

## § 50d

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

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) <sup>1</sup>Können 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. <sup>2</sup>Unberührt 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. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausbezahlt. <sup>5</sup>Hat 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. <sup>6</sup>Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden. <sup>7</sup>Die Frist für den Antrag auf Erstattung beträgt vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind. <sup>8</sup>Die Frist nach Satz 7 endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer. <sup>9</sup>Für die Erstattung der Kapitalertragsteuer gilt § 45 entsprechend. <sup>10</sup>Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

(1a) <sup>1</sup>Der nach Absatz 1 in Verbindung mit § 50g zu erstattende Betrag ist zu verzinsen. <sup>2</sup>Der 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. <sup>3</sup>Er endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird. <sup>4</sup>Wird der Freistellungsbescheid aufgehoben, geändert oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt, ist eine bisherige Zinsfestsetzung zu ändern. <sup>5</sup>§ 233a Absatz 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß. <sup>6</sup>Für die Höhe und Berechnung der Zinsen gilt § 238 der Abgabenordnung. <sup>7</sup>Auf die Festsetzung der Zinsen ist § 239 der Abgabenordnung sinngemäß anzuwenden. <sup>8</sup>Die Vorschriften dieses Absatzes sind nicht anzuwenden, wenn der Steuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (§ 50 Absatz 2).

(2) <sup>1</sup>In 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. <sup>2</sup>Die Freistellung kann unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt und von Auflagen oder Bedingungen abhängig gemacht werden. <sup>3</sup>Sie 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. <sup>4</sup>Die Geltungsdauer der Bescheinigung nach Satz 1 beginnt frühestens an 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. <sup>5</sup>Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug ist, dass dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Bescheinigung nach Satz 1 vorliegt. <sup>6</sup>Über den Antrag ist innerhalb von drei Monaten zu entscheiden. <sup>7</sup>Die Frist beginnt mit der Vorlage aller für die Entscheidung erforderlichen Nachweise. <sup>8</sup>Bestehende Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt.

(3) <sup>1</sup>Eine 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

1. für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder
2. die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt oder
3. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

<sup>2</sup>Maßgebend 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. <sup>3</sup>An einer eigenen Wirtschaftstätigkeit fehlt es, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt oder ihre wesentlichen Geschäftstätigkeiten auf Dritte überträgt. <sup>4</sup>Die 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) <sup>1</sup>Der 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. <sup>2</sup>Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder erleichterte Verfahren oder vereinfachte Nachweise zulassen.

(5) <sup>1</sup>Abweichend 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). <sup>2</sup>Die Ermächtigung kann in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung erteilt und mit Auflagen verbunden werden. <sup>3</sup>Einer Bestätigung nach Absatz 4 Satz 1 bedarf es im Kontrollmeldeverfahren nicht. <sup>4</sup>Inhalt 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. <sup>5</sup>Mit 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. <sup>6</sup>Die Ermächtigung ist als Beleg aufzubewahren. <sup>7</sup>Absatz 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) <sup>1</sup>Sind Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbstständiger 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. <sup>2</sup>Wird ein solcher Nachweis erst geführt, nachdem die Einkünfte in eine Veranlagung zur Einkommensteuer einbezogen wurden, ist der Steuerbescheid insoweit

zu ändern. <sup>3</sup>§ 175 Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

(9) <sup>1</sup>Sind 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, wenn

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.

<sup>2</sup>Nummer 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. <sup>3</sup>Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die die Freistellung von Einkünften in einem weitergehenden Umfang einschränken, sowie Absatz 8 und § 20 Absatz 2 des Außensteuergesetzes bleiben unberührt.

(10) <sup>1</sup>Sind auf Vergütungen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 zweiter Halbsatz und Nummer 3 zweiter Halbsatz die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden und enthält das Abkommen keine solche Vergütungen betreffende ausdrückliche Regelung, gelten diese Vergütungen für Zwecke der Anwendung des Abkommens ausschließlich als Unternehmensgewinne. <sup>2</sup>Absatz 9 Nummer 1 bleibt unberührt.

Autoren: RA/StB Dr. Martin **Klein**, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main  
 RA/StB Dr. Antje **Hagena**, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main  
 Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Deere & Company,  
 Mannheim

Inhaltsverzeichnis

Allgemeine Erläuterungen zu § 50d

|   | Anm. |                                     | Anm. |
|---|------|-------------------------------------|------|
| <b>A. Grundinformation zu § 50d</b> .....   | 1    | <b>D. Geltungsbereich des § 50d</b> |      |
| <b>B. Rechtsentwicklung des § 50d</b> ..... | 2    | I. Persönlicher Geltungsbereich     | 4    |
| <b>C. Bedeutung des § 50d</b> .....         | 3    | II. Sachlicher Geltungsbereich      | 5    |

Anm.

Anm.

**E. Verhältnis zu anderen Vorschriften**

I. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen und supranationalem Recht . . . . . 6

II. Verhältnis zum nationalen Recht . . . . . 7

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

Anm.

Anm.

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

I. Von Abs. 1 betroffene Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) und Einschränkung des Steuerabzugs . . . 10

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

1. Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge . . . . . 11

2. Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Vergütungen iSd. § 50a . . . . . 12

3. Durchführung des Steuerabzugs ungeachtet des § 43b, des § 50g oder des DBA . . . . . 13

**B. Erstattung einbehaltener und abgeführter Steuer (Abs. 1 Sätze 2–9)**

I. Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige

oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer (Abs. 1 Satz 2)

1. Unberührt bleibender Erstattungsanspruch . . . . . 15

2. Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder der Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung . . . . . 16

3. Einbehaltene und abgeführte oder auf Grund Haftungsbescheids oder Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer . . . . . 17

4. Verfahren . . . . . 18

II. Geltendmachung des Anspruchs durch Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abs. 1 Satz 3) . . 19

III. Auszahlung des Erstattungsbetrags (Abs. 1 Satz 4) . . . . . 20

IV. Nachweis der Zahlung in den Fällen des § 50a Abs. 5 (Abs. 1 Satz 5) . . . . . 21

V. Maschinell verwertbare Datenträger (Abs. 1 Satz 6) 22

VI. Frist (Abs. 1 Sätze 7 und 8) 23

VII. Entsprechende Geltung von § 45 für die Erstattung der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Satz 9) . . . . . 24

**C. Keine Gläubiger-Abkommensrechte für den Schuldner im Haftungsverfahren (Abs. 1 Satz 10) . . . . . 25**

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

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>A. Zinstatbestand (Abs. 1a Sätze 1 und 8) . . . . .</b> | 30   | <b>Berichtigung des Freistellungsbescheids (Abs. 1a Sätze 4 und 5) . . . . .</b>        | 32   |
| <b>B. Zinslauf (Abs. 1a Sätze 2 und 3) . . . . .</b>       | 31   | <b>D. Höhe, Berechnung und Festsetzung der Zinsen (Abs. 1a Sätze 6 und 7) . . . . .</b> | 33   |
| <b>C. Bemessungsgrundlage bei Aufhebung, Änderung oder</b> |      |   |      |

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

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

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

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b>  |      | <b>III. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>              |      |
| I. Überblick . . . . .                        | 50   | 1. Verhältnis zu supranationalem Recht und zu DBA . . . . . | 52   |
| II. Rechtsentwicklung und Bedeutung . . . . . | 51   |   |      |

|   | Anm. |  | Anm. |
|---|------|--|------|
| 2. Verhältnis zu nationalem Recht: § 42 AO . . . . .  | 53   | Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb (Abs. 3 Satz 1 Nr. 3) . . . . .  | 58   |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3</b>  |      | 4. Verknüpfung und Feststellungslast . . . . .   | 59   |
| <b>I. Ausländische Gesellschaft</b> . . . . .   | 54   | <b>IV. Gesellschaftsbezogene Prüfung (Abs. 3 Satz 2)</b> . . . . .   | 60   |
| <b>II. Beteiligung von Personen, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Steuerentlastung nicht zustände</b> . . . . .                                     | 55   | <b>V. Ausnahmen für börsennotierte Gesellschaften und Investmentfonds (Abs. 3 Satz 4)</b> . . . . .  | 61   |
| <b>III. Substanzanforderungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1–3, Sätze 2 und 3)</b>  |      | <b>C. Rechtsfolge: Kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder 2 für die ausländische Gesellschaft, soweit Personen beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände</b> |      |
| 1. Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) . . . . .                              | 56   | <b>I. Kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder Abs. 2</b> . . . . .  | 62   |
| 2. Ausländische Gesellschaft erzielt mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und Satz 3) . . . . . | 57   | <b>II. Für die ausländische Gesellschaft</b> . . . . .   | 63   |
| 3. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mit einem für den  |      | <b>III. Soweit Personen beteiligt sind, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Erstattung oder Freistellung nicht zustände</b> . . . . .   | 64   |

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

|   | Anm. |   | Anm. |
|---|------|---|------|
| <b>A. Nachweis durch Bestätigung der Steuerbehörde des anderen Vertragsstaats (Abs. 4 Satz 1)</b> |      | II. Einzelfragen zur Ansässigkeitsbestätigung . . . . .   | 71   |
| I. Allgemeines zur Ansässigkeitsbestätigung . . . . .   | 70   | <b>B. Ermächtigung zur Zulassung erleichterter Verfahren oder vereinfachter Nachweise (Abs. 4 Satz 2)</b> . . . . . | 72   |

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Kontrollmeldeverfahren**

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>A. Überblick</b> . . . . .  | 80   | <b>D. Befreiung vom Nachweis der Ansässigkeit gem. Abs. 4 Satz 1 (Abs. 5 Satz 3)</b> . . . . .                      | 83   |
| <b>B. Antragsgebundene allgemeine Ermächtigung, in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren)</b> . . . . . | 81   | <b>E. Zustimmung zur Weiterleitung der Angaben an den (Wohn-)Sitzstaat des Gläubigers (Abs. 5 Satz 5)</b> . . . . . | 84   |
| <b>C. Auflagen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 und Satz 4)</b> . . . . .   | 82   | <b>F. Belegaufbewahrungspflichten (Abs. 5 Satz 6)</b> . . . . .   | 85   |
|  |      | <b>G. Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 5 Satz 7)</b> . . . . .                              | 86   |

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

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

|  | Anm. |  | Anm. |
|--|------|--|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen</b> . . . . . | 100  | <b>C. Rechtsfolge: Fiktion eines Dienstverhältnisses</b> . . . . . | 103  |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale</b> . . . . .      | 102  |  |      |

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

|  | Anm. |   | Anm. |
|--|------|---|------|
| <b>A. Allgemeine Erläuterungen</b> . . . . . | 110  | <b>C. Rechtsfolge: Freistellung</b> . . . . . | 113  |
| <b>B. Tatbestandsmerkmale</b> . . . . .      | 112  |   |      |

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

|   | Anm.  |   |     |           |   |  |  |    |   |     |     |   |     |      |   |     |
|---|---|---|-----|-----------|---|--|--|----|---|-----|-----|---|-----|------|---|-----|
| <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;"><b>A.</b></td> <td style="width: 85%;"><b>Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 9</b> . . . . .</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">121</td> </tr> <tr> <td><b>B.</b></td> <td><b>Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge des Abs. 9</b></td> <td></td> </tr> </table> | <b>A.</b>   | <b>Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 9</b> . . . . . | 121 | <b>B.</b> | <b>Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge des Abs. 9</b> |  | <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">I.</td> <td style="width: 85%;">„Switch-over“-Klausel (Abs. 9 Satz 1) . . . . .</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">122</td> </tr> <tr> <td>II.</td> <td>Ausnahme für Dividenden (Abs. 9 Satz 2) . . . . .</td> <td style="text-align: right;">123</td> </tr> <tr> <td>III.</td> <td>Verhältnis zu anderen Einschränkungen (Abs. 9 Satz 3) . . . . .</td> <td style="text-align: right;">124</td> </tr> </table> | I. | „Switch-over“-Klausel (Abs. 9 Satz 1) . . . . . | 122 | II. | Ausnahme für Dividenden (Abs. 9 Satz 2) . . . . . | 123 | III. | Verhältnis zu anderen Einschränkungen (Abs. 9 Satz 3) . . . . . | 124 |
| <b>A.</b>   | <b>Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 9</b> . . . . .             | 121   |     |           |   |  |  |    |   |     |     |   |     |      |   |     |
| <b>B.</b>   | <b>Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge des Abs. 9</b>           |   |     |           |   |  |  |    |   |     |     |   |     |      |   |     |
| I.  | „Switch-over“-Klausel (Abs. 9 Satz 1) . . . . .                 | 122   |     |           |   |  |  |    |   |     |     |   |     |      |   |     |
| II.   | Ausnahme für Dividenden (Abs. 9 Satz 2) . . . . .               | 123   |     |           |   |  |  |    |   |     |     |   |     |      |   |     |
| III.  | Verhältnis zu anderen Einschränkungen (Abs. 9 Satz 3) . . . . . | 124   |     |           |   |  |  |    |   |     |     |   |     |      |   |     |

