligung vermittelten ausländ. BS über keine eigenständige BS im Inland verfügt (kein sog. *floating income*, vgl. BFH v. 12.6.2013 – I R 47/12, BStBl. II 2014, 770; BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791). Gleiches gilt für den Inbound-Fall. Die mit den Sätzen 3 und 4 begründete Zuordnungsfiktion führt zu einer Gemengelage des per Abs. 10 abkommensrechtl. implementierten § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 mit dem Zuordnungsmaßstab der (auch im Rahmen von Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA geltenden) wirtschaftlichen Veranlassung und der – einem tatsächlich-funktionalen Zuordnungsmaßstab folgenden – BS-Vorbehalte in Art. 10, 11 und 12 OECD-MA (vgl. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 45d, 46). Dies kann namentlich dann zu abweichenden Zuordnungen führen, wenn einerseits das Verhältnis des (nicht selbst gewerblich tätigen) Mitunternehmers zu seiner durch die Mitunternehmernschaft vermittelten BS zu beurteilen ist und andererseits die Zuordnung nach dem BS-Vorbehalt vorzunehmen ist (zB im Falle des originär gewerblich tätigen Mitunternehmers mit eigener BS). Im letztgenannten Fall kann die abkommensrechtl., nach tatsächlich-funktionalen Kriterien zu bestimmende von der durch Abs. 10 angeord-

neten Zuordnung der Sondervergütungen abweichen. Abhängig von seiner Reichweite bewirkt Abs. 10 zudem nicht nur die Zuordnung von Sondervergütungen, sondern auch des zugrunde liegenden WG, wenn zB der Gewinn aus der Veräußerung des WG als „Ertrag“ im Rahmen der BS erfasst wird, der auch die Sondervergütung für seine Überlassung zugeordnet wurde. Konsequenterweise müssten bei teilentgeltlicher Überlassung SonderBE und -BA anteilig erfasst werden, was eine anteilige Zuordnung auch des zugrunde liegenden WG zur Folge haben sollte. Dem dürfte im Regelfall – und in dieser Reihenfolge – die Zuordnung des WG und daran anknüpfend die Zuordnung von Einkünften durch den anderen Vertragsstaat nach tatsächlich-funktionalen Kriterien gegenüber stehen. Zusätzliche Fragestellungen ergeben sich mit Blick auf die von Abs. 10 verfolgte Zuordnung im Verhältnis zu § 1 Abs. 5 AStG und § 4i, s. Anm. 131.

Treaty Override: Zwar bezeichnet die Begr. des Entwurfs eines JStG 2013 des BRat v. 1.3.2013 (BRDrucks. 139/13), der diese Ergänzung von § 50d Abs. 10 vor dem AmtshilfeRLUMsG enthielt, bevor sie mit dem AmtshilfeRLUMsG Gesetz wurde, die Regelung zur Zurechnung zur BS als „Klarstellung des gesetzgeberischen Willens“. Es handelt sich uE allerdings gleichwohl um eine (konstitutive) Fiktion einer damit zwangsläufig rechtl. Zugehörigkeit zu einer inländ. BS. Dass diese ausreicht, muss angesichts des Erfordernisses einer tatsächlichen Zugehörigkeit – der BFH (BFH v. 8.9.2010 – I R 74/09, BStBl. II 2014, 788, mit Anm. KAMMETER, IStR 2011, 32) spricht davon, Rechte oder Vermögenswerte müssten in einer „tatsächlich-funktionalen Weise“ zu einer BS gehören – bezweifelt werden. Die Fiktion, dass Sondervergütungen stets einer BS zuzuordnende Unternehmensgewinne sind, untergräbt zudem den in Art. 3 Ziff. 13 OECD-MK enthaltenen Grundsatz, wonach „kein Staat ... ein Abkommen in einer wesentlichen Frage dadurch aushöhlen können (soll), dass er den Inhalt von im Abkommen selbst verwendeten Ausdrücken in seinem nationalen Recht später ändert“. Einen zulässigen Rückgriff auf das innerstaatliche Recht (im Sinne der *lex-fori*-Klausel in Art. 3 Abs. 2 OECD-MA) vermögen Abs. 10 Sätze 3 und 4 nicht zu begründen, da ein solcher Rückgriff unter dem Vorbehalt steht, dass sich aus dem Abkommenszusammenhang nicht bereits eine Begriffsdefinition ergibt. Namentlich die Kriterien der Zuordnung von Rechten und Vermögenswerten zu einer BS werden nach autonom abkommensrechtl. Maßstäben bestimmt, wie auch die stRspr. des BFH zur Auslegung der BS-Zugehörigkeit zeigt (s. HAGENA/KLEIN, ISR 2013, 267). Dass dem Gesetzgeber dies letztlich auch bewusst ist, zeigt die Anordnung der fiktiven BS-Zugehörigkeit „ungeachtet der Vorschriften eines DBA“. Wäre die Kodifizierung in nunmehr nachgebesserter Form lediglich eine Folge der nach BMF-Ansicht bereits geltenden, innerstaatlich verbindlichen Auslegung, wonach Sondervergütungen stets Unternehmensgewinne mit der vom BMF angestrebten BS-Zugehörigkeit sind, hätte es dieser weiteren „Klarstellung“ hinsichtlich der „innerstaatlich verbindlichen Auslegung“ nicht bedurft. Dass das BMF bei DBA-Verhandlungen offenbar das Thema Sondervergütungen aufgrund fehlender Akzeptanz des deutschen Mitunternehmer-Konzepts beim Vertragspartner ausklammert (s. „Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen“, im Internet abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de [Stand 22.8.2013]), um sodann die offenkundig abkommensrechtl. nicht vereinbarte Behandlung von Sondervergütungen über den Umweg von Abs. 10 zu erreichen, spricht für sich. Ergänzend zur allgemeinen Diskussion zur verfassungsrechtl. Zulässigkeit von *Treaty Overrides* (s. Anm. 6) ist deshalb

