

§ 32

Sondervorschriften für den Steuerabzug

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013
(BGBl. I 2013, 1389; BStBl. I 2013, 802)

(1) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist durch den Steuerabzug abgegolten,

1. wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der Steuerbefreiung ausgenommen sind oder
2. wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt steuerpflichtig ist und die Einkünfte nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb angefallen sind.

(2) Die Körperschaftsteuer ist nicht abgegolten,

1. wenn bei dem Steuerpflichtigen während eines Kalenderjahrs sowohl unbeschränkte Steuerpflicht als auch beschränkte Steuerpflicht im Sinne des § 2 Nr. 1 bestanden hat; in diesen Fällen sind die während der beschränkten Steuerpflicht erzielten Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einzubeziehen;
2. für Einkünfte, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes unterliegen, wenn der Gläubiger der Vergütungen eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer beantragt;
3. soweit der Steuerpflichtige wegen der Steuerabzugsbeträge in Anspruch genommen werden kann oder
4. soweit § 38 Abs. 2 anzuwenden ist.

(3) ¹Von den inländischen Einkünften im Sinne des § 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz ist ein Steuerabzug vorzunehmen; Entsprechendes gilt, wenn die inländischen Einkünfte im Sinne des § 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz von einer nach § 5 Abs. 1 oder nach anderen Gesetzen als dem Körperschaftsteuergesetz steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden. ²Der Steuersatz beträgt 15 Prozent des Entgelts. ³Die für den Steuerabzug von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 und 1a geltenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes mit Ausnahme des § 44 Abs. 2 und § 44a Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden. ⁴Der Steuerabzug ist bei Einnahmen oder Bezügen im Sinne des § 2 Nr. 2 zweiter Halbsatz Buchstabe c von der anderen Körperschaft im Sinne des § 8b Abs. 10 Satz 2 vorzunehmen. ⁵In Fällen des Satzes 4 hat die überlassende Körperschaft der anderen Körperschaft den zur Deckung der Kapitalertragsteuer notwendigen Betrag zur Verfügung zu stellen; § 44 Abs. 1 Satz 8 und 9 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(4) ¹Absatz 2 Nr. 2 gilt nur für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 2 Nr. 1, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder nach den Rechtsvorschriften eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994

(ABl. EG Nr. L 1 S. 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6. Juli 2007 (ABl. EU Nr. L 328 S. 40), in der jeweiligen Fassung Anwendung findet, gegründete Gesellschaften im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet.²Europäische Gesellschaften sowie Europäische Genossenschaften gelten für die Anwendung des Satz 1 als nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaften, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaften befindet.

(5) ¹Ist die Körperschaftsteuer des Gläubigers für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes nach Absatz 1 abgegolten, wird dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 36 Absatz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes erstattet, wenn

1. der Gläubiger der Kapitalerträge eine nach § 2 Nummer 1 beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft ist, die
 - a) zugleich eine Gesellschaft im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist,
 - b) ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, hat,
 - c) im Staat des Orts ihrer Geschäftsleitung ohne Wahlmöglichkeit einer mit § 1 vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, ohne von dieser befreit zu sein, und
2. der Gläubiger unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der Schuldnerin der Kapitalerträge beteiligt ist und die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43b Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes nicht erfüllt.

²Satz 1 gilt nur, soweit

1. keine Erstattung der betreffenden Kapitalertragsteuer nach anderen Vorschriften vorgesehen ist,
2. die Kapitalerträge nach § 8b Absatz 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würden,
3. die Kapitalerträge aufgrund ausländischer Vorschriften keiner Person zugerechnet werden, die keinen Anspruch auf Erstattung nach Maßgabe dieses Absatzes hätte, wenn sie die Kapitalerträge unmittelbar erzielte,
4. ein Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer bei entsprechender Anwendung des § 50d Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes nicht ausgeschlossen wäre und

die Kapitalertragsteuer nicht beim Gläubiger oder einem unmittelbar oder mittelbar am Gläubiger beteiligten Anteilseigner angerechnet oder als Betriebsausgabe oder als Werbungskosten abgezogen werden kann; die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags steht der Anrechnung gleich.

³Der Gläubiger der Kapitalerträge hat die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen. ⁴Er hat insbesondere durch eine Bescheinigung der Steuerbehörden seines Ansässigkeitsstaates nachzuweisen, dass er in diesem Staat als steuerlich ansässig betrachtet wird, dort unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und nicht von der Körperschaftsteuer befreit sowie der tatsächliche Empfänger der Kapitalerträge ist. ⁵Aus der Bescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung muss hervorgehen, dass die deutsche Kapitalertragsteuer nicht angerechnet, nicht abgezogen oder nicht vorgetragen werden kann und inwieweit eine Anrechnung, ein Abzug oder Vortrag auch tatsächlich nicht erfolgt ist. ⁶Die Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolgt für alle in einem Kalenderjahr bezogenen Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids nach § 155 Absatz 1 Satz 3 der Abgabenordnung.

ZustÜbertrVO

v. 24.6.2013 (BGBl. I 2013, 1679; BStBl. I 2014, 23)

§ 1

Übertragung der Zuständigkeit auf das Bundeszentralamt für Steuern

Das Bundeszentralamt für Steuern ist zuständig für

1. die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung,
2. die Durchführung der Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes,
3. die Durchführung der Veranlagung nach § 32 Absatz 2 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes,

soweit die zugrundeliegenden Vergütungen nach dem 31. Dezember 2013 zufließen.

§ 2

Anwendungszeitpunkte zum Einkommensteuergesetz

(1) § 50 Absatz 2 Satz 8 des Einkommensteuergesetzes ist erstmals für Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 zufließen.

(2) § 50a Absatz 3 und 5 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom 10. August 2009 ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2013 zufließen.

§ 5 FVG

Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern

idF des FVG v. 30.8.1971 (BGBl. I 1971, 1426), zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

(1) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern hat unbeschadet des § 4 Abs. 2 und 3 folgende Aufgaben:

...

39. die Entlastung von Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 32 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes. ²Die Verwaltungskosten sowie sonstige Kosten, die dem Bund durch diese Zuständigkeit entstehen, werden vom Bund und den Ländern je

zur Hälfte getragen. ³Zwischen den einzelnen Ländern werden die Kosten im Sinne des Satzes 2 entsprechend dem in Absatz 2 geregelten Verhältnis aufgeteilt.

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater, Hochschule Harz,
Wernigerode/Trippstadt

Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 32 .	1	a) Verhältnis zu § 8b	8
II. Rechtentwicklung des § 32	2	b) Verhältnis zu § 31	9
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32		2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften	
1. Bedeutung des § 32	3	a) Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG	10
2. Verfassungsmäßigkeit des § 32	4	b) Verhältnis zu § 50 Abs. 4 EStG	11
3. Europarechtskonformität der Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer)	5	c) Verhältnis zu § 50a Abs. 5 Satz 5 bzw. § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG	12
IV. Geltungsbereich des § 32 .	7	d) Verhältnis zu § 50a Abs. 7 EStG	13
V. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften		3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen-Regelungen	14
1. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften		4. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990	15

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Abgeltung der Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug

	Anm.		Anm.
I. Begriff und Reichweite des Steuerabzugs	20	1. Fälle beschränkter Steuerpflicht	22
II. Abgeltung bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 1)	21	2. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1	23
III. Abgeltung bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 2)		3. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2	24
		4. Ermäßigung der Abzugsteuer und Freistellung vom bzw. Änderung des Steuerabzugs	25
		IV. Rechtsfolgen der sog. Abgeltungswirkung	26

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausnahmen vom Grundsatz der Abgeltung**

	Anm.		Anm.
I. Keine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs bei zeitweiser unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Abs. 2 Nr. 1)	27	IV. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 4)	30
II. Keine Abgeltungswirkung bei Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 2)	28	V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung . .	31
III. Inanspruchnahme wegen Steuerabzugsbeträgen (Abs. 2 Nr. 3)	29		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Steuerabzug für inländische Einkünfte iSd.
§ 2 Nr. 2 (Finanztransaktionen)**