**Erläuterungen zu Abs. 10:  
Sondervergütungen als abkommensrechtliche  
Unternehmensgewinne**

|  | Anm.   |  |     |           |  |  |    |  |     |  |     |   |     |           |  |     |
|--|--|--|-----|-----------|--|--|----|--|-----|--|-----|---|-----|-----------|--|-----|
| <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;"><b>A.</b></td> <td style="width: 85%;"><b>Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10</b> . . . . .</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">131</td> </tr> <tr> <td><b>B.</b></td> <td><b>Bestimmte Sondervergütungen gelten als Unternehmensgewinne (Abs. 10 Satz 1)</b></td> <td></td> </tr> <tr> <td style="padding-left: 20px;">I.</td> <td>Grenzüberschreitend gezahlte Sondervergütungen in DBA-Fällen . . . . .</td> <td style="text-align: right;">132</td> </tr> </table> | <b>A.</b>  | <b>Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10</b> . . . . . | 131 | <b>B.</b> | <b>Bestimmte Sondervergütungen gelten als Unternehmensgewinne (Abs. 10 Satz 1)</b> |  | I. | Grenzüberschreitend gezahlte Sondervergütungen in DBA-Fällen . . . . . | 132 | <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">II.</td> <td style="width: 85%;">Rechtsfolge: Gelten als Unternehmensgewinne . . . . .</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">133</td> </tr> <tr> <td><b>C.</b></td> <td><b>Sondervergütungen inländischer Gesellschafter ausländischer Personengesellschaften (Abs. 10 Satz 2)</b> . . . . .</td> <td style="text-align: right;">134</td> </tr> </table> | II. | Rechtsfolge: Gelten als Unternehmensgewinne . . . . . | 133 | <b>C.</b> | <b>Sondervergütungen inländischer Gesellschafter ausländischer Personengesellschaften (Abs. 10 Satz 2)</b> . . . . . | 134 |
| <b>A.</b>  | <b>Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10</b> . . . . .   | 131  |     |           |  |  |    |  |     |  |     |   |     |           |  |     |
| <b>B.</b>  | <b>Bestimmte Sondervergütungen gelten als Unternehmensgewinne (Abs. 10 Satz 1)</b>                                   |  |     |           |  |  |    |  |     |  |     |   |     |           |  |     |
| I.   | Grenzüberschreitend gezahlte Sondervergütungen in DBA-Fällen . . . . .   | 132  |     |           |  |  |    |  |     |  |     |   |     |           |  |     |
| II.  | Rechtsfolge: Gelten als Unternehmensgewinne . . . . .  | 133  |     |           |  |  |    |  |     |  |     |   |     |           |  |     |
| <b>C.</b>  | <b>Sondervergütungen inländischer Gesellschafter ausländischer Personengesellschaften (Abs. 10 Satz 2)</b> . . . . . | 134  |     |           |  |  |    |  |     |  |     |   |     |           |  |     |

**Allgemeine Erläuterungen zu § 50d**

**Ausgewähltes Schrifttum bis 2000:** NIELAND, Doppelbesteuerungsabkommen als Problem innerstaatlicher Rechtsetzung, Frankfurt 1989; 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.

**Schrifttum ab 2001:** 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; DRÜEN, Unternehmerfreiheit und Steuerumgehung, StuW 2008, 154; GOSCH, Über das Treaty Overriding, Bestandsaufnahme – Verfassungsrecht – Europarecht, IStR 2008, 413; GROTHERR, Sperren und Risiken für Inbound-Steuergestaltungen auf der Grundlage von Abkommensvergünstigungen, IWB Nr. 10/2008, 497 (F. 3 Gr. 1, 2331); BIRKER/SEIDEL, Neue Auslegung des DBA-Schachtelprivilegs bei Einkünften aus typisch stillen Beteiligungen, BB 2009, 244; DORFMUELLER, Die Errichtung von internationalen Holdingstrukturen durch deutsche Konzerne, IStR 2009, 826; HANSEN, Einkünfte aus Personengesellschaftsbeteiligungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Baden-Baden 2009; JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, Baden-Baden 2009, RUST, Anforderun-

gen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; SALOMON/RIEGLER, Die Entlastung ausländischer Kapitalanleger von Abzugsteuern, insbesondere nach den DBA, IStR 2009, 785; VON BROCKE/HACKEMANN, BFH zur Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, IWB 2009, 897; 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.

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

**Verwaltungsanweisungen:** BMF: H 50d EStH 2009; Merkblatt v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 (Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer von Dividenden und bestimmten anderen Kapitalerträgen gemäß § 44d EStG, den Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] oder sonstigen zwischenstaatlichen Abkommen); BMF v. 23.1.1996, BStBl. I 1996, 89 (Abzugsteuer bei künstlerischen, sportlichen, artistischen oder ähnlichen Darbietungen gemäß § 50a Abs. 4 EStG); v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521 (Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG auf Grund von DBA); v. 18.12.2002, 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“]); v. 28.6.2005, BStBl. I 2005, 858 (Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zur Schweiz; Entlastung von Quellensteuern entsprechend §§ 50g und 50h EStG); v. 20.5.2009, BStBl. I 2009, 645 (Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von DBA nach dem Kontrollmeldeverfahren, Erstreckung auf Kapitalerträge gem. § 50d Abs. 6 EStG); v. 20.5.2009, DStR 2009, 1094 (Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] nach dem Kontrollmeldeverfahren – Erstreckung auf Kapitalerträge gemäß § 50d Abs. 6 EStG); v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 (Anwendung der DBA auf Personengesellschaften).

Bundeszentralamt für Steuern (BZSt): Merkblätter betreffend Lizenzgebühren und ähnlichen Vergütungen nach Rechtslage bis 31.12.2008 und ab 1.1.2009, Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler nach Rechtslage bis 31.12.2008 und ab 1.1.2009 und Vergütungen an Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsmitglieder nach Rechtslage bis 31.12.2008 und ab 2009 sind mit weiteren Materialien verfügbar unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de).

## 1

**A. Grundinformation zu § 50d**

**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. 7–10 sind damit nicht zusammenhängende Einzelvorschriften.

**Kernbereich:**

- ▶ *Abs. 1* enthält den Kern des § 50d, indem er in Satz 1 den StAbzug vom Kap-Ertrag oder auf Grund des § 50a ungeachtet des § 43b, des § 50g oder eines DBA vorschreibt (erster Schritt), dem dann (ggf.) die Erstattung (Sätze 2–9) als zweiter Schritt folgt, ohne dass sich der Schuldner im Haftungsverfahren auf die Rechte des Gläubigers aus einem DBA berufen kann (Satz 10).
- ▶ *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 (in Abs. 2) in den Fällen der § 43b, § 50a Abs. 4 (Abs. 2 Satz 1) und § 50g 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 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 Einzelschriften:**

- ▶ *Abs. 7* schreibt vor, Kassenstaatsklauseln in DBA so auszulegen, dass sie auch Fälle erfassen, in denen kein Dienstverhältnis zu einer juristischen Person des öffentlichen Rechts 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. Die allgemeine „Switch-over“-Klausel lässt die spezielle „Subject-to-tax“-Klausel (nur) für ArbNEinkünfte in Abs. 8 unberührt (Abs. 9 Satz 3 aE; s. dazu Anm. 124).
- ▶ *Abs. 10* fngiert in Satz 1, dass bestimmte Sondervergütungen eines (ausländ.) Mitunternehmers für Zwecke der Anwendung von DBA Unternehmensgewinne sind, damit sie, wenn sie einer inländ. BS zuzurechnen sind, im Inland besteuert werden dürfen; Sondervergütungen inländ. Mitunternehmer ausländ. Mitunternehmerschaften sollen, wenn sie der Quellenstaat aufgrund des DBA nicht oder nur begrenzt besteuert, gleichwohl in Deutschland versteuert werden müssen (Abs. 10 Satz 2 iVm. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1).

## **B. Rechtsentwicklung des § 50d**

2

**StReformG 1990 v. 25.7.1988** (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Einfügung des § 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 KapErträge.

**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).

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

**StÄndG 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 auf Grund eines Nachforderungsbescheids oder Haftungsbescheids entrichtete Steuer als völlig oder teilweise zu erstattende Steuer genannt wird; Abs. 8 („Subject-to-tax“-Klausel) wird neu eingefügt.

**EG-Amtshilfe-Anpassungsgesetz v. 2.12.2004** (BGBl. I 2004, 3112; BStBl. I 2004, 1148): Neufassung der Überschrift und der Regelungen in Abs. 2 Satz 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 mit Wirkung zum 1.1.2004 in innerstaatliches Recht umgesetzten europäischen Zins- und Lizenzrichtlinie (Richtl. 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 Sätzen 3 und 6, Abs. 2 Sätzen 1 und 4 sowie in Abs. 5 Satz 1.

**JStG 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 auf Grund von Qualifikationskonflikten in Vertragsstaaten eines DBA. Letzterer wurde mit verfassungsrechtl. bedenklicher (s. Anm. 121) Rückwirkung (Anwendung auf alle VZ, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind, § 52 Abs. 59a Satz 6) ausgestattet.

**JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Streichung der Wörter „durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen iSd. § 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 Abs. 10 nach einer Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/11055) als Reaktion auf das Urteil des 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. dazu Anm. 131.

### C. Bedeutung des § 50d

3

§ 50d sollte ursprünglich die „Unsicherheit“ beseitigen, die beim StEntlastungsverfahren dadurch entstanden war, dass sich ein inländ. Vergütungsschuldner nach BFH v. 22.10.1986 – I R 261/82 (BStBl. II 1987, 171) und 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. Inzwischen enthält § 50d aber mit den Abs. 7–10 weitere mit diesem ursprünglichen Regelungsinhalt nicht zusammenhängende Einzelschriften und wird damit seiner zunächst zu weit gefassten Überschrift „Besonderheiten im Fall von DBA“ gerecht.

### D. Geltungsbereich des § 50d

#### I. Persönlicher Geltungsbereich

4

**Gläubiger von Erträgen bei Reduzierung inländischer Abzugsteuern auf Grund 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 Kap-Erträge 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 dann der Fall, wenn der Gläubiger im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder – bei gleichzeitiger Ansässigkeit in Deutschland – dort den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat.

**Ausländische Personengesellschaften:** Die PersGes. ist dann Gläubigerin iSv. § 50d, wenn sie selbst abkommensberechtigt ist (ablehnend für eine US-amerikanische Limited Partnership FG Köln v. 16.12.1998, EFG 1999, 320, rkr.). Die FinVerw. geht davon aus, dass das grds. nicht der Fall ist (zu Ausnahmen s. BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 Tz. 2.1.1 und Anlage), lässt allerdings den Antrag der PersGes. aus Vereinfachungsgründen als Sammelantrag zu, wenn nachgewiesen wird, dass die einzelnen Gesellschafter auf Grund eines DBA Anspruch auf Entlastung haben (BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521 Tz. 1.2).

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 3–9, 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. J 08-8, J 07-24).

#### **Betriebsstätte eines Steuerausländers:**

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

Ansässigkeitsstaat des Betriebsstätten-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 Betriebsstätte des Abkommensberechtigten im Quellenstaat zuzurechnen sind (sog. Betriebsstättenvorbehalt; vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Vor Art. 10–12 Rn. 30 ff.). § 50d greift nicht ein; die Abzugsteuer wird auf die für das Betriebsstättenergebnis geschuldete ESt. (oder KSt.) angerechnet, §§ 36, 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 (s. § 50 Anm. 326; KSM/KUBE, § 50 Rn. E 42), 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 und v. 21.9.2007, StEK EStG § 44 Nr. 32, jeweils Tz. 4 Satz 2).

**Diplomaten:** Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen haben nach einigen DBA eine fiktive Ansässigkeit im Entsendestaat (vgl. Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 28 Rn. 29) bzw. sind nach Art. 4 OECD-MA als im Entsendestaat ansässig anzusehen (s. VOGEL/LEHNER aaO Art. 28 Rn. 17). Sie sind daher von § 50d erfasst.

**Internationale Organisationen** können auf Grund DBA oder anderer zwischenstaatlicher Vereinbarungen Anspruch auf Abzugsteuerreduzierung haben. § 50d gilt entsprechend; auf eine Ansässigkeitsbescheinigung wird aus Vereinfachungsgründen verzichtet (BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 4.2).

**Reduzierung inländischer Abzugsteuern auf Grund 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:** § 50d ist von den inländ. Schuldnern zu beachten, die abzugspflichtige KapErträge oder § 50a-Vergütungen an Gläubiger bezahlen, die eine DBA-Reduzierung der Abzugsteuer oder eine Reduzierung inländ. Abzugsteuern auf Grund von § 43b oder § 50g in Anspruch nehmen können. Nicht „Schuldner der Kapitalerträge“ iSv. § 50d Abs. 1 ist die „auszahlende Stelle“ iSv. § 44 Abs. 1, die in den dort genannten Fällen KapErtrSt. einbehält und abführt, davon aber mangels Adressierung in § 50d Abs. 1 absehen kann, ohne die Formalien des § 50d (Freistellungsbescheinigung) zu beachten, wenn der Gläubiger im Inland nicht stpfl. ist (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 305–309).

**Arbeitnehmer:** Abs. 7 wendet sich an bestimmte beschränkt stpfl. und Abs. 8 wendet sich an unbeschränkt stpfl. ArbN.

**Inländ. 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 in Satz 1, dass bestimmte Sondervergütungen eines Mitunternehmers für Zwecke der Anwendung von DBA Unternehmensgewinne 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 2 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.

## II. Sachlicher Geltungsbereich

5

§ 50d enthält zunächst Regelungen für alle Einkünfte, die dem StAbzug vom KapErtrag oder auf Grund 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 Solidaritätszuschlag (§ 3 Abs. 1 Nr. 5 SolZG). Die systematisch nicht mit den vorangegangenen Absätzen zusammenhängenden Abs. 7–10 regeln Sonderfragen (s. Anm. 1 für eine Grundinformation zum Inhalt der Abs. 7–10).

