

## § 50d

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

(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 durch den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen im Sinne des § 50a 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 ausgezahlt. <sup>5</sup>Hat der Gläubiger der Vergütungen im Sinne des § 50a nach § 50a Abs. 5 Steuern für Rechnung beschränkter 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 Abs. 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 Abs. 5).

(2) <sup>1</sup>In den Fällen der §§ 43b, 50a Abs. 4, § 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 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 4 von der Bedingung abhängig gemacht werden, dass die Erfüllung der Verpflichtungen nach § 50a Abs. 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) Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet.

(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 Abs. 3 Nr. 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 Abs. 4 Nr. 2 und 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 Aufla-

ge 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 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, wenn sich im Zeitpunkt der Zahlung des Kapitalertrags der Anspruch auf Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz ohne nähere Ermittlungen feststellen lässt.

(7) Werden Einkünfte im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 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 nichtselbständiger Arbeit (§ 19) nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer auszunehmen, wird die Freistellung bei der Veranlagung ungeachtet des Abkommens nur gewährt, soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass der Staat, dem nach dem Abkommen das Besteuerungsrecht zusteht, auf dieses Besteuerungsrecht verzichtet hat oder dass die in diesem Staat auf die Einkünfte festgesetzten Steuern entrichtet wurden.<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 Abs. 1 Satz 2 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.

Autor: RA/StB Dr. Martin **Klein**, Hengeler Mueller, Frankfurt

Mitherausgeber: Dipl.-Kfm. Dr. Wolfgang **Kumpf**, Deere & Comp., Mannheim

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 50d

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 50d</b> . . . . .	1	II. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	5
<b>B. Rechtsentwicklung des § 50d</b> . . . . .	2	<b>E. Verhältnis des § 50d zu anderen Vorschriften</b>	
<b>C. Bedeutung von § 50d</b> . . . . .	3	I. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen und supranationalem Recht . . . . .	6
<b>D. Geltungsbereich des § 50d</b>		II. Verhältnis zum nationalen Recht . . . . .	7
I. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	4		

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Steuerabzug vom Kapitalertrag bzw. nach § 50a ohne Berücksichtigung von §§ 43b, 50g oder eines anzuwendenden DBA (Abs. 1 Satz 1)</b>			
<b>I. Von Abs. 1 betroffene Einkünfte (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1) und Einschränkung des Steuerabzugs . . .</b>	10		
<b>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)</b>			
1. Vorschriften über Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Kapitalerträge . . . . .	11	1. Unberührt bleibender Erstattungsanspruch . . . . .	15
2. Vorschriften über Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer durch den Schuldner der Vergütungen iSd. § 50a . . .	12	2. Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder der Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung . . . . .	16
3. Durchführung des Steuerabzugs ungeachtet des § 43b, des 50g oder des DBA . . . . .	13	3. Einbehaltene und abgeführte oder auf Grund Haftungsbescheids oder Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer . . . . .	17
		4. Verfahren . . . . .	18
		<b>II. Geltendmachung des Anspruchs durch Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (Abs. 1 Satz 3) . .</b>	19
		<b>III. Auszahlung des Erstattungsbetrages (Abs. 1 Satz 4) . . . . .</b>	20
		<b>IV. Nachweis der Zahlung in den Fällen des § 50a Abs. 5 (Abs. 1 Satz 5) . . . . .</b>	21
		<b>V. Maschinell verwertbare Datenträger (Abs. 1 Satz 6)</b>	22
		<b>VI. Frist (Abs. 1 Sätze 7 und 8)</b>	23
		<b>VII. Entsprechende Geltung von § 45 für die Erstattung der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 Satz 9) . . . . .</b>	24
<b>B. Erstattung einbehaltener und abgeführter Steuer (Abs. 1 Sätze 2 bis 9)</b>		<b>C. Keine Gläubiger-Abkommensrechte für den Schuldner (im Haftungsverfahren, Abs. 1 Satz 10) . . . . .</b>	25
<b>I. Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer (Abs. 1 Satz 2)</b>			

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

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

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

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

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

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3		II. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 3 . . . . .	51
I. Überblick . . . . .	50	III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	

	Anm.
1. Verhältnis zu supranationalem Recht und zu DBA .....	52
2. Verhältnis zu nationalem Recht: § 42 AO .....	53
<b>B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3</b>	
I. Ausländische Gesellschaft ..	54
II. Beteiligung von Personen, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Steuerentlastung nicht zustände ...	55
III. Keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft ....	56
IV. Keine Entfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit durch die ausländische Gesellschaft .....	57

	Anm.
V. Kumulatives Tatbestandsmerkmal .....	58
VI. Kein Nachweis einer Missbrauchsabsicht .....	59
<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>	
I. Kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Abs. 1 oder Abs. 2 ....	60
II. Für die ausländische Gesellschaft .....	61
III. Soweit Personen beteiligt sind, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Erstattung oder Freistellung nicht zustände .....	62

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

	Anm.
<b>A. Nachweis durch Bestätigung der Steuerbehörde des anderen Vertragsstaates (Abs. 4 Satz 1)</b>	
I. Allgemeines zur Ansässigkeitsbestätigung .....	70

	Anm.
II. Einzelfragen zur Ansässigkeitsbestätigung .....	71
<b>B. Ermächtigung zur Zulassung erleichterter Verfahren oder vereinfachter Nachweise (Abs. 4 Satz 2) .....</b>	
	72

**Erläuterungen zu Abs. 5:  
Kontrollmeldeverfahren**

	Anm.
A. Überblick .....	80
B. Antragsgebundene allgemeine Ermächtigung, in Fällen geringer steuerlicher Bedeutung den Steuerabzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren) .....	81

	Anm.
C. Auflagen (Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 und Satz 4) .....	82
D. Befreiung vom Nachweis der Ansässigkeit gem. Abs. 4 Satz 1 (Abs. 5 Satz 3) .....	83
E. Zustimmung zur Weiterleitung der Angaben an den (Wohn-)Sitzstaat des Gläubigers (Abs. 5 Satz 5) ..	84

Anm.

Anm.

F.	Belegaufbewahrungspflichten (Abs. 5 Satz 6) . . . . .	85
----	---	----

G.	Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 5 Satz 7) . . . . .	86
----	--	----

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

Anm.

Anm.

A.	Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 . . . . .	91
----	--	----

B.	Rechtsfolge des Abs. 6 . . . . .	92
----	----------------------------------	----

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

Anm.

Anm.

A.	Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7 . . . . .	100
----	--	-----

C.	Rechtsfolge des Abs. 7: Fiktion eines Dienstverhältnisses . . . . .	103
----	---	-----

B.	Tatbestandsmerkmale des Abs. 7 . . . . .	102
----	--	-----

**Erläuterungen zu Abs. 8:  
Nachweis der Besteuerung oder des Verzichts darauf im Tätigkeitsstaat**

Anm.

Anm.

A.	Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8 . . . . .	110
----	--	-----

C.	Rechtsfolge des Abs. 8 . . . . .	113
----	----------------------------------	-----

B.	Tatbestandsmerkmale des Abs. 8 . . . . .	112
----	--	-----



## 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; RIEGLER/SALOMON, Entlastung von Abzugsteuern auf Dividenden und Zinsen durch die Doppelbesteuerungsabkommen und das StÄndG 1992, DB 1992, 1595; JACOB, Abzugsteuer bei DBA-befreiten Einkünften, IWB F. 3a Gr. 1, 356 (1993); WOHLSCHLEGEL, Doppelbesteuerungsabkommen: Treaty Override und Grundgesetz, FR 1993, 48; SALZMANN/GEIBEL, Rechtsbehelfe und vorläufiger Rechtsschutz im Freistellungs- und Anfechtungsverfahren bei Quellensteuerabzug, RIW 1994, 1033; GRAMS, Ausgewählte Rechtsprobleme im Erstattungs- und Freistellungsverfahren für künstlerische Dienste nach § 50d EStG, IStR 1996, 509.

**Schrifttum ab 2001:** JACOB, Steuersenkungsgesetz und Vermeidung von Tax Leakage bei grenzüberschreitendem Dividendenfluss, IStR 2001, 306. GROTHERR, Verfahrensrechtliche Änderungen bei der abkommensrechtlichen Quellensteuerentlastung gemäß § 50d EStG ab dem 1.1.2002, IWB, Deutschland Gr. 2, 1017 [2002]; HOLTHAUS, Änderung des § 50d EStG durch StÄndG 2001: Formelle Steuerfalle seit 1.1.2002 bei Ausschüttungen an ausländische Anteilseigner und Vergütungen im Sinne des § 50a Abs. 4 EStG; IStR 2002, 664; KLEIN, § 50d EStG i.d.F. des StÄndG 2001 – Ein Überblick, IStR 2002, 157; SCHNITTKER/HARTMANN, StÄndG 2001: Verschärfte Zahlungspflichten des Vergütungsschuldners im Fall von Doppelbesteuerungsabkommen (§ 50d EStG n.F.), FR 2002, 197; GRAMS, Zum Rechtscharakter der Freistellungsbescheinigung nach § 50d Abs. 3 EStG a.F. bzw. § 50d Abs. 2 EStG n.F., DStZ 2003, 302; HIERSTETTER/HEMPEL, Nacherhebung von Abzugsteuer und Erstattung nach § 50d Abs. 1 EStG, FR 2003, 1219; HOLTHAUS, Anmerkungen zu Eckert „Besteuerung von Dividenden an Steuerausländer“, IStR 2002, 406 ff., IStR 2003, 600; KRAWITZ/BÜTTGEN-PÖHLAND, Zwischengestaltung von EU-Auslandsholdinggesellschaften als steuerorientiertes Gestaltungsinstrument bei der Finanzierung inländischer Konzernbeteiligungen, FR 2003, 877; REUTER/KLEIN, Erschüttert Gerritses Trommeln die deutsche Dividendenbesteuerung?, IStR 2003, 634; SCHAUHOFF, Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen – Grundsatzurteil zum Quellensteuerabzug, IStR 2004, 706; STRUNK/THEOBALD, Belastungswirkungen des Kapitalertragsteuereinbehalts bei beschränkt und unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Anteilseignern, IWB, Gr. 2 Deutschland, 1101 [2004]; WASSERMEYER, Stellungnahme zu dem Beitrag von Schauhoff über „Endlich Rechtssicherheit bei der Besteuerung von Werbeverträgen mit beschränkt Steuerpflichtigen“, IStR 2004, 709; RUST/REIMER, Treaty Override im deutschen Internationalen Steuerrecht, IStR 2005, 843; VOGEL, Völkerrechtliche Verträge und innerstaatliche Gesetzgebung, IStR 2005, 29.