32

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Beschränkung des Veranlagungsantrags nach
Abs. 2 Nr. 2 auf EU-/EWR-Körperschaften .**

33

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Erstattung der Kapitalertragsteuer bei EU-/
EWR-Gesellschaften**

	Anm.		Anm.
I. Antragsberechtigung und materielle Anspruchsvoraussetzungen (Abs. 5 Sätze 1 und 2)	34	III. Freistellungsbescheid nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO (Abs. 5 Satz 6)	36
II. Nachweispflichten (Abs. 5 Sätze 3 bis 5)	35		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32

Schrifttum: HÄUSELMANN, Das Ende des Steuerschlupflochs „Wertpapierleihe“, DStR 2007, 1379; HAHNE, Unternehmenssteuerreform 2008, Neuregelung für betriebliche Aktiengeschäfte, FR 2007, 819; HAHNE, Fortbestehende Attraktivität von Wertpapierdarlehen mit Aktien über den Dividendenstichtag, BB 2007, 2055; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften durch das UntStRefG 2008, BB 2007, 1647; LÜDICKE/WUNDERLICH, Steuer-Pingpong! Anmerkung zu FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.06.2007 – 6 K 31/06 (Kapitalertragsteuer auf

deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften), IStR 2008, 411; ORTMANN-BABEL/STELZER/ZIPFEL, Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009 – Regierungsentwurf, BB 2008, 1760; GOSCH, Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft: Erstattungsanspruch – Abgeltungswirkung – Gemeinschaftsrechtmäßigkeit, BFH/PR 2009, 333; SCHÖN, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 22.4.2009 – I R 53/07 – (Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft: Bei Vermeidung der Doppelbesteuerung durch ein DBA kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht), IStR 2009, 555; BROCKE/HACKEMANN, BFH zur Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, Anmerkung zu BFH, U. v. 22.4.2009 – I R 53/07, IWB 2009, 897; STEINMÜLLER, Entwurf eines OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes beschlossen: Änderungen im Steuerrecht, NWB 2010, 4258; GRIESER/FALLER, Europarechtswidrigkeit der Nichtanrechenbarkeit deutscher Quellensteuern bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, DB 2011, 2798; TAPPEN, Steuerrechtsänderungen durch das geplante OGAW-IV-Umsetzungsgesetz, DStR 2011, 246; JOHANNEMANN/HERR, Europarechtswidrigkeit der deutschen Dividendenbesteuerung und Drittstaatsachverhalte, ISR 2012, 94; KLEIN/HAGENA, Anmerkung zum BFH Urteil vom 12.10.2011, I R 107/10 (FR 2012, 524), FR 2012, 528; PATZNER/NAGLER, Jahressteuergesetz 2013 – Die Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden nach dem EuGH-Urteil vom 20.10.2011, C-284/09, Kommission/Deutschland, IStR 2012, 790; INTEMANN, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, BB 2013, 1239; LÜDICKE, Zum BMF-Schreiben vom 23.5.2012 in diesem Heft S. 552: Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften (§ 50d Abs. 3 EStG); Entscheidung des EuGH zu Streubesitzdividenden vom 20.10.2011 (C-284/09), IStR 2012, 540; THÖMMES/LINN, Staatshaftungsansprüche durch Nicht-Erstattung unionsrechtswidriger Kapitalertragsteuer, IStR 2012, 777; ANNISIMOV/STÜBER, Die Erstattung europarechtswidrig abgezogener Kapitalertragsteuer auf Dividenden nach dem neuen § 32 Abs. 5 KStG, DStZ 2013, 379; BENZ/JETTER, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, (Zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 20.10.2011 – Rs. C-284/09 –), DStR 2013, 489; DESENS, Kritische Bestandsaufnahme zu den geplanten Änderungen in § 8b KStG, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4; HAISCH/HELIOS, Steuerpflicht von Streubesitzdividenden in der Direkt- und Fondsanlage, DB 2013, 724; INTEMANN, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, BB 2013, 1239; LINN, Das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 – Rs. C-284/09 (Streubesitzdividenden), IStR 2013, 235; WIESE/LAY, Die Besteuerung sog. „Streubesitzdividenden“ im Körperschaftsteuerrecht, GmbHR 2013, 404; HAASE/STEIERBERG, Inbound-Investitionen: Eine Fallstudie zu Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (Teil 1), ISR 2014, 282; MIETHE/UNTERBERG, Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 32 Abs. 5 KStG auch noch für Dividenden nach dem 28.2.2013?, IStR 2014, 872; TILLMANN, Die Streubesitzdividende in der Beraterpraxis, StBW 2014, 794; WATRIN/EBERHARDT, Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit im Bereich der internationalen Dividendenbesteuerung, BB 2014, 2967; REHM/NAGLER, Fallstricke bei der geplanten Reform der Investment-Besteuerung, BB 2015, 1248.

1

I. Grundinformation zu § 32

Die Vorschrift regelt die Abgeltungswirkung des StAbzugs für Körperschaften. Dies gilt für den StAbzug vom Kapitalertrag iSd. § 43 ff. EStG, § 7 InvStG sowie den StAbzug nach § 50a EStG. Die Vorschrift erfasst zum einen den StAbzug bei nach § 5 von der KSt befreiten StSubjekten. Um zu vermeiden, dass eine KStVeranlagung durchzuführen ist, soweit abzugspflichtige Einkünfte iSd. § 5 Abs. 2 Nr. 1 vorliegen, die wegen der StBefreiung an sich nicht notwendig wäre, wird in Abs. 1 Nr. 1 die Abgeltungswirkung für diese Einkünfte angeordnet. Zum anderen soll nach Abs. 1 Nr. 2 eine Veranlagung unterbleiben, soweit die Einkünfte nicht einem inländ. Betrieb beschränkt stpfl. Körperschaften zuzurechnen sind, für die eine Veranlagung auf jeden Fall durchzuführen ist. Diese Ausnahme entspricht der des § 50 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für EStSubjekte.

Abs. 2 regelt nunmehr vier Ausnahmen von der Abgeltungswirkung nach Abs. 1. Abs. 2 Nr. 1 betrifft den Wechsel der StPfl. mit der Folge einer Veranlagung zur unbeschränkten StPfl. unter Einbeziehung der beschränkt stpfl. Einkünfte. Abs. 2 Nr. 2 erfasst die Fälle der Antragsveranlagung in den Fällen des StAbzugs nach § 50a EStG, allerdings beschränkt auf Gesellschaften aus der EU bzw. dem EWR (Abs. 4). Abs. 2 Nr. 3 erfasst den Fall der Inanspruchnahme des Stpfl. selbst für die für ihn abzuführende Steuer. Dieses Regelungsprinzip entspricht den §§ 44 Abs. 5 Satz 2 und 50a Abs. 5 Satz 5 EStG. Abs. 2 Nr. 4 betrifft die Übergangsregelung des abgeschafften kstl. Anrechnungsverfahrens.

Abs. 3 regelt den StAbzug für Einkünfte aus Wertpapierleihgeschäften (beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2).

Abs. 4 iVm. Abs. 2 Nr. 2 ermöglicht die Antragsveranlagung für beschränkt Stpfl. aus EU-/EWR-Staaten.

Abs. 5 enthält für bestimmte EU-/EWR-KapGes. eine Erstattungsregelung für die KapErtrSt auf bestimmte Streubesitzdividenden.

II. Rechtsentwicklung des § 32

2

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Durch Art. 3 Nr. 15 StSenkG wurde § 50 idF v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 12) in § 32 unnummeriert. Abs. 2 wurde wegen der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens angepasst. In Abs. 2 Nr. 2 wurde der Verweis auf § 27 KStG aF durch den Verweis auf die nach den Übergangsvorschriften geltenden Bestimmungen ersetzt. Nach der Vorgängervorschrift des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1999 war die KSt nicht abgegolten, soweit nach § 27 die Ausschüttungsbelastung herzustellen war.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. II 2002, 35): Durch das UntStFG wurde Abs. 2 Nr. 2 (jetzt Nr. 4) angefügt. Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung.