anzumerken, dass Abs. 10 nicht lediglich die Vorschriften bestehender DBA infolge einer *ex-post*-Betrachtung der (fiskalisch unerwünschten) Besteuerungsfolgen unilateral überschreibt, sondern bereits zum Zeitpunkt des Vertragschlusses eine „Mentalreservation“ besteht. Im Rahmen der Ratifizierung des betreffenden DBA hätte der Gesetzgeber die Möglichkeit gehabt, seine materiellen Vorbehalte klar zu formulieren, ohne im Nachhinein auf Abs. 10 zurückgreifen zu müssen. Die verfassungsrechtl. Bedenken zu Abs. 10 wiegen uE deshalb umso schwerer (dahingehend auch SCHMIDT, DStR 2013, 1704 [1710]; U. PRINZ, GmbHR 2014, 729 [731]).

134 III. Subsidiäre Steueranrechnung (Abs. 10 Sätze 5 und 6)

Durch Anrechnung der ausländ. Steuer in Deutschland soll eine Doppelbesteuerung betroffener Einkünfte nach Abs. 10 Sätze 5 und 6 vermieden werden. Diese Regelung berücksichtigt, dass der jeweilige andere Vertragsstaat die nur fingierte Zugehörigkeit zu einer BS in Deutschland nicht notwendig zum Anlass nehmen wird, als Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters auf sein überwiegend ausschließliches Besteuerungsrecht im Hinblick auf zB Zinsen oder Lizenzgebühren nach den jeweils dafür geltenden DBA-Artikeln zu verzichten. Deutschland rechnet die im Ausland anfallende Steuer an, wenn und soweit – was der Stpfl. nachweisen muss – der andere Vertragsstaat die Einkünfte besteuert und die deutsche Steuer nicht anrechnet. Angerechnet wird nur die im Ausland festgesetzte, gezahlte und – wohl ggf. – um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, der deutschen ESt entsprechende anteilige Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden deutschen ESt (Satz 5). Die Anrechnung nach Satz 5 ist in mehrfacher Hinsicht unzulänglich (vgl. hierzu KUDERT/KAHLENBERG, IStR 2013, 801 [805 f.]): Wenn Satz 5 voraussetzt, dass die anrechnungsberechtigte Person im anderen Vertragsstaat nach Maßgabe der Vorschriften eines DBA als ansässig „gilt“, ist dies missverständlich, da die Anrechnung nicht nur Stpfl. zustehen soll, für die mit der *tie-breaker*-Regelung des Art. 4 Abs. 2 und 3 OECD-MA eine fiktive Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat begründet wird, sondern auch solchen Stpfl., die in dem Staat Anknüpfungsmerkmale iSv. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA erfüllen und deshalb dort ansässig sind (vgl. GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 48a). Zu Recht kritisiert der BFH in seinem Vorlagebeschluss zu Abs. 10, dass die Sätze 5 und 6 keine Anrechnungsmöglichkeit für die GewSt vorsehen, obwohl Abs. 10 gerade die gleichlaufende Einbeziehung von Sondervergütungen in den Gewbeertrag verfolgt (s. BFH v. 11.12.2013 – I R 4/13, BStBl. II 2014, 791). Überdies dürfte die Errechnung der auf die betroffenen Einkünfte entfallende ausländ. Steuer praktisch kaum durchführbar sein.