Schrifttum zu Abs. 3 vor Anm. 50.

Schrifttum zu Abs. 8 vor Anm. 110.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF: H 50d EStR 2005; BMF v. 21.12.1993, BStBl. I 1994, 4 (Entlastung von deutschen Abzugsteuern aufgrund von DBA nach einem vereinfachten Verfahren [Kontrollmeldeverfahren]); 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. 5.11.1996, RIW 1997, 180 = StEK § 50d Nr. 6 (Steuerabzug von Kapitalerträgen); v. 7.5.2002, Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gemäß § 50a Abs. 4 EStG auf Grund von DBA, BStBl. I 2002, 521; v. 18.12.2002, 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“), BStBl. I 2002, 1386; v. 28.6.2005, Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zu Schweiz; Entlastung von Quellensteuern entsprechend §§ 50g und 50h EStG, BStBl. I 2005, 858.

*Bundeszentralamt für Steuern (früher: Bundesamt für Finanzen):* v. 31.8.1998, BStBl. I 1998, 1161 (Merkblatt zur Entlastung vom Steuerabzug im Sinne von § 50a Abs. 4 EStG auf Grund



von DBA bei Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler); v. 31.8.1998, BStBl. I 1998, 1170 (Merkblatt zur Entlastung vom Steuerabzug im Sinne von § 50a Abs. 4 EStG auf Grund von DBA bei Lizenzgebühren und ähnlichen Vergütungen); v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 904 (Merkblatt zum Antrag nach § 50d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Vergütungen an ausländische Künstler und Sportler); v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 (Merkblatt zum Antrag nach § 50d EStG auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung und/oder Erstattung von deutscher Abzugsteuer aufgrund von DBA bei Lizenzgebühren und ähnlichen Vergütungen).

Alle Merkblätter sind mit weiteren Materialien verfügbar unter [www.BZSt.de](http://www.BZSt.de).

## A. Überblick zu § 50d

1

§ 50d regelte ursprünglich im Wesentlichen Verfahrensfragen, die dadurch entstehen, dass nationalen Vorschriften über den Steuerabzug Vorschriften nationalen und zwischenstaatlichen Rechts gegenüberstehen, die einen StAbzug in bestimmten Fällen nicht oder nur begrenzt zulassen. Diese Fragen regeln heute die Abs. 1 bis 6. Die Abs. 7 und 8 sind damit nicht zusammenhängende Einzelvorschriften.

**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 bis 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 (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 Steuerentlastung 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 (Satz 1) und enthält eine Ermächtigungsvorschrift zur Zulassung erleichterter Verfahren oder vereinfachter Nachweise durch das BMF (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).

**Abs. 7** schreibt vor, Kassenstaatsklauseln in DBA extensiv 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 quasi eine generelle „Subject-to-tax-Klausel“ (Rückfallklausel), um eine Keimnal-Besteuerung von Einkünften unbesch. Stpfl. aus nichtselbständiger Arbeit zu verhindern (BTDrucks. 15/1562, 39).

**B. Rechtsentwicklung des § 50d**

**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 Neuformulierung von Satz des Abs. 2 (jetzt Abs. 4).

**JStG 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 schon 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 vH-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).

**StBAG-ÄndG v. 23.7.2002** (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. 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 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 bis 8. Die Änderungen beruhen im Wesentlichen 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). Lediglich Abs. 1a Satz 1 wurde nach der Stellungnahme des BR v. 27.9.2004 (BTDrucks. 15/3788, 1) und der Beschlussempfehlung des FinAusschusses v. 29.9.2004 (BTDrucks. 15/3827, 2) um den Zusatz „in Verbindung mit § 50g“ ergänzt.

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

**Entwurf eines JStG 2007**: Der vom Bundeskabinett am 23.8.2006 beschlossene Entwurf eines JStG 2007 (BT-Drucks. 16/2712) sieht eine erhebliche Verschärfung des Abs. 3 sowie einen neuen Abs. 9 zur Verhinderung von bestimm-

ten Fällen von doppelter Nichtbesteuerung auf Grund von Qualifikationskonflikten in Vertragsstaaten eines DBA vor. Letzterer soll mit erheblicher und damit bedenklicher Rückwirkung (Anwendung auf alle VZ, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind, § 52 Abs. 59a letzter Satz idF des JStG 2007-E) ausgestattet werden.

### C. Bedeutung von § 50d

3

§ 50d sollte ursprünglich die „Unsicherheit“ beseitigen, die beim Steuerentlastungsverfahren 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 im Kern die Bedeutung des § 50d aus.

### D. Geltungsbereich des § 50d

#### I. Persönlicher Geltungsbereich

4

**Gläubiger von Erträgen bei Reduzierung inländ. Abzugsteuern auf Grund von DBA:** § 50d gilt insoweit für alle natürlichen Personen und Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 49 Abs. 1 KStG), die nach einem DBA berechtigt sind, eine Reduzierung inländ. Abzugsteuern auf KapErträge 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, 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).

#### **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 Be-

etriebsstätte des Abkommensberechtigten im Quellenstaat zuzurechnen sind (sog. Betriebsstättenvorbehalt; vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Vor Art. 10–12 Rn. 30 ff.). § 50d greift nicht ein.

**Betriebsstätte eines Steuerinländers im Ausland:** Das deutsche Besteuerungsrecht kann – „in entsprechender Anwendung des dafür in Betracht kommenden Verfahrens“ – auch dadurch eingeschränkt sein, dass die abzugspflichtige Vergütung der Betriebsstätte oder festen Einrichtung eines Inländers im anderen Vertragsstaat zuzurechnen ist, mit der Folge, dass dem anderen Vertragsstaat wie zB bei Zinsen das alleinige Besteuerungsrecht eingeräumt ist (so noch ausdrücklich BMF v. 5.12.1988, BStBl. I 1988, 491, Vorläufiges Merkblatt, Tz. 5.5 Buchst. a: § 50d anzuwenden, inzwischen ersetzt durch BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203; s. auch Vor § 43 Anm. 23 Geltungsbereich der DBA-Regelungen und JACOB, IStR 2001, 306).

**Diplomaten:** Angehörige diplomatischer und konsularischer Vertretungen haben nach einigen DBA eine fiktive Ansässigkeit im Entsendestaat (vgl. Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, 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 aufgrund 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. Schuldner 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 grds. den Zinsabschlag 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 (vgl. LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 7).

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

## II. Sachlicher Geltungsbereich

§ 50d enthält zunächst Regelungen für alle Einkünfte, die dem StAbzug vom KapErtrag oder auf Grund von § 50a unterliegen, die aber nach einem DBA oder 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 und 8 regeln Sonderfragen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit beschränkt (Abs. 7) oder unbeschränkt stpfl. (Abs. 8).

## E. Verhältnis des § 50d 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 hält die Rspr. 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.) und mit innerstaatlichem Recht vereinbar, weil DBA nicht zu den „allgemeinen Regeln des Völkerrechts“ (vgl. BVerfG v. 26.3.1957 – 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, *StuW* 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 4. Aufl. 2003, Einl. Rn. 204 (auch zum Begriff „treaty override“ in Einl. Rn. 193f); 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 WOHLSCHLEGEL, *FR* 1993, 48). Schließlich kann der DBA durch § 2 AO eingeräumte Vorrang vor innerstaatlichem Recht (vgl. TIPKE/KRUSE, *AO/FGO*, § 2 AO Tz. 1b) 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 auch völkerrechtlich 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). 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 aktuellen Diskussion vgl. STEIN, IStR 2006, 505, FORSTHOFF, IStR 2006, 509, und KIPPENBERG, IStR 2006, 512.

### II. Verhältnis zum nationalen Recht

7

**Kapitalertragsteuer-Vorschriften:** Sowohl die Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a) als auch die Erstattung der KapErtrSt. nach § 44b in sog. NV-Fällen und die Erstattung der KapErtrSt. an bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach § 44c setzen unbeschränkte StPflcht voraus (§ 44a Abs. 1 Satz 1, § 44b Abs. 1 Satz 1, § 44c Abs. 1 Satz 1, vgl. FinMin. NRW v. 8.2.2000, StEK EStG § 44a Nr. 52). § 50d gilt aber regelmäßig für beschränkt Stpfl. (Ausnahme: Abs. 8). 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 Steuerabzug auf Grund eines Freistellungsbescheides des BZSt. ist nicht vorgesehen (BMF v. 2.6.2006, BStBl. I 2005, 728 Tz. 161).

**Lohnsteuer-Vorschriften:** Für das LStAbzugsverfahren ist für beschr. Stpfl. ein spezielles Freistellungsverfahren vorgesehen (§ 39d Abs. 3 Satz 4, der auf § 39b Abs. 6 verweist; R 125 Abs. 2 LStR).

**Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3:** Das Erstattungsverfahren nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 (s. § 50 Anm. 390 ff.) schließt nicht aus, ggf. noch weiter reichende Ermäßigungen nach einem DBA in Anspruch zu nehmen, für die dann § 50d gilt.

**Erlas oder Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 50 Abs. 7:** Da es sich, wenn ESt nach § 50 Abs. 7 erlassen oder pauschaliert und ggf. erstattet wird (§ 50 Abs. 7; vgl. § 50 Anm. 320 ff.), nicht um eine Ermäßigung des Einbehalts auf Grund eines DBA oder der §§ 43b, 50g handelt, findet § 50d keine Anwendung.

8–9 Einstweilen frei.

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

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

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

**Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder auf Grund des § 50a unterliegen:** § 43 regelt, welche KapErträge dem StAbzug unterliegen. § 50a Abs. 1–4 (Regelabzug) und § 50 Abs. 7 (Sicherungsabzug) regeln, welche Einkünfte dem Steuerabzug 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 vH-Satz 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 vH bis 15 vH – begrenzt ist. Für eine Übersicht über die für die Besteuerung im Quellenstaat gegenwärtig geltenden Begrenzungen s. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, 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“). Für eine Übersicht über die Einschränkungen des Steuerabzugs von Zinsen auf Grund von DBA s. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 11 Rn. 48.
- ▶ **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 bis 3* (Aufsichtsratsvergütungen): 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 in Höhe von 30 vH (§ 50a Abs. 2; vgl. § 50a Anm. 25) unberührt.
  - ▷ *Fälle des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1* (*künstlerische etc. Darbietungen iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d*): Der Einbehalt nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 setzt (inländ.) gewerbliche Einkünfte voraus (s. § 50a Anm. 73; § 49 Anm. 500, 516). Abweichend von Art. 7 OECD-MA, der im Hinblick auf „Unternehmensgewinne“ ein Besteuerungsrecht für den Quellenstaat nur vorsieht, wenn dort eine Betriebsstätte oder ein Vertreter die Einkünfte erzielt, räumt Art. 17 OECD-MA bei Künstlern und Sportlern unter bestimmten Voraussetzungen dem Tätigkeitsstaat auch ohne Betriebsstätte oder Vertreter ein (ggf. beschränktes) Besteuerungsrecht ein. Werden Rechte verwertet, kann Deutschland als Quellenstaat ein (uU eingeschränktes) Besteuerungsrecht aus Art. 12 OECD-MA („Lizenzgebühren“) zustehen (vgl. die Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 12 Rn. 29). Vgl. auch § 50a Anm. 69 und § 49 Anm. 509 und die Übersicht über die Einschränkungen des StAbzugs nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 auf Grund von DBA s. bei VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 17 Rn. 64 und 135.
  - ▷ *Fälle des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2* (*Tätigkeit als Künstler, Berufssportler, Schriftsteller, Journalist oder Bildberichterstatter*): Bei Einkünften aus im Inland ausgeübter Tätigkeit können sich je nach Art der Tätigkeit Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts ergeben aus Art. 7 OECD-MA (bei gewerblichen Einkünften von Berufssportlern), aus Art. 14 OECD-MA (bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit von Künstlern, Schriftstellern, Journalisten und Bildberichterstatern; Art. 14 ist ab OECD-MA 2000 in Art. 7 aufgegangen) oder aus Art. 15 OECD-MA (bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit aller durch § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 erfassten Tätigkeiten). Diese drei Vorschriften erfordern einen über die bloße Tätigkeit hinausreichenden Inlandsbezug durch eine inländ. Betriebsstätte oder einen Vertreter (Art. 7), durch eine inländ. feste Einrichtung (Art. 14) bzw. durch eine Mindestdauer der Tätigkeit



(Art. 15, 183-Tage-Regel). Weiter gehende deutsche Besteuerungsrechte können sich bei vortragenden Künstlern und Sportlern ergeben, falls das jeweilige DBA eine Art. 17 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Regelung enthält (vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl., München 2003, Art. 17 Anm. 64; s. auch BFH v. 11.10.2000 – I R 44–51/99, IStR 2001, 182; KLEIN, IStR 1996, 361). Bei Einkünften aus im Inland verwerteter Tätigkeit kann sich ein deutsches Besteuerungsrecht aus Art. 12 OECD-MA („Lizenzgebühren“) ergeben.

► *Einschränkungen des Steuerabzugs auf Grund des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, 1. Teil (Nutzung beweglicher Sachen):* Vergütungen für das Recht auf Benutzung beweglicher Sachen, die in gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstung bestehen, gehören seit Art. 12 Abs. 2 OECD-MA 1992 nicht mehr zu den Lizenzgebühren (s. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 12 Rn. 54; § 49 Anm. 1060 „Bewegliche Sachen“). Soweit DBA dem OECD-MA folgen, fallen Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen, da sie in den Art. 6–20 OECD-MA nicht behandelt werden, unter die Auffangklausel des Art. 21 und können nur in dem Wohnsitzstaat des Empfängers besteuert werden, wenn sie nicht zu den Gewinnen eines Unternehmens mit Betriebsstätte im Inland gehören (Art. 7 OECD-MA).

► *Einschränkungen des Steuerabzugs auf Grund des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3, 2. Teil (Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten und Know-how, verbrauchende Rechteüberlassung):* Art. 12 OECD-MA ordnet für Lizenzgebühren das Besteuerungsrecht allein dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Zahlungen zu (s. aber Betriebsstättenvorbehalt nach Art. 12 Abs. 3 OECD-MA). Von dem OECD-MA abweichend erlaubt eine ganze Reihe deutscher DBA Deutschland als Quellenstaat einen Quellensteuereinbehalt mit unterschiedlichen, zT auch nach Vergütungsart differenzierten Höchstsätzen. Für eine Übersicht über die Einschränkungen des StAbzugs auf Grund des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 (Lizenzgebühren) s. die sog. „Reststeuersatzliste“ des BZSt. (auf dessen Homepage [www.bzst.de](http://www.bzst.de)) und VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 12 Rn. 29.

## 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 der Gläubiger 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 abzuführen, in dem die KapErträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 5 2. Halbs.), an das für den Schuldner der KapErträge zuständige FA abzuführen (§ 44 Abs. 1 Satz 5 1. Halbs.).

**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“ iSv. § 50d Abs. 1 ist die „auszahlende Stelle“ iSv. § 44 Abs. 1, die grds. den Zinsabschlag

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 (vgl. LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 7).

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

**Einbehaltung** (§ 50a Abs. 5 Satz 2): Der Schuldner der Aufsichtsratsvergütungen und der Vergütungen iSv. Abs. 4 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 für ihn zuständige FA 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 FA anzumelden (vgl. § 50a Anm. 135).

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

Bei der Auszahlung von KapErträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Zinsen und Lizenzgebühren soll zunächst grds. unberücksichtigt bleiben, ob deren Gläubiger Muttergesellschaft iSv. § 43b Abs. 1 iVm. Abs. 2 oder Unternehmen iSv. § 50g ist und die Voraussetzungen für eine Ermäßigung von Abzugsteuern nach diesen Vorschriften vorliegen. Unter bestimmten Voraussetzungen kann auch bereits beim Steuerabzug § 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 bis 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 iSv. Abs. 1 Satz 2**, wenn der Vergütungsschuldner einen Einbehalt mit dem ungekürzten innerstaatlichen Abzugsteuersatz vorgenommen hat, da ein Freistellungsbescheid nicht vorlag: Da eine Steueranmeldung eine Steuerfestsetzung 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 rechtlichen Grund, s. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 37 AO Tz. 27) kommt nicht in Frage (s. BFH v. 13.9.1989 – I B 23/89, BFH/NV 1990, 208). Materiell ergibt sich der nach 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 Steuerbescheid (Abs. 1 Satz 3, § 155 Abs. 1 Satz 3 AO; s. Anm. 109) die Wirkungen der Steueranmeldung überlagernde Freistellungsbescheid des BZSt. (Abs. 1 Satz 3, § 218 Abs. 1 Satz 1 AO).

**Sonderfall des Erstattungsanspruchs iSv. 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 (= Steuerfestsetzung, § 168 AO) aufgehoben wurde, kann er nicht Grundlage für die Erstattung sein. Die unrichtige Steueranmeldung 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.).

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

► *Steuerfestsetzung durch die Steueranmeldung des Vergütungsschuldners:* Das Erstattungsverfahren vollzieht sich als selbständiges Verfahren getrennt von der Steuerfestsetzung (so auch zum DBA-Schweiz BFH v. 16.12.1987 – I R 350/83, BStBl. II 1988, 600 [601]). Der Vergütungsgläubiger und Steuerschuldner ist nach BFH Beteiligten 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 berechtigt

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 aaO). Im Vergleich mit dem Erstattungsverfahren steht beim Einspruch gegen die Steueranmeldung 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 Steueranmeldung den Freistellungsbescheid auf; wird erst einbehalten und danach ein Freistellungsbescheid erteilt, so ist letzterer Grundlage für einen Erstattungsanspruch des Vergütungsgläubigers (s.o. und vgl. auch SALZMANN, DB 1990, 1061; SALZMANN/GEIBEL, RIW 1994, 1033).

► *Aussetzung der Vollziehung*: Die Vollziehung einer Steueranmeldung 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 Steueranmeldung (erneut) zu vollziehen ist, wenn die Aussetzung der Vollziehung aufgehoben wird oder ausläuft; die Erstattungsberechtigung aus einem Steuerbescheid soll stets spiegelbildlich zu dessen Vollziehbarkeit beurteilt werden.

► *Vereinfachtes Steuererstattungsverfahren* für ua. Künstler und Sportler: s. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 und Anm. 7.

## 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. 9). 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 ab-

führt, 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:

► *Grds. 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.

