

## Die Neuregelungen auf einen Blick

- Anpassung des Entlastungsverfahrens an die Änderungen im Zusammenhang mit dem Kapitalertragsteuereinbehalt
- Aufgabe der 10 %-Grenze
- Ersatz der bisherigen Umqualifikationsklausel durch eine Aufteilungsklausel
- Fundstellen: OGAW-IV-UmsG (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) BeitrRLUmsG (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

## § 50d

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

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171)

(1) <sup>1</sup>Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a unterliegen, nach den §§ 43b, 50g oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b und 50g sowie des Abkommens anzuwenden. <sup>2</sup>Unberührt bleibt der Anspruch des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten oder der auf Grund Haftungsbescheid oder Nachforderungsbescheid entrichteten Steuer. <sup>3</sup>Die Erstattung erfolgt auf Antrag des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids; der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. **<sup>4</sup>Dem Vordruck ist in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a eine Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 beizufügen.** <sup>5</sup>Der zu erstattende Betrag wird nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheids ausgezahlt. <sup>6</sup>Hat der Gläubiger der Vergütungen im Sinne des § 50a nach § 50a Absatz 5 Steuern für Rechnung beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einzubehalten, kann die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, dass er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung

## ESTG § 50d

seines Erstattungsanspruchs mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt.<sup>7</sup>Das Bundeszentralamt für Steuern kann zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden.<sup>8</sup>**Der Antragsteller hat in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a zu versichern, dass ihm eine Bescheinigung im Sinne des § 45a Absatz 2 vorliegt oder, soweit er selbst die Kapitalerträge als auszahlende Stelle dem Steuerabzug unterworfen hat, nicht ausgestellt wurde; er hat die Bescheinigung zehn Jahre nach Antragstellung aufzubewahren.**<sup>9</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>10</sup>Die Frist nach **Satz 9** endet nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer.<sup>11</sup>Für die Erstattung der Kapitalertragsteuer gilt § 45 entsprechend.<sup>12</sup>Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers aus dem Abkommen berufen.

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

(2) *unverändert*

(3) **<sup>1</sup>Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung nach Absatz 1 oder Absatz 2, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen die Erstattung oder Freistellung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten, und die von der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, sowie**

- 1. in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe fehlen oder**
- 2. die ausländische Gesellschaft nicht mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.**

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

(4)–(10) *unverändert*

Autorin: Dr. Julia **Wilhelm**, Regierungsoberärztin, Finanzamt Offenbach am Main I  
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

**Schrifttum:** Dorfmueller/Fischer, Die geplante Neufassung der Anti-Treaty-Shopping-Regelung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG, IStR 2011, 857; Engers/Dyckmans, Die Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG durch das BeitrRLUmsG, Ubg 2011, 929; Maerz/Guter, (K)eine echte Vereinfachung?! Die Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG, IWB 2011, 923; Kraft/Gebhardt, Ist die Treaty-Shopping-Klausel des § 50d Abs. 3 EStG de lege ferenda unions- und abkommensrechtskompatibel?, DB 2012, 80; Lüdicke, Der missratene § 50d Abs. 3 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG, IStR 2012, 81; Lüdicke, Zum BMF-Schreiben vom 24.1.2012: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG), IStR 2012, 148; Paintner, Das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz und das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Überblick, DStR 2012, 105.

## Kompaktübersicht

**Gegenstand der Änderungen:** Im Zusammenhang mit der Neuausrichtung des KapErtrStEinbehalts bei Dividendenausschüttungen an Anteilshaber von girosammel- und streifbandverwahrten Aktien durch das OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) wurden Änderungen beim Entlastungsverfahren erforderlich. Durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) wird die Anti-Treaty-Shopping Regelung in Abs. 3 den Anforderungen der EU-Kommission, die die durch das JStG 2007 verschärfte Regelung als unverhält-

J 11-1

nismäßig beanstandet hat, angepasst. Eine wesentliche Änderung ist die Aufgabe der starren 10 %-Grenze, nach der kein Anspruch auf völlige oder teilweise Entlastung von Quellensteuer besteht, wenn die ausländ. Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wj. aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt. Die Umqualifikationsklausel wird durch eine Aufteilungsklausel ersetzt, wonach die Quellensteuerentlastung nur insoweit nicht gewährt wird, als die Bruttoerträge nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und die übrigen Ausschlussgründe vorliegen. Der neu eingefügte Satz 4 legt die Feststellungslast bzgl. des Vorliegens wirtschaftlicher oder sonstiger Gründe (Satz 1 Nr. 1) und der Substanz der ausländ. Gesellschaft (Satz 1 Nr. 2) auf.

