Zum BMF-Schreiben vom 24. 1. 2012: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG)

Von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg*

Erfreulich rasch nach dem Inkrafttreten des § 50d Abs. 3 EStG i. d. F. des BeitrRLUmsG am 1. 1. 2012 hat das BMF¹ seine Interpretation der schwer verständlichen, überraschenden und nach Ansicht des Verf.² missratenen, weil über das Regelungsziel hinauschießenden, Vorschrift veröffentlicht. Mit Blick auf die für ausländische Investoren, Gesellschafter, Lizenz- und Darlehensgeber notwendige Rechtssicherheit ist dies grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings lässt der Inhalt des BMF-Schreibens befürchten, dass es Diskussionen auslösen und keineswegs alle Fragen für die Praxis überzeugend und abschließend klären wird. Dazu enthält es neben manchem Licht zu viel Schatten.

1. Fortentwicklung des BMF-Schreiben vom 3. 4. 2007

Das Schreiben folgt in seinem Aufbau und in weiten Teilen auch in seinem Inhalt den zu § 50d Abs. 3 EStG in der seit 2007 geltenden Fassung ergangenen Schreiben vom 3. 4. 2007³ nebst Ergänzungen vom 21. 6. 2010⁴, die aufgehoben

werden (Tz. 16). Dementsprechend finden sich zu etlichen Detailfragen keine oder jedenfalls keine grundsätzlichen Neuerungen. Das gilt etwa für die Auslegung und Abgrenzung der Begriffe der ausländischen Gesellschaft (Tz. 3), der eigenwirtschaftlichen Tätigkeiten (Tz. 5, früher Tz. 6), der wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe (Tz. 6, früher Tz. 5), des angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs (Tz. 7, früher Tz. 8), der sog. Konzernverhältnisse (Tz. 8, früher Tz. 9) sowie für die Hinweise auf das Verhältnis zu anderen Vorschriften (Tz. 10 und 11, früher Tz. 11 und 12) und auf Sonderfälle (Tz. 9, früher Tz. 10). Für die Praxis bedeutsam dürfte eine sich in Tz. 5 andeutende Öffnung des Begriffs der eigenwirtschaftlichen Tätigkeiten sein, der nach zutreffender Lesart des BMF nunmehr ausdrücklich auch „in einem wirtschaftlich funktionalen Zusammenhang“ stehende Bruttoerträge und „Zinserträge“ aus der Anlage entlastungsberechtigter Gewinne umfasst; Vergleichbares muss auch für andere Erträge, etwa Dividendenerträge aus der Anlage solcher Gewinne gelten⁵. Der Nachweis über die Bruttoerträge soll durch Vorlage des Jahresabschlusses geführt werden, aus Gründen der Praktikabilität ggf. mittels des Abschlusses des Vorjahres (dazu auch unten sub 3.). Hinsichtlich der Kriterien für einen angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb werden die bereits in dem BMF-Schreiben zum Urteil des EuGH

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Rechtsanwalt/Steuerberater, Partner PwC/Universität Hamburg.

1 BMF v. 24. 1. 2012, IV B 3 - S 2411/07/10016, DOK 2011/1032913, abgedruckt in IStR 2012 Heft 3 Seite IV ff.

2 Lüdicke, IStR 2012, 81.

3 BStBl I 2007, 446.

4 BStBl I 2010, 596, IStR 2010, 539, m. Anm. Lüdicke.

5 Vgl. schon Lüdicke, IStR 2012, 81 (85 f.) zu „historischen“ Gründen.

in der Rechtssache *Cadbury Schweppes*⁶ aufgestellten Anforderungen inhaltlich weitgehend übernommen. Auf weitere Änderungen soll vorliegend nicht näher eingegangen werden. Schon an dieser Stelle ist allerdings darauf hinzuweisen, dass infolge der nachstehend besprochenen „Aufteilungsklausel“ nunmehr der Qualifikation einzelner Bruttoerträge auch bei Überschreiten der 10%-Grenze erhebliche Bedeutung zukommt. Der bisherige Streit etwa um die Würdigung von Konzernstrukturen dürfte sich daher fortsetzen.