Nur subsidiär rechnet Deutschland die ausländ. Steuer an, dh. nach Satz 6 nur, wenn das DBA nicht „eine ausdrückliche Regelung für solche Einkünfte enthält.“

(Keine) ausdrückliche Regelung für solche Einkünfte: Folgt man der Begr. des Entwurfs eines JStG 2013 des BRat v. 1.3.2013 (BRDrucks. 139/13, 140/141), der diese Ergänzung von Abs. 10 vor dem AmtshilfeRLUMsG enthielt, so könnte damit ein BS-Vorbehalt gemeint sein, der Deutschland das Besteuerungsrecht gibt. Einen solchen BS-Vorbehalt wie zB Art. 10 Abs. 4 OECD-MA enthalten die deutschen DBA aber typischerweise, ohne dass er Deutschland damit aufgrund einer nur fingierten rechtl. Zuordnung von Sondervergütungen

VI. Sondervergütungen bei ausländ. Ges. (S. 8) Anm. 134–140 § 50d

und Erträgen ein Besteuerungsrecht gibt. Sein Vorhandensein allein also kann nicht dazu führen, dass die ausländ. Steuer nicht nach Satz 5 angerechnet werden muss. Der Begriff „für solche Einkünfte“ ist uE daher vielmehr so zu verstehen, dass der BS-Vorbehalt Deutschland ausdrücklich das Besteuerungsrecht auch für einer BS nur fiktiv zuzurechnende Sondervergütungen und Erträge gibt. Nur dann ist der andere Vertragsstaat verpflichtet, diese Einkünfte freizustellen oder die deutsche Steuer anzurechnen und es kann eine Doppelbesteuerung vermieden werden, ohne dass Deutschland die ausländ. Steuer anrechnet.

IV. Ausnahme für nur gewerblich infizierte Gesellschaften 135 (Abs. 10 Satz 7 Nr. 1)

Nur gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2, s. § 15 Anm. 1435 ff.) nimmt Satz 7 Nr. 1 vom Konzept der Sätze 1 bis 6 aus.

V. Einbeziehung von Einkünften aus selbständiger Arbeit 136 (Abs. 10 Satz 7 Nr. 2)

Einkünfte aus selbständiger Arbeit iSv. § 18 sollen durch Satz 7 Nr. 2 in das Konzept der Sätze 1 bis 6 einbezogen werden. Das ist systemgerecht, wirft aber von Abs. 10 nicht gelöste Folgefragen auf, wie zB zur Anwendung im Falle von DBA, die auf freiberufliche Tätigkeit statt auf selbständige Arbeit oder auf feste Einrichtungen statt auf eine BS abstellen (s. POHL, DB 2013, 1572 [1577]).

VI. Sondervergütungen inländischer Gesellschafter ausländischer 137 Personengesellschaften (Abs. 10 Satz 8)

Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bleibt unberührt: Um zu verhindern, dass im Outbound-Fall, also bei Sondervergütungen, die ein inländ. Gesellschafter einer ausländ. PersGes. oder ein inländ. persönlich haftender Gesellschafter einer ausländ. KGaA bezieht, Deutschland aufgrund der Fiktion dieser Vergütungen als Unternehmensgewinn gezwungen wäre, diese von der deutschen Steuer freizustellen, ordnet Abs. 10 Satz 2 an, dass Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 von Abs. 10 Satz 1 unberührt bleibt. Wendet also der andere Vertragsstaat (= Quellenstaat) auf Sondervergütungen des Gesellschafters die speziellen Verteilungsartikel des DBA an (vgl. Art. 11, 12 oder 15 OECD-MA) und werden die Vergütungen im Quellenstaat von der Besteuerung ausgenommen oder lediglich mit dem durch das jeweilige DBA begrenzten StSatz besteuert, stellt Deutschland die Vergütungen trotz ihrer Fiktion als Unternehmensgewinn nach Abs. 10 Satz 2 iVm. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 nicht von der deutschen Steuer frei, sondern rechnet lediglich die ggf. anfallende ausländ. Steuer auf die deutsche Steuer an (s. Anm. 121 „Rechtsfolge“). Zu den verfassungsrechtl. Bedenken zu Abs. 9 s. Anm. 6.

Einstweilen frei.