#### J 11-2 **Rechtsentwicklung:**

- ▶ **zur Gesetzesentwicklung bis 2010** s. § 50d Anm. 51.
- ▶ **OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011** (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098):
  - Abs. 1 Satz 4 wird eingefügt.
  - Abs. 1 Satz 8 wird eingefügt.
  - Abs. 1 Satz 10 wird redaktionell angepasst.
- ▶ **BeitrRLUmsG v. 7.12.2011** (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171):
  - Abs. 3 Satz 1 wird um eine weitere Voraussetzung ergänzt.
  - Abs. 3 Satz 4 wird eingefügt.

J 11-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Änderungen des Abs. 1 sind nach Art. 15 Abs. 1 OGAW-IV-UmsG am 26.6.2011 in Kraft getreten und finden gem. § 52a Abs. 16b idF des OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) erstmals Anwendung auf Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2011 zufließen. Die Änderungen des Abs. 3 sind nach Art. 25 Abs. 1 BeitrRLUmsG am 1.1.2012 in Kraft getreten und mangels besonderer Anwendungsvorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des BeitrRLUmsG (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171) ab VZ 2012 anzuwenden. Eine Rückwirkung ist nicht vorgesehen. Allerdings sieht das BMF-Schreiben zu § 50d Abs. 3 v. 24.1.2012 die Anwendung der Neuregelung für alle vorangegangenen Zeiträume vor, soweit StBescheide oder Freistellungsbescheinigungen noch nicht bestandskräftig sind und die Neuregelung zu einer günstigeren Entlastungsberechtigung führt. Damit soll wohl etwaigen Klageverfahren vor dem EuGH in noch nicht bestandskräftigen Fällen zuvor gekommen werden (BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171).

#### J 11-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:**

- ▶ **Grund der Änderungen des Absatzes 1:**
  - ▷ **Abs. 1 Satz 4:** Die Änderungen im Zusammenhang mit dem KapErtrSt Einbehalt bei Dividendenausschüttungen an Anteilinhaber von giro-

sammel- und streifbandverwahrten Aktien nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a hat Anpassungen des Entlastungsverfahrens erforderlich gemacht. Durch die Einführung einer Verpflichtung des Gläubigers der Kapitalerträge zur Vorlage einer Bescheinigung iSd. § 45a Abs. 2 im Rahmen seines Erstattungsantrags sollen zudem unrechtmäßige Erstattungen verhindert werden (BTDrucks. 17/4510, 92). Die Vorschrift stellt eine flankierende Maßnahme zur Vermeidung missbräuchlicher KapErtrStEntlastung bei sog. Leerverkäufen dar (s. BTDrucks. 17/4510, 89f).

▷ **Abs. 1 Satz 8:** Nach Satz 7 ist es bestimmten Teilnehmern unverändert möglich, Erstattungsanträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern zu stellen. Nach Satz 8 kann in diesen Fällen auf die Vorlage einer Bescheinigung iSd § 45a Abs. 2 verzichtet werden. Hierdurch sollen die Nachweisanforderungen gesenkt werden, zumal Steuerausfälle durch die Haftung des Antragstellers für zu Unrecht einbehaltene KapErtrSt vermieden werden (BTDrucks. 17/4510, 92).

▷ **Abs. 1 Satz 9:** Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung (BTDrucks. 17/4510, 92).

► **Grund der Änderungen des Absatzes 3:**

▷ **Abs. 3 Satz 1:** Die Änderung geht auf ein förmliches Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland zurück. Die Kommission kritisierte an der bisherigen Regelung nicht das mit der Missbrauchsbekämpfungsmaßnahme verfolgte Ziel, sondern insbes., dass eine ausreichende eigene Wirtschaftstätigkeit auch dann vorliegen kann, wenn die vorgenannte 10 %-Grenze nicht erfüllt wird. Nach Auffassung der Kommission muss die Regelung zudem eine Gegennachweismöglichkeit vorsehen, um nicht unverhältnismäßig zu sein (Pressemitteilung v. 18.3.2010, IP/10/298). Die Änderung war zunächst nicht im Gesetzesentwurf der Bundesregierung vorgesehen, sondern wurde erst auf Empfehlung des Finanzausschusses des Bundestags in den Gesetzesentwurf aufgenommen (BTDrucks. 17/7524, 17; BTDrucks. 17/7469, 59). Sie dient der europarechtskonformen Ausgestaltung der Missbrauchsvorschrift.

