

Herausgeber:
Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer
Vors. Richter am BFH a. D., RA, StB
Prof. Dr. Detlev Jürgen Piltz, RA, FAFStR
Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB
Prof. Dr. Dr. h.c. Wolfgang Schön,
Direktor am MPI für Steuerrecht und
Öffentliche Finanzen

IStR
INTERNATIONALES STEUERRECHT
Heft 11 · Seiten 369 – 412
24. Jahrgang · 4. Juni 2015

Herausgeber:
Martin Kreienbaum, Ministerialdirigent
Dr. Christian Kaeser
Präsident der Deutschen IFA
Wissenschaftliche Schriftleiter:
Dipl.-Kfm. Dr. Jens Schönfeld, RA, FAFStR
Prof. Dr. Jutta Förster, Richterin am BFH

Organ der Deutschen Vereinigung für Internationales Steuerrecht, International Fiscal Association.
In Zusammenarbeit mit der Bundessteuerberaterkammer

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann † Ständige Mitarbeiter: Andreas Benecke, LL.M., BMF, Berlin; Prof. Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, StB, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Detroit; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, Pestalozzi Lachenal Patry, Zürich; Dr. Wolfgang Haas, BASF, Ludwigshafen; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, Ministerialrat a. D., Hagen; Franz Hruschka, Ltd. Regierungsdirektor, München; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, RA, Bern; Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, WU Wien; Dr. Eduard Lobis, Dott. Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Michael Lorenz, RA in Thailand, Hongkong und Vietnam, Lorenz & Associates, Bangkok; Prof. Dr. Helmut Loukota, Ministerialrat, Wien; Manfred Naumann, Ministerialrat, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., RA, StB, Deloitte, Düsseldorf; Prof. Dr. Hans Georg Ruppe, Graz/Wien; Prof. Dr. Christian Schmidt, StB, PwC, Technische Hochschule Georg Simon Ohm, Nürnberg; Etienne Spierts, Loyens & Loeff, Amsterdam; Prof. Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mülheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Partners, Prag; Michael Wichmann, Ministerialrat, Berlin; Caroline Wunderlich, LL.M., Stockholm

INTERNATIONALES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Tax Rulings und Beihilferecht

Von Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang, Wien*

Steuerliche Rulings stehen unter Beschuss. Nicht nur die Europäische Kommission vermutet, dass unter dem Schutz des Steuergeheimnisses manche Steuerverwaltungen einzelnen Unternehmen Vorteile zukommen lassen. In der Diskussion wird aber oft zwischen rechtsdogmatischen und rechtspolitischen Argumenten nicht scharf genug getrennt. Gerade das Beihilferecht verlangt differenzierende Überlegungen.

1. Die Bedeutung von Rulings in den Steuerrechtsordnungen

Viele Rechtsordnungen sehen die Möglichkeit vor, dass die Abgabenbehörde gleich bei oder noch vor Verwirklichung eines Sachverhalts dessen rechtliche Beurteilung vornimmt. Dies wird oft als „Advance Ruling“ oder „Ruling“ bezeichnet.¹ Derartige Instrumente sind je nach Rechtsordnung völlig verschieden ausgestaltet. Der Grad an Verbindlichkeit ist oft genauso wie der Kreis der Anspruchsberech-

tigten völlig unterschiedlich.² Ebenso sind die Gründe vielfältig, warum sich Gesetzgeber entschließen, solche Instrumente zu schaffen. Oft unterstützen Rulings die durch den Steuerpflichtigen selbst vorzunehmende Veranlagung, in deren Rahmen dieser bei strittigen Rechtsfragen keine Möglichkeit hat, die Rechtsauffassung der Behörde zu erfahren. Mitunter werden Rulings geschaffen, um ein kooperatives Verhältnis zwischen der Behörde und dem Steuerpflichtigen zu fördern. In manchen Fällen führt eine Rulingpraxis auch dazu, dass der Behörde vorweg Informationen über von Steuerpflichtigen geplante Gestaltungen zukommen, die sie sonst erst im Nachhinein – bei der späteren Steuerprüfung – erhalten würde. Auf diese Weise kann die Verwaltung dem Gesetzgeber frühzeitig empfehlen, allfällige unbeabsichtigt geschaffene gesetzliche Lücken zu schließen. Schließlich dienen verbindliche Vorabauskünfte oft dazu, die Behördenpraxis zu bestimmten Rechtsfragen zu vereinheitlichen, bevor Rechtsstreitigkeiten noch gerichtsanhängig werden. In aller Regel tragen Rulings zur Rechtsicherheit bei, die nicht nur im Interesse der Steuerpflichtigen und der Verwaltung, sondern des Steuerklimas insgesamt ist.³