► *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 – jetzt BZSt. – v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 Tz. 5.1).

**Antragsfrist:** s. Anm. 23.

**Freistellungsbescheid:** Erstattet wird auf der Grundlage (s. §§ 218, 37 AO) eines Freistellungsbescheids (Abs. 1 Satz 3), der Bescheid iSv. § 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). 1. Ausnahme: § 50d Abs. 1a (s. Anm. 30). 2. Ausnahme: 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. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 37 AO Tz. 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).

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

Der Erstattungsanspruch wird durch einen Antrag des Vergütungsgläubigers nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (verschiedene Formulare für Kapital-

erträge 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 Vertragsstaates 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 Erstattungsbetrages (Abs. 1 Satz 4)

20

Der zu erstattende Betrag wird nach der Bekanntgabe des Freistellungsbescheids (an den Gläubiger der Erträge) ausbezahlt (Satz 4).

### 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 ihm einzubehaltender Steuer 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.

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

22

Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden; s. Hinweise zu eFormularen und dem Formularserver des BZSt. auf dessen Homepage unter [www.bzst.de](http://www.bzst.de).

### VI. Frist (Abs. 1 Sätze 7 und 8)

23

**Grundsätzlich** 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, m. Anm. BUCIEK, IStR 2001, 102; FinMin. NRW v. 17.10.1988, DStR 1988, 748).

**Anlaufhemmung:** Mit der Regelung einer besonderen Antragsfrist im Zuge der Neufassung von Abs. 1 durch das StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001,



3794) hat sich die Frage erledigt, ob der Beginn der Festsetzungsfrist gegen den Vergütungsgläubiger gem. § 170 Abs. 2 oder Abs. 3 AO dadurch gehemmt wird, dass der Vergütungsschuldner die StAnmeldung nicht abgibt (abl. BMF v. 24.4.1997, BStBl. I 1997, 414).

„**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 iSv. § 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)

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; vgl. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 191 AO Tz. 64, und § 50a Abs. 5 Satz 5; vgl. § 50a Anm. 141 ff. und TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 191 AO Tz. 65). Deshalb kann die FinVerw. den Schuldner bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen auch dann als Haftungsschuldner in Anspruch nehmen, wenn dem Gläubiger aus einem DBA ganz oder teilweise eine Befreiung von der Abzugsteuer zusteht (FG Münster v. 23.5.2001, EFG 2001, 1376, nrkr.; Az. des BFH: I R 46/02; zum Nachforderungsverfahren s. FG Münster v. 16.12.2005, EFG 2006, 679, rkr.).

**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 bzw. das des Unternehmens (eines anderen EU-Mitgliedstaates) iSv. § 50g Abs. 1, Abs. 3 Nr. 5 aus § 50g. Die FinVerw. hat diese anderen Rechte bei einer Inanspruchnahme des Vergütungsschuldners uE 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).

26–29 Einstweilen frei.



## 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 Nr. L 157, 49, und ABl. EU Nr. L 168, 35) verlangt, dass zu erstattende Quellensteuer verzinst wird. Da Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 Abs. 1 AO) gem. § 233 Satz 1 AO nur verzinst werden, soweit dies gesetzlich vorgeschrieben ist, schreiben Sätze 1 und 8 eine solche Verzinsung vor. Verzinst wird der Erstattungsbetrag allerdings nur, wenn der StAbzug abgeltende Wirkung hat (Satz 8); werden abzugspflichtige Einkünfte im Rahmen einer Veranlagung erfasst, richtet sich die Verzinsung nach § 233a AO (s. auch BTDrucks. 15/3679, 19). Nach dem Gesetzentwurf der BReg. hätten ursprünglich alle nach Abs. 1 auf Antrag zu erstattenden Beträge verzinst werden sollen (s. BTDrucks. 15/3679, 19). Aufgrund der Stellungnahme des BRat und der Beschlussempfehlung des Fin-Aussch. ist jedoch der sachliche Anwendungsbereich des Abs. 1a Satz 1 auf die Fälle des § 50g beschränkt worden.

### 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. 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 Antrages).

**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 § 50d 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., ABl. EU Nr. L 157, 49, und ABl. EU Nr. L 168, 35); 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. TIPKE/KRUSE, § 109 AO Tz. 12 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 TIPKE/KRUSE, § 233 AO Tz. 49 ff.).

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

Die Zinsen betragen für jeden Monat 0,5 vH 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 Euro teilbaren Betrag abgerundet werden (Abs. 1a Satz 6 iVm. § 238 Abs. 2 AO; zu den weiteren Einzelheiten: TIPKE/KRUSE, § 238 AO Tz. 2 ff.). Festgesetzt werden die Zinsen durch Bescheid (Abs. 1a Satz 7 iVm. § 239 Abs. 1 Satz 1, § 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, § 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 TIPKE/KRUSE, § 239 AO Tz. 2 ff.).

34 Einstweilen frei.

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

### 35 **A. Überblick**

Abs. 2 schafft Erleichterungen durch Zulassen der Freistellung im Steuerabzugsverfahren in den Fällen der §§ 43b, 50a Abs. 4 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. 4 wird ein Abgehen vom zweistufigen Grundverfahren (Abs. 1 Satz 1: Einbehalt; Abs. 1 Sätze 2 bis 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. Im Freistellungsverfahren nach § 50d ist nur darüber zu befinden, ob aus den dort genannten Gründen eine Freistellung von

deutscher Abzugsteuer geboten ist. Die Frage, ob stpfl. Einkünfte vorliegen oder ob diese Einkünfte aus anderen Gründen von der Besteuerung freizustellen sind, ist außerhalb des Verfahrens nach § 50d und dort von dem zuständigen FA zu entscheiden (BFH v. 19.11.2003 – I R 22/02, BStBl. II 2004, 56; v. 28.6.2005 – I R 33/04, BStBl. II 2006, 489).

**Verhältnis zum Erstattungs- und Kontrollmeldeverfahren:** Soweit alle Voraussetzungen für eine Freistellung im Steuerabzugsverfahrens 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. 4 Nr. 2 kann alternativ unter den in Abs. 5 genannten Voraussetzungen das Kontrollmeldeverfahren angewandt werden. Das gilt allerdings nicht für das Kontrollmeldeverfahren nach Abs. 6 iVm. Abs. 5 im Fall bestimmter Kapitalerträge (Streubesitzdividenden): Es soll nur genutzt werden können, wenn Abs. 2 nicht anwendbar ist.

## B. Einkünfte, die vom Steuerabzug freigestellt werden können 36 (Abs. 2 Satz 1)

**Fälle des § 50a Abs. 4:** s. § 50a Anm. 40, 55, 80, 97.

**Fälle des § 43b:** s. § 43b Abs. 1 Satz 1.

**Fälle nicht von § 43b erfasster Kapitalgesellschaften:** Halbs. 2 des Satzes 1 ermöglicht es auch nicht von § 43b erfassten KapGes., unter den folgenden Voraussetzungen das Freistellungsverfahren zu nutzen: (1.) Zufluss von Kapitalerträgen (nach BMF v. 5.1.1996, StEK EStG § 50d Nr. 6, auch von Zinsen), (2.) von einer unbeschränkt stpfl. KapGes. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (AG, KGaA, GmbH), (3.) bei einer Kapitalgesellschaft, die (4.) 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 (5.) am Nennkapital dieser unbeschränkt. stpfl. KapGes. zu mindestens einem Zehntel (Gegenseitigkeit, wie sie § 43b Abs. 3 bei Beteiligungen unter 25 vH voraussetzt, nicht gefordert) unmittelbar beteiligt ist (Mindestfrist für die Beteiligung wird anders als in § 43b Abs. 2 nicht gefordert) und die (6.) im Ansässigkeitsstaat den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

**Andere Fälle:** 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 bis 9.

**Fälle des § 50g:** § 50g regelt die Nichterhebung von KapErtrSt. bei Zinsen und Abzugsteuer von Lizenzgebühren bei Zahlungen an bestimmte Unternehmen in anderen EU-Mitgliedstaaten.

## C. Antragsgebundene Freistellungsbescheinigung durch das Bundeszentralamt für Steuern

### I. Überblick 37

Die Freistellung im Steuerabzugsverfahren setzt voraus, dass dem Schuldner (der Vergütung) eine Bescheinigung des BZSt. vorliegt, dass die Voraussetzun-

gen erfüllt sind, unter denen von einem StAbzug abgesehen oder der StAbzug nach einem niedrigeren StStatz vorgenommen werden kann.

## 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 Falle von Abzugsteuern gem. § 50a Abs. 4 – und nach BMF v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 1.4.1 soll nach wie vor im Falle 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, 203 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 (BMF v. 7.5.2002 aaO) – erscheint nur zufällig und ist inhaltlich kaum begründet. Allg. 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* für diejenigen, 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. 4 Satz 1 Nr. 3 („Lizenzgebühren“) wird die Beifügung einer Kopie des Lizenzvertrags verlangt (BfF – jetzt BZSt. – v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 Tz. 3.1). 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 (Satz 6). Die Frist beginnt allerdings erst mit der Vorlage aller für die Entscheidung erforderlichen Nachweise (Satz 7).