▷ **Abs. 3 Satz 4:** Die bislang lediglich in dem BMF-Schreiben v. 3.4.2007 (BStBl. I 2007, 446 – Tz. 14) geregelte Feststellungslast der ausländ. Gesellschaft für das Vorliegen einzelner Merkmale der in Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 genannten Ausschlussgründe wird gesetzlich verankert.

► **Bedeutung der Änderungen des Absatzes 1:**

▷ **Abs. 1 Satz 4:** Mit dem Erfordernis, dem Erstattungsantrag eine Steuerbescheinigung iSd. § 45a Abs. 2 der inländ. Stelle, die den Steuerabzug vorgenommen hat, beizufügen, ergreift der Gesetzgeber eine weitere

Maßnahme zur Verhinderung missbräuchlicher KapErtrStErstattungen. Legt der ausl. Gläubiger der Dividenden diese Bescheinigung, aus der sich die Höhe der einbehaltenen KapErtrSt ergibt, nicht vor, wird die Erstattung versagt. Auf diese Weise wird gewährleistet, dass das BZSt. nur die tatsächlich einbehaltene KapErtrSt. erstattet.

- ▷ **Abs. 1 Satz 8:** Infolge der Einfügung des neuen Satzes 4 können beschränkt stpfl. Gläubiger von Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a grundsätzlich nur gegen Vorlage einer Bescheinigung iSd. § 45a Abs. 2 eine KapErtrStErstattung erlangen. Dies stellt gegenüber der bisherigen Rechtslage eine erhöhte Nachweispflicht dar. Im Falle des sog. Datenträgerverfahrens wird auf die Vorlage dieser Bescheinigung verzichtet, wenn der Antragsteller versichert, dass ihm diese vorliegt oder, wenn er selbst als auszahlende Stelle die Erträge dem Steuerabzug unterworfen hat, diese nicht ausgestellt wurde. Sofern ihm eine Steuerbescheinigung vorliegt, hat er diese zehn Jahre nach Antragstellung aufzubewahren. Die Erleichterung für Teilnehmer des Datenträgerverfahrens ist vor dem Hintergrund, dass letztere für eine zu Unrecht erstattete KapErtrSt. haften, angemessen.

#### ► **Bedeutung der Änderung des Absatzes 3:**

- ▷ **Abs. 3 Satz 1:** Der Gesetzgeber hält auch nach der Änderung der Vorschrift an der Entscheidung fest, zu verhindern, dass nicht berechnete Dritte durch Einschaltung einer ausländ. Zwischengesellschaft an Abkommens- oder Richtlinienvorteile gelangen. Nach der deutlichen Verschärfung der Vorschrift durch das JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878) dient die jetzige Änderung der Anpassung an europarechtliche Vorgaben. Allerdings ist fraglich, ob dies im Ergebnis gelungen ist (Engers/Dyckmans, Ubg 2011, 929 [930]; Kraft/Gebhardt, DB 2012, 80 [81 f.]; Lüdicke, IStR 2012, 81 [84]). Zweifel bestehen im Hinblick auf die fehlende Gesamtbetrachtung der Funktion der ausländ. Gesellschaft im Konzern in Bezug auf die Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen oder sonstigen beachtlichen Gründe und des Vorhandenseins eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs (Kraft/Gebhardt, DB 2012, 80 [81 f.]). Auch das Erfordernis des kumulativen Vorliegens eines beachtlichen Grundes und eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs in Fällen von schädlichen Erträgen der ausländ. Gesellschaft wird kritisch gesehen, da hierdurch nicht nur künstliche Gestaltungen erfasst werden (Engers/Dyckmans, Ubg 2011, 929 [934]). Die Neuregelung führt zudem nicht in jedem Fall zu einer Besserstellung des Antragstellers (s. Anm. J 11-8f.). Unabhängig von der Frage der Europarechtskonformität ist der Wortlaut der Vorschrift unklar und nur schwer verständlich, was die bisher im Schrifttum vorgeschlagenen uneinheitli-

chen Auslegungen deutlich machen. Insbesondere in Fällen von mehrstöckigen ausländ. Strukturen ist die Vorschrift nicht praktikabel (glA Maerz/Guter, IWB 2011, 923 [932]; Lüdicke, IStR 2012, 81 [86]). So verwundert es nicht, dass das BMF bereits am 24.1.2012 die Änderungen in einem umfangreichen Schreiben erläutert hat (BStBl. I 2012, 171).