Allerdings steht die Rulingpraxis in manchen Ländern auch im Ruf, den Rahmen für rechtswidrige Vereinbarungen zwischen der Abgabenbehörde und das Ruling in Anspruch nehmenden Steuerpflichtigen abzugeben. Verbindliche Vorabauskünfte bleiben oft unveröffentlicht und nur den beiden Parteien des Verfahrens bekannt. Rulings sind daher häufig dem Vorwurf ausgesetzt, dem Steuerpflichti-

* Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) und Wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Studiiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs „Doctorate Program in International Business Taxation“ (DIBT) an dieser Universität. Herrn Alexander Zeiler, LL.M., möchte ich für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und der Fahnenkorrektur danken. Das Manuskript beruht auf einem Diskussionsbeitrag des Verfassers bei der vom Max-Planck-Institutes for tax Law and Public Finance in München am 27. und 28.2.2015 veranstalteten Konferenz zum Thema „The BEPS Action Plan in the Light of EU Law“.

1 Kerschner/Stiastny, The Experience with Advance Pricing Agreements, Intertax 2013, 588 ff.

2 Vgl. Ellis, General Report, in Cahiers de Droit Fiscal International, Advance rulings (1999), 41 ff.

3 Vgl. Ellis, General Report, in Cahiers de Droit Fiscal International, Advance rulings (1999), 24.

AUFsätze

gen im Schutze des Steuergeheimnisses ihm nicht zustehende Vorteile zuzuschancen. Die Europäische Kommission hat vor allem deshalb einen Entwurf zur Änderung der Amtshilfe-Richtlinie vorgelegt, der einen verpflichtenden Austausch von Rulings vorsieht.⁴ Sie hat aber auch Überlegungen angestellt, ob und unter welchen Voraussetzungen derartige Vorabauskünfte beihilferechtlich problematisch sein können.⁵ Dies soll Anlass sein, Rulings im Lichte des unionsrechtlichen Beihilferechts näher zu beleuchten.

2. Die Kriterien des Beihilferechts

Das unionsrechtliche Beihilfeverbot ergibt sich aus Art. 107 Abs. 1 AEUV: „Soweit in diesem Vertrag nicht etwas anderes bestimmt ist, sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.“ Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Einordnung einer Maßnahme als Beihilfe voraus, dass jedes der vier kumulativen Kriterien erfüllt ist, auf denen diese Vorschrift aufbaut. Dabei handelt es sich um die Finanzierung der Maßnahme durch den Staat oder aus staatlichen Mitteln (erstes Kriterium), das Vorliegen eines Vorteils für ein Unternehmen (zweites Kriterium), die Selektivität der Maßnahme (drittes Kriterium) und die Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten mit daraus resultierender Verfälschung des Wettbewerbs (viertes Kriterium).⁶

Schon lange ist unumstritten, dass als Beihilfen nicht nur Zuschüsse, sondern auch Steuerermäßigungen und Steuerbefreiungen in Betracht kommen.⁷ Es kann keinen Unterschied machen, ob ein Mitgliedstaat ein Unternehmen der gewöhnlichen Abgabenlast unterwirft und ihm danach einen Zuschuss zukommen lässt oder ob er ihm von vornherein niedrigere Steuern vorschreibt.⁸ Ebenso wenig kann es darauf ankommen, ob eine Steuerbefreiung vorliegt oder ob der Steuertatbestand so eng umschrieben wird, dass gar keine Befreiung erforderlich ist.⁹ Dies ist lediglich eine Frage der Gesetzestechnik. Folglich kann auch bereits die gesetzliche Umschreibung des Besteuerungsgegenstands eine Beihilfe bewirken.¹⁰