2. „Aufteilungsklausel“ statt „Umqualifikationsklausel“

Das wesentliche Interesse gilt den Ausführungen des BMF zu der eigentlichen Neuregelung in § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG, nämlich der Ersetzung der in der Gesetzesbegründung so genannten früheren „Umqualifikationsklausel“ (10%-Grenze) durch eine „Aufteilungsklausel“. Während die in einem DBA oder einer EU-Richtlinie vorgesehene Entlastung nach Maßgabe der bisher geltenden Vorschrift entweder vollständig gewährt oder vollständig versagt wurde, soll die Rechtsfolge der neuen Vorschrift in einer quotalen Gewährung der Entlastung bestehen. Der Anteil bestimmt sich lt. BMF (vorbehaltlich einer zusätzlichen persönlichen Entlastungsberechtigung) ausschließlich nach dem Verhältnis sämtlicher eigenwirtschaftlicher und sonstiger „unschädlicher“ Bruttoerträge der ausländischen Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr zu ihren sämtlichen Bruttoerträgen in demselben Zeitraum (so Tz. 2 zweiter Absatz, Beispiele in Tz. 6 und Tz. 12).

Diese Lesart ist, so überraschend sie für deutsche⁷ und so unverständlich sie für ausländische Steuerexperten sein mag, im Grundsatz durch den Wortlaut und die Genese der Vorschrift vorgegeben⁸. Sie ist allerdings legislatorisch keineswegs überzeugend und lässt sich – anders als die bisherige 10%-, „Alles oder Nichts“-Grenze – auch nicht mit der Überlegung begründen, Minimaltätigkeiten die Anerkennung als eigene Wirtschaftstätigkeit zu versagen und Gesellschaften, die lediglich solche Minimaltätigkeiten ausüben, von der Entlastung auszuschließen⁹. Das Unterschreiten der 10%-Grenze war gewissermaßen ein nicht widerlegbarer pauschalierter „Beweis“ für das Vorliegen von Missbrauch mit der zwangsläufigen Rechtsfolge vollständiger Versagung der Entlastung. Der nach der „Aufteilungsklausel“ zu ermittelnde prozentuale Anteil „schädlicher“ Bruttoerträge suggeriert nunmehr einen „quotalen“ Missbrauch mit der Rechtsfolge der quotalen Versagung der Entlastung. In Bezug auf die konkret zu entlastenden inländischen Quelleneinkünfte kann jedoch die ausländische Gesellschaft nur entweder missbräuchlich oder eben nicht missbräuchlich eingeschaltet sein. Um den europarechtlichen Bedenken gegen die bis 2011 geltende Gesetzesfassung Rechnung zu tragen, hätte der Gesetzgeber

statt der missratenen Neufassung besser einen Gegenbeweis für individuell fehlenden Missbrauch geregelt, wenn die 10%-Grenze verfehlt wird.

2.1 Widerspruch zum Gesetzeszweck

Die so verstandene „Aufteilungsklausel“ widerspricht dem Regelungsziel der nicht ohne Grund so genannten „*Anti treaty shopping*“- bzw. „*Anti directive shopping*“-Regelung, sofern es in Bezug auf die abzugssteuerpflichtigen Einkünfte an einem Missbrauch fehlt. Bekämpft werden soll die missbräuchliche Einschaltung einer abkommensberechtigten oder EU-richtlinienberechtigten ausländischen Gesellschaft durch nicht vergleichbar berechnete Personen in die Erzielung von in Deutschland abzugssteuerpflichtigen Einkünften. Dabei will die Vorschrift entsprechende Missbrauchsvorbehalte der DBA oder EU-Richtlinien ausfüllen; ein *treaty override* oder *directive override* ist vom Gesetz nicht beabsichtigt¹⁰. Auch die Finanzverwaltung hat bislang nie erklärt, mit § 50d Abs. 3 EStG gegen die DBA oder EU-Richtlinien verstoßen zu wollen – im Gegenteil¹¹. Zur Vermeidung eines solchen Verstoßes muss die in ihrer derzeitigen Fassung missratene Vorschrift deshalb unangewendet bleiben, wenn in Bezug auf die fraglichen abzugssteuerpflichtigen Einkünfte kein Missbrauch, d. h. keine missbräuchliche Einschaltung der Entlastung suchenden ausländischen Gesellschaft gegeben ist. Methodisch folgt dies aus § 2 Abs. 1 AO, dem bei der Gesetzesauslegung zu beachtenden Grundsatz der Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes und dem Vorrang des Europarechts.