- ▷ **Abs. 3 Satz 4:** Die FinVerw. vertrat bereits bislang die Auffassung, dass die ausländ. Gesellschaft, die die Entlastung von Abzugssteuern geltend macht, die Feststellungslast bzgl. des Vorliegens wirtschaftlicher oder sonstiger Gründe (Satz 1 Nr. 1) und der Substanz (Satz 1 Nr. 2) trägt (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446). Dies wird nun gesetzlich festgeschrieben. Allerdings hat der Gesetzgeber sich diesbezüglich an der früheren Umqualifikationsklausel orientiert und versäumt, die Feststellungslast für die Aufteilung der Erträge in solche, die aus eigener und solche, die nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, zu regeln (glA Maerz/Guter, IWB 2011, 923 [930]).

## Die Änderungen im Detail

### ■ Absatz 1 Satz 4 (Vorlage einer Steuerbescheinigung – Auswirkungen auf den Antrag auf Kapitalertragsteuererstattung)

**Erstattung der Kapitalertragsteuer bei ausländischen Gläubigern:** Ausländ. Gläubiger von inländ. Dividenden können in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a künftig eine KapErtrStErstattung beim BZSt. nur noch unter Vorlage einer Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 erhalten. Zur Definition von Aktien iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a s. § 43 Anm. J 11-8. Mit BMF-Schreiben v. 14.11.2011 (BStBl. I 2011, 1098) wurde das Muster III für die Steuerbescheinigung für beschränkt stpfl. Gläubiger von Kapitalerträgen entsprechend geändert und sieht nun Einzelsteuerbescheinigungen für die Erträge beschränkt Stpfl. vor. Das geänderte Muster III ist für nach dem 31.12.2011 zufließende Kaperträge zu verwenden.

J 11-5

### ■ Absatz 3 Satz 1 (Aufteilungsklausel)

**Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften:** Unter den Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 hat eine ausländ. Gesellschaft keinen Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung von KapErtrSt. oder der Abzugssteuer nach § 50a, soweit Personen an der Gesellschaft beteiligt sind,

J 11-6

denen die Steuerentlastung nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen (sog. persönliche Entlastungsberechtigung, s. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 1) und soweit die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 nicht vorliegen (sog. sachliche Entlastungsberechtigung bzw. schädliche Erträge, s. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 1). Positiv formuliert hat eine ausländ. Gesellschaft danach einen Entlastungsanspruch, soweit der/die Gesellschafter persönlich entlastungsberechtigt ist/sind, oder die Funktionsvoraussetzungen des § 50d Abs. 3 Satz 1 (sachliche Entlastungsberechtigung) vorliegen (unschädliche Erträge). Die Vorschrift eröffnet der ausländ. Gesellschaft damit gegenüber der Altregelung eine weitere Entlastungsmöglichkeit. Während bisher eine Entlastungsmöglichkeit nur gegeben war, wenn und soweit entweder entlastungsberechtigte Gesellschafter beteiligt waren oder die drei Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 kumulativ erfüllt waren (s. § 50d Anm. 56 ff.), ist die zweite Entlastungsmöglichkeit nun bei zwei Tatbestandsalternativen gegeben: Zum einen wenn die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen und zum anderen, wenn in Bezug auf die nicht eigenwirtschaftlichen Erträge für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft wirtschaftliche oder sonstige beachtliche Gründe vorhanden sind und die ausländ. Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

J 11-7 **Persönliche Entlastungsberechtigung:** Die ausländ. Gesellschaft ist persönlich entlastungsberechtigt, wenn den an ihr beteiligten Personen ein Entlastungsanspruch nach §§ 43b, 50g oder nach einem DBA zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen (s. § 50d Anm. 55; BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 – Tz. 171). Insoweit bleibt die Regelung unverändert. Bereits im Zusammenhang mit der bisherigen Regelung vertrat die Fin-Verw. die Auffassung, dass im Falle von mehrstöckigen Strukturen im Ausland die persönliche Entlastungsberechtigung für jede Gesellschaft in der Kette gegeben sein muss (BMF v. 21.6.2010, BStBl. I 2010, 596 – Tz. 4). Dies gilt auch für die Neuregelung (s. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 4). Allerdings soll aufgrund der Einführung einer Aufteilungsregelung die fehlende persönliche Entlastungsberechtigung eines Gesellschafters bei Beteiligungsketten auf die Höhe des Entlastungsanspruchs nachfolgender Gesellschafter durchschlagen (s. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 4, 12; Anm. J 11-10). Dies führt zu einer erheblichen Verkomplizierung der Prüfung.