## E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen und supranationalem Recht

6

§ 50d im Allgemeinen und Abs. 3 im Besonderen überlagern Regelungen, die sich im Grundsatz aus bilateralen (zB DBA) oder supranationalen (zB EU) Grundlagen ergeben. Dies hielt die Rspr. bislang grds. für zulässig (BFH v. 21.5.1997 – I R 79/96, BStBl. II 1998, 113; v. 1.12.1993 – I R 48/93, IStR 1994, 240; v. 2.2.1994 – I B 143/93, IStR 1994, 239; s. auch Nds. FG v. 23.3.1993, IWB F. 3a Rspr. Gr. 1, 389, rkr.; zu Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit von Abs. 9 s. aber BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, DStR 2010, 1223) 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.]; 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 soll der Erlass einer ein DBA einschränkenden innerstaatlichen Norm nicht gegen Art. 25 Satz 2 GG verstoßen (BFH v. 1.2.1989 – I R 74/86, BStBl. II 1990, 4 [6]; WASSERMEYER, StuV 1990, 404 [411]; SEER, IStR 1997, 481 [483]; aA ECKERT, RIW 1992, 386: „treaty override“ nur mit verfassungsändernder Mehrheit; krit. auch MASSBAUM, IWB F. 3a Rspr. Gr. 1, 390 [1994]; VOGEL/LEHNER, DBA 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 204 [auch zum Begriff „treaty override“ in Einl. Rn. 193 f.]; RUST/REIMER, IStR 2005, 843). Auch Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG steht dem nicht entgegen (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129 zu Abs. 1 Satz 1; SEER aaO; aA WOHLSCHLEGGEL, FR 1993, 48). Schließlich kann der DBA durch § 2 AO (kritisch DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 2 AO Rn. 1–2; s. auch SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2010, Rn 16.38) eingeräumte Vorrang vor innerstaatlichem Recht im Einzelfall durchbrochen werden, wenn die Durchbrechung des § 2 AO hinreichend deutlich zum Ausdruck gebracht wird (vgl. BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129 f. zu Abs. 1 Satz 1; WASSERMEYER, DStJG 19 [1996], 151 [155]; SEER aaO [485]). § 50d wird 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, 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; v. 28.11.2001 – I B 169/00, BFH/NV 2002, 774). Auch europarechtl. wir der „treaty override“ auf der Grundlage neuerer EuGH-Rspr. für unbedenklich erachtet, s. JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 267 ff. (269). Rechte ergäben sich aus einem Verstoß gegen das Völkerrecht ohnehin nur für den jeweils anderen Vertragsstaat, nicht für den einzelnen Stpfl. (Nds. FG v.

29.10.1996 aaO). Zur Diskussion vgl. STEIN, IStR 2006, 505, FORSTHOFF, IStR 2006, 509; KIPPENBERG, IStR 2006, 512; JANKOWIAK aaO (254 ff.) und JANSEN/WEIDMANN, IStR 2010, 596. S. auch Anm. 52 zum Verhältnis von Abs. 3 zu supranationalem Recht und DBA.

7

## II. 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 und 10). 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.

**Investmentsteuergesetz:** Nach § 7 Abs. 7 InvStG gilt § 50d entsprechend (nur) für die Erstattung der von einer inländ. Investmentgesellschaft einbehaltenen KapErtrSt. Eine Abstandnahme vom StAbzug auf Grund eines Freistellungsbescheids des BZSt. ist nicht vorgesehen (BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931 Tz. 161).

**Lohnsteuer-Vorschriften:** Für das LStAbzugsverfahren ist für beschränkt StPfl. ein spezielles Freistellungsverfahren vorgesehen (§ 39d Abs. 3 Satz 4, der auf § 39b Abs. 6 verweist; R 39d Abs. 2 LStR).

§ 44a Abs. 9: s. Anm. 4 „Beschränkt kstpfl. 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 auf Grund eines DBA oder der §§ 43b, 50g handelt, findet § 50d keine Anwendung.

§ 2 SteuerHBekVO v. 18.9.2009 (BGBl. I 2009, 3046), § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f Doppelbuchst. bb: Zur Zeit gibt es lt. BMF v. 5.1.2010 (BStBl. I 2010, 19) keinen Staat, bei dem die erweiterten Informations- und Nachweispflichten für eine Abzugsteuerentlastung erfüllt werden müssen.

8–9 Einstweilen frei.

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

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

**I. Von Abs. 1 betroffene Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)  
und Einschränkung des Steuerabzugs**

10

**Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder auf Grund des § 50a unterliegen:** § 43 regelt, welche KapErträge dem StAbzug unterliegen. § 50a Abs. 1 (Regelabzug) und § 50a Abs. 7 (Sicherungsabzug) regeln, welche Einkünfte dem StAbzug auf Grund des § 50a unterliegen. 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 würde, obwohl ein DBA für die jeweiligen Einkünfte eine deutsche Besteuerung ausschließt, bzw. wenn das FA den Prozentsatz des Einbehalts höher als den nach dem DBA zulässigen Höchstsatz festlegen würde; s. § 50a Anm. 178. Damit sollte grds. keine Notwendigkeit bestehen, bei § 50a Abs. 7 die Verfahren des § 50d anzuwenden.

**Einschränkung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag:**

- ▶ *auf Grund von § 43b:* s. § 43b,
- ▶ *auf Grund von § 50g:* s. § 50g,
- ▶ *auf Grund von DBA:* KapErträge 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. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 Rn. 67. Zu den wichtigsten Gruppen von DBA-Sonderregelungen für KapErträge vgl. auch Vor § 43 Anm. 21.
- ▷ *Zinsen:* Die Einschränkung des Quellensteuerabzugs von Zinsen auf Grund 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 StAusländer wegen fehlender beschränkter StPflicht von einem StAbzug abzusehen ist (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 305–309; s. auch BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, IStR 2009, 551 mit Anm. WASSERMEYER 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 auf Grund von DBA s. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 11 Rn. 48.

### Einschränkung des Steuerabzugs gem. § 50a:

- ▶ *Einschränkung des Steuerabzugs gem. § 50a für Lizenzgebühren auf Grund von § 50g:* s. § 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):* s. § 50a Anm. J 08-5 und J 08-6. Der einschlägige Art. 17 OECD-MA erlaubt es dem Quellenstaat, die Einkünfte zu besteuern; zu Regelungen in deutschen DBA s. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 64.
- ▷ *Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 2 (inländ. Verwertung der künstlerischen etc. Darbietungen iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1):* Dem StAbzug unterliegt nur die inländ. Verwertung der inländ. Darbietung (s. § 50a Anm. J 08-5 und J 08-7), und insoweit erlaubt es der einschlägige Art. 17 OECD-MA (s. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 17 Rn. 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, § 49 Abs. 1 Nr. 2–4 und 6):* s. § 50a Anm. J 08-5 und J 08-8. Der 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. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 12 Rn. 29 f.
- ▷ *Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 4 (Aufsichtsratsvergütungen):* s. § 50a Anm. J 08-5 und J 08-7. 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 3–9, Abs. 3 und 4 die anteilige Erstattung von KapErtrSt. auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4 auf Grund von § 44a Abs. 9 (§ 44a Abs. 9 Satz 2).

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

### 11 1. Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge

**Einbehaltung** (s. Vor § 43 Anm. 26): Nach § 44 Abs. 1 Satz 3 hat der Schuldner der KapErträge den StAbzug für Rechnung des Gläubigers der KapErträge im Zeitpunkt des Entstehens der KapErtrSt., dh. beim Zufluss der KapErträge beim Gläubiger (§ 44 Abs. 1 Satz 2), vorzunehmen.

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

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

**Schuldner der Kapitalerträge:** Nicht „Schuldner der Kapitalerträge“ iSd. § 50d Abs. 1 ist die „auszahlende Stelle“ iSd. § 44 Abs. 1, die in den dort genannten Fällen KapErtrSt. einbehält und abführt, davon aber mangels Adressierung in § 50d Abs. 1 absehen kann, ohne die Formalien des § 50d zu beachten (Freistellungsbescheinigung), wenn der Gläubiger im Inland nicht stpfl. ist (BMF v. 22.12.2009, BStBl. I 2010, 94 Tz. 305–309).

## 2. Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Vergütungen iSd. § 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. 134).

**Anmeldung** (§ 73e Sätze 2–4 EStDV): In der gleichen Frist wie die Abführung sind Gläubiger, Höhe der Vergütung und des Abzugs (auch bei auf Grund eines DBA unterlassenem oder gekürztem Abzug) dem BZSt. anzumelden (vgl. § 50a Anm. 135).

## 3. Durchführung des Steuerabzugs ungeachtet des § 43b, des § 50g oder des DBA 13

Bei der Auszahlung von KapErträgen 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 Steuerabzugsverfahren* (Abs. 2) und *Kontrollmeldeverfahren* (Abs. 5 und 6). Gleiches gilt für DBA-Fälle: Wenn nicht die Voraussetzungen der *Freistellung im Steuerabzugsverfahren* (Abs. 2) vorliegen oder das *Kontrollmeldeverfahren* (Abs. 5 und 6) angewendet wird, sind nach Abs. 1 Satz 1 die Vorschriften über den Steuereinbehalt 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; v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781) oder antragsabhängig (s. Art. 29 DBA-USA 1989; Art. 25b DBA-Frankreich idF des Zusatzabkommens 1989; Art. 29 DBA Italien 1989 iVm. Nr. 21 des Protokolls; Art. 28 DBA Schweiz 1971/78/89/92) vereinbart wurde.

Einstweilen frei.

14

## B. Erstattung einbehaltener und abgeführter Steuer (Abs. 1 Sätze 2–9)

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

#### 15 1. Unberührt bleibender Erstattungsanspruch

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 in dem 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 ein Freistellungsbescheid nicht vorlag: Da eine StAnmeldung eine StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ist (§ 168 AO) und nach 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, AO/FGO, § 37 AO Rn. 27) 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-, Anmeldungs- 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 ein Freistellungsbescheid vorlag: Da der Freistellungsbescheid durch die nachfolgende Anmeldung (= StFestsetzung, § 168 AO) aufgehoben wurde, kann er nicht Grundlage für die Erstattung sein. Die unrichtige StAnmeldung muss von dem zuständigen FA, nicht dem BZSt. (BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521; v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 [205]) aufgehoben bzw. geändert werden (§ 164 Abs. 2 AO; s. BfF-Merkblatt v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 Tz. 4.1. [jetzt BZSt.]).

#### **Verhältnis des Erstattungsverfahrens zu anderen Verfahren:**

► *Stenerfestsetzung durch die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners:* Das Erstattungsverfahren vollzieht sich als selbstständiges Verfahren getrennt von der StFestsetzung (so auch zum DBA-Schweiz BFH v. 16.12.1987 – I R 350/83, BStBl. II 1988, 600 [601]). Der Vergütungsgläubiger und Schuldner ist nach BFH Teilnehmer 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. 28.6.2005 – I R 33/04, BFH/NV 2006, 38; v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; v. 27.7.1988 – I R 130/84, BStBl. II 1989, 101; WFR, DB 1989, 1801; SALZMANN, DB 1990, 1061). Allerdings soll auf Grund des Rechtsbehelfs des Vergütungsgläubigers nur darüber entschieden werden können, ob der Vergütungsschuldner berech-

tigt war, die StAbzugsbeträge einzubehalten, anzumelden und abzuführen (BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700; v. 17.5.1995 – I B 183/94, BStBl. II 1995, 781). Nicht berücksichtigt werden Vorschriften, die eine Erstattung der einbehaltenen, angemeldeten und abgeführten Steuer betreffen (BFH v. 17.5.1995 – I B 183/94 aaO). Im Vergleich mit dem Erstattungsverfahren steht beim Einspruch gegen die StAnmeldung dem Nachteil der einmonatigen Frist 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 Freistellungsbescheid Abzugsteuer einbehalten, so hebt die StAnmeldung den Freistellungsbescheid auf; wird erst einbehalten und danach ein Freistellungsbescheid erteilt, so ist letzterer Grundlage für einen Erstattungsanspruch des Vergütungsgläubigers (s.o.; vgl. auch SALZMANN, DB 1990, 1061; SALZMANN/GEIBEL, RIW 1994, 1033).

► *Aussetzung der Vollziehung*: Die Vollziehung einer StAnmeldung des Vergütungsschuldners kann nach 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 auf Grund 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.) auf Grund eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO iVm. § 50d analog in Betracht (BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, IStR 2009, 551 mit Anm. WASSERMEYER und SCHÖN unter 3.b bb; s. auch VON BROCKE/HACKEMANN, IWB 2009, 897). Nach Auffassung des BFH (v. 22.4.2009 – I R 53/07 aaO) besteht aber ein solcher Grund, wenn das Gesetz zwar stfreie, aber stbare Einnahmen wie zB nach § 8b Abs. 1 KStG stbefreite Dividenden nach § 43 Abs. 1 Satz 3 ausdrücklich in die Bemessungsgrundlage der Abzugsteuer einbezieht (worin BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07 aaO unter 4. auch keinen Verstoß gegen europäisches Gemeinschaftsrecht sieht; krit. dazu SCHÖN, IStR 2009, 555).

## 2. Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder der Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung 16

Erstattungs- und damit Antragsberechtigter ist der Vergütungsgläubiger (der, dem der Ertrag nach deutschem Steuerrecht zuzurechnen ist; s. BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 1.2, 1.4.1) im Zuflusszeitpunkt der Vergütung (s. FROTSCHER, § 50d Rn. 21). Ein in der KapErtrStBescheinigung (§ 45a Abs. 2) genannter Gläubiger schließt eine andere Zurechnung nicht aus (s. Vor § 43 Anm. 23).