► *Zeitlicher Geltungsbereich*: Die Regelung ist grds. ab VZ 2001 anzuwenden (s. § 34 Abs. 1). Bei vom Kj. abweichenden Wj. ist die Vorschrift erstmals für den VZ 2002 anzuwenden, wenn das erste im VZ 2001 endende Wj. vor dem 1.1. 2001 beginnt (s. § 34 Abs. 2a aF). Abs. 2 Nr. 2 wurde daher mit Rückwirkung eingefügt. Entgegen der Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich nicht um eine redaktionelle Anpassung, da eine Regelungslücke geschlossen wurde, was verfassungsrechtl. nicht unbedenklich ist. Vgl. dazu näher SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 46d (6/2009), mit Ausführungen zur verfassungsrechtl. Problematik der Rückwirkung.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Aufgrund der Neufassung des § 34 durch das 5. StBAG-StÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) war der Verweis auf § 34 Abs. 9 fehlerhaft geworden. Dieses redaktionelle Versehen wurde durch das EURLUmsG ab VZ 2005 korrigiert (Verweis auf § 34 Abs. 12).

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 192; BStBl. I 2007, 630): Für Kompensationszahlungen und Leihgebühren bei Wertpapierleihe und Wertpapierpensionsgeschäften wurde in Abs. 3 ein StAbzug für die in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 aufgeführten Entgelte iHv. zunächst 10 %, ab 2008 iHv. 15 % eingeführt.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Die neu eingefügten Abs. 2 Nr. 1 und 2 regeln zwei weitere Ausnahmen von der abgeltenden Wirkung des StAbzugs. Abs. 4 begrenzt den persönlichen Anwendungsbereich des Abs. 2 Nr. 2 auf beschränkt stpfl. EU-/EWR-Körperschaften, deren Sitz und Geschäftsleitung sich innerhalb der EU/des EWR befinden.

In Abs. 2 Nr. 4 werden die Verweise auf § 34 Abs. 12 und § 37 gestrichen, da sie durch das Auslaufen des KStAnrechnungsverfahrens (§ 34 Abs. 12 mit Ablauf VZ 2002) bzw. die Umstellung auf ratierliche Auszahlung des KStGuthabens (§ 37 mit Ablauf des Jahres 2006) überholt waren.

OGAW-IV-Umsetzungsgesetz v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098): In Abs. 3 Satz 3 wurde der Verweis auf § 43 Abs. 1 EStG um die dort eingefügte neue Nr. 1a ergänzt. Dadurch wird der KapErtrStAbzug für Dividenden aus inländ. sammelverwahrten Aktien und Investmentanteilen künftig von der depotführenden Stelle vorgenommen statt von der Aktien- oder Investmentgesellschaft. Die Neuregelung gilt grds. für ab dem 1.1.2012 zugeflossene Dividenden.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1389; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 4 Satz 1 wurde der Verweis auf Art. 48 EGV durch den Verweis auf die Nachfolgevorschrift des Art. 54 AEUV angepasst.

EuGHUmsG v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344): Mit Abs. 5 wurde eine Erstattungsregelung für nach § 8b Abs. 1 stfreie Dividenden eingefügt.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32

3 1. Bedeutung des § 32

Der StAbzug mit Abgeltungswirkung ist der zentrale Mechanismus für die Besteuerung von Einkünften von stbefreiten Empfängern, die dem StAbzug unterliegen. Dies führt zu einer Verwaltungsvereinfachung, da ein Veranlagungsverfahren entbehrlich wird. Bei beschränkt Stpfl. kommt zu diesem Aspekt die Vermeidung der späteren Durchsetzung von Steuerforderungen im Ausland hinzu (s. dazu auch § 50 EStG Anm. 3).

Die abgeltende Besteuerung stellt eine typisierende Bruttobesteuerung dar, die allerdings im Einzelfall zu Härten führen und gegen das unionsrechtl. Diskriminierungsverbot verstoßen kann (s. dazu Anm. 5 und § 50 Anm. 4). Daher ist ab 2009 die Möglichkeit der Nettosteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG zu beachten (s. § 50a Anm. 105 ff.).

Abs. 2 hebt die Abgeltungswirkung in bestimmten Fällen auf, um die Verwirklichung des KStAnspruchs des Steuergläubigers nicht zu gefährden (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 3 [1/2014]).

4 2. Verfassungsmäßigkeit des § 32

Keine generelle Erstattung von Kapitalertragsteuer an ausländische Körperschaften: Gegen die Regelung des Abs. 5 bestehen in verfassungsrechtl. Hinsicht insoweit Bedenken, als die Besteuerung von Streubesitzdividenden nach § 8b der Systematik des KStG widerspricht. Der Gesetzgeber hat zwar einen weiten Gestaltungsspielraum. Durch die Neuregelung dürfte aber das Gebot

der Folgerichtigkeit verletzt sein, da es durch die Neuordnung des § 8b Abs. 4 zu einer nicht gerechtfertigten Mehrfachbelastung von Streubesitzdividenden kommt (s. dazu näher INTEMANN, BB 2013, 1239 [1240]). Diesen Bedenken hätte die ursprünglich vorgesehene Erstattungsregelung auch bei Streubesitzdividenden ausländ. Anteilseigner Rechnung getragen. Die Erstattungsmöglichkeit nach Abs. 5 hätte daher generell eingeräumt werden müssen. Ursprünglich war beabsichtigt, auch den im EU-/EWR-Ausland ansässigen kstpl. Anteilseignern die auf die Streubesitzdividende einbehaltene KapErtrSt zu erstatten (§ 32 Abs. 5 KStG-E), so dass sie wie bei einem inländ. kstpl. Anteilseigner stfrei gestellt werden sollte (s. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09, BT-Drucks. 17/11314). Die Europarechtskonformität der Besteuerung sollte also durch Ausdehnung der inländ. StFreistellung auf den Auslandssachverhalt hergestellt werden, nicht durch eine Einschränkung der StFreiheit des Inlandssachverhalts. Dem widersprach allerdings der BRat, da zu hohe Steuerausfälle befürchtet wurden (jährlich 600 bis 650 Mio. €; s. dazu BR-Drucks. 302/12, 62; kritisch dazu PATZNER/NAGLER, IStR 2012, 790).

Beteiligungsveräußerung: In gleicher Weise bestehen Bedenken gegen die weiterhin bestehende Möglichkeit der stfreien Beteiligungsveräußerung, die Gestaltungsspielräume eröffnet (dazu und zur Kritik s. INTEMANN, BB 2013, 1239 [1242]). Dazu hat das BMF am 21.7.2015 allerdings einen Diskussionsentwurf zur Reform des InvStG bekanntgegeben (Investmentsteuerreformgesetz – InvStRefG, abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de). Darin ist auch eine Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG vorgesehen, durch die ab 2017 Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen an Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer unterworfen werden sollen.

3. Europarechtskonformität der Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer)

5

Art. 63 AEUV steht einem abgeltend wirkenden KapErtrStAbzug bei Dividenden an ausländ. Anteilseigner grundsätzlich entgegen.

Schlechterstellung von ausländischen Anteilseignern: Bei unbeschränkt stpl. Anteilseignern kommt die StBefreiung nach § 8b Abs. 1 durch die Veranlagung zur Geltung. Lediglich 5 % der Gewinnausschüttungen werden nach § 8b Abs. 5 Satz 1 wie nicht abzugsfähige BA behandelt. Im Ergebnis bleibt die Gewinnausschüttung auf Ebene der empfangenden KapGes. zu 95 % stfrei. Die nach § 43 Abs. 1 Satz 3 zu erhebende KapErtrSt wird bei der Veranlagung angerechnet (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Sie wird entweder mit der auf andere Einkünfte entfallenden KSt verrechnet oder erstattet und zwar unabhängig von der Höhe der Beteiligung.