J 11-8 **Sachliche Entlastungsberechtigung:**

► **Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit:** Die sachliche Entlastungsberechtigung wird nach § 50d Abs. 3 Satz 1 Alt. 2 unabhängig vom



Bestehen einer persönlichen Entlastungsberechtigung gewährt, soweit eine ausländ. Gesellschaft Bruttoerträge aus eigener wirtschaftlicher Tätigkeit erzielt. Im Gegensatz zur bisherigen Regelung stellt dies einen eigenständigen Entlastungsgrund dar und zwar unabhängig davon, ob die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit die 10 %-Grenze übersteigen. Unschädlich sind Erträge, die nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, wenn in Bezug auf diese Erträge für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorhanden sind und die ausländ. Gesellschaft mit einem für ihren Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

► **Bruttoerträge:** Bezüglich des Begriffs der Bruttoerträge verweist das BMF (v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 5) wie bereits für die Altregelung auf § 9 AStG (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 – Tz. 7). Es ist jedoch zweifelhaft, ob damit das Ziel des Gesetzgebers, die Schaffung einer zielgenaueren Ausgestaltung der Regelung (BTDrucks. 17/7524, 17), erreicht wird. Versteht man nämlich die zweite Entlastungsvariante aufgrund der Verknüpfung des neu eingefügten Halbs. 2 mit der Tatbestandsvoraussetzung „soweit“ aus Halbs. 1 so, dass ein Anspruch auf Entlastung nur in der Höhe besteht, in der die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen (so BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 5; Dorfmueller/Fischer, IStR 2011, 857 [860 f.]; aA Maerz/Guter, IWB 2011, 923 [927 f.]), führt dies lediglich zu einer quotalen Entlastung in Höhe der unschädlichen Bruttoerträge. Um eine zielgenaue Entlastung zu gewährleisten, sollte daher bzgl. des Begriffs „Bruttoerträge“ auf die konkret zu entlastenden Einkünfte abgestellt werden (ähnl. Dorfmueller/Fischer, IStR 2011, 857 [860]).

► **Eigene Wirtschaftstätigkeit** setzt eine über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinausgehende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus (s. § 50d Anm. 57). Auch Erträge, die in einem wirtschaftlich funktionalen Zusammenhang mit der Wirtschaftstätigkeit stehen (zB Zinserträge aus der Anlage entlastungsberechtigter Gewinne), sollen als Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit qualifizieren (BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 5).

► **Wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe** mussten bislang lediglich für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft an sich bestehen. Dagegen verlangt die Neuregelung, dass solche Gründe „in Bezug auf die Erträge“, die nicht aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen, vorliegen. Auch insoweit stellt die Neuregelung eine Verschärfung dar (s. § 50d Anm. 56, 58). Fraglich ist, ob sich dieses Erfordernis auf die gesamten schädlichen Bruttoerträge erstreckt oder nur auf die Erträge, für die eine Entlastungsberechtigung geltend gemacht wird. Nach Auffassung der Fin-

Verw. ist ersteres der Fall (BMF v. 3.4.2007, BStBl. I 2007, 446 – Tz. 1, 6). Gegen diese Auffassung bestehen die oben genannten Bedenken.

► **Angemessen eingerichteter Geschäftsbetrieb:** s. § 50d Anm. 58.

J 11-9 **Rechtsfolge:** Neu ist die Rechtsfolge des § 50d Abs. 3. An Stelle der starren 10 %-Regelung, die eine Entlastung nur bei Überschreiten der 10 %-Grenze vorsah, erfolgt jetzt eine Aufteilung der Erträge nach Maßgabe einer abstrakten Verhältnisrechnung.

