PRAXISFORUM

7. Was bedeutet dieses Urteil für die einzelnen Unternehmen?

Viele Unternehmen haben seit 2002 aufgrund der stetig stärker gewordenen Krone, aber auch anderer unrealisierter Bewertungsgewinne (z. B. Derivate) eine Substanzbesteuerung erlitten. Die schlechte Nachricht ist, dass sich die meisten Unternehmen mit der zurückliegenden Rechtsverletzung abfinden müssen. Mit anderen Worten, Unternehmen, die sich gegen diese Vorgehensweise nicht berufen haben – also sich in keinem laufenden Verfahren befinden – müssen die gesetzliche Verjährungsfrist beachten.

Aufgrund des Nichtanwendungserlasses müssen die Unternehmen nun entscheiden, ob sie in der ohne Rechtsgrundlage zum 1. 1. 2002 eingeführten Verwaltungspraxis fortfahren, d. h. unrealisierte Währungskursgewinne und -verluste in die Steuerbemessungsgrundlage einbeziehen. Unternehmen, die sich jedoch von dieser Verwaltungspraxis verabschieden möchten, werden die Nichtbesteuerung (auch für noch nicht verjährte Veranlagungsjahre) über den Gerichtsweg einklagen können.

8. Fazit: Ein bahnbrechendes Urteil

Dieses letztinstanzliche Urteil wird in der Tschechischen Republik von der Presse als bahnbrechendes Urteil gewürdigt. Dies insbesondere vor dem Hintergrund, als sich das OVG über das im nationalen Einkommensteuergesetz verankerte Prinzip der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung hinweggesetzt hat.

Die Einführung der Internationalen Buchführungsstandards sollte u. a. mehr Klarheit über den Unternehmenswert für den Bilanzleser bringen. Die Praxis zeigt aber, dass statt klarer Aussagen vielmehr Trends und Einschätzungen bilanziert werden. Der Einfluss der IAS/IFRS auf die jeweiligen nationalen Buchführungsstandards und die damit verbundene Aushöhlung des Vorsichtsprinzips ist wohl (leider) nicht aufzuhalten. Steuerurteile wie das erörterte sind daher von großer Bedeutung, um dem Einfluss der IAS/IFRS auf den nationalen Einkommensbegriff Einhalt zu gewähren und die Unternehmen so vor einer mit den Grundprinzipien der Einkommensteuer nicht zu vereinbarenden Substanzbesteuerung zu schützen.

PRAXISFORUM

Systemwechsel in der Abkommenspolitik – tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat Voraussetzung für Freistellungen nach den neuen DBA

*Von Jörg Holthaus, Unna**

Nach der Rückkehr der Rückfallklauseln[1] durch das BFH-Urteil vom 17. 10. 2007[2] wurden in der Vergangenheit für die DBA mit Dänemark[3], Italien[4], Neuseeland[5], Norwegen[6], Schweden[7] und USA[8] von der Finanzverwaltung Einkünfte aus diesen Ländern nur noch freigestellt, wenn die Besteuerung im Quellenstaat nachgewiesen wurde („Subject-to-tax"-Klauseln[9]). Eher unbemerkt hat das BMF in den aktuellen DBA mit Großbritannien[10], Bulgarien[11] und Ungarn[12] die Freistellungsmethode neu formuliert. Freigestellt werden hiernach Einkünfte, „die nach diesem Abkommen tatsächlich in Bulgarien (bzw. Großbritannien bzw. Ungarn) besteuert werden und nicht unter Buchstabe b (= Anrechnungsmethode) fallen". Die konkreten Auswirkungen für die Praxis aufgrund dieser Neujustierung der Freistellungsmethode sollen im Folgenden untersucht werden.

1. Freistellung nach den bisherigen DBA

Für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, gewerblichen oder freiberuflichen Betriebsstätten und Arbeitslöhne aus anderen Staaten hat Deutschland als Wohnsitzstaat zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung regelmäßig die Freistellungsmethode verankert. Nur in wenigen DBA[13] hat Deutschland die Anrechnungsmethode für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen aus anderen Staaten vereinbart. Häufig dagegen wendet Deutschland die Anrechnungsmethode für Einkünfte ausländischer gewerblicher Betriebsstätten an, die keine aktive Tätigkeit im Sinne des jeweiligen DBA ausüben[14]. Aktive Betriebsstätteneinkünfte fallen immer unter die Freistellungsmethode.