138–140

**M. Erläuterungen zu Abs. 11:
Hybride Gesellschaften als Empfänger
von Dividenden**

Schrifttum: BAHNS/KEUTHEN, Behandlung hybrider Gesellschaften im Entlastungsverfahren nach § 50d EStG – Reichweite des Art. 1 Abs. 7 DBA-USA, IStR 2010, 750; DRÜEN/VAN HEEK, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien zwischen Trennungs- und Transparenzprinzip – Eine steuersystematische Bestandsaufnahme, DStR 2012, 541; KOLLRUSS, Die KGaA im Internationalen Steuerrecht: Steuerfreie Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durch natürliche Personen im Rahmen des § 50d Abs. 11 EStG, StBp. 2012, 273; KOLLRUSS, § 50d Abs. 11 EStG: Regelungsdefizite der Norm, Funktionsweise, Gestaltungsmöglichkeiten – dargestellt anhand der KGaA-Besteuerung, DStZ 2012, 702; SALZMANN, Brauchen wir eine weitere gesetzliche Regelung von Qualifikationskonflikten?, IWB 2012, 258; GOSCH, Über die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, ISR 2013, 87; JACOB/HAGENA, Die inländische gewerbliche Personengesellschaft: ansässige Person mit Abkommenschutz?, IStR 2013, 485; KOLLRUSS, Mehrstöckige Hybrid-Kapitalgesellschaftsstrukturen und § 50d Abs. 11 EStG: Leerlaufen der Norm?, BB 2013, 157; KOLLRUSS/WEIBERT/DILG, KGaA-Besteuerung im Lichte des § 50d Abs. 11 EStG: Funktionsweise, gewerbesteuerliche Implikationen und mögliche Regelungsdefizite, DB 2013, 423; KOPEC/KUDERT, § 50d Abs. 11 EStG – eine Analyse der steuerlichen Auswirkungen auf die Besteuerung von Schachteldividenden an eine deutsche GmbH & atypisch Still, IStR 2013, 498; HAGENA, Hybride Gesellschaften im Verhältnis Deutschland-USA, ISR 2014, 83; BRON, Die erstmalige Anwendung des § 50d Abs. 11 EStG unter der Lupe der Finanzverwaltung, IStR 2018, 711.

141

I. Einordnung des Abs. 11

Nichtanwendungsgesetz: Abs. 11 ist mit dem Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes und von steuerlichen Vorschriften v. 8.5.2012 (BGBl. I 2012, 1030) ergänzt worden und eine Reaktion des Gesetzgebers auf BFH v. 19.5.2010 (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919), nach dem die an eine (qualifiziert beteiligte) KGaA gezahlte Dividende nach dem Schachtelprivileg gem. Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 iVm. Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA-Frankreich 1959/1989 von der deutschen Besteuerung freizustellen war. Der Gesetzgeber wollte in Reaktion auf das Urteil verhindern, dass vom Schachtelprivileg begünstigte Dividenden an bestimmte, hybride – dennoch abkommensberechtigte – Gesellschaftsformen gezahlt werden können und die damit bewirkte (vollumfängliche) Freistellung der Dividende auch auf dahinter stehende Personen (wie etwa den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA im Rahmen der Einkünftezurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 3) durchschlägt, obwohl dieser – zB als natürliche Person – keinen Anspruch auf das Schachtelprivileg hat (vgl. BTDrucks. 17/8867, 13). Abs. 11 ist damit keine DBA vorgehende Zurechnungsnorm, sondern ein *Treaty Override*, denn er engt unilateral die Voraussetzungen für die Gewährung des Schachtelprivilegs durch den Sitzstaat ein, indem er – abweichend von den meisten deutschen DBA – verlangt, dass der Dividendenempfänger auch „Dividendenbezieher“ bzw. Nutzungsberechtigter ist (LEHNER, IStR 2012, 389 [397]). Soll Abs. 11 damit in Abkehr von der Freistellungsmethode eine Keimnalbesteuerung verhindern, gelten grds. auch in Bezug auf diesen *Treaty Override* die vom BFH angeführten, verfassungsrechtl. Bedenken (s. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, FR 2012, 819, mit Anm. HAGENA/WAGNER). Der Gesetzgeber hat sich mit Abs. 11 gegen eine Lösung der – vielmehr im Bereich der stl. Behandlung von Mitunternehmenschaf-

ten und hybrider Gesellschaftsformen (insbes. KGaA) zu verortenden – Fragestellung entschieden (vgl. BTDrucks. 17/8867, 10).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Abs. 11 ist anwendbar auf Dividendenzahlungen, die nach dem 31.12.2011 erfolgen (§ 52 Abs. 59a Satz 12 idF des Kroati-anAnpG v. 25.7.2014).