Das BMF-Schreiben sieht dies anders und versagt auch bei individuell fehlendem Missbrauch immer dann schon einen Teil der im DBA oder der EU-Richtlinie vorgesehenen Entlastung, wenn die ausländische Gesellschaft neben den an sich „unschädlichen“ abzugssteuerpflichtigen Einkünften im betreffenden Wirtschaftsjahr auch sog. „schädliche“ Bruttoerträge erzielt. Es wird quasi ein „gradueller Missbrauch“ angenommen, der unweigerlich zu einer „Aufteilung“ führt.

Zur Verdeutlichung der Problematik stelle man sich den umgekehrten Fall vor. Eine inländische Gesellschaft erzielt im Rahmen ihrer eigenwirtschaftlichen Tätigkeit Lizenzerträge aus einem DBA-Staat. In dem DBA ist das Besteuerungsrecht des ausländischen Quellenstaates für Lizenzen ausgeschlossen. Nach dem innerstaatlichen Recht dieses Staates unterliegen solche Lizenzen einem Steuerabzug von bspw. 20 %. Wenn dieser Staat eine vergleichbare „*Anti treaty shopping*“-Regelung mit vergleichbarer Auslegung durch die dortige Finanzverwaltung hätte, käme es für die vollständige Entlastung der inländischen Gesellschaft von der dortigen Quellensteuer darauf an, ob die Gesellschaft nach dortiger Rechtswertung im betreffenden Wirtschaftsjahr ausschließlich eigenwirtschaftliche und sonstige „unschädliche“ Bruttoerträge erzielt. Anderenfalls würde eine Quellenbesteuerung irgendwo zwischen Null und 20 % verbleiben. Man wird be-

6 BMF v. 8. 1. 2007, BStBl I 2007, 99, IStR 2007, 151 m. Anm. Rainer/Müller, zu EuGH v. 12. 9. 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, IStR 2006, 670.

7 Vgl. Dorfmueller/Fischer, IStR 2011, 857; Nakhai/Wagner, *Worldwide Tax Daily*, 7. 12. 2011, Tax Analysts Electronic Citation 2011 WTD 235-4; Maerz/Guter, IWB 2011, 923; Engers/Dyckmans, *Ubg* 2011, 929; Krafti/Gebhardt, DB 2012, 80.

8 Vgl. hierzu und zum Folgenden eingehend Lüdicke, IStR 2012, 81 ff.

9 Vgl. BT-Drs. 16/2712, S. 60.

10 BT-Drs. 12/5764, S. 26 (zu § 50d Abs. 1a EStG i. d. F. des StMBG).

11 Vgl. ausdrücklich Krabbe, IStR 1995, 382, in der „die offizielle Auffassung der Finanzverwaltung“ wiedergebenden Antwort auf Frage 2 (zu der damals noch in § 50d Abs. 1a EStG enthaltenen Regelung): „Die Mißbrauchsregelung steht nicht im Widerspruch zu den DBA ...“.

zweifeln dürfen, dass die deutsche Finanzverwaltung die Anrechnung dieser verbleibenden Quellensteuer angesichts des im DBA vereinbarten Ausschlusses der Quellenbesteuerung auch nur ansatzweise in Erwägung ziehen würde – und das zu Recht. Warum aber soll dann ein ausländischer Staat die nach der Lesart des BMF verbleibende deutsche Quellensteuer anrechnen, wenn die Gesellschaft in Bezug auf die fraglichen Einkünfte nicht missbräuchlich eingeschaltet ist? Wenn § 50d Abs. 3 EStG richtigerweise nur die DBA-rechtlichen und europarechtlichen Missbrauchsvorbehalte ausfüllt, darf die Vorschrift nicht in einer Weise angewendet werden, die geradezu zwangsläufig zu Doppelbesteuerung führt.

Letztlich zwingt die Finanzverwaltung ausländische Gesellschaften, die jedenfalls in Bezug auf ihre deutschen Quelleinkünfte nicht missbräuchlich eingeschaltet sind, dazu, eventuell vorhandene, davon unabhängige sog. „schädliche“ Einkünfte in andere Gruppengesellschaften auszulagern^{11a}. Welchen Vorteil hätte der deutsche Fiskus von solchen Gestaltungsmaßnahmen, nach deren Durchführung die volle Entlastung gewährt würde?