Von zentraler Bedeutung ist bei der Prüfung steuerrechtlicher Vorschriften am Beihilfegriff meist die Selektivität. Die ältere Rechtsprechung des EuGH stellte dabei die Suche

nach der „Normalbesteuerung“ in den Vordergrund.¹¹ Eine Beihilfe bestimmte sich danach, ob eine Ausnahme gegenüber dem allgemeinen System der Besteuerung vorlag. In seiner jüngeren Rechtsprechung hat der EuGH aber erkannt, dass dieser Ansatz nicht zu befriedigenden Ergebnissen führt.¹² Wer die „Normalbesteuerung“ vom Ausnahmefall abgrenzt, in dem andere Steuervorschriften zum Tragen kommen, unterscheidet in Wahrheit zwischen zumindest zwei Vorschriften, die einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben und die unterschiedliche Rechtsfolgen vorsehen.¹³ Nach welchen Kriterien lässt sich nun festlegen, welche dieser Vorschriften die Regel und welche die Ausnahme ist? Ob der Gesetzgeber eine der beiden Vorschriften ausdrücklich als Regel und die andere als Ausnahme ausweist, kann nicht von Bedeutung sein. Denn dann würde es entweder auf Zufälligkeiten der Rechtssetzungstechnik ankommen oder dem Gesetzgeber wäre es in die Hand gegeben, durch die bloße Wahl seiner Formulierungen – und ohne am Anwendungsbereich und an den Rechtsfolgen der beiden Regelungen etwas zu ändern – darüber zu entscheiden, ob „Beihilfeverdacht“ besteht.¹⁴ Die Suche nach der Absicht des Gesetzgebers ist ebenso wenig ergiebig.¹⁵ Die Terminologie, der sich die Gesetzes- oder die Materialienverfasser bedienen, ändert nichts daran, dass es ihnen letztlich nur darum geht, festzulegen, dass unter bestimmten Voraussetzungen die eine und unter anderen Voraussetzungen die andere Rechtsfolge vorgesehen ist. Wer schließlich danach fragt, welche Vorschriften den größeren und welche den kleineren Anwendungsbereich haben, um nach dieser Beurteilung die Regel von der zu rechtfertigenden Ausnahme zu unterscheiden, muss ebenfalls scheitern.¹⁶ Gesetzliche Vorschriften umschreiben den Kreis ihrer Adressaten abstrakt. Die Zahl der konkret betroffenen Steuerpflichtigen ist nicht vorhersehbar. Dokumentationen darüber, wie viele Steuerpflichtige von welcher Regel in der Vergangenheit erfasst wurden, sagen nichts über die Zukunft aus. Der vom EuGH zuletzt in seinem Urteil *Hervis* verfolgte Ansatz, eine Diskriminierung für Zwecke der Grundfreiheiten dann zu konstatieren, wenn von einer bestimmten Regelung „in den meisten Fällen“ Gebietsfremde erfasst sind¹⁷, hat bisher im Beihilferecht zurecht keine Rolle gespielt und ist selbst auf dem Gebiet der Grundfreiheiten dogmatisch alles andere als überzeugend. Selbst wenn entsprechende Prognosen existieren, wie groß die Zahl der Fälle sein könnte, die in Hinkunft von der einen und der anderen Regelung erfasst sind, gibt es keinen Grund, die Selektivitätsprüfung nur unter der Voraussetzung vorzuneh-

4 Dazu *Gottholmseder* SWI 2015, 151 ff.

5 Commission Decision SA.38373, 11 June 2014, *Apple*; Commission Decision SA.38375, 11 June 2014, *FFT*; Commission Decision SA.38374, 11 June 2014, *Starbucks*; Commission Decision SA. 38944, 7 June 2014, *Amazon*.

6 EuGH v. 8.9.2011 – Verbundene Rs. C-78/08 to C-80/08, *Paint Graphos*, ECLI:EU:C:2011:550 = BeckRS 2011, 81326 Rn. 43.

7 EuGH v. 23.2.1961 – C-30/59, *De gezamenlijke Steenkolenmijnen*, ECLI:EU:C:1961:2 = BeckEuRS 1961, 2080.

8 *Sutter*, EG-Beihilfenverbot und sein Durchführungsverbot in Steuer-sachen (2005), 72 ff.