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 11

1. Dividenden, die nach einem DBA beim Zahlungsempfänger von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen sind (Abs. 11 Satz 1) 142

Dividenden: Der Begriff Dividende bestimmt sich – wie auch in Abs. 9 – nach dem anwendbaren DBA. Dividenden können demnach auch durch Beteiligungen als stiller Gesellschafter oder über partiarische Darlehen vermittelt werden; mangels gesellschaftsrechtl. Beteiligung an der zahlenden Gesellschaft greift das Schachtelprivileg in diesen Fällen jedoch nicht. Abs. 11 ist nicht anwendbar auf Veräußerungsgewinne (vgl. zu den hiermit verbundenen Gestaltungsmöglichkeiten KOLLRUSS, StBp. 2012, 273).

Zahlungsempfänger ist die am Zahlungsvorgang als Empfängerin der Beträge beteiligte Person. Für die Gewährung des Schachtelprivilegs ist – nach der überwiegenden Anzahl der deutschen DBA – allein die Zahlung an eine in Deutschland ansässige (Kap-)Ges. erforderlich („... gezahlt ...“). Unerheblich ist, ob Empfänger der Dividenden jenseits des bloßen Zahlungsvorgangs etwa „hinter“ der zahlungsempfangenden Gesellschaft stehende Gesellschafter sind. Maßgeblich ist der bloße Abfluss der Beträge bei der leistenden Gesellschaft an die inländ. (Kap-)Ges. (BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919, Rz. 26; spezifisch abkommensrechtl. Begriff der Zahlung, s. dazu KAESER/WASSERMEYER in WASSERMEYER, OECD-MA, Art. 10 DBA-MA Rz. 45 [8/2014]). Die Wahl des Begriffs „Zahlungsempfänger“ durch den Gesetzgeber kann indes dazu führen, dass Abs. 11 im Zusammenhang mit DBA, die die Gewährung des Schachtelprivilegs nicht von der Zahlung an eine in Deutschland ansässige (Kap-)Ges., sondern von der Zurechnung an eine solche abhängig machen, nicht anwendbar ist. Abs. 11 ist in diesen Fällen nur einschlägig, wenn der Dividendenbezieher bzw. Nutzungsberechtigte auch mit dem Zahlungsempfänger identisch ist (s. KOLLRUSS, DStZ 2012, 702 [705]). Dann stellt sich aber sogleich die Frage, ob der „Nutzungsberechtigte“, auf dessen fehlende Begünstigung durch das Schachtelprivileg Abs. 11 gerade abzielt, nicht die „andere“ (natürliche) Person „hinter“ der zahlungsempfangenden Gesellschaft ist (offenlassend für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA mangels Entscheidungserheblichkeit BFH v. 19.5.2010 – I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919, Rz. 26. Abs. 11); in diesem Fall wäre Abs. 11 abermals nicht anwendbar – und auch nicht erforderlich –, denn die Gewährung des Schachtelprivilegs wäre – mangels Zurechnung der Dividende zu einer in Deutschland ansässigen (Kap-)Ges. – ohnehin ausgeschlossen (hiervon geht der Gesetzgeber offenbar aus, vgl. BTDrucks. 17/8867, 13).

Anwendung der Freistellungsmethode: Abs. 11 bezieht sich ausschließlich auf Outbound-Fälle, in denen Deutschland als Sitzstaat den Methodenartikel – und damit (ua.) auf vom Schachtelprivileg begünstigte Dividenden die Freistellungsmethode – anwendet.

143 **2. Dividenden werden nach deutschem Steuerrecht einer anderen Person zugerechnet (Abs. 11 Satz 1)**

Zurechnung nach deutschem Steuerrecht: Die Zurechnung von Dividenden richtet sich nach § 20 Abs. 5. Dividenden erzielt grds. der Anteilseigner. Anteilseigner ist derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile an der ausschüttenden Gesellschaft im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zuzurechnen sind. Eine „Zurechnung“ beinhaltet aber zB auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, wenn Einkünfte dem Komplementär einer KGaA entsprechend seinem Gewinnanteil zugerechnet werden. Abermals ist Abs. 11 mehrdeutig, denn es bleibt offen, welche Zurechnung mit Abs. 11 Satz 1 gemeint ist. Es ist zweifelhaft, ob damit hinreichend präzise auf die Einkünftezurechnung zum Komplementär abgestellt wird, denn die Zurechnung an den Komplementär knüpft erst nachgelagert (vgl. KOLLRUSS, DStZ 2012, 702 [704]) an die Einkünfteerzielung der KGaA (als Anteilseignerin nach § 20 Abs. 5) an. Es kommt somit eine vor- und eine nachgelagerte Zurechnung in Betracht und dadurch, dass Abs. 11 Satz 1 für die erste Ebene an den Zahlungsempfänger (und nicht die vorgelagerte Zurechnung) anknüpft, lässt sich die Unklarheit nicht aus dem Kontext heraus auflösen.