Finanzgerichtsverfahren zu der vom BMF vertretenen wörtlichen Auslegung der missratenen Norm sind absehbar. Die für die Praxis der betroffenen internationalen Steuerfälle und insbesondere für Deutschland als Investitionsstandort notwendige Rechtssicherheit dürfte für viele Jahre gefährdet sein.

2.2 Berechnung der „Aufteilung“ auf Ebene der Gesellschaft

Ungeachtet der grundsätzlichen Kritik an der zentralen Regelung des BMF-Schreibens sind noch einige Detailfragen anzusprechen, die mit obiger Grundsatzfrage im Zusammenhang stehen. Diese Detailfragen stellen sich zum Teil auch dann, wenn die Grundsatzfrage im hier vertretenen Sinn entschieden wird; denn für konkret „schädliche“ abzugssteuerpflichtige Einkünfte findet in jedem Fall die gesetzlich angeordnete „Aufteilung“ nach Maßgabe der Bruttoerträge statt.

Für diese „Aufteilung“ findet sich in Tz. 6 zunächst ein einfaches Beispiel, welches den notwendigen Rechengang verdeutlicht. Mittels der dort getroffenen Annahme, dass sämtliche Gesellschafter zu 100 % nicht entlastungsberechtigt sind, kommt es ausschließlich auf die Verhältnisse bei der Gesellschaft selbst an. Diejenigen Bruttoerträge, die dem eigenwirtschaftlichen Tätigkeitsbereich zuzuordnen sind, und diejenigen übrigen Bruttoerträge, für welche die Einschaltung der Gesellschaft aus sonstigen Gründen gerechtfertigt ist (das Vorliegen eines angemessenen Geschäftsbetriebs unterstellt), sind zusammengefasst in das Verhältnis zu den gesamten Bruttoerträgen zu setzen.

In der künftigen Besteuerungspraxis wird allerdings der in dem Beispiel vorgegebene Prozentsatz der nicht eigenwirtschaftlichen Erträge, für welche die Einschaltung der Gesellschaft wirtschaftlich oder sonst gerechtfertigt ist (hier mit 60 % der 80 % nicht eigenwirtschaftlichen Erträge unterstellt), zu ermitteln sein. Dabei stellt sich die Frage nach dem Maßstab für das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonstiger

Gründe. Wenn diese Erträge im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft oder in Drittstaaten erzielt werden, erscheint die Beurteilung der Berechtigung einer „Einschaltung“ der ausländischen Gesellschaft aus deutscher Sicht nicht gerade naheliegend. Aus der Sicht des oder der Gesellschafter ist nämlich die ausländische Gesellschaft insoweit gar nicht in die Erzielung von Einkünften in Deutschland eingeschaltet; so gesehen kann die „Einschaltung“ daher weder missbräuchlich sein noch können wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für diese „Einschaltung“ in Bezug auf die deutsche Besteuerung angeführt werden. Liegt hinsichtlich der zur Entlastung anstehenden abzugssteuerpflichtigen Einkünfte kein Missbrauch durch Einschaltung der ausländischen Gesellschaft vor, sind das Konzept des Gesetzes und seine wörtliche Auslegung deshalb bereits im Ansatz verfehlt.

2.3 Berechnung der „Aufteilung“ auf Ebene der Gesellschafter

Deutlich komplexer gestaltet sich die Ermittlung der „Aufteilung“, wenn eine Gesellschaft „schädliche“ Erträge erzielt und die Verhältnisse persönlich entlastungsberechtigter unmittelbarer und mittelbarer Gesellschafter zu berücksichtigen sind. Hierzu enthält Tz. 12 des Schreibens ein weiteres Beispiel.