9 *Lang*, Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilferechts auf das Steuerrecht, 17. ÖJT Band IV/1 (2009), 25.

10 EuGH v. 22.12.2008 – C-487/06 P, *British Aggregates/Commission*, ECLI:EU:C:2008:757 = BeckRS 2009, 70182 Rn. 89.

11 Vgl: *Micheau*, Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice, ECTR 2008, 276 (277 ff.).

12 EuGH v. 15.11.2011 – Verbundene Rs. C-106/09 P and C-107/09 P, *Commission and Spain/Government of Gibraltar and United Kingdom*, ECLI:EU:C:2011:732 = BeckRS 2011, 81623.

13 *Lang*, State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ, EStAL 2012, 411 (419).

14 EuGH v. 22.12.2008 – C-487/06 P, *British Aggregates/Commission*, ECLI:EU:C:2008:757 = BeckRS 2009, 70182 Rn. 89.

15 *Lang*, 17. ÖJT Band IV/1, 25.

16 *Lang*, Seminar J: Steuerrecht, Grundfreiheiten und Beihilfeverbot, ISrR 2010, 570 (576).

17 EuGH v. 5.2.2014 – C-385/12, *Hervis*, ECLI:EU:C:2014:47 = DSrRE 2014, 1049 Rn. 39.

AUFsätze

men, dass die Minderheit gegenüber der Mehrheit privilegiert wird. Der EuGH hat somit bei der Selektivitätsprüfung aus gutem Grund schon früher nicht ausschließlich mit Regel und Ausnahme operiert und tut dies heute noch weniger. GA *Mengozzi* hat in seinen Schlussanträgen in der Rs. C-487/06, *British Aggregates/Kommission*, die bis dahin ergangene Rechtsprechung zutreffend zusammengefasst hat:¹⁸ „Unter besonderer Bezugnahme auf staatliche Maßnahmen steuerlicher Art hat die Rechtsprechung [...] festgestellt, dass auch Maßnahmen, deren selektiver Charakter sich aus dem Umstand ableitet, dass sie eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen, sich einer Qualifikation als Beihilfe entziehen können, wenn diese Differenzierung durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems, in das sich diese Maßnahmen einfügen, gerechtfertigt ist. Hieraus folgert der Gerichtshof, dass zur Beurteilung der Selektivität einer Maßnahme ‚zu prüfen [ist], ob sie im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung bestimmte Unternehmen gegenüber anderen Unternehmen, die sich in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, begünstigt‘.“

Nicht nur generelle Regelungen können Beihilfecharakter haben: Wenn sich die Behörde eines Staates nicht an ihre eigenen gesetzlichen Vorschriften hält und ein Unternehmen in gesetzwidriger Weise begünstigt, ist darin auch eine Beihilfe zu sehen.¹⁹ Der älteren Rechtsprechung zufolge kann dies als nicht zu rechtfertigende Ausnahme von der Normalbesteuerung gesehen werden. Genauso ergibt sich der Beihilfecharakter solcher gesetzwidriger Begünstigungen vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung: Unternehmen, die dem Gesetz nach einer Steuerpflicht unterworfen werden, befinden sich in einer vergleichbaren Situation. Werden einzelne Unternehmen durch Nichtanwendung der Steuergesetze begünstigt, liegt eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung an sich vergleichbarer Situationen vor.

3. Rulings als Beihilfe?

Die bisher angestellten Überlegungen machen bereits klar, dass es nicht darum gehen kann, ob Rulings generell gegen das Beihilferecht verstoßen. Diese Frage muss vor dem Hintergrund jeder Rechtsordnung gesondert behandelt werden. Ein Ruling kann nur dann als selektive Maßnahme angesehen werden, wenn dadurch eine Ungleichbehandlung entsteht, die „bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen“ einen Vorteil verschafft.