### IV. Freistellungsbescheinigung (Abs. 2 Sätze 1 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 vH-Satz 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 Steuerbescheid (§ 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. § 50d Abs. 2 ist (sonstiger, ggf. nach § 129 ff. zu berichtiger) Verwaltungsakt, aber nicht Steuerbescheid (BFH v. 11.10.2000 – I R 34/99, BStBl. II 2001, 291 = FR 2001, 264, mit Anm. KEMPERMANN und WASERMEYER; BARANOWSKI, IWB F. 3a Gr. 1, 951; BFH v. 28.10.1999 – I R 35/98, BFH/NV 2001, 881 und IStR 2001, 446, 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: Einspruch (§ 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO), ggf. 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 Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 unterliegenden Vergütung hat ein Rechtsschutzinteresse daran, die Aufhebung eines ihm erteilten Freistellungsbescheids anzufechten (FG Köln, Beschl. 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 Steuerabzug 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 Steuerabzug in den Fällen des § 50a Abs. 4 davon abhängig zu machen, dass der beschränkt stpfl. Erstempfänger einer Vergütung iSd. § 50a Abs. 4, 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. u. 3.1; vgl. zu praktischen Schwierigkeiten, die Regelung umzusetzen, GRÜTZNER, IWB F. 3 Gr. 3, 1273, 1282 [1999]; LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 88).

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

Nach 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.

#### 44 **VIII. Belegaufbewahrungspflichten?**

Anders als der früher für das Freistellungsverfahren und das Kontrollmeldeverfahren gemeinsam geltende Abs. 3 Satz 8 aF und anders als aktuell 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 ist gut beraten, die Bescheinigung aufzubewahren.



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

**Vorliegen einer Freistellungsbescheinigung:** 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 (Satz 8; s. Anm. 132).

Einstweilen frei.

48–49

### Erläuterungen zu Abs. 3: Versagung der Steuerentlastung nach Abs. 1 oder 2 bei Zwischenschaltung bestimmter ausländischer 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, *ISr* 1994, 223; FLICK, Missbrauchsgesetzgebung contra Steuerumgehung, in *Festschr. Franz Klein, Köln 1994*, 329; KRABBE, Zweifelsfragen zu § 50d Abs. 1a EStG, *ISr* 1995, 382; SIEKER, Geschäftsleitende Holding als Ausweg aus dem Dilemma des § 50d Abs. 1a EStG?, *ISr* 1996, 57; FÜGER/RIEGER, Ende des Mythos der Monaco-Entscheidung, Anmerkungen zu den Entscheidungen des BFH vom 29.12.1994, 28.8.1997 und 29.10.1997, *ISr* 1998, 353; HÖPPNER, Missbräuchliche Zwischenschaltung einer ausländischen Basisgesellschaft durch Steuer ausländischer, Anmerkung zu BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96 in *IWB F. 3a Gr. 1*, 653 (656) (1998); KRABBE, Mittelbare Abkommensberechtigung nach § 50d Abs. 1a EStG, *ISr* 1998, 76; FÜGER, Zur Auslegung des § 50d Abs. 1a EStG, *Praxis Internationale Steuerberatung* 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, *ISr* 2000, 385.

**Schrifttum ab 2001:** FISCHER, Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und „wirtschaftliche oder sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“, *FR* 2001, 1212; FISCHER, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, *FR* 2001, 1; JEGZENTIS/KAHL, Qualifikationskonflikte bei Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, *ISr* 2001, 131; LAMPE, Steuerlicher Gestaltungsmissbrauch mithilfe einer Basisgesellschaft und Rechtmäßigkeit des § 50d Abs. 1a EStG und des § 42 AO, *RIW* 2002, 864; STOSCHEK/PETER, § 50d



Abs. 3 EStG – erste Rechtsprechung zu einer verfehlten Missbrauchsvorschrift, IStR 2002, 656; NIEDRIG, Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften, IStR 2003, 474; WESSELS, Das Verhältnis des § 42 AO zu gemeinschaftsrechtlichen Beihilferegelungen zur Wirtschaftsförderung am Beispiel der „Dublin-Docks-Gesellschaften“, DStZ 2004, 154; EILERS, Substanzerfordernis an ausländische Finanzierungsgesellschaften, in: Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung (FS Wassermeyer), München 2005, 323; FISCHER, Zum Streit zwischen „Außentheorie“ und „Innentheorie“ – am Beispiel des Erkenntnisses des österr. VwGH zu „Briefkastengesellschaften in der irischen IFSC-Steuer-oase“, FR 2005, 585; HEY, German Tax Court Revamps Treaty Shopping Law, Tax Notes International 2005, 122; MENHORN, § 50d Abs. 3 EStG und der stillschweigende Missbrauchvorbehalt in Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2005, 325; RITZER/STANGL, Aktuelle Entwicklungen bei den steuerlichen Anforderungen an die Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften, FR 2005, 1063; GROTHERR, Keine deutsche Kapitalertragsteuerentlastung bei Einschaltung einer ausstattungslosen Zwischenholding im Ausland – Nichtanwendungserlass zur Hilversum II-Entscheidung des BFH, IStR 2006, 361; HAARMANN/KNÖDLER, German Supreme Tax Court Limits the Scope of the German Anti-Treaty Shopping Rule and Redefines Substance Requirements for Foreign Companies, INTERTAX 2006, 260; HERGETH/ETTINGER, Nichtanwendungserlass zum Urteil des BFH vom 31.5.2005 zu § 50d Abs. 3 EStG, IStR 2006, 307; LIEBER, Ausschluss der Kapitalertragsteuererstattung bei Zwischenschaltung einer funktionslosen Holding, IWB F. 3 Gr. 3, 1433 [2006]; MUSIL, Spielräume des deutschen Gesetzgebers bei der Verhütung grenzüberschreitender Steuerumgehungen, RIW 2006, 287; EHLERMANN/SELACK, Germany to Tighten Anti-Treaty-Shopping Rules, Tax Notes International, 2006, 282; KESSLER/EICKE, Treaty Shopping – Quo vadis? Kritische Anmerkungen zu § 50d Abs. 3 EStG-E, IStR 2006, 577; RITZER/STANGL, Zwischenschaltung ausländischer Kapitalgesellschaften, FR 2006, 757; WIESE/Stüss, Verschärfungen bei Kapitalertragsteuer-Entlastung für zwischengeschaltete ausländische Kapitalgesellschaften, GmbHR 2006, 972.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 30.1.2006, BStBl. I 2006, 166 (Nichtanwendungserlass zu BFH-Urteil vom 31.5.2005, I R 74, 88/04).

## 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 für die Zwischenschaltung der ausländ. Gesellschaft beachtliche Gründe fehlen und sie keine eigene Wirtschaftstätigkeit entfaltet. Abs. 3 soll durch das JStG 2007 nach seinem am 23.8.2006 vom Bundeskabinett beschlossenen Entwurf gegenüber der hier kommentierten Fassung erheblich verschärft werden (vgl. dazu RITZER/STANGL, FR 2006, 757; KESSLER/EICKE, IStR 2006, 577). Insbesondere nach der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C-196/04 (Cadbury/Schweppes) v. 12.9.2006 (s. unter [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)) dürfte eine so weitgehende pauschale (spezielle) Missbrauchsverhinderungsvorschrift, die wie der Entwurf des Abs. 3 idF des JStG 2007 keinen Gegenbeweis zulässt, dass im Einzelfall kein Missbrauch vorliegt, nicht gemeinschaftsrechtskonform sein (s. auch KESSLER/EICKE, IStR 2006, 577, 580 f.).

51

### II. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 3

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 Ba-

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

### 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 unter Hinweis auf BTDrucks. 12/5764, 26 BFH v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 [237]).

**DBA:** Vorschriften, die dem Missbrauch von DBA entgegenwirken sollen, können im Abkommensrecht oder im innerstaatlichen Recht eines Vertragsstaates verankert sein (vgl. WASSERMEYER, IStR 2000, 505). Enthält ein DBA wie zB Art. 23 DBA Schweiz (s. dazu ZWOSTA in DEBATIN/WASSERMEYER, DBA, Art. 23 Rn. 1) oder Art. 28 DBA USA (s. dazu JACOB, Handkommentar DBA USA, 1992, Art. 28 Rn. 1) ausdrückliche Missbrauchsklauseln, die die Anerkennung von Gestaltungen detailliert und umfassend regeln, 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, 4. Aufl. 2003, Art. 1 Rn. 112).

**Gemeinschaftsrecht:** Abs. 3 verstößt – jedenfalls bei gemeinschaftsrechtkonformer Auslegung des Tatbestandsmerkmals der „wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe“ (mit dieser Einschränkung: SCHÖN, IStR 1996, Beihefter Heft 2, 13) – nicht gegen das EG-Recht (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, IStR 2002, 597, m. Anm. JACOB/KLEIN). Nach Art. 1 Abs. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates v. 23.7.1990, ABIEG Nr. L 225, 6) steht dieselbe der Anwendung einzelstaatlicher oder vertraglicher Bestimmungen zur Verhinderung von Missbräuchen nicht entgegen.

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

53

**Ausgangssituation:** In stRspr. beurteilt der BFH die Einschaltung ausländ. Basisgesellschaften unter bestimmten weiteren Voraussetzungen als unangemessen iSd. § 42 AO.

Vgl. BFH v. 29.1.1975 – I R 135/70, BStBl. II 1975, 553; 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; v. 10.6.1992 – I R 105/89, BStBl. II 1992, 1029; v. 23.10.1992 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026; v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, IStR 2005, 710 m. Anm. JACOB/KLEIN.

Nachdem aber dem sog. Monaco-Urt. (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 (BTDDrucks. 12/5630, 65), und dies auch nach der „Niederländische-Brüder-Entscheidung“ des BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82 (BStBl. II 1984, 605) als maßgebend empfunden wurde (HUNDT in 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“ (BTDDrucks. 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, IStR 2005, 710 m. Anm. JACOB/KLEIN) – „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. Unseres Erachtens deutet dies „ggf. daneben“ nun aber endgültig an, dass dem § 42 AO neben § 50d Abs. 1a EStG auf der Tatbestandsseite keine eigenständige Bedeutung mehr zukommt, dass § 42 AO neben § 50d Abs. 1a EStG also leer läuft (so schon JACOB/KLEIN, Anmerkung zu BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, IStR 2002, 597 [600]; 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 Tz. 20 ff.).