## 3. Einbehaltene und abgeführte oder auf Grund 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 grds. abgeführt wurde (vgl. dazu auch FG München v. 23.2.2004, EFG 2004, 821; im Ergebnis bestätigt durch BFH v. 16.6.2004 – I B 44/04, BStBl. I 2004, 882). Eine Erstattung ist nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 2 nicht möglich, wenn die Steuer

weder einbehalten noch abgeführt wurde. Das gilt nach dem Wortlaut von Abs. 1 Satz 2 grds. auch, wenn die Steuer zwar einbehalten, vom Schuldner der Erträge aber nicht abgeführt wurde. Da allerdings zB beim Abzug der KapErtrSt. sich der Fiskus des Schuldners der KapErträge als eines „Verwaltungshelfers“, „verlängerten Arms“ oder einer „Inkassostelle“ bedient, der Gläubiger der KapErträge der (Steuerschuldner) den Steuereinbehalt dulden muss und auf die Abführung der Steuer grds. keinen Einfluss nehmen kann, erscheint es interessengerecht, das Risiko, dass der Schuldner der KapErträge 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]; aA LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 41).

**Auf Grund Haftungsbescheids oder Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer:** Behält der Schuldner der Erträge oder Vergütung die Abzugsteuer nicht ein, so kann entweder dieser durch Haftungsbescheid (§ 44 Abs. 5 Satz 1 bzw. § 50a Abs. 5 Satz 5) in Anspruch genommen oder die Steuer von dem Gläubiger der Erträge oder Vergütung nachgefordert werden (§ 44 Abs. 5 Satz 2 bzw. § 50a Abs. 5 Satz 6). Seit der Ergänzung von Abs. 1 durch das 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 erstattet werden kann (zuvor fraglich, vgl. LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 60 ff.).

#### 18 4. 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; Internet: www.bzst.de. Ein auf die Grundfreiheiten des EG-Vertrags gestützter Erstattungsanspruch ist nach FG Köln v. 28.1.2010 (EFG 2010, 971 mit Anm. Hoffmann, nrkr., Rev.Az. BFH I R 25/10) gegenüber dem örtlich zuständigen FA geltend zu machen (Zuständigkeit des BZSt. 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; s. dazu auch LINN, IStR 2010, 275 und BENECKE, IStR 2009, 777 und s. auch BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, IStR 2009, 551 mit Anm. WASSERMAYER und SCHÖN unter 3.b bb [Erstattung durch das FA, nicht das BZSt.]).*

► *Einbehalt trotz Freistellung:* Antrag an das FA, nicht das BZSt. (s. BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521 Tz. 2.1, und v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 3.5; BfF v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 Tz. 5.1 [jetzt BZSt.]).

**Antragsfrist:** s. 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.

**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).

**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.; 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, AO/FGO, § 37 AO Rn. 109 ff.) 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).

## II. 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](http://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 Steuergesetze 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, zB eine KapErtrStBescheinigung (§ 45a Abs. 2–6), eine Quittung der Finanzkasse, eine Depotbescheinigung, eine Gutschriftenanzeige oder Unterlagen über den Erwerb und die Veräußerung von Wertpapieren; s. BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 2.4.

## III. Auszahlung des Erstattungsbetrags (Abs. 1 Satz 4)

20

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

## IV. Nachweis der Zahlung in den Fällen des § 50a Abs. 5 (Abs. 1 Satz 5)

21

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.

22 **V. Maschinell verwertbare Datenträger (Abs. 1 Satz 6)**

Das Bundeszentralamt für Steuern 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](http://www.bzst.de).

23 **VI. Frist (Abs. 1 Sätze 7 und 8)**

**Grundsätzlich** beträgt die Frist vier Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind (Abs. 1 Satz 7). Das gilt auch, wenn ein DBA wie zB das DBA-Schweiz in Art. 28 Abs. 3 (3 Jahre nach Ablauf des KJ, in dem die Vergütung fällig wurde) eine kürzere Frist vorsieht, 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; v. 11.10.2000 – I R 34/99, IStR 2001, 124, mit Anm. BUCIEK, IStR 2001, 102; FinMin. NRW v. 17.10.1988, DSrR 1988, 748).

**„Ablaufhemmung“:** Die Frist endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer (Abs. 1 Satz 8).

24 **VII. Entsprechende Geltung von § 45 für die Erstattung der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Satz 9)**

Werden Kapitalerträge an einen anderen als den Gläubiger ausgezahlt, wird dem Zahlungsempfänger die KapErtrSt. grds. nicht nach § 50d (Abs. 1 Satz 9 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.

25 **C. Keine Gläubiger-Abkommensrechte für den Schuldner im Haftungsverfahren (Abs. 1 Satz 10)**

Abs. 1 Satz 10 versagt es 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). Zur Anwendung von Abs. 1 Satz 10 im Nachforderungsverfahren s. FG Münster v. 16.12.2005, 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).

**Rechte des Gläubigers „aus dem Abkommen“:** Es sind dies 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 kstpf. 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 (aA LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 11 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).

Einstweilen frei.

26–29

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

**A. Zinstatbestand (Abs. 1a Sätze 1 und 8)**

30

Art. 1 Abs. 16 Satz 2 der Zins- und Lizenzrichtlinie (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, und ABl. EU 2004 Nr. L 168, 35) verlangt, dass zu erstattende Quellensteuer verzinst wird. Da Ansprüche aus dem Schuldverhältnis (§ 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).

**B. 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 Entscheidung 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 das 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 Richtl.), Gewinn- und Verlustrechnung, 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 iSd. genannten Vorschriften ausgeschlossen werden kann. Dies darf jedoch

nicht dazu führen, dass *im Regelfall* der Beginn der Karenzfrist mit der Begründung, ein Missbrauch sei nach den vorgelegten Unterlagen nicht auszuschließen, beliebig hinausgeschoben werden kann. Denn nach der Zins- und Lizenzrichtlinie sind die Erstattungspflicht und der Beginn der Karenzfrist nur von solchen Angaben abhängig, die der Quellenstaat „billigerweise“ verlangen kann (Art. 1 Abs. 16 Satz 1 der Richtl.); 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 wirksam wird, also mit dessen Bekanntgabe (§ 124 Abs. 1 Satz 1 AO iVm. § 122 AO).

**Zur Fristberechnung** s. BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 108 AO Rn. 10 ff.

### 32 C. 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 Satz 4 und Satz 5 iVm. § 233a Abs. 5 AO angepasst werden. Diese Bestimmungen sind *lex specialis* zu den §§ 172 ff. AO (s. hierzu auch LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 233a AO Rn. 49 ff.).

### 33 D. 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, AO/FGO, § 238 AO Rn. 2 ff.). 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 (Abs. 1a Satz 7 iVm. § 239 Abs. 1 Satz 1 AO; zu den Einzelheiten s. wiederum LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 239 AO Rn. 2 ff.).

34 Einstweilen frei.

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

## A. Überblick

35

**Regelung des Abs. 2:** Er 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 Betriebsstätten 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 2–9: 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. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 1.3.1). 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 (Streubesitzdividenen): Es soll nur genutzt werden können, wenn Abs. 2 nicht anwendbar ist.

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

36

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

**Fälle des § 43b:** s. § 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 den folgenden Voraussetzungen das Freistellungsverfahren zu nutzen:

- Zufluss von Kapitalerträgen (nach BMF v. 5.1.1996, StEK EStG § 50d Nr. 6 auch von Zinsen),
- von einer unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (AG, KGaA, GmbH),
- 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) und
  - die am Nennkapital dieser unbeschränkt. stpfl. KapGes. zu mindestens einem Zehntel (Gegenseitigkeit, wie sie § 43b Abs. 3 bei Beteiligungen unter 25 % voraussetzt, nicht gefordert) 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 2–9.

### C. Antragsgebundene Freistellungsbescheinigung durch das Bundeszentralamt für Steuern

37

#### I. Überblick

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

38

#### II. 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. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235; v. 26.7.1972 – I R 210/70, BStBl. II 1973, 15). Der Gläubiger kann sich vertreten lassen, auch von dem Vergütungsschuldner (BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521 Tz. 1.4.1; v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 1.4.1). Lt. BMF v. 7.5.2002 aaO Tz. 1.4.1 ist die Vollmachtsurkunde bei der Antragstellung vorzulegen. Nach BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 201 Tz. 1.4.1 (ersetzt durch BMF v. 7.5.2002 aaO) sollte im Fall von Abzugsteuern gem. § 50a Abs. 4 aF (jetzt Abs. 1) – und nach BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 1.4.1 soll nach wie vor im Fall von Dividenden und anderen Kapitalerträgen – eine Vollmacht, den Antrag für den Vergütungsgläubiger zu stellen, vermutet werden, wenn ein mit einer amtlichen Ansässigkeitsbescheinigung versehener Antrag vorgelegt wird. Nur wenn der Vergütungsschuldner oder ein Dritter die Erstattung von KapErtrSt. auf ein anderes Konto als das des Gläubigers beantragt, wird die Vorlage einer ausdrücklichen schriftlichen Vollmacht verlangt (s. BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 201 Tz. 1.4.1). Die Differenzierung – Vermutung einer Vollmacht bei Kapitalerträgen (BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203), keine Vermutung (mehr) bei Einkünften iSd. § 50a Abs. 4 aF = Abs. 1 nF (BMF v. 7.5.2002 aaO) – erscheint zufällig und ist inhaltlich kaum begründet. Allgemeine vertragliche Regelungen zwischen Vergütungsschuldner und -gläubiger wie Preisvereinbarungen oder Gebietsabsprachen für den Vertrieb sind nicht als Bevollmächtigung anzusehen, die Freistellung zu beantragen (FG Köln v. 24.2.2000, EFG 2000, 1189, Az. BFH I R 1/01, Erledigung der Hauptsache).

► *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).

**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, NWB F. 1, 297 [1986], rkr.).

**Antragsbestandteile:**

► *Bestätigung der Ansässigkeit* gem. Abs. 4; vgl. Anm. 51 f.

► *Anlagen:* Bei erstmaliger Antragstellung für Vergütungen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 („Lizenzgebühren“) wird die Beifügung einer Kopie des Lizenzvertrags verlangt (BFf v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 Tz. 3.1 [jetzt BZSt.]). Nach 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).

**Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse:** Der Antragsteller muss sich verpflichten, diese dem BZSt. rechtzeitig anzuzeigen (s. Antragsformulare). Diese Pflicht folgt aus § 153 AO. Zu Auswirkungen rückwirkender Umwandlungen auf im Rückwirkungszeitraum erteilte Freistellungsbescheinigungen und nicht oder ermäßigt einbehaltene KapErtrSt. s. BERG, DStR 1999, 1219.

### III. Frist für Entscheidung über Freistellungsantrag (Abs. 2 Sätze 6 und 7)

39

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 Entscheidung erforderlichen Nachweise (Abs. 2 Satz 7).

### IV. Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Sätze 1, 4 und 5)

40

**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. Die Entscheidung erfolgt durch Bescheid (s. BMF v. 15.7.1998, AEAO, Zu § 155 Nr. 2), der von der Freistellungsbescheinigung zu unterscheiden ist. Der Freistellungsbescheid geht mit einer Durchschrift der Freistellungsbescheinigung an den Vergütungsgläubiger (Steuerschuldner) bzw. an dessen Bevollmächtigten. Die Freistellungsbescheinigung erhält der Vergütungsschuldner. Das für den Vergütungsschuldner zuständige FA erhält vom BZSt. eine Kopie des Freistellungsbescheids.

**Freistellungsbescheid als Steuerbescheid:** Der Freistellungsbescheid ist StBescheid (§ 155 Abs. 1 Satz 3 AO; BFH v. 28.6.2005 – I R 33/04, BFH/NV 2006, 38 [39]; v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291) 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. 11.10.2000 – I R 34/99,

BStBl. II 2001, 291 = FR 2001, 264, mit Anm. KEMPERMANN und WASSERMAYER; BARANOWSKI, IWB F. 3a Gr. 1, 951; BFH v. 28.10.1999 – I R 35/98, BFH/NV 2001, 881; 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 beim FG Köln (§ 38 FGO) auf Erlass eines Freistellungsbescheids. Ein Bescheid, mit dem die Erteilung einer Freistellung abgelehnt wird, ist nach 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 hat ein Rechtsschutzinteresse daran, die Aufhebung eines ihm erteilten Freistellungsbescheids anzufechten (FG Köln v. 23.1.1997, EFG 1997, 243, rkr.).

**Geltungsdauer:** Sie beträgt mindestens ein Jahr, aber höchstens drei Jahre für mehrere Zahlungen von demselben 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 Antragseingangs 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.

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

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

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

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, BStBl. I 1996, 89 Rn. 2.5. und 3.1; vgl. zu praktischen Schwierigkeiten, die Regelung umzusetzen, GRÜTZNER, IWB F. 3 Gr. 3 [1999], 1273 [1282]).

### VII. Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 2 Satz 8)

43

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

### VIII. Belegaufbewahrungspflichten?

44

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.

Einstweilen frei.

45–46

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

47

Liegt dem Vergütungsschuldner eine für den jeweiligen Vergütungsgläubiger 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 vom DBA vorgesehenen niedrigeren Satz vornehmen; seine Haftung ist entsprechend beschränkt. Seine Vereinbarung mit dem Vergütungsgläubiger dürfte zudem regelmäßig ergeben, dass damit im Verhältnis zum Vergütungsgläubiger auch das Recht entfällt, Steuern einzubehalten und abzuführen; Anmeldeverpflichtungen bleiben unberührt (Abs. 2 Satz 8; s. Anm. 43).

Einstweilen frei.