Zunächst muss man sich für dessen Verständnis darüber klar sein, dass es für die Entlastungsberechtigung auf der Basis des – oben kritisierten – Grundverständnisses des BMF nur auf das Verhältnis der „unschädlichen“ zu sämtlichen von der Gesellschaft erzielten Bruttoerträgen ankommt. Bei teleologisch zutreffender Gesetzesanwendung müsste darüber hinaus und vorrangig gefragt werden, ob die – lt. Sachverhalt an sich zu 100 % persönlich entlastungsberechtigte – Gesellschaft in Bezug auf die konkreten abzugssteuerpflichtigen Einkünfte überhaupt missbräuchlich zwischengeschaltet wurde. Diese Frage ist für die Lizenz zu verneinen, weil diese Lizenz im Zusammenhang mit dem Vertrieb der von der Gesellschaft selbst produzierten Produkte auf dem deutschen Markt anfällt. Die Entlastung müsste deshalb für die Lizenz in vollem Umfang gewährt werden. Für die Dividende dürfte das Beispiel hingegen so zu verstehen sein, dass für die Einschaltung der Gesellschaft A keine beachtlichen Gründe vorliegen und auch sämtliche unmittelbaren und mittelbaren Gesellschafter bei unmittelbarem Bezug der Dividende keinen Anspruch auf Entlastung hätten.

Das BMF will – auf der Basis seines Grundverständnisses konsequent – die Entlastung nicht nur für die annahmegoß schädliche Dividende, sondern gleichermaßen auch für die Lizenz nur pro rata nach Maßgabe des Verhältnisses der „unschädlichen“ zu den gesamten Bruttoerträgen des betreffenden Wirtschaftsjahres gewähren. Dies führt im ersten Schritt zu einer Entlastung in Höhe von 30 %, weil die Gesellschaft selbst in dieser Höhe unschädliche eigenwirtschaftliche Bruttoerträge erzielt (Tz. 12 Ziffer 1, „sachliche Entlastungsberechtigung“). Die weitere Entlastung hängt von den Verhältnissen bei ihren Gesellschaftern ab, die in dem gegebenen Beispiel über zwei Ebenen zu ermitteln und zu berechnen sind („persönliche Entlastungsberechtigung“). In der Praxis dürfte dies schnell an Grenzen für alle Beteiligten einschließlich des BZSt stoßen.

^{11a} Vgl. *Dörfmüller/Fischer*, *Worldwide Tax Daily*, 30. 1. 2012, *Tax Analysts Electronic Citation* 2012 WTD 19-1.

Die in der Lösung des BMF unter Tz. 12 Ziffer 2 dargestellte Berechnung ist für die Dividende zutreffend.

Für die Lizenz ist die Berechnung jedoch auch auf Basis der – hier nicht geteilten – Rechtsauslegung des BMF rechnerisch unzutreffend. Für den durchaus komplexen Rechengang ist nämlich zu beachten, dass die Höhe der Abzugssteuer bei der Lizenz nur 15 % beträgt und daher die in Bruchteilen dieser Abzugssteuer ausgedrückte Entlastung geringer ist als bei der Dividendensteuer von 25 %. Auf der Grundlage der Verwaltungsansicht ergibt sich in Bezug auf die Lizenz nur eine Entlastungsberechtigung in Höhe von 49,6 % der nach den Vorschriften des EStG zu erhebenden Quellensteuer. Diese ermittelt sich wie folgt:

30 % wie BMF Tz. 12 Ziffer 1.

14 % wie BMF Tz. 12 Ziffer 2 erster Spiegelstrich (Gesellschafter B).

0 % entgegen BMF Tz. 12 Ziffer 2 zweiter Spiegelstrich (Gesellschafter C, mittelbare Gesellschafter E und F): E und F können lt. Sachverhalt nur eine Ermäßigung der Quellensteuer auf 15 % beanspruchen; anders als bei der Dividende (25 %) ergibt sich bei dem Lizenzsteuersatz von 15 % keine Entlastung.

5,6 % entgegen BMF Tz. 12 Ziffer 2 dritter Spiegelstrich (Gesellschafter C): Die Reduktion der Quellensteuer auf 5 % führt zu einer Entlastung von 2/3 (statt 4/5) der Abzugssteuer von 15 %. Statt der vom BMF ermittelten „9,6 % ... (=4/5 * 12 %)“ ergeben sich nur 8 % (=2/3 * 12 %); insgesamt ergibt sich ein Entlastungsanspruch nicht von 6,72 %, sondern nur von 5,6 % (=8 % * 70 %).