## B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 3

54

### I. Ausländische Gesellschaft

**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 7 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 Einkunftserzielung die Steuerentlastung nicht zustände

**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, JbFStR 1995/96, 127).

**Beteiligung:** Die Person muss an der ausländ. Gesellschaft, die einen Anspruch auf Steuerentlastung geltend macht, gesellschaftsrechtlich beteiligt sein. Eine „Beteiligung“ am wirtschaftlichen Erfolg der ausländ. Gesellschaft über ein Darlehen, Genussrecht oder eine stille Beteiligung reicht nicht (vgl. LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 136).

► *Mittelbare Beteiligung:* Ob und unter welchen Voraussetzungen auch nur mittelbar Beteiligte einzubeziehen sind, ist noch nicht abschließend geklärt. Der Wortlaut des Gesetzes erwähnt mittelbar Beteiligte nicht (gegen Einbeziehung daher FLICK, IStR 1994, 223 [224]). Andererseits wird aus dem Zweck des Abs. 3 abgeleitet, auch mittelbare Beteiligungen müssten einbezogen werden, da Abs. 3 sonst zu leicht umgangen werden könne. (LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 138; KRAFT, IStR 1994, 370 [376]). Das Ur. des BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00 (BStBl. II 2002, 819 und IStR 2002, 597, mit Anm. JACOB/KLEIN) ist nicht eindeutig: Dort (aaO 822 r. Sp., dritter Absatz) heißt es zum einen, § 50d 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 tiefgestaffelte Beteiligungsstrukturen“ in Betracht kommen, wenn der unmittelbar beteiligte Gesellschafter abkommensberechtigt ist (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00 aaO). UE wäre es, wenn man mittelbare Beteiligungen einbezieht, konsequent, durch alle weiteren sich „in ihrer formalen Existenz erschöpfende Gesellschaften“ hindurchzuschauen und auf den mittelbar Beteiligten abzustellen, der als erster in einer Kette solcher Gesellschaften Substanz, dh. einen eigenen Geschäftsbetrieb hat oder für dessen Existenz es wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe gibt (vgl. Anm. JACOB/KLEIN zu BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, IStR 2002, 597).

**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 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 Steuerabzug ganz oder teilweise zu unterlassen.

Damit stellt sich nicht mehr die unter Abs. 1a aF aufgeworfene Frage, ob die damals geltende Rechtsfolge („... *kein Anspruch auf Steuerentlastung* ...“) eng oder weit auszulegen war, ob also nur die Quellensteuersatzsenkungen der DBA oder durch § 43b zu versagen waren oder neben den Reduzierungen von Abzugsteuern auch 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.) versagt werden konnte. Für die jeweilige StEntlastung ist zu prüfen, ob die an der Auslandsgesellschaft beteiligte Person ihrerseits die Entlastungsvoraussetzungen erfüllt.

### 56 III. Keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft

Die Rechtsfolge des Abs. 3 tritt nur ein, wenn es keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft gibt. Diese Gründe müssen nicht bei der eingeschalteten Gesellschaft selbst vorliegen, sondern können sich aus deren Funktion innerhalb einer Gruppe von Gesellschaften ergeben (BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, IStR 2005, 710 m. Anm. JACOB/KLEIN und weiterer Anm. HAARMANN; aA BMF v. 30.1.2006, IStR 2006, 324, dazu HERGETH/ETTINGER, IStR 2006, 307: „Gesellschaft kann sich selbst selbst einschalten“).

**Kriterium der Rechtsprechung zu § 42 AO:** Das Tatbestandsmerkmal „keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe“ greift die von der auf § 42 AO gestützten Rspr. zu Basisgesellschaften entwickelten Rechtssätze auf; s. BTDrucks. 12/5630, 65 (s. Anm.). Es handelt sich um den ersten Teil der Grundformel der Basis-Rspr. (2. Teil: „und wenn sie keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet“; s. dazu Anm. 58). 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).

**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, nrkr., Az. des BFH: I R 26/06) sowie die Finanzierung von (mindestens zwei) Tochtergesellschaften (BFH v. 23.10.1991 – I R 40/89, BStBl. II 1992, 1026). Dagegen sollten nach herkömmlicher Auffassung (s. nachfolgend „Änderung der Rechtsprechung“) 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 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).



**Änderung der Rechtsprechung (Halten von Beteiligungen/Outsourcing der Vermögensverwaltung):** Von diesem traditionellen Verständnis ist der BFH zuletzt mit seinen Entscheidungen 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, und IStR 2005, 710 m. Anm. JACOB/KLEIN und weiterer Anm. HAARMANN – sowie in IWB Gr. 1 Rechtsprechung, 1083 [2005] m. Anm. LIEBER; s. auch MIHM, BB-Kurzkomm. zu BFH v. 7.9.2005 – I R 118/04, BB 2005, 2668) abgerückt:

► *Dublin Docks-Entscheidungen:* Schon in zwei Entscheidungen zur Missbräuchlichkeit der Zwischenschaltung irischer Finanzierungsgesellschaften (BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97, BStBl. II 2001, 222, mit Anm. KEMPERMANN in FR 2000, 453, und v. 19.1.2000 – I R 117/97, IStR 2000, 182) bezieht der BFH in seine Erwägungen ein, dass der deutsche Gesetzgeber „das sog. Outsourcing im Bereich der Vermögensanlage und -verwaltung ... institutionalisiert und typisiert“ hat (BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97 aaO), und zwar auch und sogar unter Verwendung eigenwirtschaftlich an sich funktionsloser Vermögenspools wie der Spezialfonds (§ 1 Abs. 2 KAGG). Es sei ein Wertungswiderspruch, die Einschaltung einer im Ausland, zumal in einem EU-Staat ansässigen eigenständigen KapGes. mit vergleichbarer Zwecksetzung demgegenüber als missbräuchlich anzusehen (BFH v. 19.1.2000 – I R 94/97 aaO).

► *Urt. v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04* (BStBl. II 2006, 118): Anknüpfend an das Senatsurt. v. 17.11.2004, DStRE 2005, 580 wendet sich der BFH in 2. c) bb) der Urteilsgründe jetzt von der im Urteilsfall BFHE 198, 514 vertretenen Sichtweise ab und erkennt, dass eine „passive Beteiligungsaktivität“ der zwischengeschalteten Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen einen wirtschaftlich oder sonst beachtlichen Grund iSv. § 50d Abs. 1a (jetzt Abs. 3) darstellen und einen Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO ausschließen kann. Ein – langfristiges – bloßes Halten von Beteiligungen kann zum „funktional eigenwirtschaftlichen“ Unternehmenszweck einer Gesellschaft werden, auch ohne dass sie dazu mit einem eigenen Geschäftsbetrieb ausgestattet werden muss (s. auch HEY, Tax Notes International 2005, 122; HAARMANN/KNÖDLER, INTERTAX 2006, 260).

► *Nichtanwendungsverlass des BMF v. 30.1.2006* (BStBl. I 2006, 166): Die FinVerw. will das Urt. des BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04 (BStBl. II 2006, 118) nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwenden (s. dazu HERGETH/ETTINGER, IStR 2006, 307; HERLINGHAUS, Anm. zu FG Köln v. 16.3.2006, EFG 2006, 896, nrkr. (Az. des BFH: I R 26/06); GROTHERR, IStR 2006, 361).

► *Einbeziehen europarechtlicher Aspekte:* Einzubeziehen ist, dass die Urteile des BFH im Einklang mit den einschränkenden Ausführungen des EuGH in der Denkavit-Entscheidung v. 17.10.1996 – Rs. C-283/94, C-291/94 u. C-292/94 (FR 1996, 821 mit Anm. DAUTZENBERG) stehen, nach der an den Nachweis der wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe keine überzogenen Anforderungen gestellt werden dürfen (s. dazu THÖMMES, JbFStR 1997/98, 76 [85]; THÖMMES, JbFStR 1998/99, 94 [100]; für eine richtlinienkonforme Auslegung des Abs. 1a 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). Demgegenüber beachtet das BMF mit seiner Anweisung nicht nur unzureichend den Grundsatz der Gemeinschaftstreue (Art. 10 EGV), nach dem von Bedeutung ist, dass die Kommission die stl. Sondervorschriften für die im sog. „Dublin Dock“ ansässigen Gesellschaften genehmigt hatte (s. DE WEERTH, IStR 2001, 228). Eine Auslegung von Missbrauchsvorschriften, die

die Überlegungen des BFH nicht reflektiert, behindert zudem die gemeinschaftsrechtliche geschützte Freiheit der Niederlassung oder des Kapitalverkehrs (DE WEERTH aaO).

**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 rechtliche, politische oder auch religiöse Gründe (HUNDT in 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.

**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 ursprüngl. 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).