48–49

### Erläuterungen zu Abs. 3: Versagung der Steuerentlastung nach Abs. 1 oder 2 bei Zwischenschaltung bestimmter aus- ländischer Gesellschaften

**Ausgewähltes Schrifttum vor 2001:** RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, München 1968; GALAVAZI, Germany cracks down on tax treaty abuse, *International Tax Review*, November 1993, 39; FLICK, Deutsche Aktivitäten von Ausländern über ausländische Zwischengesellschaften und die Missbrauchsgesetzgebung des § 50d Abs. 1a EStG, *IStR* 1994, 223; FLICK, Missbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in *Festschr. Franz Klein*, Köln 1994, 329; 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; HÖPPNER, Missbräuchliche Zwischenschaltung einer ausländischen Basisgesellschaft durch Steuerausländer, Anmerkung zu BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96 in *IWB F.* 3a Gr. 1 (1998), 653 (656); KRABBE, Mittelbare Abkommensberechtigung nach § 50d

Abs. 1a EStG, IStR 1998, 76; FÜGER, Zur Auslegung des § 50d Abs. 1a EStG, PISStB 1999, 54; HÖPPNER, Deutsche steuerliche Missbrauchsvorschriften und das Gemeinschaftsrecht – § 42 AO und § 50d Abs. 1a aus EG-rechtlicher Sicht, in Festschr. 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; RAUPACH/BURWITZ, Die Versagung des Schachtelprivilegs für Beteiligungen an irischen unlimited companies durch die Irland-Urteile des BFH, IStR 2000, 385.

**Schrifttum ab 2001:** FISCHER, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, FR 2001, 1; 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; EILERS, Substanzerfordernis an ausländische Finanzierungsgesellschaften, in Festschr. Wassermeyer, München 2005, 323; FISCHER, Zum Streit zwischen „Außentheorie“ und „Innentheorie“ – am Beispiel des Erkenntnisses des österr. VwGH zu „Briefkastengesellschaften in der irischen IFSC-Steuerose“, FR 2005, 585; MENHORN, § 50d Abs. 3 EStG und der stillschweigende Missbrauchvorbehalt 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; HEY, Spezialgesetzliche Missbrauchsgesetzgebung aus steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Sicht, StuW 2008, 167; KRISHNA, Using Beneficial Ownership to Prevent Treaty Shopping, Tax Notes International 2009, 537; VON BROCKE, § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 auf dem Prüfstand des E-G-Rechts, Steueranwaltsmagazin 2009, 218; WIENBRACKE, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaften, in STRAHL (Hrsg.), Problemfelder Ertragsteuern, Bonn 2009; M. KLEIN, Internationale Einkünftezurechnung, DStJG 33 (2010), 243.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 30.1.2006, BStBl. I 2006, 166 (Nichtanwendungserlass zu BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04); v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 (Entlastungsberechtigung ausländ. Gesellschaften; Anwendung des § 50d Abs. 3 i.d.F. des JStG 2007); v. 10.7.2007, STEK EStG § 50d Nr. 23 (Entlastungsberechtigung ausländ. Gesellschaften i.Sd. § 50d Abs. 3 EStG bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen); v. 21.6.2010, BStBl. I 2010, 596 (Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des JStG 2007 [Änderung Tz. 4 und Tz. 10 BMF v. 3.4.2007]).

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

50

### I. Überblick

Abs. 3 versagt ausländ. Gesellschaften 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 Nr. 1–3 geregelte Voraussetzungen erfüllt.

51

### II. Rechtsentwicklung und Bedeutung

**Vorgeschichte:** Nach dem Ergehen des sog. Monaco-Urteils des 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, 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 auf Grund eines DBA oder auf Grund von EU-Regelungen (zB § 43b) eine StFreistellung oder -ermäßigung 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.

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

### III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### 1. Verhältnis zu supranationalem Recht und zu DBA

52

**Treaty Override und Abs. 3 als nationale Ausfüllung eines allgemeinen Missbrauchsvorbehalts:** Abs. 3 wird überwiegend nicht als völkervertragsrechtswidriger „*treaty override*“ angesehen (s. Anm. 6). Der Gesetzgeber hielt das Nichtgewähren von Entlastungen nach DBA oder EU-Recht für zulässig. In der Begründung 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 Tz. 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).

#### **DBA:**

► *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 „*treaty shopping*“ (wie zB Art. 10 Abs. 6, 11 Abs. 5 und 12 Abs. 5 DBA Großbritannien [2010]), s. dazu 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 (VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 1 Rn. 112). 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, DStJ G 33 [2010], 242 [258]).

► *Ansässigkeit von Investmentvermögen im jeweils anderen DBA-Staat*: Abs. 3 Satz 4 aE belegt, dass ausländ. Investmentvermögen im Staat ihres Satzungsitzes oder Orts der Geschäftsleitung abkommensrechtl. ansässig sind (aA Nds. FG v. 29.3.2007, IStR 2007, 755, rkr.; s. dazu GEURTS/JACOB, IStR 2007, 737).

**Gemeinschaftsrecht**: Im Hinblick auf die frühere Fassung von Abs. 3 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 (Richtlinie 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 seiner jetzigen Fassung wird 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 Entscheidung des EuGH v. 12.9.2006 – C-196/04 (Cadbury/Schweppes), FR 2006, 987 ist eine so weitgehende pauschale (spezielle) Missbrauchsverhinderungsvorschrift, die keinen Gegenbeweis zulässt, dass im Einzelfall kein Missbrauch vorliegt, nicht gemeinschaftsrechtskonform (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, so dass nach Auffassung der Kommission diese Regelung eine Gegennachweismöglichkeit vorsehen muss, um nicht unverhältnismäßig zu sein; s. auch allgemein DRÜEN, StuW 2008, 154 [163f.]).

## 53 2. Verhältnis zu nationalem Recht: § 42 AO

**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; v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118 mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2005, 711; s. auch KLEIN, 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 Entscheidung des BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82 (BStBl. II 1984, 605) als maßgebend empfunden wurde (HUNDT, Festschr. 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 Stpfl. wieder auf das für unbeschränkt Stpfl. 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 auszuschließen, 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 EStG genügt, kann an § 42 AO nicht mehr scheitern. Der BFH schließt zwar nicht aus, dass § 42 AO „ggf. daneben“ anzuwenden sein kann. UE deutet dies „ggf. daneben“ 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, Rn. 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. KRUSE/DRÜEN in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 42 AO Rn. 20 ff.).

## B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

### I. Ausländische Gesellschaft

54

**Gesellschaft:** Abs. 3 gilt für alle Formen von Gesellschaften (Personen- 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.

**Ausländisch:** Es fehlt an einer Definition in Abs. 3. UE sind ausländ. Gesellschaften solche, die weder Geschäftsleitung noch Sitz in Deutschland haben (vgl. § 7 Abs. 1 AStG).

### II. Beteiligung von Personen, denen bei unmittelbarer Einkunfterzielung 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 Steuerausländer 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, JbFfStR 1995/96, 127, aA BMF v. 27.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 4, dazu KLEIN, 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. LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 136).

► *Mittelbare Beteiligung:* Ob und unter welchen Voraussetzungen auch nur mittelbar Beteiligte einzubeziehen sind, war lange umstritten und ist uE auch nach BMF v. 10.7.2007, StEK EStG § 50d Nr. 23 und v. 21.6.2010, BStBl. I 2010, 596 noch immer nicht zufriedenstellend geklärt: Der Wortlaut des Gesetzes erwähnt mittelbar Beteiligte nicht (gegen Einbeziehung daher FLICK, IStR 1994, 223 [224]). Andererseits wurde aus dem Zweck des Abs. 3 abgeleitet, auch mittelbare Beteiligungen müssten einbezogen werden, da Abs. 3 sonst zu leicht um-

gangen werden könne (LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 138; KRAFT, IStR 1994, 370 [376]). Das Urteil des BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00 (BStBl. II 2002, 819 mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2002, 600) ist nicht eindeutig: Dort (aaO [822 r. Sp., dritter Absatz]) heißt es zum einen, Abs. 1a (jetzt Abs. 3) stelle nur auf die (unmittelbare) Beteiligung an der zwischengeschalteten Gesellschaft ab (so auch KRABBE, IStR 1998, 76 Beispiel 5). Jedenfalls solle es aber auf die Abkommensberechtigung von entfernter beteiligten Gesellschaftern nicht ankommen, wenn feststehe, dass ein näher beteiligter Gesellschafter nicht abkommensberechtigt ist (so auch KRABBE aaO). Andererseits soll aber (wohl) doch ein „Durchgriff auf tiefergestaffelte Beteiligungsstrukturen“ in Betracht kommen, wenn der unmittelbar beteiligte Gesellschafter abkommensberechtigt ist (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00 aaO). Auch die FinVerw. vertrat zunächst, eine fehlende Entlastungsberechtigung des Gesellschafters der ausländ. Gesellschaft schliesse, wenn dieser selbst eine Gesellschaft sei, den Durchgriff auf mögliche mittelbare Entlastungsberechtigungen der Gesellschafter dieser Gesellschafter-Gesellschaft aus (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 4), relativierte diese Auffassung dann jedoch dahingehend, dass, wenn eine grundsätzlich persönlich (gemeint ist: formell) entlastungsberechtigte Gesellschafter-Gesellschaft selbst die Funktionsvoraussetzungen des Abs. 3 nicht erfülle, darauf abzustellen sei, ob eine ihr nachgeschaltete Gesellschaft die Voraussetzungen für eine Entlastung erfülle, dh. selbst „persönlich“ (formell) und, weil sie die Funktionsvoraussetzungen des Abs. 3 erfülle, auch materiell entlastungsberechtigt sei (Ansässigkeit in einem DBA- oder EU-Mitgliedstaat), s. BMF v. 10.7.2007, StEK EStG § 50d Nr. 23 und v. 21.6.2010, BStBl. I 2010, 596. Ein Gesellschafter soll daher dann nicht (mittelbar) entlastungsberechtigt sein, wenn entweder er in einem Nicht-DBA-Staat ansässig ist bzw. als außerhalb der EU ansässige Person nicht die Voraussetzungen der einschlägigen Richtlinie erfüllt, oder er die Rechtsform einer Gesellschaft hat, diese funktions schwach iSd. Abs. 3 ist und deren Gesellschafter ihrerseits in einem Nicht-DBA-Staat bzw. außerhalb der EU ansässig sind. Dasselbe gilt, wenn der Gesellschafter zwar in einem DBA-Staat und/oder innerhalb der EU ansässig ist, aber nicht die Vergünstigungen eines DBA bzw. der einschlägigen EU-Richtlinie geltend machen kann (BMF v. 10.7.2007 StEK EStG § 50d Nr. 23 und v. 21.6.2010, BStBl. I 2010, 596). Nach Auffassung der FinVerw. muss damit in einer Beteiligungskette jede Gesellschaft grundsätzlich „persönlich“ (formell) entlastungsberechtigt, dh. in einem DBA- oder EU-Mitgliedstaat ansässig sein. Anders ausgedrückt: Eine „persönlich“ (formell) nicht entlastungsberechtigte, weil weder in einem DBA- noch einem EU-Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft in einer Beteiligungskette schließt – unabhängig von ihrer Funktionslosigkeit – die Entlastung aus, und zwar auch dann, wenn nach ihr ein persönlich (formell) entlastungsberechtigter Gesellschafter bzw. eine persönlich (formell) entlastungsberechtigte und nicht funktionslose Gesellschafter-Gesellschaft folgt. UE ergibt sich das nicht zwingend aus dem von dem BMF als Beleg zitierten Urteil des BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00 (BStBl. II 2002, 819), in dessen Fall die Gesellschafter-Gesellschaft immerhin Muttergesellschaft mehrerer Tochtergesellschaften und damit nach der seinerzeit geltenden Fassung von Abs. 1a nicht funktionslos war. UE wäre es konsequenter, durch alle sich „in ihrer formalen Existenz erschöpfende Gesellschaften“ unabhängig von ihrer persönlichen (formellen) Entlastungsberechtigung hindurchzuschauen und auf den mittelbar Beteiligten abzustellen, der als erster in einer Kette die Funktionsvoraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1–3 oder die des Abs. 3 Satz 4 erfüllt (vgl. JACOB/KLEIN, IStR 2002, 600; s. auch Anm. 61 „Keine Anwendung auf börsen-

notierte Gesellschaften und ausländ. Investmentvermögen“). Denn weder aus dem Wortlaut noch aus Sinn und Zweck des Abs. 3 erschließt sich, warum eine funktionslose Gesellschaft in einem Nicht-DBA-/EU-Mitgliedstaat eine größere Sperrwirkung erzeugen soll als ein ebensolche in einem DBA-Staat, wenn hinter beiden Gesellschafter stehen, die bei Direktbezug der Einkünfte eine Entlastung von deutscher Quellensteuer verlangen könnten.

**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. 1a aF) von der „Entlastung nach Abs. 1 oder 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 Betriebsstättendefinition, kein Besteuerungsrecht im Quellenstaat für Veräußerungsgewinne bei Anteilsveräußerungen etc.; s. auch BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 2). Für die jeweilige StEntlastung ist zu prüfen, ob die an der Auslandsgesellschaft beteiligte Person ihrerseits die Entlastungsvoraussetzungen erfüllt.

### III. Substanzanforderungen (Abs. 3 Satz 1 Nr. 1–3, Sätze 2 und 3)

#### 1. 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, BStBl. I 2006, 166, dazu HERGETH/ETTINGER, IStR 2006, 307: „Gesellschaft kann sich nicht selbst einschalten“), regelt das Gesetz in Abs. 3 Satz 2 nunmehr, 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 Rechtssätze; s. BTDrucks. 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. dazu 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]; 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, EFG 2006, 896 mit Anm. HERLINGHAUS, aufgeh. durch BFH v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978) sowie die Finanzierung von (mindestens zwei) Tochtergesellschaften (BFH v. 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026).

