

riger Quellensteuer auf Dividenden, IStR 2010, 275; SCHNITGER, Anwendung des § 8b Abs 1 KStG beim KapSt-Abzug – Auswirkungen der Entscheidung des EuGH vom 20.10.2011, DB 2012, 305; GRIESER/FALLER, Verfahrensrechtliche Fragen zur KapSt Entlastung bei Dividenden an EU-/EWR-KapGes, DB 2012, 1296.

Verwaltungsanweisungen: BMF v 07.05.2002, BStBl I 2002, 521 (Merkblatt zur Entlastung von deutscher Abzugsteuer gem § 50a Abs 4 EStG auf Grund von DBA); BMF v 18.12.2002, BStBl I 2002, 1386 (Steuerabzug von Vergütungen iSd § 50a Abs 4 Nr 2 u 3 EStG; Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von DBA nach einem vereinfachten Verfahren – „Kontrollmeldeverfahren“); BMF v 28.06.2005, BStBl I 2005, 858 (Zahlung von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen im Verhältnis zur Schweiz; Entlastung von Quellensteuern entsprechend §§ 50g u 50h EStG); BMF v 20.05.2009, BStBl I 2009, 645 (Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von DBA nach dem Kontrollmeldeverfahren, Erstreckung auf KapErtr gem § 50d Abs 6 EStG); BMF v 16.04.2010, BStBl I 2010, 354 (Anwendung der DBA auf PersGes).

A. Überblick

§ 50d Abs 1 S 1 EStG enthält den Grundsatz, dass der **KapSt-Abzug u der Steuerabzug nach § 50a EStG** durch den Schuldner der KapErtr o Vergütungen **auch dann durchzuführen** ist, wenn ein **DBA, § 43b o § 50g EStG** eine **Entlastung** von der deutschen Steuer ganz o teilweise anordnen. Die Steuerfreiheit der Einkünfte wird dabei nicht in Frage gestellt, lässt sich aber in den durch § 50d Abs 1 EStG geregelten Fällen grundsätzlich nur durch Freistellungsbescheid im Erstattungsverfahren durchsetzen.

Ausnahmen von diesem Grundsatz bedürfen einer besonderen Regelung im EStG; zB das **Freistellungs- o Kontrollmeldeverfahren** nach § 50d Abs 2 EStG bzw § 50d Abs 5 u 6 EStG.

Zielsetzung des zweistufigen Verfahrens (erst Steuerabzug, dann Erstattung) ist die Sicherung eines eventuellen Steueranspruchs und die Vereinfachung des Steuerabzugsverfahrens durch Prüfung und Beurteilung internationaler Sachverhalte erst im nachgelagerten Erstattungsverfahren durch das BZSt. § 50d Abs 1 S 13 EStG stellt dementsprechend klar, dass sich der Vergütungsschuldner nicht auf Rechte des Gläubigers aus dem DBA berufen kann.

B. Sachlicher u persönlicher Geltungsbereich

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut betrifft die Vorschrift **nur steuerabzugspflichtige Einkünfte**, für die sich eine **Beschränkung** der Besteuerung entweder aus den **§§ 43b u 50g EStG oder aus einem DBA** ergibt. Sie greift nicht ein, wenn dem Steuerabzug unterworfenen Zahlungen aus anderen Gründen richtigerweise keine deutsche Steuer auslösen (zB bei fehlender beschr StPfl, bei Doppelabführungen oder irrtümlichem Abzug). Diese Fragen sind außerhalb des Verfahrens nach § 50d EStG zu entscheiden und obliegen dem nach den allg Regeln zuständigen FA (st Rspr, zB BFH v 29.11.2003, BStBl II 2004, 560; BFH v 28.06.2005, BStBl II 2006, 489; BFH v 26.08.2010, BFH/NV 2011, 135 mwN).

§ 50d EStG ist ebenfalls grundsätzlich nicht anwendbar im **LSt-Abzugsverfahren** (s §§ 38 ff EStG; zur entsprechenden Anwendung s Rn 27).