#### IV. Keine Entfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit durch die ausländische Gesellschaft

**Eigene Wirtschaftstätigkeit:** Eine Definition dessen, was eine solche Tätigkeit ist und welchen Umfang sie haben muss, enthält Abs. 3 nicht. Der BFH verlangt grds. unternehmerische, insbes. über bloße Verwaltungs- oder Rechtshandlungen hinausgehende Aktivitäten (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 soll 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). Nach FG Köln v. 16.3.2006 (EFG 2006, 896 mit Anm. HERLINGHAUS, nrkr., Az. des BFH: I R 26/06) reicht eine geschäftsleitende Holdingaktivität. Nicht ausreichen soll nach herkömmlicher Auffassung das bloße Halten von Stammkapital nur einer Beteiligung ohne geschäftsleitende Funktionen (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819). UE sollte nur verlangt werden können, dass die entfaltete eigene Wirtschaftstätigkeit ausreicht, die wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft auszufüllen (vgl. auch EILERS in Festschr. Wassermeyer, 2005, 323 [327]: „funktionsorientierte Auslegung“). Reicht insofern, dass Vermögen unter Zuhilfenahme externer Dienstleistungen verwaltet wird, oder reicht unter gewissen Umständen das bloße Halten von Beteiligungen („passive Beteiligungsaktivität“, vgl. BFH v. 31.05.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118, und IStR 2005, 710 m. Anm. JACOB/KLEIN und m. Anm. HAARMANN), kön-



nen die Anforderungen an den unterhaltenen Geschäftsbetrieb nicht sehr hoch sein. Angesichts fortentwickelter Kommunikationstechniken ist es ohnehin nicht mehr zeitgemäß, den ausreichenden Umfang wirtschaftlicher Aktivitäten an der Anzahl aufgestellter Schreibtische und Telefone messen zu wollen. Rechtspraktisch und für Zwecke der Gestaltungsplanung ist allerdings, im Blick zu behalten (s. Anm. JACOB/KLEIN zu BFH v. 31.5.2005 – I R 74/88/04, BStBl. II 2006, 118, in IStR 2005, 710), dass nach Auffassung der FinVerw. (Nichtanwendungserlass zu BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04 aaO, BStBl. I 2006, 166 und IStR 2006, 324) einen ausländ. Gesellschaft nach wie vor eine substantielle Geschäftsausstattung haben müssen soll und dass (selbstverständlich) der Ort der (tatsächlichen) Geschäftsleitung (Tagesgeschäft, vgl. KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 10 AO Tz. 2) im Ausland liegen muss (vgl. FISCHER, FR 2005, 585 [588]).

**Umfang der eigenen Wirtschaftstätigkeit:** Der Gesetzentwurf zu Abs. 1a aF enthielt noch den Zusatz „es sei denn, die diesem Bereich zuzuordnenden Einkünfte fallen nicht ins Gewicht“; s. BTDrucks. 12/6078, 29. Auf Empfehlung des FinAussch. wurde dieser letzte Halbsatz aber zur „Vereinfachung“ gestrichen; s. BTDrucks. 12/6078, 125. Nach dem verabschiedeten Gesetzeswortlaut ist damit jede Entfaltung einer eigenen Wirtschaftstätigkeit geeignet, die Anwendung von Abs. 3 auszuschließen. Da der BFH (BFH v. 31.5.2005 – I R 74, 88/04, BStBl. II 2006, 118) eine „passive Beteiligungsaktivität“ der zwischengeschalteten Gesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen als einen wirtschaftlich oder sonst beachtlichen Grund iSd. Abs. 3 anerkennt, ist eine Aktivität, die diese Schwelle nicht erreicht, schwer vorstellbar.

## V. Kumulatives Tatbestandsmerkmal

58

**Wortlaut:** Die beiden Tatbestandsmerkmale „Nichtentfalten eigener Wirtschaftstätigkeit“ und „Fehlen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe“ müssen nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes kumulativ vorliegen, um die Rechtsfolge des Abs. 3 (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, m. Anm. JACOB/KLEIN in IStR 2005, 710; FG Köln v. 16.3.2006, EFG 2006, 896 mit Anm. HERLINGHAUS, nrkr., Az. des BFH: I R 26/06 explizit gegen BMF, BStBl. I 2006, 166). Dies ergibt sich aus dem Anschluss des Kriteriums mit „und“. Nur so wörtlich verstanden ist die Regelung auch sinnvoll: Lässt man nämlich neben „wirtschaftlichen“ auch „sonst beachtliche“ (dh. nicht wirtschaftliche) Gründe zu, so darf die Anerkennung einer ausländ. Gesellschaft, für die „sonst beachtliche“ Gründe sprechen, nicht daran scheitern, dass sie keine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet.

**Rechtsprechung zu § 42 AO:** Nach neuen Urteilen des BFH ist das Nichtentfalten eigener Wirtschaftstätigkeit nur ein Indiz für ein Fehlen wirtschaftlicher Gründe für die Einschaltung der Zwischengesellschaft; s. BFH v. 28.1.1992 – VIII R 7/88, BStBl. II 1993, 84; v. 2.6.1992 – VIII R 8/89, BFH/NV 1993, 416; v. 29.10.1997 – I R 35/96, BStBl. II 1998, 235 (237). Die eigene wirtschaftliche Tätigkeit der zwischengeschalteten KapGes. schließt danach den Missbrauch nicht bereits per se aus. Für die Auslegung des Abs. 3 kann diese Entwicklung indes nicht maßgebend sein. Abs. 3 lehnt sich zwar nach der Begründung des Gesetzentwurfs an die Rechtssätze der Rspr. zu Basisgesellschaften an, die bei seiner Verabschiedung galten (s. BTDrucks. 12/5630, 65), kann aber nicht dyna-

misch deren Entwicklung nachvollziehen. Dies wurde als „legislative Zementierung“ beklagt, durch die der Gesetzgeber die „Möglichkeit einer automatischen Anpassung an eine eventuelle Fortentwicklung der Rechtsprechung zu § 42 AO aufzugeben“ habe (HÖPPNER, IWB F. 3 Deutschland Gr. 3, 1153 [1155], und HÖPPNER so wohl auch in IWB F. 3a Gr. 1 [1998], 653 [658]). Angesichts des Charakters des Abs. 3 als Spezialklausel, die in ihrem Anwendungsbereich § 42 AO weitgehend verdrängt (s. Anm. 53), ist das unvermeidbar. Um den in der Rspr. eingetretenen Bedeutungsverlust der eigenen Wirtschaftstätigkeit vom den Missbrauch ausschließenden Tatbestandsmerkmal zum bloßen Indiz für das Vorliegen wirtschaftlicher Gründe auch im Rahmen des Abs. 3 nachzuvollziehen, bedürfte es einer Gesetzesänderung (ebenso HUNDT in Festschr. Debatin, 1997, 153 [172 f.]; vgl. auch FG Köln v. 16.3.2006, EFG 2006, 896 mit Anm. HERLINGHAUS, nrkr., Az. des BFH: I R 26/06, explizit gegen BMF, BStBl. I 2006, 166), die sich mit dem im Juli 2006 vorgelegten Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 ankündigt.

**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 aaO [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).

**JStG-E 2007:** Insbes. im Hinblick auf die Verknüpfung der Tatbestandsmerkmale „eigene Wirtschaftstätigkeit“ und „wirtschaftliche oder sonst beachtlichen Gründe“ soll Abs. 3 durch das JStG 2007 nach seinem am 23.8.2006 vom Bundeskabinett beschlossenen Entwurf erheblich verschärft werden (s. Anm. 2 und Anm. 50).

59

## VI. Kein Nachweis einer Missbrauchsabsicht

Abs. 3 setzt nicht voraus, dass konkret nachgewiesen wird, dass die ausländ. Gesellschaft mit Blick auf eine Steuerersparnis mit Steuerumgehungsabsicht eingeschaltet worden ist (BFH v. 20.3.2002 – I R 38/00, BStBl. II 2002, 819 und IStR 2002, 598 m. Anm. JACOB/KLEIN; aA FG Köln v. 4.3.1999, EFG 1999, 963, rkr.; s. dazu FÜGER, Praxis Internationale Steuerberatung 1999, 54).

### 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

60

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

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. 62.

## II. Für die ausländische Gesellschaft

61

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. 130 [teleologische Reduktion]; KIRCHHOF/GOSCH VI. § 50d Rn. 23; 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, Köln 1999, 127 [154]).

## III. Soweit Personen beteiligt sind, denen bei unmittelbarer Einkunftserzielung die Erstattung oder Freistellung nicht zustände

62

**Beteiligte Personen:** s. Anm. 55.

### „Soweit“ Personen beteiligt sind:

► *Anteilseigner:* Der StEntlastungsanspruch wird nur in dem Umfang ausgeschlossen, wie die oben bestimmten Personen an der Gesellschaft beteiligt sind (KRABBE, IStR 1995, 382 [383 zu Frage 7]; WOLFF in PILTZ/SCHAUMBURG [Hrsg.], Unternehmensfinanzierung im Internationalen Steuerrecht, 1995, 205). Praktisch bedeutet dies, dass je nach Gesellschafterstruktur der ausländ. Gesellschaft einheitliche inländ. Einkünfte unterschiedlichen Abzugsteuersätzen unterliegen können.

► *Höhe der Entlastung:* Aus der Formulierung „soweit“ in Abs. 3 wird abgeleitet, dass die StEntlastung nur insoweit zu versagen ist, wie sie dem Anteilseigner bei unmittelbarer Einkunftserzielung nicht zusteht (LBP/RAMACKERS, § 50d Rn. 152; HUNDT in Festschr. Debatin, 1997, 153 [171]; im Ergebnis inzident zu § 50d Abs. 1a (aF) wohl ebenso FG Köln v. 13.3.2001, EFG 2001, 693, bestätigt durch BFH v. 23.10.2002 – I R 39/01, BFH/NV 2003, 289, allerdings ohne Aussage zur Rechtsfolge des Abs. 1a [aF]). Das Ergebnis ließe sich auch mit einer teleologischen Reduktion des zu weiten Wortlauts des Abs. 3 begründen (so LADEMANN/NIELAND, § 50d Rn. 130); s. auch Anm. 61.

Einstweilen frei.