* Dipl.-Finanzwirt *Jörg Holthaus* ist als Dozent für Internationales Steuerrecht an der Fachhochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie Brühl/Berlin tätig.

1 Vgl. *Holthaus*, FR 2008, 561.
2 BFH v. 17. 10. 2007, I R 96/06, IStR 2008, 262.
3 Art. 24 Abs. 3 DBA-Dänemark 1995.
4 Schlussprotokoll Nr. 16 d) des DBA-Italien 1989.
5 Art. 23 Abs. 3 DBA-Neuseeland 1978.
6 Art. 23 Abs. 3 DBA-Norwegen 1991.
7 Art. 23 Abs. 1 Satz 2 DBA-Schweden 1992.
8 Art. 23 Abs. 2 Satz 2 DBA-USA 1989.
9 Vgl. *Holthaus*, IStR 2005, 337.
10 Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-Großbritannien, anzuwenden ab dem VZ 2011.
11 Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Bulgarien, anzuwenden ab dem VZ 2011.
12 Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Ungarn, anzuwenden ab dem VZ 2012.
13 DBA mit Argentinien, Bangladesch, Elfenbeinküste, Finnland, Kuwait, Mauritius, Mexiko, Mongolei, Namibia, Schweiz, Spanien, Tunesien und Venezuela.

Nach einigen DBA[15] stellt Deutschland die Einkünfte von im Ausland erzielten Darbietungseinkünften von Sportlern und Künstlern steuerfrei.

Übt ein Arbeitnehmer seine Tätigkeit an mehr als 183 Tagen innerhalb eines im DBA bestimmten Bezugszeitraums aus oder arbeitet er im Ausland für einen dort ansässigen Arbeitgeber oder zu Lasten einer Betriebsstätte seines nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgebers, stellt Deutschland den Arbeitslohn steuerfrei. Diese Freistellung ist nach § 50d Abs. 8 EStG an den Nachweis der Entrichtung der Steuer im Ausland bzw. des ausdrücklichen Besteuerungsverzichts des Tätigkeitsstaates gebunden[16]. Nach dem BMF-Schreiben vom 14. 9. 2006[17] bleiben aber vorrangig zum § 50d Abs. 8 EStG besondere Klauseln der einzelnen DBA, wie die obigen Rückfallklauseln, und spezielle Rückfallklauseln für Arbeitslöhne nach den Österreich[18] und Schweiz[19] anwendbar. In Bezug auf die Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG wird derzeit vom BVerfG[20] geprüft, ob die Freistellung nach einem DBA durch das EStG verfassungskonform außer Kraft gesetzt werden darf (sog. Treaty override).

Wenn nun nach dem jeweiligen DBA die Einkünfte unter die Freistellungsmethode fallen, wird – abgesehen von den DBA mit Dänemark, Italien, Neuseeland, Norwegen, Schweden und USA – die Freistellung unabhängig von der tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat gewährt. Freigestellt werden die Einkünfte, die im Quellenstaat nach dem jeweiligen Abkommen besteuert werden *können*. Es wird regelmäßig die virtuelle Doppelbesteuerung[21] verhindert.

2. Freistellung nach den DBA mit Großbritannien, Bulgarien und Ungarn

Durch die Formulierungen in den DBA mit Großbritannien, Bulgarien und Ungarn wird nicht mehr die *Möglichkeit* der Doppelbesteuerung verhindert, sondern nur die tatsächliche.

Dies stellt einen grundsätzlichen Systemwechsel in der Abkommenspraxis der Bundesrepublik Deutschland dar.

Für eine Freistellung von Einkünften aus Großbritannien, Bulgarien und Ungarn reicht es nicht aus, dass die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden dürfen und sie nicht unter die Anrechnungsmethode subsumiert werden können. Sie müssen tatsächlich – im Einklang mit den Quellensteuerrechten des Abkommens – im anderen Staat besteuert worden sein. Das Präfix „tatsächlich" ist hier gesondert zu interpretieren, da es eine „Zugabe" zu den bisherigen Rückfallklauseln darstellt. Da die Rückfallklausel des § 50d Abs. 8 EStG nur zur Anwendung kommt, wenn Einkünfte nach einem DBA freizustellen sind, wird sie durch die Rückfallklausel in den DBA mit Großbritannien, Bulgarien und Ungarn für diese Staaten faktisch gegenstandslos. Dies ist besonders für die Fälle interessant, die nach § 50d Abs. 8 EStG nicht erfasst wurden (Steuerverzicht des anderen Staates oder steuerfreier Arbeitslohn von bis zu 10 000 €[22]).