Nach § 51a Abs 1 EStG iVm § 3 Abs 1 Nr 5 SolZG gilt die Regelung **auch** für den **SolZ**. § 50d EStG findet ebenfalls entsprechende Anwendung für die Erstattung der von einer ausl **Investmentgesellschaft oder börsennotierten inl Immobilien-AG** einbehaltenen KapSt (§ 7 Abs 7 InvStG bzw § 20 Abs 4 REITG) sowie bei **beschr stpfl Auslandskörperschaften** (§ 44a Abs 9 S 2 EStG), eine Freistellung nach § 50d Abs 2 EStG ist in diesen Fällen jedoch jeweils nicht möglich.

Nach seinem Wortlaut gilt § 50d Abs 1 EStG nicht **nur für Fälle der beschr StPfl**. Bestätigt wird dies durch seine Stellung im IX. Abschn u nicht im VIII. Abschn „Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger“ sowie durch die Geltung der Abs 8 u 9 nur für unbeschr StPfl. Bei Doppelwohnsitz und DBA-Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat können auch unbeschr StPfl das Verfahren nach § 50d EStG nutzen (für ein Wahlrecht bei KapErtr im Falle der Überschneidung mit den §§ 44a, 44b EStG; KLEIN/HAGENA in H/H/R, § 50d EStG Rz 7, Stand Mai 2013).

§ 50d

C. Verhältnis zu DBA-Regelungen/EU-Recht

- 25 Die Geltendmachung von abkommensrechtlichen Quellensteuervergünstigungen in zwei Stufen (zunächst Steuerabzug, dann Erstattung) ist in vielen **DBA ausdrücklich zugelassen oder im gegenseitigen Einvernehmen regelbar** (vgl Art 10, 11 OECD-MA sowie die Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, Vor Art 10–12 Rz 59, 5. Auflage 2008). Auch in den verbliebenen Fällen ohne explizite abkommensrechtliche Regelung wird die zweistufige Vorgehensweise nicht zu beanstanden sein, da die im DBA vorgesehene Steuerbefreiung durch § 50d Abs 1 EStG nicht eingeschränkt, sondern lediglich das innerstaatliche Verfahren zu deren Durchsetzung geregelt wird (BFH v 01.12.1993, BFH/NV 1994, 549). Die **Vereinbarkeit mit EU-Recht** ist seit EuGH v 03.10.2006 – Fall Scorpio – (EuGH BStBl II 2007, 352; BFH v 24.04.2007, BStBl II 2008, 95) **geklärt**.

D. Grundsatz: Steuerabzug u nachfolgende Erstattung

1. Einbehaltung, Abführung u Anmeldung der Steuer (1. Stufe)

- 26 § 50d Abs 1 S 1 EStG regelt, dass bei Einkünften, die dem Steuerabzug vom KapErtr (§§ 43 ff EStG) oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG iVm § 73e EStDV unterliegen, der **Steuereinbehalt nach innerstaatlichem Recht** vorzunehmen ist, ohne Rücksicht darauf, dass aufgrund abkommensrechtlicher Vereinbarungen oder aufgrund EU-rechtlicher Vorschriften nach den §§ 43b, 50g EStG eine Steuerbefreiung gegeben ist. Der Steuerabzug ist vom Vergütungsschuldner grundsätzlich **unabhängig von der Person des Vergütungsgläubigers** vorzunehmen. Grundlage für die Steuererhebung bildet die vom Vergütungsschuldner nach § 45a bzw § 73e EStDV abzugebende Steueranmeldung. S Erläut zu § 43.