Andere Person: Die Person, der die Dividenden nach innerstaatlichem, deutschen StRecht zugerechnet werden, muss eine andere als der Zahlungsempfänger sein. Die *ratio legis* des Abs. 11 kann indes gleichermaßen einschlägig sein, wenn das Schachtelprivileg nicht dem Zahlungsempfänger, sondern dem nach anwendbarem DBA-Schachtelprivileg maßgeblichen Dividendenbezieher bzw. Nutzungsberechtigten gewährt wird und gleichwohl die innerstaatliche Zurechnung hiervon abweicht. Seinem Wortlaut nach ist Abs. 11 dann jedoch nicht anwendbar, es sei denn, Zahlungsempfänger und Nutzungsberechtigter fallen gemäß DBA zusammen. Letztlich wird bereits anhand der in Abs. 11 verwandten, unscharfen Begrifflichkeiten (vgl. KOLLRUSS, DStZ 2012, 702) deutlich, dass das vom Gesetzgeber angenommene Bedürfnis für Abs. 11 bzw. das mit der Norm verfolgte Regelungsziel nicht nur auf genuin abkommensrechtl. Anwendungs- und Auslegungsschwierigkeiten zurückzuführen ist, sondern auch auf die Unklarheiten des deutschen StRechts namentlich in Bezug auf die KGaA (vgl. DRÜEN/VAN HEEK, DStR 2012, 541).

Zurechnung zu anderer Person denkbar zB bei folgenden Gesellschaftsformen: KGaA; GmbH & atypisch Still; uU auch eine deutsche, gewerbliche PersGes., wenn man sie kraft ihrer GewStPflicht als abkommensberechtigte Person behandelt und für die Gewährung des Schachtelprivileg nach dem einschlägigen DBA die Zahlung an eine „Gesellschaft“ (statt an eine KapGes.) ausreicht, vgl. JACOB/HAGENA, IStR 2013, 485.

144 **3. Ausnahme: Andere Person ist ebenfalls freistellungsberechtigt (Abs. 11 Satz 2)**

Abs. 11 Satz 1 gilt nicht, wenn die andere Person, der die Dividenden nach deutschem StRecht zuzurechnen sind, unter das abkommensrechtl. Schachtelprivileg fällt und die Dividenden bei der anderen Person, wäre sie der Zahlungsempfänger, deshalb von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen wären. Bei mehrstöckigen Hybrid-KapGes-Strukturen kann die Anwendung von Abs. 11 Satz 2 dazu führen, dass Abs. 11 Satz 1 entgegen seiner Zielrichtung nicht anwendbar ist: Wird eine weitere, hybride Gesellschaftsform (zB GmbH & atypisch Still, s. Beispiel bei KOLLRUSS, BB 2013, 157 [159]) als die Di-

videnden empfangende Gesellschaft von einer hybriden Obergesellschaft, an der eine natürliche Person „beteiligt“ ist, zwischengeschaltet, greift Abs. 11 Satz 1 möglicherweise zu kurz, da die Zurechnung an eine „andere Person“ in diesem Fall nur zu der (an der zwischengeschalteten Gesellschaft beteiligten) Obergesellschaft erfolgt und diese ebenfalls das abkommensrechtl. Schachtelprivileg in Anspruch nehmen kann.

III. Rechtsfolge: Nur anteilige Freistellung

145

Sind die Dividenden nach deutschem StRecht nicht dem Zahlungsempfänger, sondern einer anderen Person zuzurechnen, wird die Freistellung der Dividenden insoweit (anteilig) versagt.

Einstweilen frei.

146

N. Erläuterungen zu Abs. 12: Besteuerung von Abfindungen im früheren Tätigkeitsstaat

Schrifttum: HOHLER/LASCHEWSKI/LASCHEWSKI, Die Besteuerung von Abfindungen in Wegzugsfällen, DStR 2016, 2321; KÖNIG/TEICHERT, Der Treaty Override für grenzüberschreitende Abfindungen ab: 2017: Verstößt § 50d Abs. 12 EStG gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes?, BB 2016, 3105; NEYER, Deutscher Steuerzugriff auf Entschädigungszahlungen an den international mobilen Arbeitnehmer – Neuregelung ab 1.1.2017, DStR 2017, 1632; KAHLBERG, Deutsches Besteuerungsrecht bei Zahlung eines sog. signing bonus, IWB 2018, 824; KRAFT/MUSCHEITES, Überlegungen zur Anwendung des § 50d Abs. 12 EStG bei Mitarbeiterentsendungen, DStR 2019, 544.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 3.5.2018 – IV B 2 - S 1300/08/10027, BStBl. I 2018, 643, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen.