2.1 Anwendungsfälle

Grundsätzlich unter die Freistellungsmethode der DBA mit Großbritannien, Bulgarien und Ungarn fallen u. a. (aktive) gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte, Einkünfte von Selbständigen mit einer Betriebsstätte im anderen Staat, Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen aus diesen Staaten und Arbeitslöhne für Auslandstätigkeiten von länger als 183 Tagen bzw. zu Lasten einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat bzw. für einen Arbeitgeber aus dem Tätigkeitsstaat oder Veräußerungserlöse von unbeweglichem Vermögen, Betriebsstättenvermögen etc.

Wird keine tatsächliche Besteuerung dieser Einkünfte im jeweiligen Quellenstaat nachgewiesen, sind diese Einkünfte im Wohnsitzstaat Deutschland steuerpflichtig.

Beispiel 1:

A mit Wohnsitz in Münster veräußert in 2011 zwei Ferienhäuser in Deutschland, eines in den Niederlanden und eines in Bulgarien. Die Veräußerungen werden weder in Bulgarien noch in den Niederlanden besteuert.

A erzielt Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG), da er mehr als 3 Objekte verkauft hat. Für die Frage der Einkunftseinordnung im Sinne des EStG ist es unmaßgeblich, in welchem Land die Objekte belegen sind (Welteinkommensprinzip).

Für die Frage der Steuerpflicht in Deutschland sind die einzelnen DBA zu prüfen.

Nach Art. 4 Abs. 1, 2 und 3 DBA-NL haben die Niederlande ein Besteuerungsrecht am Verkaufserlös des niederländischen Ferienhauses. Nach Art. 20 Abs. 1 Satz 1 und 2 DBA-NL stellt Deutschland die Einkünfte unter Progressionsvorbehalt steuerfrei.

Die Veräußerung in Bulgarien kann gemäß Art. 13 Abs. 1 DBA-BG in Bulgarien besteuert werden. Nach Art. 22 Abs. 1 a) DBA-BG sind die Einkünfte nur steuerfrei in Deutschland, wenn sie tatsächlich in Bulgarien besteuert wurden. Da dies nicht der Fall ist, sind sie in Deutschland zu besteuern.

---

14 Sog. Aktivitätsklauseln für Betriebsstätteneinkünfte enthalten alle deutschen DBA mit Ausnahme der DBA mit den Ländern Belgien, Dänemark, Frankreich, Irland, Japan, Luxemburg, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Österreich, Schweden, Türkei, UdSSR (anzuwenden auf Armenien, Moldawien und Turkmenistan) und USA. Nach diesen Klauseln wechselt Deutschland von der eigentlich vorgesehenen Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode, wenn der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass mindestens 90 % der Bruttoeinnahmen der ausländischen Betriebsstätte aus genau definierten aktiven Tätigkeiten stammen. Neben den DBA-immanenten Aktivitätsklauseln ist zudem die partielle Rückfallklausel für bestimmte passive Betriebsstätteneinkünfte in § 20 Abs. 2 AStG zu beachten.

15 Dies sind derzeit die DBA mit Australien, Belgien, Frankreich, Griechenland, Iran, Irland, Island, Israel, Japan, Liberia, Luxemburg, Marokko, Niederlande, Spanien, Südafrika und Thailand.

16 Zur Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG vgl. BMF v. 21. 7. 2005, IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl I 2005, 821, BeckVerw 065117, und *Holthaus*, IStR 2004, 16.

17 Vgl. Tz. 9 in BMF v. 14. 9. 2006, IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl I 2006, 532, BeckVerw 078024.

18 Art. 15 Abs. 4 DBA-Österreich für alle Arbeitnehmereinkünfte.

19 Art. 15 Abs. 3 Satz 2 DBA-Schweiz für Bordpersonal und Art. 15 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz für Vorstandsmitglieder, Direktoren, Geschäftsführer und Prokuristen.

20 Vorlagebeschluss des BFH v. 10. 1. 2012, I R 66/09, IStR 2012, 426.

21 Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Köln, 2011, Rz. 12.8.

22 Vgl. Tz. 4.2 in BMF v. 21. 7. 2005, IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl I 2005, 821, BeckVerw 065117.