2. Erstattung der einbehaltenen Steuer (2. Stufe)

a) Anspruchsgrundlage u materielle Voraussetzungen

- 27 § 50d Abs 1 S 2 EStG bestimmt, dass der Anspruch des Vergütungsgläubigers auf völlige oder teilweise Erstattung der abgeführten Steuer nicht durch fortbestehende Abzugsverpflichtung des Vergütungsschuldners berührt wird. Damit wird klargestellt, dass die Einbehaltung der Steuer aus Sicht des Vergütungsgläubigers **ohne rechtlichen Grund** erfolgt und **nur durch das nachfolgende Erstattungsverfahren gerechtfertigt** ist (zur Qualität als allg Rechtsgedanke und zur entsprechenden Anwendbarkeit BFH v 21.10.2009, BStBl II 2012, 493 mwN bei abkommenswidrigem LSt-Einbehalt; ebenso BFH v 11.01.2012, BFH/NV 2012, 1105 bei KapSt-Einbehalt entgegen EU-rechtlicher Grundfreiheiten; zu weiteren Einzelfällen s GOSCH in Kirchhof, § 50d EStG Rz 9, 13. Aufl 2013; SCHMIDT/LOSCHOLDER, § 50d EStG Rz 35, 32. Aufl 2013). Materiell ergibt sich der Erstattungsanspruch des Vergütungsgläubigers aus § 37 Abs 2 AO iVm § 43b EStG, § 50g EStG oder der Regelung in einem DBA, die das deutsche Besteuerungsrecht einschränkt oder ausschließt.

Gem § 50d Abs 1 S 3 EStG ist **Grundlage** der Erstattung ein **Freistellungsbescheid** des BZSt.

- 28 **Materielle Voraussetzungen** einer Erstattung sind gem § 50d Abs 1 S 2 EStG

- (1) das Vorliegen eines Entlastungsanspruchs nach § 43b EStG, § 50g EStG oder nach DBA, der
- (2) nicht durch § 50d Abs 3 EStG eingeschränkt ist (s Rn 90 ff), sowie
- (3) die Einbehaltung und Abführung der Steuer, ggf deren Entrichtung aufgrund eines Haftungs- oder Nachforderungsbescheids.

Erforderlich ist nach dem Gesetzeswortlaut die tatsächliche Abführung bzw Entrichtung der Steuer an die zuständige FinBeh. Ist die Steuer zwar einbehalten, aber nicht abgeführt worden, kommt eine Erstattung nicht in Frage (BFH v 24.08.2011, BFH/NV 2012, 559 mwN; aA KLEIN/HAGENA in H/H/R, § 50d EStG Rz 17, Stand Mai 2013; GRAMS, BB 1997, 70).

Materiell anspruchsberechtigt ist grundsätzlich der **Vergütungsgläubiger als Schuldner der Steuer**, dem die **Einkünfte** im Zeitpunkt des Zuflusses **nach deutschem Steuerrecht zuzurechnen** sind (zum Sonderfall des Auseinanderfallens von zivilrechtlichem Vergütungsgläubiger und der Person des StPfl s Rn 77 ff). Kann im Bereich der KapErtr das Recht auf die Vergütung vom Stammrecht abgetrennt werden, ist durch die Verweisung in § 50d Abs 1 S 12 EStG auf § 45 EStG gewährleistet, dass nur der Inhaber des Stammrechts erstattungsberechtigt ist. Dem Inhaber der vom Stammrecht getrennten Dividenden- oder Zinsscheine steht keine Erstattungsberechtigung zu.

b) Verfahrensrechtliche Regelungen (§ 50d Abs 1 S 3–5, 7–10 EStG)

Die Erstattung ist antragsgebunden. **Antragsberechtigter** ist nur der **Vergütungsgläubiger**; er kann den Vergütungsschuldner jedoch bevollmächtigen. Der Antrag ist auf **amtlich vorgeschriebenen Vordruck** an das **BZSt** zu stellen (§ 50d Abs 1 S 3 EStG; Merkblätter des BfF v 09.10.2002, BStBl I 2002, 904; 2002, 916). Dem Antrag ist eine **Wohnsitzbescheinigung** ebenfalls auf amtlich vorgeschriebenen Vordruck nach Maßgabe des § 50d Abs 4 EStG beizufügen. Nach § 50d Abs 1 S 7 EStG kann das BZSt zulassen, dass Anträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gestellt werden; Hinweise und Anmeldung zum sog **Datenträgerverfahren** s die Internetseite des BZSt (www.bzst.de). 29