I. Einordnung des Abs. 12

147

Mit der Einfügung von Abs. 12 durch das BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5) reagierte der Gesetzgeber auf die Rspr. des BFH (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326), der (erneut) entschieden hatte, dass Abfindungen anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses nicht im Tätigkeitsstaat, sondern im Ansässigkeitsstaat zu besteuern sind (s. dazu auch PROKISCH in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 15 OECD-MA Rz. 17 ff.). Daran ändere auch die Rechtsverordnung nichts, in die die BReg. eine frühere Deutsch-Schweizerische Konsultationsvereinbarung v. 17.3.2010 überführt hatte und nach der der frühere Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht haben sollte, weil diese Rechtsverordnung den Abkommenstext und die sich daraus ergebende Besteuerungszuordnung zum Ansässigkeitsstaat nicht verändern könne (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326; vgl. auch KEMPERMANN, ISR 2016, 12). Der Gesetzgeber befürchtete danach nicht nur, Deutschland könne als ehemaliger Tätigkeitsstaat diese Abfindungen nicht mehr besteuern, sondern auch, dass diese nun gar nicht mehr besteuert würden (und damit weiße Einkünfte drohten), wenn der Wohnsitzstaat sich seinerseits durch das DBA daran gehindert sehe, die Abfindung zu besteuern (BTDrucks. 18/9956,

22). Abs. 12 soll das verhindern, indem er diese Abfindungen zu Entgelt für die frühere Tätigkeit erklärt (Fiktion) und dadurch eine Besteuerung im (früheren) Tätigkeitsstaat ermöglicht. Abs. 12 ist damit ein sog. *Treaty Interpretation Override* (vgl. auch GOSCH in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 50d Rz. 53; NEYER, DStR 2017, 1632 [1633]), indem er ein Verständnis von Art. 15 OECD-MA erzwingt, das nach der nunmehr stRspr. des BFH unzutreffend ist; er ist allerdings dann kein *Treaty Override*, wenn ein DBA ausdrücklich etwas anderes regelt (s. Abs. 12 Satz 2).

II. Tatbestandsmerkmale des Abs. 12

148 1. Entgelt für frühere Tätigkeit (Abs. 12 Satz 1)

Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden: Siehe § 19 Anm. 600 „Abfindung“. Nicht anwendbar ist Abs. 12 auf einen sog. *signing bonus*, da dieser nicht die außerplanmäßige Abwicklung des Arbeitsverhältnisses zum Gegenstand hat (vgl. WAGNER in BLÜMICH, § 50d Rz. 146 [6/2017]; vgl. hierzu auch BFH v. 11.4.2018 – I R 5/16, DStR 2018, 2193, der insoweit – ohne dass es auf den [noch] nicht anwendbaren Abs. 12 ankam – ein Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats angenommen hat).

Ausgangspunkt Art. 15 OECD-MA: Abs. 12 knüpft an das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats nach Art. 15 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA an. Abweichend von dem in Art. 15 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA geregelten Grundsatz, wonach aus nichtselbständiger Arbeit bezogene Vergütungen grds. nur durch den Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen, kann im Fall der Ausübung der Arbeit im Tätigkeitsstaat dieser die „dafür“ bezogenen Vergütungen besteuern. Hier greift Abs. 12 ein, indem er auch Abfindungen als zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit einordnet, die folglich vom Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats umfasst sein soll.

149 2. Kein Vorrang abweichender DBA-Regelung (Abs. 12 Satz 2)

Die Fiktion nach Abs. 12 Satz 1, nach der Abfindungen als zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit gelten, damit diese im vormaligen Tätigkeitsstaat besteuert werden können, gilt nach Abs. 12 Satz 2 nicht, wenn ein anwendbares DBA eine abweichende Regelung trifft.

Abweichende Regelung: Um von der Fiktion nach Satz 1 abzuweichen, muss die abweichende DBA-Regelung anordnen, dass der (spätere) Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht hat.