Für beschränkt stpl. Anteilseigner gilt § 8b Abs. 1 zwar ebenfalls (s. § 8b Anm. 10), wegen der Erhebung der KapErtrSt (zuzüglich SolZ) trotz StFreistellung und der Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 1 Nr. 2 kam es bisher zu einer definitiven StBelastung von 15 % KSt zuzüglich 5,5 % SolZ, wenn die Erstattung von zwei Fünfteln der einbehaltenen KapErtrSt nach Maßgabe des § 44a Abs. 9 EStG unter Beachtung des § 50d Abs. 3 EStG beantragt wurde. Die StBelastung der ausländ. KapGes. auf die Dividende entsprach damit dem tariflichen KStSatz zuzüglich SolZ. Eine Erstattung insgesamt war nur möglich, wenn die Voraussetzungen des § 43b EStG oder eines einschlägigen DBA und

des § 50d Abs. 3 EStG erfüllt waren bzw. die Möglichkeit einer Veranlagung gegeben war.

Vereinbarkeit mit Europarecht: Streitig war, ob die Abgeltungswirkung der KapErtrSt (Abs. 1 Nr. 2) mit EU-Recht vereinbar ist (s. dazu z.B. ausführlich ANISSIMOV/STÖBER, DStZ 2013, 379; BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFHE 224, 556; IStR 2009, 551; zust. GOSCH, BFH/PR 2009, 333; abl. SCHÖN, IStR 2009, 555; BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524; v. 11.1.2012 – I R 30/10, GmbHR 2012, 708; EUROPÄISCHE KOMMISSION, Pressemitteilung v. 19.3.2009, IP/09/435, Az. 2004/4349).

Der EuGH sieht in einer benachteiligenden Besteuerung von Dividenden, die in einen EU-/EWR-Raum fließen, einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht (EuGH v. 14.12.2006 – Denkavit – C-170/05, BFH/NV 2007, Beilage, 195; GmbHR 2007, 96; IStR 2007, 62; EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05, BFH/NV 2008, Beilage, 134; GmbHR 2007, 1334; IStR 2007, 853; EuGH v. 18.6.2009 – Aberdeen Property Fininvest Alpha – C-303/07, IStR 2009, 499). In den Mitgliedstaaten Frankreich, Österreich und Niederlande wurde in der Verwaltungspraxis von einer Erhebung einer Quellensteuer abgesehen, wenn die Muttergesellschaft diese Quellensteuer im anderen Mitgliedstaat nicht anrechnen kann (s. BROCKE/HACKEMANN, IWB 2009, 897 [903 f., 906]).

Der EuGH hat aufgrund eines Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission (ua.) gegen Deutschland die oben beschriebene Rechtslage als EU-rechtswidrig erkannt (s. EuGH v. 20.10.2011 – Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland – C-284/09, BB 2011, 2910, mit Anm. BEHRENS, BB 2011, 2915; FR 2011, 1112; IStR 2011, 840; s. dazu auch GRIESER/FALLER, DB 2011, 2798). Er hat für sog. Streubesitzdividenden entschieden, dass es bei Anteilseignern aus EU-/EWR-Staaten gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV, Art. 63 AEUV, Art. 40 EWR-Abkommen) verstößt, wenn und soweit die darauf erhobene KapErtrSt und SolZ wegen der Abgeltungswirkung des Abs. 1 Nr. 2 im Rahmen der beschränkten KStPflicht zu einer definitiven StBelastung führt (s. EuGH v. 20.10.2011 – Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland – C-284/09, FR 2011, 1112; s. dazu näher z.B. DUTTINÉ/STUMM, BB 2012, 867; GRIESER/FALLER, DB 2012, 1296; KESSLER/DIETRICH, DStR 2011, 2131; WIESE/STRAHL, DStR 2012, 1426; SCHNITGER, DB 2012, 305; DESENS, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13), denn dadurch kommt es zu einer höheren Besteuerung im Vergleich mit § 8b bei Ausschüttungen an eine inländ. KapGes. Dies hat auch Auswirkung auf Ausschüttungen an KapGes. in Drittstaaten.

Mit dem EuGHUMsG v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344) hat der Gesetzgeber auf diese Rspr. reagiert. Er trägt dem EU-Recht dadurch Rechnung, dass er Streubesitzdividenden generell der StPflicht unterwirft (zur systematischen Kritik s. INTEMANN, BB 2013, 1239). Dazu wurde § 8b Abs. 4 als Ausnahme zu § 8b Abs. 1 in das Gesetz neu eingefügt (s. dazu näher § 8b Anm. 126 ff.; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1240 f.]; kritisch PATZNER/NAGLER, IStR 2012, 79; ANISSIMOV/STÖBER, DStZ 2013, 379 [380 f.], mwN; TILLMANN, StBW 2014, 794). Zur Abwendung einer Ausländerdiskriminierung auch für reine Inlandssachverhalte wurde nach dieser Vorschrift die volle StPflicht von Streubesitzdividenden (= Beteiligung von weniger als 10 %) eingeführt. Dabei ist für die Beteiligungshöhe nicht auf den Zeitpunkt der Gewinnausschüttung, sondern auf den Beginn des KJ. abzustellen. Dagegen bleibt die StBefreiung für Veräußerungsgewinne weiterhin stfrei (s. dazu allerdings Anm. 3).

Abs. 5 zur Erstattung der nach Europarecht zu Unrecht erhobenen KapErtrSt wurde erforderlich, um die Europarechtswidrigkeit für Altfälle zu beseitigen, da die Neuregelung des § 8b Abs. 4 ab dem 1.3.2013 gilt (§ 34 Abs. 7a KStG nF). Erst ab diesem Zeitpunkt ist die Europarechtswidrigkeit, die der EuGH bezüglich der Besteuerung von Streubesitzdividenden festgestellt hatte, mit der stl. Gleichbehandlung von in- und ausländ. Anteilseignern grundsätzlich beseitigt (zu Ausnahmefällen s. Anm. 7). Eine Ungleichbehandlung von ausländ. Anteilseignern besteht aber weiterhin in den Fällen fort, in denen § 8b Abs. 4 mangels Tatbestandsvoraussetzungen nicht zur Anwendung kommt, weil ausländ. Anteilseigner wegen der abgeltenden Wirkung des StAbzugs Beteiligungsaufwendungen nicht geltend machen können (s. Einf. KStG Anm. 95 mwN). Insoweit müsste wie in § 50 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, Satz 7 für EU-/EWR-Stpfl. die Veranlagungsmöglichkeit eingeführt werden (s. WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 [408]; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 41 [9/2013]; für die Veranlagungsoption im Rahmen der Änderung des InvStG REHM/NAGLER, BB 2015, 1248 [1250, 1252]).

Anwendung auch auf Drittstaatenfälle? Inwieweit sich auch Anteilseigner aus Drittstaaten auf die Rspr. des EuGH und damit auf die Neuregelung analog berufen können, ist umstritten (s. dazu auch näher FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 40 [9/2013]; WATRIN/EBERHARDT, BB 2014, 2967; JOHANNEMANN/HERR, ISR 2012, 94). Abs. 5 entbehrt einer diesbezüglichen Aussage (s. dazu kritisch ANISSIMOV/STÖBER, DStZ 2013, 379 [383]). Teilweise wird die Frage bejaht (so für die Schweiz SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 51 (8/2013) „in Fortdenkung des Urteils des BFH v 22.04.2009, I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543“; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 39 [9/2013], wenn das internationale Schachtelprivileg nicht oder nicht in vollem Umfang greift). Bei Beteiligungen ab 10 % ist zu entscheiden, ob die Niederlassungsfreiheit oder die Kapitalverkehrsfreiheit (ausschließlich oder neben der Niederlassungsfreiheit), die alleine auch für Drittstaatenfälle gilt, zu beachten ist. Der BFH verneint die Möglichkeit der Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit bereits bei Beteiligungen ab 10 % (BFH v. 29.8.2012 – I R 7/12, BStBl. II 2013, 89; s. auch GOSCH, NWB 2012, 4043; s. weiter allgemein DUTTINÉ/STUMM, BB 2012, 867 [872], mwN; SCHNITGER, DB 2012, 305 [308 f.]). Dagegen sieht der EuGH jedenfalls bei Beteiligungen ab 25 % die Niederlassungsfreiheit als ausschließlich anwendbar an (s. EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11, Scheeunemann, GmbHR 2012, 970). Eine weitere Klärung durch den EuGH ist insoweit erforderlich (s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 40 aE [9/2013]; WATRIN/EBERHARDT, BB 2014, 2967 [2973]).

Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV gebietet die Einbeziehung von Ausschüttungen an in Drittstaaten ansässige Empfänger. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatenbeteiligungen auf Beteiligungen unter 10 %, wie sie von der FinVerw. angenommen wird (BMF v. 11.11.2010, BStBl. I 2011, 40), dürfte unzulässig sein (s. dazu näher GRIESER/FALLER, DB 2011, 2800, mwN insbes. zur BFH-Rspr. in Fn. 24 und 25). Ist der KapErtrStAbzug erfolgt, ist der Erstattungsantrag beim BZSt. Zu stellen (§ 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG; zum Verfahrensrecht einschließlich Verjährungsfragen s. näher GRIESER/FALLER, DB 2011, 2802).

Staatshaftungsansprüche wegen Nicht-Erstattung unionsrechtswidriger Kapitalertragsteuer: Die FinVerw. hatte lange Zeit Anträge auf Erstattung, die mit der Unionsrechtswidrigkeit der KapErtrSt begründet wurden, nicht bearbeitet, was insbes. in der Frage der ungeklärten Zuständigkeit des BZSt. begründet sein dürfte (s. THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777). Daher stellt sich insbes. in die-

sen Fällen die Frage nach dem Ausgleich des dadurch entstandenen Zinsschadens. Nach der Rspr. des EuGH (EuGH v. 19.7.2012 – Littlewoods Retail – C-591/10, UR 2012, 772, Rn. 26; THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777 [781]) sind zu Unrecht erhobene Steuerbeträge „zuzüglich Zinsen“ zu erstatten. Der unionsrechtswidrige Einbehalt von KapErtrSt führt zu einem Schaden, der zum einen durch die Erstattung der Hauptforderung (KapErtrSt), andererseits aber auch durch die Erstattung von Zinsen auf die Hauptforderung zu beseitigen wäre (s. THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777 [781], auch zu weiteren Schadensersatzansprüchen in Fn. 42). Die Erstattung der einbehaltenen Steuer kann nach dem stl. Verfahrensrecht (Primärrechtsschutz) erreicht werden. Ein Staatshaftungsanspruch ist danach ausgeschlossen (s. THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777 [781]). Dagegen hat der BFH bisher die Erstattung von Zinsen entgegen der deutlichen Aussage des EuGH in der Rs. Littlewoods Retail (EuGH v. 19.7.2012 – Littlewoods Retail – C-591/10, UR 2012, 772, Rn. 26) abgelehnt (BFH v. 18.9.2007 – I R 15/05, BStBl. II 2008, 332). Der BFH verweist insoweit auf einen möglichen „(zivilrechtlichen) Schadensersatzanspruch“. Zu den Einzelheiten des Staatshaftungsanspruchs und seiner Geltendmachung s. ausführlich THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777 (781 ff.).

6 Einstweilen frei

7

IV. Geltungsbereich des § 32

Sachlicher Geltungsbereich: Sachlich gilt die Vorschrift für alle Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, also nicht nur für Kapitalerträge. Neben den Kapitalerträgen iSd. §§ 43 EStG bzw. 7 InvStG werden die unter § 50a EStG fallenden Vergütungen erfasst. Dies gilt nicht für den StAbzug nach § 31 Abs. 1 iVm. § 50a Abs. 7 EStG (s. dazu näher GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50a EStG Rn. 42). Dieser erfolgt nicht aufgrund Gesetzes, sondern aufgrund eines besonderen Verwaltungsaktes, der im Ermessen der FinBeh. steht. Der StAbzug hat in diesem Fall keine Abgeltungswirkung (s. § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG). Er stellt letztlich ein besonders angeordnetes Vorauszahlungsverfahren dar (s. BFH v. 26.8.1954 – IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63).

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 1 Nr. 1 gilt für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 5 Abs. 1 von der KSt befreit sind. Sie sind partiell stpfl., soweit Einkünfte von der StBefreiung ausgenommen sind (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2) und dem StAbzug unterliegen (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2, § 2 Nr. Halbs. 2). Abs. 1 Nr. 2 gilt für beschränkt stpfl. Körperschaften, die keinen inländ. Betrieb unterhalten. Hier ist der StAbzug nach Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1 vorzunehmen und zwar bei Einkünften iSd. § 2 Nr. 1 oder 2.

Abs. 2 Nr. 1 hebt die Abgeltungswirkung des StAbzugs für beschränkt stpfl. Körperschaften (§ 2 Nr. 1) nach Abs. 1 Nr. 2 auf, wenn der Wechsel der StPflcht (von der beschränkten zur unbeschränkten oder umgekehrt) im Kj. stattfindet. In diesem Fall ist nur eine Veranlagung nach den Vorschriften zur unbeschränkten StPflcht durchzuführen (s. § 7 Abs. 3 Satz 3). Beim Wechsel von der beschränkten StPflcht zur unbeschränkten StPflcht bleibt es bei der Abgeltungswirkung für die Zeit der beschränkten StPflcht (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 8 [1/2014]).

Abs. 2 Nr. 2 sieht für beschränkt Stpfl. aus EU-/EWR-Staaten die Möglichkeit der Antragsveranlagung vor, was ebenfalls die Aufhebung der Abgeltungswirkung zur Folge hat.

Gleiches gilt nach Abs. 2 Nr. 3 für Stpfl., die im Fall des nicht ordnungsgemäß durchgeführten StAbzugsverfahrens wegen der StAbzugsbeträge in Anspruch genommen werden können.

Abs. 2 Nr. 4 für gilt für solche Körperschaften, bei denen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens in der Übergangsphase noch das Anrechnungsverfahren von Bedeutung ist (s. näher KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 8 [1/2014]).

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 4 Satz 1 gilt ab 30.6.2013 (Art. 31 Abs. 1 AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1389; BStBl. I 2013, 802).

Die Regelung des Abs. 5 gilt für Bezüge aus Beteiligungen, die erstmals in 2013 zufließen. Für Altfälle kann unter Hinweis auf das EuGH-Urteil für Anteilseigner in EU-/EWR-Staaten die Erstattung der KapErtrSt beim BZSt. beantragt werden. Zeitlich ist damit die Erstattung auch für vor dem Inkrafttreten des Abs. 5 „zugeflossene“ Kapitalerträge möglich (s. § 34 Abs. 13b Sätze 3 bis 5 iDF des EuGHUMsG v. 21.3.2013), sofern noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist (s. dazu näher GRIESER/FALLER, DB 2012, 1296).

Die hM im Schrifttum geht allerdings aufgrund der Einfügung des § 8b Abs. 4 davon aus, dass eine von KapErtrSt auf Ausschüttungen, die nach dem 28.2.2013 zugeflossen sind, nicht mehr möglich ist (zB ANNISSIMOV in LADEMANN, § 32 Rn. 94, 105 [3/2013]; BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 [495]; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1242]). Unionsrechtlich liegt eine Ungleichbehandlung ab dem 1.3.2013 grds. nicht mehr vor. Andere Autoren gehen aufgrund einer fehlenden Anwendungsvorschrift bzw. des fehlenden Verweises auf § 8b Abs. 4 in Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 von der weiter zeitlich uneingeschränkten Erstattungsmöglichkeit auch nach dem 28.2.2013 für Streubesitzdividenden, die zunächst unter § 8b Abs. 1 fallen, aus (s. dazu näher FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 36, 53 [9/2013]; MIETHE/UNTERBERG, IStR 2014, 872).