► *Keine wirtschaftlichen Gründe:* Dagegen sollten zunächst nach herkömmlicher Auffassung keine beachtlichen wirtschaftlichen Gründe darstellen: ein bloßes Halten von Stammkapital einer Tochtergesellschaft ohne geschäftsleitende Funktionen (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819, dort allerdings diskutiert unter dem Aspekt „wirtschaftliche Tätigkeit“; v. 16.1.1976 – III R 92/74, BStBl. II 1976, 401; v. 29.7.1976 – VIII R 41/74, BStBl. II 1977, 261; v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263), der Ankauf bzw. das Halten von Wertpapieren als Dauerkapitalanlage (BFH v. 29.7.1976 – VIII R 142/73, BStBl. II 1977, 263; v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339; 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). Von diesem traditionellen Verständnis rückte der BFH mit seinen Entscheidungen BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97 (BStBl. II 2001, 222 mit Anm. KEMPERMANN, FR 2000, 453); v. 19.1.2000 – I R 117/97 (IStR 2000, 182); v. 25.2.2004 – I R 42/02 (BStBl. II 2005, 14) und 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 F. 3a Gr. 1, 1088; s. auch MIHM, BB 2005, 2670) ab. Er erkannte an, dass eine „passive Beteiligungsaktivität“ der zwischengeschalteten Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen einen wirtschaftlich 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 Nichtanwendungserlass (BMF v. 30.1.2006, BStBl. I 2006, 166). Nunmehr regelt das Gesetz ausdrücklich in Abs. 3 Satz 2, dass Merkmale der Unternehmen, die der ausländ. Gesellschaft nahe stehen, außer Betracht bleiben müssen. Einzubeziehen ist allerdings, dass die o.g. Urteile des BFH im Einklang mit den einschränkenden Ausführungen des EuGH in der Denkavit-Entscheidung EuGH v. 17.10.1996 – Rs. 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, JbFfStR 1997/98, 76 [85]; THÖMMES, JbFfStR 1998/99, 94 [100]; für eine richtlinienkonforme Auslegung des Abs. 1a – heute Abs. 3 – auch FG Köln v. 4.3.1999, 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). Kein ausreichender wirtschaftlicher Grund ist nach Auffassung der FinVerw. gegeben, wenn die ausländ. Gesellschaft der Sicherung von Inlandsvermögen in Krisenzeiten dient, für eine Erbregelung oder für den Aufbau der Alterssicherung der Gesellschafter eingesetzt werden soll (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 5).

**Sonst beachtliche Gründe:** Soweit ersichtlich, beziehen sich Urteile des BFH ausnahmslos auf wirtschaftliche Gründe, so dass unklar ist, was „sonst beachtliche Gründe“ sein könnten. In Betracht kommen rechtl., politische oder auch religiöse Gründe (HUNDT, Festschr. Debatin, 1997, 153 [156]). Auch bezieht sich die Rspr. regelmäßig auf Dividendeneinkünfte, was Zinsen und Lizenzen unerörtert lässt. Vgl. LUTTERMANN, IStR 1993, 157; FLICK, IStR 1994, 224 f.

**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 AbzugStErmäßigung ausschließen, so dass immer beide, wirtschaftliche und sonst beachtliche Gründe vorliegen müssten. Dabei handelt es allerdings um ein Redaktionsversehen (vgl. WIENBRACKE in STRAHL [Hrsg.], Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rn. B 41), so dass die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft nur aus wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen gerechtfertigt sein muss (s. auch BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 5).

**Ausland:** Nach dem Wortlaut des Gesetzes muss es wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft, nicht für die Einschaltung der Gesellschaft im Ausland geben. 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 (aA wohl THÖMMES/EICKER, European Taxation 1999, 9 [11]). 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).

## 2. Ausländische Gesellschaft erzielt mehr als 10 Prozent ihrer gesamten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 und Satz 3)

57

**Hintergrund:** Um zu verhindern, dass „Minimaltätigkeiten als eigene Wirtschaftstätigkeit deklariert werden“ (so BTDrucks. 16/2712, 60) und zu einer AbzugStErstattung oder -freistellung führen, verlangt Abs. 3 Satz 1 Nr. 2, dass die ausländ. Gesellschaft mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffen-

den Wj. aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt. In Abs. 3 Satz 3 ist definiert, was keine Wirtschaftstätigkeit darstellt.

Schon in zu § 42 AO ergangenen älteren Entscheidungen hatte der BFH für eine eigene Wirtschaftstätigkeit grds. unternehmerische, insbes. über bloße Verwaltungs- oder Rechtshandlungen hinausgehende Aktivitäten verlangt (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [238]; v. 2.6.1992 – VIII R 8/89, BFH/NV 1993, 416; v. 9.12.1980 – VIII R 11/77, BStBl. II 1981, 339). Wesentlich sollte sein, ob die Gesellschaft ein unternehmerisches Risiko trägt (BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96 aaO; v. 31.5.1972 – I R 94/69, BStBl. II 1972, 697). Nicht ausreichen sollte das bloße Halten von nur einer Beteiligung an nur einer Gesellschaft ohne geschäftsleitende Funktionen (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819). Allerdings erschien 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, Festschr. Wassermeyer, 2005, 323 [327]: „funktionsorientierte Auslegung“), zunehmend 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 mit Anm. HAARMANN, IStR 2005, 713). Gestützt wurde das dadurch, dass der Gesetzentwurf zu dem früheren Abs. 1a noch den Zusatz „es sei denn, die diesem Bereich zuzuordnenden Einkünfte fallen nicht ins Gewicht“ enthalten hatte (s. BTD Drucks. 12/6078, 29), der aber auf Empfehlung des FinAussch. zur „Vereinfachung“ gestrichen worden war (s. BTD Drucks. 12/6078, 125), so dass nach dem verabschiedeten Gesetzeswortlaut jede Entfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit geeignet erschien, die Anwendung von Abs. 3 aF auszuschließen.

**Mehr als 10 % der Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit (Abs. 3 Satz 1 Nr. 2):** Die ausländ. Gesellschaft muss mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wj. aus eigener, mit sonstigen Tätigkeiten der Gesellschaft nicht notwendig zusammenhängender (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 7) Wirtschaftstätigkeit erzielen. Bruttoerträge sind nach Auffassung der FinVerw. die Bruttoerträge iSd. § 9 AStG (BMF v. 3.4.2007 aaO Tz. 7 mit Hinweis auf BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1, 3; krit. KESSLER/EICKE, DStR 2007, 781 [785]). Auch Dividenden und andere Erträge wie zB Zinsen zählen, obgleich ansonsten zu den Erträgen aus Vermögensverwaltung gehörend, zu „aktiven“ Bruttoerträgen, wenn sie aus Gesellschaften stammen, gegenüber denen geschäftsleitende Funktionen ausgeübt werden. Betragen in einem Jahr die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit nicht mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge, so ist das unschädlich, wenn die 10 %-Grenze in den drei Jahren davor überschritten wurde oder bei einer neu gegründeten Gesellschaft in den drei Jahren danach voraussichtlich überschritten wird (BMF v. 3.4.2007 aaO 446 Tz. 7). Betreffendes Wj. ist das Wj., in dem der Entlastungsanspruch materiell entsteht (vgl. FWB/SCHÖNFELD, § 50d Abs. 3 EStG Rn. 134).

**Verwaltung von Wirtschaftsgütern oder Outsourcing keine eigene Wirtschaftstätigkeit (Abs. 3 Satz 3):** Seit dem JStG 2007 regelt das Gesetz 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.

► *Verwaltung von Wirtschaftsgütern* (zB Beteiligungen, geschäftsleitende Funktionen, Managementtätigkeiten): Nach der Begründung des Gesetzentwurfs zum JStG 2007 sollen Einkünfte daraus 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). Dazu soll danach auch das Halten von Anteilen an einer oder mehreren Gesellschaften zählen, wenn nicht geschäftsleitende Funktionen im Zusammenhang mit den jeweiligen Beteiligungen, also Managementtätigkeiten für mehr als eine Untergesellschaft ausgeübt werden. Lt. BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 6.1 müssen diese Leistungen zudem gegen gesondertes Entgelt und wie gegenüber fremden Dritten abgerechnet werden. Geschäftsleitende Funktionen 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 [Hrsg.], Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rn. B 54). Zu weiteren Einzelheiten s. BMF v. 3.4.2007 aaO Tz. 6.2 und 6.3.

► *Outsourcing*: Eine eigene Wirtschaftstätigkeit liegt nicht vor, wenn Geschäftstätigkeiten auf Dritte wie zB Anwaltskanzleien oder Managementgesellschaften übertragen werden (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 6.3).

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

58

Die Rechtsfolge des Abs. 3 tritt schließlich auch ein (zur Verknüpfung der Substanzanforderungen s. Anm. 59), wenn die ausländ. Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (Abs. 3 Satz 1 Nr. 3). Die Fin-Verw. verlangt ein „greifbares Vorhandensein“ von qualifiziertem Personal, Geschäftsräumen und Kommunikationsmitteln, räumt aber zumindest ein, dass der Umfang des Geschäftsbetriebs sich nach dem Geschäftszweck richtet (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 8); s. dazu auch M. KLEIN, DStJG 33 (2010), 243 (261).

### 4. Verknüpfung und Feststellungslast

59

**Alternative Verknüpfung der Versagensgründe:** Die Verknüpfung der Nr. 1–3 in Abs. 3 Satz 1 mit „oder“ führt dazu, dass nach der Neufassung des Abs. 3 die ausländ. Gesellschaft alle Anforderungen erfüllen muss, dh. in keinem der drei Fälle den Tatbestand erfüllen darf, wenn sie eine AbzugStErmäßigung in Anspruch nehmen will (zur Verknüpfung der „wirtschaftlichen“ und der „sonst beachtlichen Gründe“ mit „oder“ s. Anm. 56).

In früheren Fassungen des Abs. 3 und dessen Vorläufer Abs. 1a mussten die beiden Tatbestandsmerkmale „Nichtentfallen eigener Wirtschaftstätigkeit“ und „Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe“ nach dem Wortlaut des Gesetzes („kein Anspruch, wenn ... und ...“) kumulativ vorliegen, um die Rechtsfolge (kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder 2) auszulösen (BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118, mit Anm. JACOB/KLEIN, IStR 2005, 710; v. 29.1.2008 – I R 26/06, BStBl. II 2008, 978 explizit gegen BMF v. 30.1.2006, BStBl. I 2006, 166).

**Feststellungslast:** Bei der Aufklärung ausländ. Rechtsverhältnisse treffen den Stpfl. erhöhte Mitwirkungspflichten (§ 90 AO, § 76 FGO). Bei einem non liquet liegt gleichwohl die objektive Beweislast (Feststellungslast, vgl. KRUSE, Lehrbuch des Steuerrechts, Bd. I, 1991, 328) bei der FinVerw. (HUNDT, Festschr. Debatin, 1997, 153 [160]; LÜDICKE in PILTZ/SCHAUMBURG, [Hrsg.], 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).

60

#### IV. Gesellschaftsbezogene Prüfung (Abs. 3 Satz 2)

Nach Abs. 3 Satz 2 sind bei der Beurteilung der Substanz der zwischengeschalteten Gesellschaft nach den Kriterien des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1–3 ausschließlich die Verhältnisse der zwischengeschalteten Gesellschaft maßgebend; organisatorische, wirtschaftliche oder sonst beachtliche Merkmale der Unternehmen, die der ausländ. Gesellschaft nahe stehen (§ 1 Abs. 2 AStG), bleiben außer Betracht. 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. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 9); s. auch Anm. 56.

61

#### V. Ausnahmen für börsennotierte Gesellschaften und Investmentfonds (Abs. 3 Satz 4)

**Überblick:** Abs. 3 Sätze 1–3 sind nicht anzuwenden – dh. die erhöhten Anforderungen an eine AbzugStErmäßigung (Erstattung oder Freistellung) gelten nicht – für börsennotierte Gesellschaften und (ausländ.) Investmentvermögen.

**Börsennotierte Gesellschaften:** Abs. 3 Satz 4 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. UE wird zu Recht angenommen, dass auch mehrere Aktiegattungen gemeinsam die Hauptgattung der Aktien einer Gesellschaft bilden und damit gemeinsam die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 4 erfüllen können (vgl. FWB/SCHÖNFELD, § 50d Abs. 3 EStG Rn. 204; WIENBRACKE in STRAHL [Hrsg.], Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rn. B 73 unter Hinweis auf Art. 28 Abs. 8 Buchst. b DBA USA).

► *Anerkannte Börse* sind ein organisierter Markt iSd. § 2 Abs. 5 WpHG und vergleichbare Märkte außerhalb der EU und des EWR (s. BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 10.1).

► *Wesentlicher und regelmäßiger Handel:* Hierfür muss ausreichen, dass die Aktien ohne Weiteres gehandelt werden können (vgl. BMF v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sonder-Nr. 1 Tz. 7.6.2).