Ein gegen Rulings zumindest aus rechtspolitischer Sicht ins Treffen geführtes Argument ist häufig die fehlende Transparenz:²⁰ Die Abgabenbehörde beurteilt den vom Steuerpflichtigen geplanten Sachverhalt vorweg und außer der Behörde und dem betroffenen Steuerpflichtigen kennt niemand anderer die Erledigung der Behörde. Dieser Umstand alleine kann beihilferechtlich jedenfalls dann nicht beden-

lich sein, wenn die Ergebnisse eines regulären Abgabenverfahrens oder einer später abgabenrechtlichen Prüfung auch nicht das Licht der Öffentlichkeit erlangen. Das Ruling nimmt nur die Entscheidung der Behörde vorweg, die sie sonst später treffen würde. Wenn daher die abgabenrechtlichen Erledigungen allgemein dem Steuergeheimnis unterliegen, kann in dem Umstand, dass die vorweggenommene Erledigung ebenfalls geheim bleibt, auch keine beihilferechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung gesehen werden.

Damit soll nicht gesagt sein, dass die fehlende Transparenz beihilferechtlich völlig unproblematisch ist. Denn das Steuergeheimnis schafft ein Umfeld, das individuelle Vereinbarungen zwischen der Behörde und dem Steuerpflichtigen, die im Gesetz nicht Deckung finden, begünstigt oder zumindest leichter ermöglicht. Andere Steuerpflichtige haben praktisch keine Gelegenheit, Einblick in die Steuerakte anderer zu nehmen. Im Schrifttum wird nicht zuletzt deshalb überlegt, in beihilferechtlichen Fragen eine Konkurrentenklage zuzulassen, um zumindest den Mitbewerbern, die den Verdacht hegen, ein anderer Unternehmer würde in gesetzwidriger Weise bevorzugt, die Möglichkeit zu eröffnen, die Überprüfung behördlicher Erledigungen des anderen Steuerpflichtigen zu erzwingen.²¹ Der dadurch eingeräumte Rechtsschutz stößt dennoch an Grenzen: Mitbewerber, die gar nichts davon ahnen, dass einem anderen, mit ihnen konkurrierenden Steuerpflichtigen, ein unzulässiger Vorteil eingeräumt wurde, werden gar nicht auf die Idee kommen, ein Rechtsmittel zu ergreifen.²² Diese Problematik entsteht aber nicht erst durch ein Ruling, sondern trifft sogar in erster Linie die in vielen Ländern unter dem Schutz des Steuergeheimnisses vorgenommene steuerliche Veranlagung.

Somit bleiben zum einen jene Rulings als jedenfalls beihilferechtlich bedenklich, die Steuerpflichtige in gesetzwidriger Weise begünstigen. Aber auch in solchen Fällen ist nicht das Ruling das Problem, sondern die hinter der behördlichen Entscheidung stehende Vereinbarung zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen, den Sachverhalt am Gesetz vorbei zu beurteilen. Solche „Deals“ zwischen Behörde und Steuerpflichtigen können aber auch in ganz anderen Konstellationen geschlossen werden: Die in vielen Staaten dem Steuergeheimnis unterliegende Veranlagung ist genauso gefährdet, zur Umsetzung gesetzwidriger Deals zwischen Abgabenbehörde und Steuerpflichtigen zu verkommen. Gleiches gilt für Vereinbarungen im Zuge von späteren Steuerprüfungen, die vom Gesetz eingeräumte Spielräume überschreiten.

Zum anderen können aber beihilferechtliche Bedenken entstehen, wenn die Möglichkeit, ein Ruling zu begehren, nicht allen Steuerpflichtigen, sondern nur bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen offen stehen. Denn die Möglichkeit, eine rechtlich bindende Beurteilung eines Sachverhalts von der Behörde vorweg – also noch vor dem Veranlagungsverfahren – zu erhalten, kann einen auch finanziell bedeutsamen Vorteil darstellen: Steuerpflichtige, die nicht

¹⁸ GA *Mengozzi* v. 17.7.2008 – C-487/06 P, *British Aggregates/Kommission*, ECLI:EU:C:2008:419 = BeckRS 2008, 70816 Rn. 83.

¹⁹ Vgl. zB: Entscheidung der Kommission 1999/509/EC of 14 October 1998, *Magefesa*, OJ L 198/15, 30.7.1999.