Beispiel 2:

U mit Wohnsitz in Unna betreibt in Unna und Großbritannien ein Schnellrestaurant. Auf Anfrage der deutschen Finanzverwaltung teilt U mit, dass er keine Besteuerung in Großbritannien nachweisen kann.

Die Einkünfte aus Großbritannien können nach Art. 7 Abs. 1 DBA-GB in Großbritannien besteuert werden, da eine Betriebsstätte i. S. von Art. 5 des DBA vorliegt.

Nach Art. 23 Abs. 1 Buchst. a DBA-GB sind die Einkünfte jedoch in Deutschland zu versteuern, da keine tatsächliche Besteuerung in Großbritannien erfolgte.

Beispiel 3:

M mit Wohnsitz in München arbeitet für seinen deutschen Arbeitgeber an 200 Tagen in 2012 in Ungarn als Montagearbeiter. Von seinem Arbeitgeber kann er eine Bescheinigung der ungarischen Finanzbehörde vorlegen, dass auf eine Besteuerung seines Arbeitslohns in Ungarn ausdrücklich verzichtet wird.

Aufgrund der Formulierung in Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA-Ungarn greift die Freistellungsmethode nicht. Eine Anwendung des § 50d Abs. 8 EStG erfolgt nicht, da kein nach einem DBA freizustellender Arbeitslohn vorliegt.

(Durch die Bescheinigung der ungarischen Behörde wäre ein Rückfall des Besteuerungsrechtes nach § 50d Abs. 8 EStG ausgeschlossen.)

2.2 Reichweite der Formulierung

Fraglich ist, was unter einer tatsächlichen Besteuerung im Quellenstaat zu verstehen ist. Unproblematisch sind hier Fälle, in denen eine ausländische Steuer vom Einkommen im Einklang mit dem DBA gezahlt wurde und durch einen Steuerbescheid nachgewiesen werden kann. Erfolgte keine Veranlagung der Einkünfte im Quellenstaat, wurde allerdings eine Steuer im Abzugswege erhoben (z. B. Lohnsteuer) muss zumindest in den Fällen, in denen die Lohnsteuer Abgeltungswirkung hat, eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die Abführung der Lohnsteuer ausreichen. Insoweit können wohl einige Aspekte der Nachweisverpflichtungsregelungen aus dem BMF-Schreiben[23] zum § 50d Abs. 8 EStG analog herangezogen werden.

Sind die betroffenen Einkünfte im Quellenstaat nicht steuerpflichtig, greift die Rückfallklausel, da sie tatsächlich nicht besteuert werden.

Schwierig ist die Abgrenzung bei Einkünften, die im Quellenstaat zwar grds. steuerpflichtig sind, aber aufgrund von Freibeträgen oder Verlustausgleichen im betroffenen Jahr nicht zu einer Steuerfestsetzung führen. M. E. handelt es sich bei im Quellenstaat steuerfreien Einkünften (durch Freibeträge, wie Grundfreibetrag oder einkunftsartenbezogenen Freibeträge) nicht um tatsächlich besteuerte Einkünfte, so dass diese in Deutschland steuerpflichtig wären[24]. Wurde lediglich aufgrund von Verlustausgleichen keine Steuer auf die ausländischen Einkünfte im Quellenstaat festgesetzt, liegen m. E. tatsächlich besteuerte Einkünfte vor[25]. Ebenfalls eine tatsächliche Besteuerung liegt vor, wenn Einkünfte nur teilweise zu einer Besteuerung im Quellenstaat führen[26].

Liegt ein Anwendungsfall der Rückfallklausel eines der obigen DBA vor, trifft den Steuerpflichtigen hinsichtlich des Nachweises der Besteuerung im Quellenstaat die erhöhte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO. Dies führt dazu, dass es schon allein wegen des fehlenden Nachweises der Besteuerung zum Rückfall des Besteuerungsrechtes an den Wohnsitzstaat Deutschland kommt. Der Nachweis ist somit materiell-rechtliche Voraussetzung für die Freistellung nach den DBA mit Großbritannien, Bulgarien und Ungarn.

Sollte der Nachweis erst verspätet – also nach der Steuerfestsetzung in Deutschland – erbracht werden, ist der Ursprungsbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern[27].