**Ausländisches Investmentvermögen:** Die erhöhten Anforderungen an eine AbzugStErmäßigung (Erstattung oder Freistellung) gelten nach dem Wortlaut des Gesetzes auch nicht für ausländ. Gesellschaften, für die die Vorschriften des InvStG gelten. Das ist insofern unglücklich formuliert, als es keine ausländ. Gesellschaften gibt, für die das InvStG per se nicht gilt. Gemeint ist aber wohl, dass die erhöhten Anforderungen an eine AbzugStErmäßigung nicht gelten sollen für ausländ. Investmentvermögen (s. dazu BMF v. 18.8.2009, BStBl. I 2009, 931; HELIOS/SCHMIES, BB 2009, 1100 und LINK/REUTER/SCHMIES, FR 2010, 369). Nach Auffassung der FinVerw. sollen sogar ausländ. Investmentvermögen des Kapitalgesellschaftstyps ausgenommen sein (BMF v. 3.4.2007 aaO Tz. 10.2). Der Wortlaut des Gesetzes, in dem nur von Gesellschaften die Rede ist, bietet keine Anhaltspunkt für diese Einschränkung, so dass danach auch ausländ. Investmentvermögen in der Rechtsform einer PersGes. ausgenommen sein könnten (was aber nur relevant wird, wenn die PersGes. berechtigt ist, Abkommensvorteile in Anspruch zu nehmen, s. Anm. 4).

**Keine Anwendung auf börsennotierte Gesellschaften und ausländische Investmentvermögen (Rechtsfolge von Abs. 3 Satz 4):** Die erhöhten Anforderungen an eine AbzugStErmäßigung (Erstattung oder Freistellung) gelten nicht für börsennotierte Gesellschaften und ausländ. Investmentvermögen. 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 zustünde und dabei Abs. 3 inzident geprüft wird (vgl. FROTSCHER, § 50d Rn. 96; FWB/SCHÖNFELD, § 50d Abs. 3 EStG Rn. 94; WIENBRACKE in STRAHL [Hrsg.], Problemfelder Ertragsteuern, 2009, Auslandsbeteiligung an Inlands-Kapitalgesellschaft, Rn. B 36).

### C. Rechtsfolge: Kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder 2 für die ausländische Gesellschaft, soweit Personen beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustünde

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

62

**Entlastung nach Abs. 1 („Erstattung“):** s. Anm. 55 und Anm. 15.

**Entlastung nach Abs. 2 („Freistellung“):** s. Anm. 55 und Anm. 35.

**Kein Anspruch:** Der ausländ. Gesellschaft wird (teilweise) die Entlastung verwehrt; s. auch Anm. 64.

#### II. Für die ausländische Gesellschaft

63

Nach dem Wortlaut des Abs. 3 trifft seine Rechtsfolge nur die ausländ. Gesellschaft. Anders als § 42 AO schreibt Abs. 3 nicht ausdrücklich vor, dass die angemessene Gestaltung zugrunde gelegt, dh. die Folgen eintreten sollen, die sich ohne Einschaltung der ausländ. Gesellschaft ergäben. Der Gesetzesbegründung ist indes nicht zu entnehmen, dass Abs. 3 Strafcharakter haben soll. Blicke es bei der von seinem Wortlaut vorgesehenen Rechtsfolge, so wirkte er jedoch so. Das

ginge über seinen Zweck hinaus. Deshalb sind dem Anteilseigner der zwischengeschalteten Gesellschaft die StEntlastungen zu gewähren, die dieser ohne Zwischenschaltung erhalten hätte (LADEMANN/NIELAND, § 50d Rn. 210 [teleologische Reduktion]; HÖPPNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 1153 [1163]; KRABBE, IStR 1994, 370 [376]; HÖPPNER in HAARMANN [Hrsg.], Finanzierungen, Ausschüttungen und Nutzungsüberlassungen im Internationalen Steuerrecht, 1999, 127 [154]); einschränkend KIRCHHOF/GOSCH IX. § 50d Rn. 32, der einen Durchgriff durch die zwischengeschaltete Gesellschaft nur für gerechtfertigt hält, wenn der Anteilseigner – bei fiktiver Betrachtung – nach Maßgabe des DBA zwischen dem Ansässigkeitsstaat der zwischengeschalteten Gesellschaft und Deutschland abkommensberechtigt wäre.

### 64 III. Soweit Personen beteiligt sind, denen bei unmittelbarer Einkunfts- erzielung die Erstattung oder Freistellung nicht zustände

**Beteiligte Personen:** s. 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 Gesellschaftsstruktur der ausländ. Gesellschaft einheitliche inländ. Einkünfte unterschiedlichen Abzugsteuersätzen unterliegen können (s. BMF v. 21.6.2010, BStBl. I 2010, 596 und v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 Tz. 13 letzter Absatz).

65–69 Einstweilen frei.

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

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

##### 70 I. Allgemeines zur Ansässigkeitsbestätigung

**Überblick:** Nach Abs. 4 Satz 1 muss der Gläubiger der KapErträge 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 Abs. 3 Nr. 5 Buchst. 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).

## II. Einzelfragen zur Ansässigkeitsbestätigung

71

**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 auf Grund 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 (VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 4 Rn. 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 Betriebsstätte 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 Betriebsstätte nur für Zwecke des § 50g definiert (§ 50g Abs. 3: „Für die Anwendung der Absätze 1 und 2 ...“) und zudem § 43b Abs. 2 die Betriebsstätte 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 (BfF v. 31.8.1998, BStBl. I 1998, 1170 Tz. 3.1 [jetzt BZSt.]). Damit soll auch die Informationsfunktion der Wohnsitzbestätigung sichergestellt werden (BfF v. 31.8.1998 aaO). Einschränkend soll lt. BMF v. 1.3.1994 (BStBl. I 1994, 203 Tz. 1.2 Satz 6) 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 auf dem Vordruck zu erbringen, mit dem die Erstattung (Abs. 1 Satz 2) bzw. die Freistellung (Abs. 2 Satz 1) beantragt wird. Bescheinigungen auf einem separaten Blatt werden nicht anerkannt, um sicherzustellen, dass die Steuerbehörden von dem Antrag und den darin erklärten Einkünften Kenntnis erhalten (s. BfF, Merkblatt v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 Tz. 3.1 [jetzt BZSt.]). Mit dieser „Fürsorge“ für das ausländ. Steueraufkommen überschreitet die FinVerw. den Regelungszweck des § 50d.

## B. 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, statt dessen Kontrollmitteilung (BMF v. 7.5.2002, BStBl. I 2002, 521 Tz. 2.5 für Abzugsteuer gem. § 50 Abs. 4 [jetzt Abs. 1]; v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 4.1 für KapErtrSt.).

**Vereinfachte Nachweise:** *Kontrollmeldeverfahren* vgl. Abs. 5 (Anm. 80 ff.) und Abs. 6 (Anm. 91 ff.).

73–79 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Kontrollmeldeverfahren**

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 18.12.2002, BStBl. I 2002, 1386.

80

### A. Überblick

Statt des einzelfallbezogenen Freistellungsverfahrens gem. Abs. 2 kann das BZSt. den Schuldner in Fällen geringer stl. Bedeutung (Abs. 5 Satz 2) auf Antrag auch allgemein 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

### B. 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:** s. § 50a Anm. J 08-8.

**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, BStBl. I 2002, 1386 Tz. 2). Der Antrag muss nach Auffassung der FinVerw. nach vorgeschriebenem Muster gestellt werden (BMF v. 18.12.2002 aaO Tz. 2). Der Vergütungsschuldner muss sich darin verpflichten (BMF v. 18.12.2002 aaO Tz. 2),
  - bis zum 30.4. des folgenden Jahres für jeden Gläubiger eine Jahreskontrollmeldung abzugeben mit Namen und Anschrift, Ort des Sitzes oder der Ge-

- schäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, Jahresbeträge 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 aaO Tz. 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 aaO Tz. 2). Der Vergütungsschuldner haftet auch beim Kontrollmeldeverfahren für die abzuziehende Steuer. Von einer Inanspruchnahme soll nach BMF v. 18.12.2002 (aaO Tz. 13) aber abgesehen werden, wenn er von dem 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 aaO Tz. 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 (zur Zeit bei Vergütungsgläubigern, bei denen die jeweilige Einzelzahlung 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, BStBl. I 2002, 1386 Tz. 5). Bei Überschreiten der Höchstbeträge sind für diese beschränkt Stpfl. Freistellungsbescheinigungen zu beantragen (BMF v. 18.12.2002 aaO Tz. 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 bestimmte Personen oder Personengruppen zu beschränken (BMF v. 18.12.2002, BStBl. I 2002, 1386 Tz. 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 aaO).

### C. 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 Angabe sein von (Abs. 5 Satz 4): Namen, Wohnort oder Ort des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, Art der Vergütung, Brutto-

betrag 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.

### 83 **D. Befreiung vom Nachweis der Ansässigkeit gem. Abs. 4 Satz 1 (Abs. 5 Satz 3)**

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).

### 84 **E. Zustimmung zur Weiterleitung der Angaben an den (Wohn-)Sitzstaat des Gläubigers (Abs. 5 Satz 5)**

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 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, BStBl. I 2002, 1386 Tz. 12).

### 85 **F. 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, BStBl. I 2002, 521 Tz. 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, BStBl. I 2002, 521 Tz. 3.3).

### 86 **G. 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.

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

91

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 20.5.2009, 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 (insbes. Streubesitzdividenden etc.) zu nutzen, wenn folgende Tatbestandsmerkmale vorliegen:

- ▶ *Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1:* Dies sind Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1) und iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und Satz 2 (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2).
- ▶ *Unanwendbarkeit des Abs. 2:* Das Kontrollmeldeverfahren kann nach Abs. 6 nur, „soweit Abs. 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 (auf Grund eines DBA) berechtigt sein, die Anwendung eines niedrigeren Abzugsteuersatzes verlangen zu können.
- ▶ *Feststellbarkeit ohne nähere Ermittlungen:* Der Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz muss im Zeitpunkt der Zahlung des Kapitalertrags ohne nähere Ermittlungen feststellbar sein. Das dürfte insbes. bei Namensaktien der Fall sein.

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

Einstweilen frei.

92–99

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

### A. Allgemeine Erläuterungen

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 Besteuerungs-

recht 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 auszulegen, dass sie von deutscher Seite auch zur Anwendung gelangen, wenn zwar die Vergütung aus einer Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts 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 (VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 19 Rn. 28), 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). Kommt es darauf, zu wem das Dienstverhältnis besteht, nach dem jeweils einschlägigen DBA nicht an (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 sog. „treaty override“.
- ▶ *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.

101 Einstweilen frei.

102

### **B. 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 juristischen Person des öffentlichen Rechts 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 juristischen Person des öffentlichen Rechts 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. juristischen Personen des öffentlichen Rechts und solche Kassen umfasst, die einer Dienstaufsicht und Prüfung der Finanzgebarung 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 juristischen Person des öffentlichen Rechts ist, nicht aber für die Einkünfte aus Kassen, die, ohne eine solche einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zu sein, einer Dienstaufsicht und Prüfung der Finanzgebarung durch die inländ. öffentliche Hand unterliegen.

**Im Sinne einer Vorschrift eines DBA:** Mit dem Attribut „im Sinne einer Vorschrift eines DBA über den öffentlichen Dienst“ (Abs. 7 erster Satzteil) verweist das Gesetz auf die Kassen der in den Kassenstaatsklauseln deutscher DBA genannten verschiedenen juristischen Personen des öffentlichen Rechts 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 (VOGEL/LEHNER, DBA, 5 Aufl. 2008, Art. 19 Rn. 22), könnte damit Abs. 7 auch aus Kassen anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts gewährte Vergütungen betreffen, wenn diese in eine Kassenstaatsklausel eines DBA aufgenommen wurden. Nicht zu juristischen Personen des öffentlichen Rechts (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:** s. § 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 juristischen Person des öffentlichen Rechts, 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 juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährte Vergütung ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht werden muss. Sollte es, was die Formulierung vermuten lässt, in Kassen juristischer Personen des öffentlichen Rechts 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 FROTSCHER, § 50d Rn. 118; LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 168) oder sogar nur ein Drittel (so LADEMANN/NIELAND, § 50d Rn. 361) der Vergütung decken. UE spricht der Wortlaut mit „ganz oder im Wesentlichen“ – Letzteres iSv. „nicht ganz“ – dafür, dass ein wesentlich höherer Anteil öffentlicher Mittel als nur die Hälfte erforderlich ist (so auch KSM/HAHN-JOECKS, § 50d Rn. I 8). Der Anteil sollte uE näher an „ganz“ als an der Hälfte und damit bei mehr als 75 % liegen.

### C. Rechtsfolge: Fiktion eines Dienstverhältnisses

103

**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, EFG 1998, 1015, rkr.; v. 28.4.1999, EFG 1999, 716, rkr.).

Einstweilen frei.

104–109

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

**Schrifttum:** GROTHERR, Einführung einer unilateralen Rückfallklausel bei DBA-steuerbefreiten Arbeitnehmereinkünften durch das StÄndG 2003, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 1395 (2004); HOFMANN/OTTO, Erschwernis der Freistellung von Arbeitslohn gem. 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, ISr 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.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 21.7.2005, BStBl. I 2005, 821 (Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG); OFD Koblenz v. 18.7.2005, RIW 2005, 800; OFD Rhld v. 22.6.2007, StEK EStG § 50d Nr. 22 (Ortskräfte diplomatischer Vertretungen, Vergütungen, Steuerfreistellungen: Freistellung der Vergütungen nach DBA unter Progressionsvorbehalt ohne Besteuerungsnachweis i.S.d. § 50d Abs. 8 EStG); Bayerisches Landesamt für Steuern v. 29.4.2010, DB 2010, 1208 (Ausübung von Aktienoptionen im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit in China).