Gesonderte, ausdrücklich solche Abfindungen betreffende Vorschrift: Eine abweichende Regelung eines DBA soll nur dann gegenüber der Fiktion des Satzes 1 Bestand haben, wenn sie in einer „gesonderten, ausdrücklich solche Abfindungen betreffenden Vorschrift“ (des DBA) enthalten ist (vgl. zB DBA Liechtenstein, Prot. Nr. 5 zu Art. 14 und 17; s. auch Art. 13 Abs. 1 DBA-Frankreich und dazu FG Ba.-Württ. v. 16.1.2018 – 6 K 1405/15, EFG 2018, 1470, rkr.). Danach dürfte die Fiktion des Satzes 1 nicht schon dadurch verdrängt werden, dass – wie zuletzt in BFH v. 10.6.2015 (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326, Verweis auf „dafür“ in Art. 15 DBA-Schweiz) – der Wortlaut des einschlägigen DBA ein Besteuerungsrecht des vormaligen Tätigkeitsstaats nicht ergibt. Vielmehr wird es einer ausdrücklichen Regelung zugunsten des (späteren) Ansässigkeitsstaats bedürfen.

III. Rechtsfolge

150

Fiktion (Behandlung) als Entgelt für frühere Tätigkeit: Nach Abs. 12 Satz 1 gelten Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, als zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit, damit sie im Quellenstaat als vormaligem Tätigkeitsstaat besteuert werden können.

► *Fiktion des Entgelts für frühere Tätigkeit:* Satz 1 fingiert („gelten als“), dass Abfindungen, die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlt werden, für eine frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt sind. Nach der stRspr. des BFH (zuletzt BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326, mwN) war das gerade nicht der Fall: Bei Abfindungen handele es sich unbeschadet dessen, dass sie nach innerstaatlichem Recht Arbeitslohn seien, nicht um ein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit (im Sinne des anwendbaren DBA), da sie nicht für eine konkrete im Inland oder Ausland ausgeübte Tätigkeit, sondern gerade für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt würden. Die Fiktion des Satzes 1 überlagert nun dieses Verständnis.

► *Für Zwecke der Anwendung eines DBA:* Die Fiktion von Abfindungen als Entgelt für eine frühere Tätigkeit gilt nur für Zwecke eines DBA. Die beschränkte ESt-Pflicht des im Ausland ansässigen Empfängers der Abfindung muss sich aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 ergeben, der in der Tat auch Einkünfte aus einer nichtselbstständigen Arbeit erfasst, die im Inland ausgeübt worden ist (zum Zeitpunkt der Ausübung s. § 49 Anm. 746). Mit derselben Argumentation, mit der der BFH es abgelehnt hat, eine Abfindung als Entgelt für eine frühere Tätigkeit zu beurteilen (BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326: Abfindungen sind kein zusätzliches Entgelt für eine frühere Tätigkeit, sondern werden für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt), kann man auch bezweifeln, dass eine Abfindung für eine nichtselbstständige Arbeit gezahlt wird, die im Inland ausgeübt worden ist. Dann fehle es mangels beschränkter EStPflicht bereits am Anknüpfungspunkt für die auf die Anwendung eines DBA begrenzte Fiktion des Satzes 1.

► *Aufteilung:* Hat der ArbN die frühere Tätigkeit sowohl im Inland als auch im Ausland ausgeübt, ist die Abfindung aufzuteilen, um den im Inland zu versteuernden Anteil zu ermitteln (vgl. NEYER, DStR 2017, 1632 [1635]).

IV. Vorrang von Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und RVO gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 AO (Abs. 12 Satz 3)

151

Abs. 12 Satz 3 regelt den Rückfall des Besteuerungsrechts (an Deutschland) im Falle eines negativen Qualifikationskonflikts. Deutschland behält sich damit vor, als Ansässigkeitsstaat eine aus Anlass der Beendigung eines im (anderen) Tätigkeitsstaat ausgeübten Dienstverhältnisses gezahlte Abfindung zu besteuern, obwohl sie nach Satz 1 als für die frühere Tätigkeit geleistetes zusätzliches Entgelt im früheren Tätigkeitsstaat besteuert werden müsste, wenn (bzw. jetzt soweit, vgl. Anm. 122) der Tätigkeitsstaat die Abfindung aufgrund eines abweichenden DBA-Verständnisses nicht besteuert. Zu beachten ist, dass Abs. 9 nicht im Fall der beschränkten StPflicht des ArbN gilt (NEYER, DStR 2017, 1632 [1635]). Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 AO „unberührt“ bleibende Rechtsverordnungen sind wiederum solche, denen der BFH gerade – und zu Recht – keine abkommensüberschreibende Wirkung zuerkennt (vgl. BFH v. 10.6.2015 – I R 79/13, BStBl. II 2016, 326).

§ 50d