3. Ausblick in zukünftige DBA

Auch in den bereits unterzeichneten neuen DBA mit Irland, Luxemburg, Niederlande und Spanien wurde die tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat zur Voraussetzung der Freistellung in Deutschland gemacht. Hierdurch wird deutlich, dass der Gesetzgeber wohl einen Systemwechsel bei der Abkommenspolitik in Bezug auf die Freistellungsmethode vollzogen hat. Zwar bleibt die Freistellung an sich ein fester Bestandteil der deutschen DBA[28] gerade in Bezug auf gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte und Arbeitnehmer, jedoch rückt die Vermeidung von unversteuerten sog. weißen Einkünften wesentlich mehr in den Fokus.

Die zukünftige Rückfallklausel im neuen DBA-Irland ist vor dem aktuellen BFH-Urteil[29] zu einem Piloten einer irischen Fluggesellschaft von besonderer Bedeutung, da sich der Streit um die Anwendbarkeit von § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG für Fälle, die grundsätzlich unter § 50d Abs. 8 EStG fallen, demnächst erübrigen wird. Nach dem neuen DBA-Irland wäre der Pilotenlohn des Urteilsfalls erst gar nicht steuerfrei in Deutschland.

4. Verhältnis zu anderen Regelungen

Da die nationale Rückfallklausel für ausländischen Arbeitslohn in § 50d Abs. 8 EStG an die Freistellung nach einem DBA anknüpft, wird sie im Verhältnis zu Staaten, in deren Abkommen Deutschland die Freistellungsmethode an die tatsächliche Besteuerung im Quellenstaat koppelt, gegenstandslos. Auch einige Problemfälle des § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG dürften sich durch den vorrangigen Rückfall innerhalb der neuen DBA zu Gunsten des Fiskus erledigen.

Besondere Bedeutung bekämen diese DBA-Klauseln natürlich, wenn das BVerfG[30] feststellen sollte, dass ein nationaler „Treaty override" wie § 50d Abs. 8 EStG nicht verfassungskonform ist. Innerhalb des jeweiligen DBA ist jede Ausnahme zur Freistellungsmethode natürlich legal.

---

23 BMF v. 21. 7. 2005, IV B 1 - S 2411 - 2/05, BStBl I 2005, 821, BeckVerw 065117.

24 Andere Auffassung: Rz. 157 in BMF v. 14. 9. 2006, IV B 6 - S 1300 - 367/06, BStBl I 2006, 532, BeckVerw 078024.

25 Vgl. auch *Grotherr*, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA-Kommentar, Rz. 43 zu Art. 24 DBA-Dänemark.

26 Vgl. BFH v. 27. 8. 1997, I R 127/95, BStBl II 1998, 58, BeckRS 1997, 23000162.

27 Vgl. BFH v. 11. 6. 1996, I R 8/96, BStBl II 1997, 117, DStR 1996, 1765.

28 Vgl. *Wichmann*, FR 2011, 1082.

29 BFH v. 11. 1. 2012, I R 27/11, IStR 2012, 313.

30 Vgl. oben unter Tz. 2 Vorlagebeschluss BFH v. 10. 1. 2012, I R 66/09, IStR 2012, 426.

Ein Allheilmittel sind die neuen DBA-Vorschriften allerdings trotzdem nicht. Zuordnungskonflikte bei Sondervergütungen an unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft bleiben von der abkommensrechtlichen Rückfallklausel unberührt, wenn die reinen Betriebsstätteneinkünfte im Quellenstaat besteuert werden bzw. Sondervergütungen zumindest einer geringen Quellensteuer (z. B. unter den Zins-, Lizenz- oder Dividendenartikel im Quellenstaat subsumiert) unterliegen.

Zudem kennen die meisten aktuell anzuwenden deutschen DBA die Freistellung nur tatsächlich besteuerter Einkünfte nicht!

Was derzeit so gar nicht mehr ins Licht der Vermeidung von weißen Einkünften auf Veranlassung der Legislative passt, ist der Auslandstätigkeitserlass[31], der bestimmte Arbeitnehmertätigkeiten in Nicht-DBA-Staaten freistellt, selbst wenn sie dort keiner Besteuerung unterliegen.