## A. Allgemeine Erläuterungen

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

### 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 ein sog. „treaty override“ (s. dazu Anm. 6).

► *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. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 Tz. 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, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.2.6; OFD Frankfurt v. 8.7.2003, DB 2003, 1602; v. 18.12.1998, IStR 1999, 248; OFD Düss. v. 11.12.1996, IStR 1997, 53; vgl. auch BFH v. 11.6.1996 – I R 8/96, BStBl. II 1997, 117). UE erschöpft sich aber die Bedeutung des Abs. 8 für DBA mit „Subject-to-tax“-Klausel nicht darin, diese Verwaltungsauffassung zu kodifizieren. Stattdessen ist uE Abs. 8 wiederum bei der Auslegung solcher DBA mit „Subject-to-tax“-Klausel insofern zu berücksichtigen, als es, 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“ – wie im Rahmen des Abs. 8 – ausreichen muss, dass der andere Staat bewusst auf die Besteuerung verzichtet.

► *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, BStBl. I 1983, 470 und Anh. 7 LStH) anzuwenden ist (BMF v. 21.7.2005, BStBl. I 2005, 821 Tz. 1, s. auch HOLTHAUS, IStR 2004, 16 [17]; GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1395 [1396]). Nach FG Rhld.-Pf. v. 11.10.2007, EFG 2008, 385, nrkr., Rev. Az. BFH I R 48/09, und v. 30.6.2009, EFG 2009, 1649, nrkr., Rev. Az. BFH I R 66/08, verstößt diese Praxis nicht gegen Art. 3 GG; s. auch JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 227f.

► *Verhältnis zu Abs. 9:* Abs. 8, auf den Abs. 9 aE verweist, regelt wie Abs. 9, allerdings anders als Abs. 9 nur für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die Möglichkeit, Einkünfte entgegen einem DBA doch nicht von der deutschen Steuer freizustellen. Anders als nach Abs. 9 bleibt es aber nach Abs. 8 bei der Freistellung nicht nur bei tatsächlicher Besteuerung im Ausland, sondern auch bei Verzicht des anderen Vertragsstaats auf sein Besteuerungsrecht. Im Falle eines solchen Verzichts (s. dazu Anm. 112) kann uE die Freistellung auch nicht mehr auf Grund (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 ungeachtet der restriktiven Auslegung insbes. von Quellenregelungen durch die neuere Rspr. des BFH (s. dazu Anm. 121).

Einstweilen frei.

111

## B. Tatbestandsmerkmale

112

**Unbeschränkte Steuerpflicht:** s. § 1 Anm. 1.

**Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:** s. § 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, wird man den „Verzicht auf das Besteuerungsrecht“ weit auslegen und darunter verstehen müssen, dass die Steuer erlassen werden kann, die entsprechenden Einkünfte stbefreit sein

können oder aufgrund von Freibeträgen, eines Verlustausgleichs mit anderen negativen Einkünften oder eines interperiodischen Verlustabzugs keine ausländ. Steuer anfällt.

**Nachweis:** Der Nachweis ist im Rahmen der EStVeranlagung des ArbN (und nicht im IStAbzugsverfahren, vgl. BMF v. 27.1.2004, BStBl. I 2004, 173 Tz. III.10, s. aber Bagatellgrenze lt. BMF v. 21.7.2005, BStBl. I 2005, 821 Tz. 4.2: kein Nachweis erforderlich, wenn der maßgebende, nach deutschem Steuerrecht ermittelte Arbeitslohn im VZ nicht mehr als 10 000 € 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.). 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.

113

### C. Rechtsfolge: Freistellung

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit werden von deutscher Steuer freigestellt, wenn der Nachweis der tatsächlichen Besteuerung im Tätigkeitsstaat oder des Besteuerungsverzichts des Tätigkeitsstaats erbracht wird.

114–120 Einstweilen frei.

### 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 Einkünfteinheit, 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; SCHMIDT, CHRISTIAN, 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.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 12.11.2008, BStBl. I 2008, 988 (Anwendung des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG auf die Bezüge von in Deutschland ansässigen Piloten und Flugbegleitern britischer und irischer Fluggesellschaften).

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 9

### Überblick:

► *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 Einkünften unbeschränkt Stpfl. ungeachtet des jeweiligen DBA doch nicht von der deutschen Steuer ausgenommen, wenn die Einkünfte im anderen Staat, dem Quellenstaat, aufgrund des DBA nicht oder nur ermäßigt besteuert werden. Die Besteuerung von Einkünften aufgrund des Abs. 9 trotz ihrer abkommensrechtl. angeordneten Freistellung begründet einen „treaty override“ (s. Anm. 6, 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 Tz. 32.1–32.7 des OECD-MK 2000 bzw. Art. 23A Abs. 1 OECD-MA nicht auf die –vom Wortlaut des Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 erfassten, aber in deutschen DBA nicht entsprechend Art. 23A Abs. 4 OECD-MA geregelten – Fälle unzutreffender Sachverhaltsbeurteilung sowie falscher Rechtsauffassung angewendet, sondern auf „echte Qualifikationskonflikte“ beschränkt werden soll).

► *Zeitliche Anwendbarkeit:* Abs. 9 gilt grundsätzlich 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 Steuerbescheide anzuwenden (§ 52 Abs. 59a Satz 6). Denn Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 wirkt konstitutiv (s. KIRCHHOF/GOSCH, IX. § 50d Rn. 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.

### Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu DBA mit Rückfall- oder „Switch-over“-Klausel:* Abs. 9 Satz 1 sollte trotz seiner Ausgestaltung als unilaterale „Switch-over“-Klausel („ungeachtet des Abkommens“) grds. als subsidiär hinter abkommensrechtl. Spezialregelungen, die unter bestimmten Voraussetzungen einen Rückfall des Besteuerungsrechts anordnen, zurücktreten: 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).

► *Verhältnis zu DBA mit „Subject-to-tax“-Klausel:* Dasselbe muss grds. 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 auszulegen (zu Abs. 16 Buchst. d des Protokolls zum DBA Ita-

lien; s. aber BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354, Tz. 4.1.1.2.3: Rückfallklausel). Die Freistellung von Einkünften von der deutschen Steuer wird damit von einer tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat abhängig gemacht. Rückfall- und „Subject-to-tax“-Klauseln können sich in Voraussetzungen und Rechtsfolgen partiell überschneiden (BFH v. 17.10.2007 – I R 96/06 aaO), 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“).

► *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 verfassungsrechtl. bedenklichen (s. BFH v. 19.5.2010 – I B 191/09, DStR 2010, 1223) „treaty override“ (s. dazu auch Anm. 6).

## B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolge des Abs. 9

122

### I. „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.

► *Unbeschränkt Steuerpflichtiger*: s. § 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 Steuersatz besteuert. Werden Einkünfte im Quellenstaat infolge seiner DBA-Anwendung teilweise von der Besteuerung ausgenommen und damit nur zum Teil besteuert, liegt hierin (insoweit) keine Nichtbesteuerung iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1. Die einer Einkunftsart zugeordneten Einkünfte bilden eine Einkünfteinheit; werden Teile dieser Einheit besteuert, ist Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 nicht anwendbar (vgl. MERETZKI, IStR 2008, 23 [24]). Erst recht greift Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 nicht ein, wenn der Quellenstaat Einkünfte aufgrund seines innerstaatlichen Rechts (etwa infolge sachlicher oder persönlicher StBefreiungen) nicht, nur teilweise oder zu einem begrenzten Steuersatz 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. 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 grundsätzlich, jedoch nicht im Rahmen der beschränkten StPflcht erfasst werden. Zu einem Beispiel s. BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 Tz. 4.1.1.2.4. 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 allgemein 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. 16.4.2010 aaO Tz. 4.1.1.2.4). Zudem setzt auch Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 voraus, dass die Einkünfte mangels unbeschränkter StPflcht gar nicht stpfl. sind; eine nur ermäßigte Besteuerung im Rahmen der unbeschränkten StPflcht ist hingegen nicht tatbestandsmäßig iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2.

**Rechtsfolge:** Sind die Voraussetzungen des Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 *oder* Nr. 2 erfüllt, wird die nach dem DBA an sich vorgesehene Freistellung von der deutschen Steuer nicht gewährt, 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.

## II. Ausnahme für Dividenden (Abs. 9 Satz 2)

123

**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). 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. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 10 Rn. 231 ff. und auch JANKOWIAK, Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht, 2009, 243).

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

**Einschränkung von DBA-Freistellungen in DBA:**

► *Keine Einschränkung anderer Einschränkungen von DBA-Freistellungen:* Abs. 9 Satz 3 ordnet an, dass bestimmte andere Einschränkungen von DBA-Freistellungen von Abs. 9 unberührt bleiben. Täte er das nicht, wäre jeweils zu prüfen, ob Abs. 9 als die jüngere oder speziellere Vorschrift die weitergehenden anderen Vorschriften verdrängt bzw. ob Deutschland sein nach weitergehenden DBA-Vorschriften bestehendes Recht, Einkünfte nicht freizustellen, einseitig zurücknimmt.

► *DBA-Regelungen mit „weitergehender“ Einschränkung iSd. Abs. 9 Satz 3:* Da Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 abkommensrechtl. Qualifikationskonflikte erfasst und damit grundsätzlich „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:* s. Anm. 110 ff. Der nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffende Abs. 8 ist spezieller als Abs. 9 und geht diesem daher vor. Um dies zu regeln, hätte es Abs. 9 Satz 3 nicht bedurft. Damit ist nicht geklärt, ob Abs. 9 Satz 3 mit der Formulierung, Abs. 8 bleibe „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 zu „switch over“ von der Freistellung zur Anrechnung, würde uE die Wertung des spezielleren Abs. 8 unterlaufen, den Verzicht des ausländ. Staates auf sein Besteuerungsrecht zu respektieren. UE läuft der Verweis auf Abs. 8 in Abs. 9 Satz 3 daher leer.

► *§ 20 Abs. 2 AStG bleibt unberührt:* Bezieht ein unbeschränkt Stpfl. Zwischeneinkünfte iSd. § 8 Abs. 2 AStG über eine ausländ. DBA-Betriebsstätte, 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 f.).

**Erläuterungen zu Abs. 10:  
Sondervergütungen als abkommensrechtliche  
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, DSrR 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 (F. 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; SCHMIDT, CHRISTIAN, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, Eine Analyse des BMF-Schreibens vom 16.4.2010, IStR 2010, 413; SCHMIDT, CHRISTIAN, (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.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354, 363 f. (Anwendung der DBA auf PersGes.).

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 10

131

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 – 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 inländ. 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 grundsätzlich 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 inso-

weit doch ein „treaty override“, auch wenn ein DBA den Begriff der Sondervergütung nicht definiert (GOEBEL/LIEDTKE/SCHMIDT, IWB 1/2010, 7; aA FG München v. 30.7.2009, EFG 2009, 1954, nrkr., Rev. Az. BFH I R 74/09).

## B. Bestimmte Sondervergütungen gelten als Unternehmensgewinne (Abs. 10 Satz 1)

### 132 I. Grenzüberschreitend gezahlte Sondervergütungen in DBA-Fällen

#### Erfasst sind:

► *Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2*: Sondervergütungen eines Personengesellschafters (s. § 15 Anm. 500 ff.), allerdings nicht Sondervergütungen an nur mittelbar beteiligte Mitunternehmer iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 (s. KIRCHHOF/GOSCH IX, § 50d Rn. 46 und SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2010, Rn 18.73).

► *Vergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Halbs. 2*: Sondervergütungen eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (s. § 15 Anm. 912 ff.).

**Nicht erfasst sind:** Nachträgliche Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. Satz 2 iVm. § 24 Nr. 2 (FG Ba.-Württ. v. 9.10.2009, DStR 2010, 431 [433], nrkr., Rev. Az. BFH I R 106/09).

**Grenzüberschreitende Zahlung in DBA-Fällen:** Mit der Formulierung „Sind auf Vergütungen ... die Vorschriften eines DBA 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 allgemein 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 Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte der PersGes. liegt, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden (vgl. BMF v. 16.4.2010, BStBl. I 2010, 354 f. Tz. 5.2): Art. 7 Abs. 6 DBA Kasachstan, Art. 7 Abs. 7 DBA Österreich, Art. 7 Abs. 7 DBA Schweiz, Art. 7 Abs. 7 DBA Singapur, Art. 7 Abs. 7 DBA Usbekistan.

### 133 II. Rechtsfolge: Gelten als Unternehmensgewinne

**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.

**Keine qualifizierte Beziehung zu inländischer Betriebsstätte allein aufgrund der Fiktion als Unternehmensgewinn:** Indem Abs. 10 anordnet, dass bestimmte Sondervergütungen als Unternehmensgewinne gelten sollen, fingiert er nicht auch die für die Besteuerung als Betriebsstättengewinn 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 inländ. 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 zu der (deutschen) Betriebsstätte (vgl. FG Ba.-Württ. v. 9.10.2009, DStR 2010, 431, nrkr., Rev. Az. BFH I R 106/09; s. auch § 49 Anm. 242; aA FG München v. 30.7.2009, EFG 2009, 1954, nrkr., Rev. Az. BFH I R 74/09; 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). Sind die Voraussetzungen einer solchen (funktionalen) Zuordnung nicht erfüllt, führt auch Abs. 10 nicht zu einer Besteuerung der Sondervergütungen als inländ. Unternehmens-/Betriebsstättengewinn gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a (so auch KIRCHHOF/GOSCH IX. § 50d Rn. 45).

### C. Sondervergütungen inländischer Gesellschafter ausländischer Personengesellschaften (Abs. 10 Satz 2) 134

**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 Steuersatz 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“). UE ist die Freistellung nicht nach Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 zu versagen, wenn der Quellenstaat aufgrund seiner DBA-Anwendung die Einkünfte nur teilweise von der Besteuerung ausnimmt (s. „wenn“ und nicht „soweit“ in Abs. 9 Satz 1).