Das Gesetz enthält keine zeitliche Beschränkung der Anwendung des Abs. 5. Dies ist auch erforderlich, da es Fälle auch nach dem 28.2.2013 geben kann, in denen die Erstattung europarechtlich geboten ist, zB wenn § 8b Abs. 4 nicht greift, weil die Beteiligung von mindestens 10 % erst im Laufe des Jahres erworben wird (s. dazu das Beispiel in Einf. KStG Anm. 95; des Weiteren Anm. 34; FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 38 [9/2013]: EWR-Gesellschaften mit Beteiligungen ab 10 % wenn das internationale Schachtelprivileg die KapErtrSt nicht auf 0 % reduziert, was bei KapGes. in Island der Fall ist (Reduzierung der KapErtrSt nach DBA auf 5 %).

Die uneingeschränkte Anwendung der Erstattungsregelung auch auf Streubesitzdividenden würde zu einer Inländerdiskriminierung führen, die zwar aus der Sicht der Grundfreiheiten des AEUV hinzunehmen wäre. Allerdings wirft sie europarechtlich das Problem der verbotenen Beihilfe auf und verstößt gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG (s. dazu näher FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 37 [9/2013]). Eine verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift verlangt daher die Nichtanwendung der Vorschrift in den Fällen, in denen § 8b Abs. 4 anzuwenden ist. Die Klarstellung durch den Gesetzgeber durch Bezugnahme auf § 8b Abs. 4 wäre allerdings wünschenswert. Im Übrigen besteht die Notwendigkeit, sie auch über den 28.2.2013 hinaus anzuwenden.

Abs. 5 Satz 6 gilt in den Fällen des Satzes 4 erstmals für nach dem 29.11.2012 erlassene Freistellungsbescheide (s. § 34 Abs. 13b).

V. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen körperschaftsteuerlichen Vorschriften

8 a) Verhältnis zu § 8b

Abs. 5 flankiert die Neuregelung des § 8b Abs. 4 für Streubesitzdividenden (aus Beteiligungen an KapGes. von weniger als 10 %), indem er die gebotene Erstattung von KapErtrSt vorsieht für Fälle, in denen die StFreiheit des § 8b Abs. 1 noch greift (in Altfällen vor der Neuregelung des § 8b Abs. 4 nF und in Fällen, in denen bestimmte pauschalierende Regelungen des § 8b Abs. 4 nF dazu führen können, dass § 8b Abs. 1 auch bei Streubesitzdividenden im Einzelfall nach wie vor anzuwenden ist, (s. dazu Anm. 4; SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 56 [8/2013]).

9 b) Verhältnis zu § 31

Die Vorschrift lässt nicht eindeutig erkennen, ob sie abschließend die Abgeltungswirkung des StAbzugs regelt oder ob daneben noch die estl. Vorschriften über § 31 Abs. 1 anwendbar sind. Die Formulierung des § 31 Abs. 1 „soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt“ lässt dies uE zu. Den abschließenden Charakter der Aufzählung in der Vorschrift hätte der Gesetzgeber im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck bringen müssen.

2. Verhältnis zu einkommensteuerlichen Vorschriften

10 a) Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG

Zum Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG s. § 31 Anm. 10 und 16.

11 b) Verhältnis zu § 50 Abs. 4 EStG

Auch in den Fällen, in denen ein StAbzug vorgeschrieben ist, kann die Steuer nach § 31 Abs. 1 Satz iVm. § 50 Abs. 4 EStG erlassen oder pauschaliert werden. Zu den einzelnen Voraussetzungen der Vorschrift und zu den einschlägigen Verwaltungsanweisungen s. näher § 50 EStG Anm. 450 ff.; GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50 EStG Rn. 30 ff. Die nach dieser Regelung zu erhebende KSt hat abgeltende Wirkung. Ist der StAbzug bereits vorgenommen, ist die Steuer ganz oder teilweise zu erstatten (s. FG Rhld.-Pf. v. 10.6.1976 – III 140/74, EFG 1976, 499 und 501, rkr.).

12 c) Verhältnis zu § 50a Abs. 5 Satz 5 bzw. § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG

Die Vorschriften ergänzen Abs. 2, in dem dort die Fälle erfasst werden, in denen der Gläubiger von Kapitalerträgen bzw. Vergütungen iSd. § 50a EStG bei nicht ordnungsgemäß durchgeführtem StAbzug in Anspruch genommen werden kann.

13 d) Verhältnis zu § 50a Abs. 7 EStG

Wird bei beschränkt stpfl. Körperschaften der StAbzug nach § 50a Abs. 7 EStG iVm. § 31 Abs. 1 angeordnet (s. dazu GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50a EStG Rn. 41), hat dieser mangels Erwähnung in der Vorschrift und der ausdrücklichen Regelung in § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG keine abgeltende Wirkung (s. Anm. 3).

3. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen-Regelungen

14

Werden die abzugspflichtigen Einkünfte im Rahmen eines inländ. Betriebs bezogen, besteht im Rahmen der DBA grds. auch das Besteuerungsrecht im Inland. Sind die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte nach einem DBA stfrei oder sieht das DBA einen niedrigeren StStz als den Abzugssteuersatz vor, ist dessen ungeachtet der StAbzug in voller Höhe vorzunehmen, s. § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG. Der zu hoch erhobene StBetrag ist allerdings vom BZSt. auf Antrag zu erstatten (s. § 50 Abs. 1 Sätze 2 ff. EStG), wenn nicht von der Möglichkeit der StFreistellung im Abzugsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht worden ist. Nach dieser Vorschrift kann beim BZSt. eine Freistellungsbescheinigung beantragt werden.

4. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990

15

Zur Entlastung von der KapErtrSt auf Antrag aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.1.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EU Nr. L 345, 8), die in § 44d EStG aF, jetzt § 43b EStG, umgesetzt wurde, s. Einf. KSt. Anm. 12, 95; § 43b EStG Anm. 6 ff. Zur Beteiligung von ausländ. an inländ. KapGes. insgesamt s. zB HAASE/STEIERBERG, ISR 2014, 282

Soweit die Mutter-Tochter-Richtlinie eine Belastung mit KapErtrSt nicht verhindert (s. § 43b EStG), ist von Kapitalerträgen unter den Voraussetzungen des § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG KapErtrSt iHv. 25 % einzubehalten und an das FA abzuführen. Der StAbzug kann dabei durch ein einschlägiges DBA gemindert sein, ist allerdings ungeachtet der Regelungen des DBA vorzunehmen (§ 50d Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die KapErtrSt hat abgeltende Wirkung, soweit keine Veranlagung in Betracht kommt.

Einstweilen frei

16–19

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Abgeltung der Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug

I. Begriff und Reichweite des Steuerabzugs

20

Abs. 1 enthält zwei selbständige Tatbestände, bei deren Verwirklichung die KSt für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, abgegolten ist.

Unter StAbzug ist der Einbehalt eines entsprechenden Betrags von den Kapitalerträgen oder Vergütungen durch den Schuldner der Erträge bzw. Vergütungen oder durch die auszahlende Stelle zu verstehen (s. § 44 Abs. 1 Satz 3, Abs. 5 Satz 2 Nr. 1, § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG). Steuerschuldner ist der Gläubiger der Erträge bzw. der Vergütungen (s. § 44 Abs. 1 Satz 1, § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG).

Zum StAbzug bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 und 2 EStG bzw. § 7 InvStG s. § 30 Anm. 12. Zur Neureglung des InvStG s. REHM/NAGLER, BB 2015, 1248.

Weiter ist der StAbzug bei Vergütungen iSd. § 50a Abs. 4 EStG für die Ausübung oder Verwertung bestimmter Tätigkeiten, die Nutzung und Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten im Inland vorzunehmen.