Für nach dem 31.12.2011 zufließende KapErtr muss dem Antragsvordruck gem § 50d Abs 1 S 4 EStG in Fällen des § 43a Abs 1 S 1 Nr 1a EStG (**Girosammel- u Streifbandverwahrung** von Aktien oder **Tafelgeschäfte** durch Auszahlung der Erträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine) zusätzlich eine Bescheinigung der auszahlenden Stelle nach § 45a Abs 2 EStG beigelegt werden (**KapSt-Bescheinigung**, s BMF v 14.11.2011, BStBl I 2011, 1098). Ist dies nicht möglich, weil der Antrag auf maschinell verwertbarem Datenträger gestellt wird, hat der Antragsteller nach § 50d Abs 1 S 8 EStG zu versichern, dass ihm diese vorliegt, oder, soweit er selbst die KapErtr als auszahlende Stelle dem Steuerabzug unterworfen hat, dass diese nicht ausgestellt wurde. Zusätzlich wird im 2. Hs des § 50d Abs 1 S 8 EStG eine Aufbewahrungsfrist für die KapSt-Bescheinigung von **zehn Jahren nach Antragstellung** bestimmt. 30

Der **Erstattungsantrag** ist eine **Steuererklärung** iSd § 150 AO; über dessen Stattgabe sowie Ablehnung entscheidet das BZSt durch einen Steuerbescheid iSd § 155 Abs 1 S 3 AO (**Freistellungsbescheid**, § 50d Abs 1 S 3 EStG), der mit Vorbehalt der Nachprüfung versehen und mit **Einspruch** angefochten werden kann (BFH v 20.03.2002, BStBl II 2002, 819; BFH v 11.10.2000, BStBl II 2001, 291 mwN). 31

Die **Frist für den Antrag** beträgt nach § 50d Abs 1 S 9 EStG **vier Jahre nach Ablauf des KJ**, in dem die KapErtr oder Vergütungen bezogen wurden. Sie endet nach § 50d Abs 1 S 10 EStG nicht vor Ablauf von sechs Monaten nach Entrichtung der Steuer. Diese **speziellen Festsetzungsfristen** gehen den allg Regelungen der §§ 169 ff AO vor; eine Anlaufhemmung der Frist nach § 170 Abs 2 AO kommt daher nicht in Frage (s zB FROTSCHE, § 50d EStG Rz 42, Stand 10.04.2012; GOSCH in Kirchhof, § 50d EStG Rz 11, 13. Aufl 2013). Sie gelten auch dann, wenn in einem DBA kürzere Erstattungsfristen (zB Art 28 DBA Schweiz, Art 25b DBA Frankreich) vorgesehen sind (s Merkblatt des BfF v 07.05.2002, BStBl I 2002, 512 Tz 2.2). 32

Nach § 50d Abs 1 S 5 EStG wird der zu erstattende Betrag nach Bekanntgabe des Freistellungsbescheides ausbezahlt. Ist der Vergütungsgläubiger seinerseits verpflichtet, Steuer einzubehalten, sieht § 50d Abs 1 S 6 EStG zur Sicherung des Steueranspruchs die Möglichkeit von **Auszahlungsauflagen** vor: Die Auszahlung des Erstattungsanspruchs kann davon abhängig gemacht werden, dass der Vergütungsgläubiger die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seiner Erstattungsanspruchs mit seiner Steuerzahlungsschuld erklärt. 33

34–
vorläufig frei 35

3. Verzinsung des Erstattungsanspruchs (§ 50d Abs 1a EStG)

a) Anwendungsbereich

Auf eine Verzinsung von Erstattungsansprüchen hatte der StPfl bis 31.12.2003 keinen Anspruch. Durch Art 1 Abs 16 der Zins- u Lizenzrichtlinie (2003/49/EG vom 3. Juni 2003) wurde eine Verzinsung von zu viel einbehaltener oder zu erstattender Quellensteuer vorgeschrieben. Bei der Umsetzung hat der Gesetzgeber ab 2004 die Verzinsung allerdings auf die Vorgabe der Zins- und Lizenzrichtlinie beschränkt und keine allg Verzinsungspflicht eingeführt. Die Vorschrift ist daher **nur auf Steuererstattungsansprüche nach § 50g EStG** und nicht auf DBA und die Mutter-Tochterrichtlinie (90/435/EWG v 23.07.1990) anwendbar. 36

Zu verzinsende Beträge sind Erstattungsansprüche aufgrund zu viel einbehaltener oder zu erstatten- der KapSt (§ 50d Abs 1a EStG iVm § 50d Abs 1 EStG, § 50a EStG iVm 50g EStG). 37