²⁰ Vgl. Mitteilung der Kommission zur Anwendung des Beihilfenrechts auf das Unternehmenssteuerrecht, OJ L 23/14, 10.12.1998, Rn. 22.

²¹ Vgl. *Lang*, Rechtsschutzfragen abgabenrechtlicher Beihilfengewährung, in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg.), *Beihilfenrecht* (2004), 85; *Mamut*, Konkurrentenschutz im Abgabenrecht (2010), 143.

²² Vgl. *Lang*, 17. ÖJT Band IV/1, 95 et seq.

AUFsätze

erst auf die steuerliche Veranlagung oder gar auf eine noch spätere Steuerprüfung warten müssen, sondern strittige Rechtsfragen vorweg verbindlich beurteilt erhalten haben, können mitunter bei der Veräußerung ihres Unternehmens oder von Teilen davon profitieren: Alleine der verbindliche Abspruch über sonst strittige Rechtsfragen kann den veräußernden Steuerpflichtigen in die Lage versetzen, einen höheren Kaufpreis zu erzielen. Der Käufer könnte in Rechnung stellen, dass er vor jahrelangen Auseinandersetzungen

mit der Verwaltung gefeit ist und nicht mit der Unsicherheit von steuerlichen Prozessrisiken, die auch zu einer noch höheren Belastung führen können, leben muss. Wenn daher der Kreis jener Steuerpflichtiger, die ein Ruling in Anspruch nehmen können, nach Kriterien abgegrenzt ist, die es ermöglichen, dass von zwei in vergleichbarer Situation befindlichen Unternehmen einer ein Ruling erhalten kann und der andere nicht, kann darin eine unzulässige Beihilfe gesehen werden.

§ 50d Abs. 1 S. 11 EStG – eine verfahrensrechtliche oder materiellrechtliche Vorschrift?

Von Agnieszka Kopec und Sarah Rothe, beide Frankfurt/Oder*

Die Qualifikation eines ausländischen Rechtsgebildes für Besteuerungszwecke in Deutschland wurde *de lege lata* gesetzlich nicht kodifiziert. Die in dieser Hinsicht bestehende Regelungslücke scheint die deutsche Rechtsprechung mit dem *Venezuela-Urteil*¹ und darauf folgend die Finanzverwaltung mit dem sog. LLC-Schreiben² endgültig geschlossen zu haben. In den Entscheidungen deutscher Gerichte wurde vermehrt bestätigt, dass das Leitbild des Rechtstypenvergleichs auch für DBA-Zwecke gelten soll, so dass die Frage nach der abkommensrechtlichen Einordnung eines ausländischen Rechtsträgers und somit auch der Einkünftezuordnung für Deutschland als Anwenderstaat nach innerstaatlichen Grundsätzen zu erfolgen hat³ (sog. anwenderstaatsorientierte Auslegung⁴). In diesem Zusammenhang und aufgrund der Veröffentlichung der Neufassung des BMF-Schreibens zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften⁵ stellt sich die Frage, ob der mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz⁶ eingeführte

§ 50d Abs. 1 S. 11 EStG keine entgegenstehende Vorgehensweise verfügt und folglich die Einordnung des ausländischen Rechtsgebildes nach der Maßgabe des ausländischen Steuerrechts anordnet (sog. abkommensorientierte Auslegung⁷). Der vorliegende Beitrag untersucht ausführlich die Wirkungsweise des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG. Hierzu wird vorrangig der Frage nachgegangen, ob der streitigen Regelung, entgegen der herrschenden Auffassung im Schrifttum⁸, eine materiell-rechtliche Bedeutung beizumessen ist, so dass sie nicht nur über die Geltendmachung eines abkommensrechtlichen Entlastungsanspruchs, sondern auch über seine Entstehung und mithin auch Einkünftezurechnung für Abkommenszwecke bestimmt. Darüber hinaus wird dargestellt, wie sich § 50d Abs. 1 S. 11 EStG verhält, wenn ein DBA besondere Regelungen hinsichtlich einer fiktiven Abkommensberechtigung enthält.