Es steht zu befürchten, dass solche Berechnungen bei komplexen und möglicherweise streitigen Sachverhalten in der Besteuerungspraxis kaum fehlerfrei durchgeführt werden. Wie soll bei dem Gesellschafter C, der keinerlei unmittelbaren Bezug zu Deutschland hat, der (im Beispiel mit 80 % vorgegebene) Anteil „schädlicher“ Einkünfte ermittelt werden? Diese Komplexität mag gerade noch hinnehmbar sein, wenn in Bezug auf an sich „missbräuchlich“ erzielte Einkünfte die Rechtswohltat einer quotalen Entlastung gewährt wird; dies gilt jedoch nicht, wenn eine im DBA vorgesehene Vergünstigung bei nicht missbräuchlicher Einschaltung der ausländischen Gesellschaft beschnitten wird (wie in dem Beispiel hinsichtlich der Lizenz der Gesellschaft A).

3. „Betreffendes Wirtschaftsjahr“ und „De minimis-Regelungen“

Das Schreiben erwähnt in den Beispielen der Tz. 6 und 12 nicht das „betreffende“ Wirtschaftsjahr. Dieses ist allerdings nach dem Gesetzeswortlaut maßgebend. Die praktischen Schwierigkeiten liegen auf der Hand. Das zu ermittelnde Verhältnis wird zwangsläufig von Jahr zu Jahr schwanken. Im Vorhinein, nämlich zum Zeitpunkt eines Antrags auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung oder im Zeitpunkt der Entscheidung über einen solchen Antrag, ist das an sich gesetzlich maßgebende Verhältnis der Bruttoerträge allenfalls näherungsweise zu schätzen, kann aber noch nicht feststehen.

Diesen Schwierigkeiten trägt das Schreiben – im Sinne praktikablen Verwaltungsvollzugs, wenn auch ohne Anhalt im Gesetzeswortlaut – in zweierlei Weise Rechnung. Einerseits ist nach Tz. 5 zweiter Absatz des Schreibens auf (frühere) Wirtschaftsjahre abzustellen, für die schon Jahresabschlüsse vorliegen. Günstigere Verhältnisse im „betreffenden“ Wirtschaftsjahr können nachträglich (dies dürfte mit dem Aus-

druck „rückwirkend“ gemeint sein) – wohl im Rahmen eines zusätzlichen Erstattungsverfahrens – berücksichtigt werden. Andererseits werden geringfügige Schwankungen von Erträgen und Beteiligungsverhältnissen durch sog. „De minimis-Regelungen“ (Tz. 15) aufgefangen. Das ist gegenüber dem bisherigen Schreiben neu und erscheint äußerst zweckmäßig. Denn anders als die bisherige starre 10%-Grenze, welche von nahezu allen betroffenen Gesellschaften entweder dauerhaft verfehlt oder weit überschritten wurde, würde die Neuregelung ohne die „De minimis-Regelungen“ zu jährlichen Anpassungen und mutmaßlich häufigem Streit um kleinste Abweichungen führen. Praktisch bedeutsam sind die „De minimis-Regelungen“ einerseits im Hinblick auf Anzeigepflichten der Gesellschaft bei Änderungen der Verhältnisse (Tz. 14), andererseits aber auch für das BZSt, das in diesem betragsmäßigen Rahmen eine Neuberechnung des prozentualen Anteils der entlastungsberechtigten Erträge unterlassen „kann“. Es ist im Sinne der Rechtssicherheit für ausländische Gesellschaften und möglichst gleichmäßigen Gesetzesvollzugs zu hoffen, dass das BZSt von dieser praktikablen Vereinfachungsregelung umfassend Gebrauch macht. Dabei drängt sich angesichts der 30%-Punkte-Grenze für die Erheblichkeit von Änderungen im Verhältnis der eigenwirtschaftlichen zu den gesamten Bruttoerträgen der Gedanke auf, bei „schädlichen“ Bruttoerträgen von weniger als 30 % der gesamten Bruttoerträge zur Vermeidung unwirtschaftlicher Ermittlungen und Diskussionen auf die Anwendung der „Aufteilungsklausel“ überhaupt zu verzichten.