21 II. Abgeltung bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 1)

Abs. 1 Nr. 1 betrifft die nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Diese können unbeschränkt stpfl. oder nach § 2 Nr. 2 beschränkt stpfl. sein. Für beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1 ist die StBefreiung nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 grds. ausgeschlossen (mit Ausnahme von EU-/EWR-Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9). Im Fall von abzugspflichtigen Einkünften ist in den vorgenannten Fällen die StBefreiung nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 ausgeschlossen. Die auf diese Einkünfte zu entrichtende KSt ist mit dem StAbzug grds. abgegolten.

Ermäßigungsansprüche für die Kapitalertragsteuer/Abstandnahme vom Steuerabzug: Nicht in allen Fällen muss eine definitive KapErtrSt erhoben werden. Nach Streichung des § 44c EStG (durch das StÄndG 2003 v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2676; BStBl. I 2003, 710) sind Ermäßigungs- bzw. Befreiungstatbestände insgesamt in § 44a EStG geregelt. Ist der Zinsabschlag erhoben worden, weil dem Schuldner der Kapitalerträge die Bescheinigung nach § 44a Abs. 4 Satz 3 EStG nicht vorlag oder macht der Abzugsverpflichtete von der Möglichkeit der Änderung des StAbzugs nach § 44b Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, bleibt es bei der Abgeltungswirkung nach Abs. 1, da eine Veranlagung nicht durchgeführt wird. Zur Vermeidung sachlicher Härten kann der Zinsabschlag auf Antrag der betroffenen Organisation vom zuständigen BS-FA im Billigkeitswege erstattet werden (s. BMF v. 26.10.1992, BStBl. I 1992, 693).

► *Verzicht auf die Kapitalertragsteuer:* Ist der Gläubiger eine von der KSt befreite inländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder eine inländ. jPöR, wird nach § 44a Abs. 4 Nr. 1 EStG bei Erträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 6, 7 und 8 bis 12 und Satz 2 EStG sowie bei Gewinnanteilen, die von einer stbefreiten Körperschaft stammen, auf den KapErtrStAbzug von vornherein verzichtet. Entsprechendes gilt nach § 44a Abs. 7 EStG für die Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a bis 7c iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 9 bzw. 10a und 10b EStG.

Voraussetzung für das Absehen vom StAbzug ist, dass der Gläubiger der Kapitalerträge nachweist, dass er zum Kreis der begünstigten Empfänger gehört.

► *Ermäßigung der Kapitalertragsteuer:* Nach § 44a Abs. 8 EStG ist der KapErtrStAbzug im Fall der Ausschüttung von GmbH-Gewinnanteilen und Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a EStG nur zu drei Fünfteln vorzunehmen. Bei anderen Erträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist die KapErtrSt nach § 45b EStG auf Antrag vom BZSt. zu zwei Fünfteln zu erstatten (§ 44a Abs. 8 Satz 2 EStG).

Voraussetzung für das Absehen vom StAbzug ist auch hier, dass der Gläubiger der Kapitalerträge nachweist, dass er zum Kreis der begünstigten Empfänger gehört.

► *Besonderheiten des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG:* Der KapErtrStAbzug nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG ist auch bei Ausschüttungen eines BgA, einer jPöR und eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer stbefreiten Körperschaft an den nicht stbaren bzw. stbefreiten Bereich des Trägers abzuführen, ob-

III. Bei beschr. stpfl. Körperschaften (Nr. 2) Anm. 21–23 § 32 KStG

wohl hier Gläubiger und Schuldner identisch sind. Der StAbzug von den Einkünften ist nach § 43 Abs. 2 EStG zulässig, obwohl das Vermögen den Bereich der gleichen Person nicht verlässt. Allerdings sollte auf die Vorlage einer Nichtveranlagungsbescheinigung verzichtet werden, da es sich um eine überflüssige Formalie handelt.

Keine Abgeltungswirkung im Fall der Steuerpflicht aus anderen Gründen:

Die Abgeltungswirkung greift in den folgenden Fällen nicht ein:

- Überdotierung von nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 stbefreiten rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder Unterstützungskassen. In diesem Fall ist nach § 6 die Körperschaft im Verhältnis der Überdotierung partiell stpfl. Die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte sind dem stbefreiten und dem stpfl. Einkommen verhältnismäßig zuzuordnen. Die Anrechnung der KSt und KapErtrSt nach § 31 Abs. 1 iVm. 36 Abs. 2 EStG ist auf die festgesetzte KSt nur in dem Umfang zulässig, der rechnerisch den bei der KStVeranlagung erfassten Einkünften entspricht (s. BFH v. 31.7.1991 – I R 4/89, BStBl. II 1992, 98; SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 15 [12/2012]); KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 12 [1/2014]).
- Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreite Körperschaft, dessen BV die abzugspflichtigen Einkünfte zuzurechnen sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 iVm. §§ 14, 64 AO). In diesem Fall sind die Einkünfte in die Veranlagung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zur KSt einzubeziehen und die Abzugsteuer anzurechnen.

III. Abgeltung bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 2)

1. Fälle beschränkter Steuerpflicht

22

Abs. 1 Nr. 2 betrifft die von § 2 erfassten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Danach ist zu unterscheiden zwischen KStSubjekten, die im Inland weder Geschäftsleitung noch Sitz haben, und den übrigen nicht unbeschränkt kstpfl. KStSubjekten, die im Inland abzugspflichtige Einkünfte erzielen.

2. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1

23

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) haben, sind mit ihren inländ. Einkünften (§ 8 Abs. 1 KStG iVm. § 49 EStG) beschränkt kstpfl. Die KSt ist bei abzugsteuerpflichtigen Einkünften mit dem StAbzug abgegolten, es sei denn, sie sind einer inländ. BS bzw. einem inländ. Betrieb der LuF zuzurechnen, es kann die Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 beantragt oder es kann die Nettobesteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG durchgeführt werden. Eine Veranlagung findet insoweit nicht statt. Die KapErtrSt ist dabei nach § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG ungeachtet der StFreiheit des § 8b zu erheben. Da dem KapErtrStAbzug die vollen Kapitalerträge unterliegen (§ 43a Abs. 2 Satz 1 EStG), können damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen nach § 8 Abs. 6 nicht berücksichtigt werden.

Keine Zurechnung zu einem inländischen Betrieb: Die Abgeltungswirkung des StAbzugs setzt voraus, dass die Einkünfte „nicht in einem inländischen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichem Betrieb angefallen sind“. Für den Bereich der gewerblichen Einkünfte wird damit das Betriebsstättenprinzip wie national in §§ 49 Abs. 1 Nr. 2a, 34d Abs. 1 Nr. 2a EStG bzw. in DBA (s. Art. 7 OECD-MA) geregelt.

► *Gewerbliche Einkünfte:* Ein „inländischer Betrieb“ liegt vor, wenn im Inland ein Betrieb, eine BS iSd. § 12 AO oder ein inländ. Vertreter iSd. § 13 AO vorhanden ist (s. dazu näher § 50 EStG Anm. 221 mwN). Entgegen der Auffassung der FinVerw. im Zusammenhang mit § 4h EStG sind auch BS als „Betriebe“ im Sinne der Vorschrift anzusehen (s. dazu näher § 50 Anm. 221). Die Vorschriften der AO gelten auch, wenn der BS- bzw. Vertreterbegriff in einem DBA enger gefasst ist. Dies kann dazu führen, dass trotz der grundsätzlichen StPflcht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG Deutschland im Ergebnis kein Besteuerungsrecht zu steht. Auch in diesem Fall ist die Abgeltungswirkung des StAbzugs gegeben (s. STRECK in STRECK, 8. Aufl. 2014, § 32 Rn. 6; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 15 [1/2014]). Werden der inländ. BS abzugspflichtige Einkünfte zugeordnet (s. dazu näher § 50 EStG Anm. 221 f.), werden sie im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Alt. 1 EStG in die Veranlagung des inländ. Betriebs einbezogen.