1. Entstehung und Aufbau des § 50d Abs. 1 S. 11 EStG

Bereits im Gesetzesentwurf zum JStG 2013⁹ wurde der Vorschlag zur Erweiterung des § 50d Abs. 1 EStG unterbreitet. Die Umsetzung erfolgte wegen des gescheiterten JStG 2013 allerdings erst mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.6.2013.¹⁰

* Agnieszka Kopec ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung sowie Doktorandin am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax) an der Europa-Universität Viadrina in Frankfurt (Oder), Sarah Rothe ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina in Frankfurt (Oder).

1 Vgl. RFH v. 12.2.1930 – VI A 899/27, RSStBl. 1930, 444.

2 Vgl. BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 - S 1301 USA-22/04, BStBl. I 2004, 411 = ISrR 2004, 351.

3 Siehe zB BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BStBl. II 2009, 263 = ISrR 2008, 811 mAnm Gebert/Panzer; FG Hamburg v. 22.8.2006 – 7 K 139/03, EFG 2007, 101 = BeckRS 2006, 26022147; FG Köln v. 16.2.2006 – 2 K 2100/03, DStRE 2006, 1129; FG Sachsen v. 22.9.2005 – 2 K 1687/02, DStRE 2006, 842.

4 Zu diesem Begriff siehe Seitz in Wassermeyer/Richter/Schnittker, Personengesellschaften im Internationalen Steuerrecht, 1. Aufl. 2010, Rz. 5.10; Lüdicke ISrR 2011, 91; Wilczko, Personengesellschaften in internationalen Dreiecksachverhalten unter Berücksichtigung von Zurechnungskonflikten, 2014, 156; Viebrock/Loose/Oskamp Ubg 2013, 486; Dremel in Schönfeld/Ditz, DBA, 1. Aufl. 2013, Art. 1 Rz. 50.

5 BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1258 = BeckVerw 289910. Wichtig ist in diesem Zusammenhang vor allem der zweite Absatz der Tz. 2.1.2 des aktualisierten Schreibens, der explizit auf § 50d Abs. 1 S. 11 EStG verweist.

6 Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

7 Zum Begriff siehe Anger/Wagemann ISrR 2014, 615; Viebrock/Loose/Oskamp Ubg 2013, 486; Häck/Spierts ISrR 2014, 63; Dremel (Fn. 4), Art. 1 Rz. 50; Gosch in Kirchhof, EStG, 14. Aufl. 2015, § 50d Rz. 10a. Die Auffassung wurde bisher grds. von der Finanzverwaltung vertreten; zunächst wurde die Bindung an die Wertung des ausländischen Rechts in den länderspezifischen entwickelten BMF-Schreiben herausgearbeitet, siehe zB BMF v. 13.1.1997 – IV C 5-S 1301 Tsche – 2/96, BStBl. I 1997, 97 = BeckVerw 028296. Dann fanden die von der Finanzverwaltung länderbezogen herausgearbeiteten Grundsätze ihren Eingang in die erste Fassung des BMF-Schreibens zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, siehe BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 – S 1300/09/10003, BStBl. I 2010, 354 = BeckVerw 237484, wonach Deutschland in Inboundkonstellationen die Entlastung von Abzugsteuern einer Personengesellschaft zu gewähren hatte, wenn die Einkünfte nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates dort als Einkünfte einer ansässigen Person steuerpflichtig waren. Siehe Tz. 2.1.2 des BMF-Schr. v. 16.4.2010, aaO.

8 Siehe etwa Gosch (Fn. 7), § 50d Rz. 10a; Wagner in Blümich, EStG/KStG/GewStG, 125. Aufl. 2014, EStG § 50d Rz. 34; Loose/Oskamp Ubg 2014, 633; Kahlenberg Ubg 2014, 3; Viebrock/Loose/Oskamp Ubg 2013, 763; Loschelder in Schmidt, EStG, 34. Aufl. 2015, § 50d Rz. 38; Klein/Hagena ISR 2013, 267; Jacob/Klein ISrR 2014, 129; Zuber/Ditsch in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand: 108. EL 2015, § 50d Rz. 81.

9 BR-Drs. 302/12 v. 25.5.2012, 19.

10 BGBl. I 2013, 1809. Siehe bereits Fn. 6.