4. Vergleich alter und neuer Rechtslage

Im Vergleich mit der bis 2011 geltenden Rechtslage tritt nur für wenige ausländische Gesellschaften eine Verbesserung ein. Nur wenn die im betreffenden Wirtschaftsjahr erzielten Bruttoerträge aus eigener Wirtschaftstätigkeit höchstens 10 % der gesamten Bruttoerträge ausmachten und deshalb bislang die Entlastung vollständig versagt wurde, ist nun nach der Lesart des BMF eine quotale¹² Entlastung nach Maßgabe des Verhältnisses der unschädlichen zu den gesamten Bruttoerträgen zu gewähren – mithin im Regelfall¹³ höchstens 10 % der im DBA oder der EU-Richtlinie vorgesehenen Entlastung. Hinsichtlich dieser für die Praxis allerdings wohl eher unbedeutenden Verbesserung ordnet das Schreiben in Tz. 16 die rückwirkende Anwendung der Neufassung des § 50d Abs. 3 EStG für alle offenen Fälle an, soweit die Neuregelung zu einer günstigeren Entlastungsberechtigung führt¹⁴. Machen die Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit hingegen insgesamt mehr als 10 %, aber zusammen mit denjenigen übrigen Bruttoerträgen, für welche die Einschaltung der Gesell-

¹² Nach hier vertretener Rechtsauffassung ist hingegen die vorgesehene Entlastung vollständig zu gewähren, wenn in Bezug auf die konkreten abzugssteuerpflichtigen Einkünfte kein Missbrauch vorliegt.

¹³ Eine höhere Entlastungsquote kann sich im Einzelfall ergeben, wenn die Gesellschaft zwar weniger als 10 % ihrer Bruttoerträge aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit erzielt, aber weitere Bruttoerträge vorliegen, für welche die Einschaltung der Gesellschaft wirtschaftlich gerechtfertigt ist (vgl. das oben dargestellte Beispiel in Tz. 6).

¹⁴ Dies erscheint mit Blick auf ansonsten drohende Klageverfahren zweckmäßig.

RECHTSPRECHUNG

schaft aus sonstigen Gründen gerechtfertigt ist, weniger als 100 % der gesamten Bruttoerträge aus, wird statt der bis 2011 in vollem Umfang gewährten Entlastung nunmehr nur noch eine quotale Entlastung gewährt – nach Ansicht des BMF auch für „gute“ Einkünfte, hinsichtlich derer die ausländische Gesellschaft nicht missbräuchlich eingeschaltet ist.

5. Ausblick

Alles in allem hinterlässt das BMF-Schreiben einen zwiespältigen Eindruck. Einerseits schränkt es in Einklang mit dem weit über die Bekämpfung von konkretem *treaty shopping* oder *directive shopping* hinausreichenden und deshalb änderungsbedürftigen Gesetzeswortlaut Abkommens- und Richtlinienvergünstigungen in überschießender Weise ein. Hier wäre schon mit Blick auf die negative „Außenwirkung“ eine vorläufige Korrektur des misstratenen Gesetzes im Verwaltungswege bis zu dessen Änderung wünschenswert und möglich gewesen¹⁵. Dies hätte auch die Gefahr der internationalen Doppelbesteuerung bei abzugssteuerpflichtigen Einkünften

vermieden, für welche die ausländische Gesellschaft nicht missbräuchlich eingeschaltet ist und bei denen der ausländische Ansässigkeitsstaat daher eine Anrechnung der „quotalen“ deutschen Abzugssteuer verständlicherweise ablehnen wird. Im Ausland wird das deutsche Steuerrecht erneut ungläubiges Staunen hervorrufen. Auch die durch das Gesetz vorgezeichnete Komplexität infolge des auf Gesellschaftsebene und je nach Situation auf vielen unmittelbaren und sogar mittelbaren Gesellschafterebenen zu ermittelnden prozentualen Anteils der Entlastung wird durch das Schreiben nicht entschärft, sondern lediglich erläutert. Auf der anderen Seite ist die Bereitschaft der Finanzverwaltung anzuerkennen, die Kriterien für unschädliche Einkünfte zu lockern und einige der praktischen Schwierigkeiten durch gesetzeskorrigierende zeitliche Bezüge zu einem anderen als dem „betreffenden“ Wirtschaftsjahr sowie „De minimis-Regelungen“ abzumildern. Um mit *Cato* („*ceterum censeo*“) zu schließen: Im Übrigen ist der *Verf.* der Meinung, § 50d Abs. 3 EStG sei vom Gesetzgeber nicht nur wegen seines – womöglich unbeabsichtigten – Verstoßes gegen die DBA und EU-Richtlinien sowie seiner weiteren inhaltlichen Mängel, sondern auch hinsichtlich des Regelungsbedarfs an sich zu überprüfen.

¹⁵ Vgl. *Lüdicke*, IStR 2012, 81 (85, 86).