31 BStBl I 1983, 470.

5. Quintessenz

In den neuen deutschen DBA wird die Freistellung nur noch von tatsächlich im Quellenstaat besteuerten Einkünften verankert. Hierdurch erledigen sich einige aus fiskalischer Sicht unerfreuliche doppelte Nichtbesteuerungen. Den betroffenen Steuerpflichtigen treffen hierbei erhöhte Nachweisverpflichtungen. Zudem kann es bei geringen Steuersätzen im Quellenstaat zweckdienlich sein, die nach einem Abkommen im Quellenstaat steuerpflichtigen Einkünfte freiwillig dort zu erklären, um eine mögliche höhere Besteuerung in Deutschland zu vermeiden. Beweisvorsorge in Bezug auf ausländische Steuerbescheinigungen wird auch bei typischen nach den DBA regelmäßig steuerfreien Einkünften notwendig.

Schwerer wird die konkrete Steuerprognose für Engagements in den betroffenen Staaten. Sollten dort bestimmte Einkünfte, wie Veräußerungserlöse von Grundstücken, nicht (mehr) steuerpflichtig sein, werden sie in Deutschland versteuert, soweit Einkünfte im Sinne des EStG vorliegen.

Zum BMF-Schreiben vom 23. 5.4 2012 in diesem Heft S. 552: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG); Entscheidung des EuGH zu Streubesitzdividenden vom 20. 10. 2011 (C-284/09)

Von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg[*]

Unter der Überschrift „Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Absatz 3 EStG)" hat das BZSt am 12. 6. 2012 auf seiner Homepage „Informationen zur Anwendbarkeit des § 50d Absatz 3 EStG auf Erstattungsansprüche, die sich aus dem EuGH-Urteil vom 20. 10. 2011 zu Streubesitzdividenden (C-284/09) ergeben, ..." veröffentlicht. Solche Informationen wird niemand beim BZSt suchen. Klickt man sich durch die Homepage, stößt man auf ein an das BZSt gerichtetes BMF-Schreiben vom 23. 5. 2012, das vom BMF selbst - soweit ersichtlich - bislang nicht veröffentlicht wurde. Der Inhalt des BMF-Schreibens überrascht und erfordert einige Anmerkungen.

1. Zuständigkeit für Erstattungsanträge/Drittstaaten

Nachdem der EuGH mit Urteil vom 20. 10. 2011[1] in dem von der EU-Kommission gegen Deutschland betriebenen Vertragsverletzungsverfahren zur abgeltenden Quellenbesteuerung von aus Deutschland abfließenden Streubesitzdividenden entschieden hatte, dass die Versagung der Beteiligungsertragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit unvereinbar ist, wartete die Praxis auf eine Reaktion der Finanzverwaltung zur Abwicklung der einschlägigen Fälle[2]. Besonders drängend war die Frage, welche Behörde für Erstattungsanträge sachlich und örtlich zuständig ist. Des Weiteren stellte sich die in dem Vertragsverletzungsverfahren nicht ausdrücklich behandelte Frage, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen auch in Drittstaaten ansässige Dividendenempfänger sich auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen können.

Zu der Frage der Zuständigkeit hat zwischenzeitlich der BFH in zwei Parallelverfahren[3] zu der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Gaz de France*[4] entschieden, dass über derartige Erstattungsansprüche von dem nach § 20 Abs. 3 und 4 AO sachlich und örtlich zuständigen Finanzamt zu entscheiden sei.

Allerdings kann bei Portfoliobeteiligungen – anders als bei den in den BFH-Verfahren streitgegenständlichen Mehrheitsbeteiligungen – die Bestimmung der Zuständigkeit weiterhin erheblichen Rechtsunsicherheiten unterliegen. So ist etwa unklar, wie und zu welchem Zeitpunkt der wertvollste Teil des Vermögens bei mehreren in einem Kalenderjahr gehaltenen Portfoliobeteiligungen ermittelt werden soll. Eine Aufsplitterung der Zuständigkeit auf mehrere Finanzämter dürfte jedenfalls schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil sie die ausländischen Dividendenbezieher gegenüber einer inländischen Gesellschaft unangemessen benachteiligen würde[5]. Dem Vernehmen nach ist bei der Kommission eine Beschwerde an-

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

1 C-284/09, *Kommission/Deutschland*, IStR 2011, 840 ff.

2 Vgl. z. B. *Linn*, IStR 2011, 846 (847 f.); *Linn* und *Patzner/Nagler*, IStR 2012, 343; *Schnitger*, DB 2012, 305.

3 BFH v. 11. 1. 2012, I R 25/10, IStR 2012, 340, und I R 30/10, IStR 2012, 379.

4 EuGH v. 1. 10. 2009, C-247/08, IStR 2009, 774.

5 So auch *Linn*, IStR 2012, 345.