63–69

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

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

70

#### I. Allgemeines zur Ansässigkeitsbestätigung

**Überblick, Geltungsbereich und Bedeutung:** 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 Staates 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“. Die Ansässigkeitsbestätigung ist für das Erstattungsverfahren (Abs. 1 Sätze 2 bis 9) und die Freistellung im Steuerabzugsverfahren (Abs. 2) erforderlich; beim Kontrollmeldeverfahren wird auf sie verzichtet (Abs. 5 Satz 3). Durch die Ansässigkeitsbestätigung soll auch sichergestellt werden, dass die Steuerbehörde im Ansässigkeitsstaat des Gläubigers von den Einkünften erfährt und somit der Entlastung in Deutschland die stl. Erfassung im anderen Vertragsstaat gegenübersteht (s. BTDrucks. 11/4507, 166; BFH v. 13.7.1994 – I R 120/93, BStBl. II 1995, 129).

71

#### II. Einzelfragen zur Ansässigkeitsbestätigung

**Ansässigkeit in dem anderen Vertragsstaat:** DBA bestimmen zwar idR den Vertragsstaat, in dem eine Person iSd. Abkommens ansässig ist. Sie definieren jedoch idR den Begriff der Ansässigkeit nicht selbständig, sondern verweisen mit der Formulierung „eine Person, die nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes ... 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, 4. Aufl. 2003, Art. 4 Rn. 2).

**Voraussetzungen des § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c (Definition der Betriebsstätte):** Das Gebot, die Bestätigung beizubringen, dass „die Voraussetzungen des § 50g Abs. 3 Nr. 5 Buchst. c erfüllt sind“, dürfte wohl so zu verstehen sein, dass der Gläubiger nachweisen muss, 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 Ansätze 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 Staates vorzulegen ist.

**Bestätigung der für den Gläubiger zuständigen Steuerbehörde des anderen Vertragsstaates:** Nach dem Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 kann nur diese Be-

hörde 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). Damit soll auch die Informationsfunktion der Wohnsitzbestätigung sichergestellt werden (BfF v. 31.8.1998 aaO). Einschränkung 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 Satzes 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. 3 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 – jetzt BZSt. –, Merkblatt v. 9.10.2002, BStBl. I 2002, 916 Tz. 3.1). 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 Satzes 2 erlaubt es dem BMF, im Einvernehmen mit den obersten FinBeh. der Länder (die Initiative liegt anders als bei den Pauschalierungsvorschriften §§ 50 Abs. 7, 34c Abs. 5 beim BMF) Erleichterungen beim Berechtigungsnachweis zuzulassen. Die Erleichterung kann in einem erleichterten Verfahren oder in vereinfachten Nachweisen bestehen.

**Erleichterte Verfahren:** ZB im *Verhältnis zu den USA* der Verzicht auf Ansässigkeitsbescheinigung der US-Steuerbehörde 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; v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 4.1 für Kap-ErtrSt.).

**Vereinfachte Nachweise:** *Kontrollmeldeverfahren* vgl. Abs. 5 und Anm. 82.

Einstweilen frei.

73–79

## Erläuterungen zu Abs. 5: Kontrollmeldeverfahren

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

### A. Überblick

80

Statt des einzelfallbezogenen Freistellungsverfahrens gem. Abs. 2 kann das BZSt. den Schuldner in Fällen geringer stl. Bedeutung (Satz 2) auf Antrag auch allgemein ermächtigen, bei Vergütungen iSd. § 50a Abs. 4 Nr. 2 und 3 (und nach Abs. 6 auch insbes. im Fall von Streubesitzdividenden) den StAbzug zu unterlassen oder nach einem niedrigeren Satz vorzunehmen (Kontrollmeldeverfahren, 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 Steuerabzugsverfahren (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. 4 Nr. 2 und 3:** s. § 50a Anm. 80 f. und 95 f.

**Antragsgebundene allgemeine Ermächtigung durch das Bundeszentralamt für Steuern (Satz 1):** 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 Geschäftsleitung 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. 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 (vgl. 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 BZSt.:* 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 (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 Ein-



zuzahlung 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 (Satz 2 Halbs. 2). Inhalt der Auflage können die Angabe sein von (Satz 4): Namen, Wohnort oder Ort des Sitzes oder der Geschäftsleitung des Schuldners und des Gläubigers, Art der Vergütung, Bruttobetrag der Zahlungen, Zeitpunkt der Zahlungen, Betrag der einbehaltenen Steuer. Von der Ermächtigung der Auflagenerteilung wird in allgemeiner Form durch die Forderung nach Vorlage einer Jahreskontrollmeldung Gebrauch gemacht, die die in Satz 4 genannten Angaben enthalten muss (s. Anm. 81). Die Aufzählung in Satz 4 ist jedoch nur beispielhaft.

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

83

Nach 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 (Satz 5).

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

84

Mit dem Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren gilt nach 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 (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).

### F. Belegaufbewahrungspflichten (Abs. 5 Satz 6)

85

Der Ermächtigungsbescheid (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, und v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 3.2, jeweils zur Freistellungsbescheinigung) aufzubewahren.

**Aufbewahrungspflichteter:** 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; v. 1.3.1994, BStBl. I 1994, 203 Tz. 3.2).

## 86 G. Keine Auswirkungen auf bestehende Anmeldepflichten (Abs. 5 Satz 7)

Über den Verweis in 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 A. Tatbestandsmerkmale des Abs. 6

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 iSv. § 2 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1) und iSv. § 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 vH 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.

### 92 B. Rechtsfolge des Abs. 6

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

93–99 Einstweilen frei.

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

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

100

**Überblick zu Abs. 7:** Er steht in keinerlei Zusammenhang zu den in den Abs. 1 bis 6 im Wesentlichen (nur) geregelten Verfahrensfragen und wurde eingefügt durch das JStG 1997 (s. Anm. 2). § 49 Abs. 1 Nr. 4 schafft zusammen mit § 1 Abs. 4 die rechtliche 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 eine DBA vermieden werden soll, einer Regelung, die das Besteuerungsrecht entweder dem Tätigkeitsstaat oder dem zahlenden Staat (Kassenstaat) zuweist. Letzteres geschieht regelmäßig durch sog. Kassenstaatsklauseln in DBA (Art. 19 OECD-MA), nach denen Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften für diesem oder der Gebietskörperschaft geleistete Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden können. Abs. 7, der in keinerlei Zusammenhang zu den in den Abs. 1 bis 6 oder 8 im Wesentlichen (nur) geregelten Verfahrensfragen steht, 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 des Abs. 7 zu anderen Vorschriften:**

► *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 (VÖGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 19 Rn. 28), und greift damit nicht ein, wenn der Kassenstaat als bloße Zahlstelle fungiert, er die Vergütung also für Rechnung eines privaten Arbeitgebers zahlt (BFH v. 31.7.1991 – I R 47/90, BFHE 165, 392, und 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.

Einstweilen frei.

101

### B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 7

102

**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 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 Person 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; R 14a Satz 1 LStR). 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-rechtlichen Anstalten und Stiftungen gezahlte Löhne und Gehälter (VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, 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:** vgl. § 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 Mitteln 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 KSM/HAHN-JOECKS, § 50d Rn. F 8; FROTSCHER, § 50d Rn. 53; LBP/RAMACKERS, § 50d Tz. 168) oder sogar nur ein Drittel (so LADEMANN/NIELAND, § 50d Rn. 211) 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. Der Anteil sollte näher an „ganz“ als an der Hälfte und damit bei mehr als 75 vH liegen.

### C. Rechtsfolge des Abs. 7: Fiktion eines Dienstverhältnisses 103

**Fiktion statt Auslegung:** Entgegen seinem Wortlaut regelt Abs. 7 nicht die Auslegung (vgl. dazu TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 4 Tz. 76) 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

**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; LUDEWIG/LIBUDDA, Welche Bedeutung haben Rückfallklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen nach Einführung des § 50d Abs. 8 EStG?, RIW 2005, 344; NEYER, Neue Nachweisanforderungen der steuerbefreiten Einkünften, BB 2004, 519; STROHNER/MENNEN, Zweifelsfragen zur Anwendung des § 50d Abs. 8 bei Arbeitseinkünften im Inland steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Tätigkeit im Ausland, DSr 2005, 1713.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF v. 21.7.2005, Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gem. § 50d Abs. 8 EStG, BStBl. I 2005, 821; OFD Koblenz v. 18.7.2005, RIW 2005, 800.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 8

110

**Überblick:** Mit Abs. 8 wird die deutsche Besteuerung der abkommensrechtlich dem Tätigkeitsstaat zur Besteuerung zugewiesenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zum Regelfall. Die Einkünfte werden 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), hatte der Stpfl. nach Verwaltungsauffassung schon bisher nachzuweisen, dass die Einkünfte im Ausland der Besteuerung unterworfen wurden (so BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.2.6; OFD Frankfurt v. 8.7.2003, DB 2003, 1602; OFD Frankfurt 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). Wird der Nachweis nicht erbracht, sind die Einkünfte grds. in die deutsche Besteuerung einzubeziehen.

► **Verhältnis zum Auslandstätigkeitserlass:** Die Regelungen in dem sog. Auslandstätigkeitserlass (BMF v. 31.10.1983, BStBl. I 1983, 470) stehen im Widerspruch zu Abs. 8: In Nicht-DBA-Fällen wird auf Nachweise einer Besteuerung im Tätigkeitsstaat verzichtet, in DBA-Fällen wird sie verlangt (vgl. auch HOLTHAUS, IStR 2004, 16 [17]; GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 3, 1395 [1396]).

111 Einstweilen frei.

## 112 B. Tatbestandsmerkmale des Abs. 8

**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 steuerbefreit 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 LStAbzugsverfahren, 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 Veranlagungszeitraum nicht mehr als 10 000 € beträgt) zu führen. 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 Satz 1 geforderten Nachweis erbringt (Abs. 8 Satz 2). Nach Satz 3 iVm. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO beginnt die Festsetzungsfrist erst mit Ablauf des Kj., in dem der Nachweis nach Satz 1 geführt wird.

## 113 C. Rechtsfolge des Abs. 8

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.