► **Abstrakte Verhältnisrechnung:** Vorbehaltlich einer persönlichen Entlastungsberechtigung wird Entlastung nur im Verhältnis der unschädlichen Bruttoerträge zu den insgesamt erzielten Bruttoerträgen gewährt. Ob dies im Einklang mit dem gesetzgeberischen Ziel steht, ist fraglich, denn es ist nicht nachvollziehbar, warum das von der Vorschrift verfolgte Ziel, das missbräuchliche Einschalten einer ausländ. Gesellschaft zu verhindern, quotal von dem im Laufe der Wirtschaftsjahre schwankendem Verhältnis der „guten“ zu sämtlichen Bruttoerträgen abhängen soll (so zutreffend Lüdicke, IStR 2012, 81 [83]). Die Abkehr von der Umqualifikationsklausel führt auch nicht in jedem Fall zu einer Besserstellung der ausländ. Gesellschaft. Bestand nach der bisherigen Regelung eine vollständige Entlastungsberechtigung, wenn mehr als 10 % der gesamten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammten und zugleich wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der ausländ. Gesellschaft und einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb vorlagen, besteht nunmehr eine Entlastungsberechtigung nur in der Höhe, in der die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit stammen. Hierbei wird die sachliche Entlastungsberechtigung gesellschafterbezogen eingeschränkt (vgl. BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171, Beispiel unter Tz. 5.5). Für die neue Aufteilungsklausel sind grds. die Bruttoerträge des Jahres des Zuflusses (bei Quellensteuererstattung) oder der Antragstellung (bei Freistellung) maßgeblich. Die ausländ. Gesellschaft hat den teilweisen oder vollständigen Wegfall der Entlastungsberechtigung unverzüglich dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. Allerdings bestehen zur Vereinfachung de minimis Regelungen (BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 15).

► **Berechnung bei mehrstöckigen Strukturen im Ausland:** Problematisch ist, wie nach der Neufassung der Vorschrift mehrstöckige Strukturen im Ausland zu behandeln sind. Denkbar ist wie bisher bei Nichterfüllen der Funktionsvoraussetzungen (sachliche Entlastungsberechtigung) auf Ebene der ausländ. Gesellschaft zu prüfen, ob die nachgeschaltete Gesellschaft diese erfüllt (Dorfmueller/Fischer, IStR 2011, 857 [862]; ähnl. Lüdicke, IStR 2012, 81 [86]). Nach aA sollen auf der nächsten Stufe nur noch die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 geprüft werden, weil das Erfordernis, dass die Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit stam-

men müssen, sinnvoll nur bei der Gesellschaft erfolgen kann, die die Bruttoerträge tatsächlich erzielt (Maerz/Guter, IWB 2011, 923 [930]). Nach Auffassung der FinVerw. ist in diesen Fällen bei den mittelbaren Gesellschaftern der ausländ. Gesellschaft zu unterstellen, dass die abzugssteuerpfl. Einkünfte von diesen Gesellschaftern unmittelbar bezogen worden wären (sog. fiktiver Entlastungsanspruch, BMF v. 24.1.2012, BStBl. I 2012, 171 – Tz. 12). Der Steuerentlastungsanspruch der Gesellschaft soll sich aus der Summe der fiktiven Entlastungsansprüche der Gesellschafter, die unmittelbar oder mittelbar an der ausländ. Gesellschaft beteiligt sind, ergeben. Hierzu stellt Lüdicke zu Recht fest, dass dadurch die Ermittlung des Anteils der eigenwirtschaftlichen und sonstigen unschädlichen Bruttoerträge an den im betreffenden Wj. insgesamt erzielten Bruttoerträgen aus praktischer Sicht kaum möglich ist (IStR 2012, 81 [86]). Diese Einschätzung wird durch das Beispiel in Tz. 12 des BMF-Schreibens v. 24.1.2012 (BStBl. I 2012, 171) eindrucksvoll bestätigt. Zu der Frage, wie die ausländ. Gesellschaft ihre Entlastungsberechtigung bei langfristigen Zahlungsflüssen über mehrere Jahre auf mehreren Gesellschafterebenen bei einer Vielzahl von Gesellschaftern ermitteln und gegenüber der FinVerw. nachweisen soll, enthält das BMF-Schreiben keine Antwort. Fest steht, dass die neue Aufteilungsklausel für ausländ. Unternehmen und die FinVerw. einen erheblichen Mehraufwand bedeutet.