► *Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte:* Bei inländ. land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von beschränkt StPfl. reicht das Belegensein einzelner bewirtschafteter Flächen im Inland, zu denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (s. § 50 EStG Anm. 221 f.). Ungeklärt ist, ob bei Abschluss eines DBA Einkünfte aus „unbeweglichen Vermögen“ iSd. Art. 6 OECD-MA vorliegen oder die im DBA idR beschränkte Besteuerungsmöglichkeit für Kapitalvermögen vorgesehen ist (s. SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 20 [12/2012]).

► *Anrechnung der Steuerabzugsbeträge im Wege der Veranlagung:* Sind die abzugspflichtigen Einkünfte einem inländ. Betrieb zuzurechnen, gehen sie in die Veranlagung ein. Dabei kann ein Verlustausgleich mit negativen Einkünften erfolgen (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 14 [1/2014]) und es ist die StFreiheit nach § 8b Abs. 1 zu beachten, so dass die StAbzugsbeträge wie bei unbeschränkt StPfl. auf die festgesetzte KStSchuld angerechnet bzw. im Fall von Verlusten erstattet werden (§ 31 Abs. 1 KStG iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

24 3. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2

Der beschränkten StPflcht nach § 2 Nr. 2 unterliegen die sonstigen – nicht unter § 2 Nr. 1 fallenden – Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt stpfl. sind, mit ihren inländ. abzugspflichtigen Einkünften. Dadurch werden erfasst:

- Gebietskörperschaften (zB Bund, Länder und Gemeinden),
 - sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB Anstalten, Rundfunkanstalten, Stiftungen des Öffentlichen Rechts, Zweckverbände, Kammern),
- soweit sie nicht bereits durch einen BgA unbeschränkt stpfl. sind (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4). In diesem Fall ist die Anwendung des § 2 Nr. 2 nicht vollständig ausgeschlossen. Aufgrund einer – entgegen dem eigentlichen Wortlaut – objektbezogenen Betrachtung unterliegt die KdöR mit ihren steuerabzugspflichtigen Einkünften der beschränkten StPflcht, soweit sie nicht unbeschränkt stpfl. ist, dh. soweit diese Einkünfte nicht dem BgA zugerechnet werden können.

Die Voraussetzungen für den Ausschluss der Abgeltungswirkung decken sich mit denen für die beschränkte StPflcht nach § 2 Nr. 1. Sie entfällt sowohl bei der unbeschränkten StPflcht als auch bei der Zurechnung der abzugspflichtigen Einkünfte zu einem gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Falle der beschränkten StPflcht.

Gewerbliche Tätigkeit: Werden die abzugspflichtigen Einnahmen einem BgA zugeordnet, sind sie in dessen Veranlagung einzubeziehen, die Abzugsbeträge auf die festzusetzende KSt anzurechnen. Damit erübrigt sich bei gewerblicher Tätigkeit von KdöR die Prüfung des Abs. 1 Nr. 2, da die unbeschränkte StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 zu bejahen ist.

Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit: Land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer KdöR sind keine BgA iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1. Soweit ihnen abzugspflichtige Einnahmen zugeordnet werden, unterfallen sie der beschränkten StPflcht. Obwohl keine Veranlagung möglich ist, ist der StAbzug vorzunehmen. Er hat im Ergebnis wegen der fehlenden Veranlagungsmöglichkeit Abgeltungswirkung (so zutr. SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 29 [6/2009] mit Betonung des systematischen Vorrangs des § 2 Nr. 2, 1 Abs. 1 Nr. 6 vor Abs. 1 Nr. 2, gegen KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 20 [1/2014]; LAMBRECHT in GOSCH, 2. Aufl. 2009, § 32 Rn. 21, wonach trotz der fehlenden Veranlagungsmöglichkeit unter Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 keine Besteuerungsmöglichkeit gegeben sein soll mit der Folge der Erstattung der StAbzugsbeträge).

4. Ermäßigung der Abzugsteuer und Freistellung vom bzw. Änderung des Steuerabzugs 25

Sieht das einschlägige DBA für die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte einen ermäßigten StStz oder die StFreiheit vor, ist die KSt mit dem ermäßigten Abzugsteuersatz nach DBA abgegolten (§ 31 Abs. 1 KStG iVm. § 50d EStG). Die zu hoch einbehaltene Steuer ist ggf. durch das BZSt. zu erstatten; s. auch Anm. 26.

IV. Rechtsfolgen der sog. Abgeltungswirkung 26

Erfüllung des KStAnspruchs: Durch den StAbzug wird der KStAnspruch erfüllt. Verfahrensrechtlich führt dies grds. dazu, dass die betreffenden Einkünfte nicht mehr im Rahmen einer KStVeranlagung erfasst werden können. Dadurch scheidet die Anrechnung der KapErtrSt bzw. Abzugsteuer nach § 50a EStG aus. Dies ergibt sich schon aus § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 EStG, der für die Anrechnung eine Veranlagung voraussetzt. Für beschränkt estpfl. Personen ist die Abgeltungswirkung in § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG geregelt. Das Abgeltungsprinzip gilt auch, wenn andere Einkünfte erzielt werden, die im Rahmen einer Veranlagung (§ 50 Abs. 1 EStG) zu erfassen sind. Sind diese negativ, scheidet ein Ausgleich mit positiven abzugspflichtigen Einkünften aus (s. § 50 Abs. 2 EStG). Eine Ausnahme greift nur in den Fällen der Zurechnung zu einer inländ. BS (§ 50 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und des § 50 Abs. 2 Nr. 2 und 3 EStG. In diesen Fällen werden die abzugspflichtigen Einkünfte in die Veranlagung einbezogen, so dass StAbzugsbeträge auf die festzusetzende ESt angerechnet werden können. Entsprechendes regelt die Vorschrift für Körperschaften. Darüber hinaus werden für Körperschaften Besonderheiten geregelt.

► *Definitive Steuerbelastung*: Vorbehaltlich etwaiger Ermäßigungsansprüche tritt grds. eine definitive Steuerbelastung in Höhe des StAbzugs ein. Dem StAbzug unterliegen dabei die (Brutto-)BE (s. dazu § 8 Abs. 6 KStG; §§ 43a Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 4 Satz 2 EStG; GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50a EStG Rn. 21). Das heißt, Aufwendungen, die für diese Einnahmen entstehen, sind grds. nicht zu berücksichtigen.

Zur Abgeltung des StAbzugs bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG, die der Kuponsteuer alter Art unterlagen (§ 50 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1999) s. SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 31 ff. [6/2009]; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 21 f. [1/2014]).

Vermeidung der Rechtsfolgen der Vorschrift: Die Rechtsfolgen der Vorschrift können durch Gestaltungen vermieden werden, durch die die steuerabzugspflichtigen Einkünfte in den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 zB einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden. Abs. 1 Nr. 2 kann vermieden werden, wenn bei beschränkter StPflcht solche Einkünfte einer gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen BS zugerechnet werden, zB durch Zuordnung einer Beteiligung zu dieser BS.

Weiter kann eine Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 beantragt werden. Außerdem kann die Nettobesteuerung im Rahmen des Abzugsverfahrens nach § 50a Abs. 3 EStG erfolgen (s. dazu näher § 50a EStG Anm. 105 ff.; GOSCH in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 50a EStG Rn. 22 ff.).

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ausnahmen vom Grundsatz der Abgeltung

27 I. Keine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs bei zeitweiser unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Abs. 2 Nr. 1)

Abs. 2 Nr. 1 betrifft den Wechsel von der unbeschränkten (§ 1) zur beschränkten KStPflcht (§ 2 Nr. 1) oder umgekehrt. Danach werden die während der beschränkten StPflcht erzielten steuerabzugspflichtigen Einkünfte im Rahmen der inländ. Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht erfasst. Hierdurch soll eine Angleichung an das Verfahren bei der ESt erreicht werden (BTDrucks. 16/10189, 719). Nach § 2 Abs. 3 Satz 7 EStG werden seit dem JStG 1996 v. 10.11.1995 ab 1996 die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte einer natürlichen Person in eine Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einbezogen (s. dazu näher § 2 EStG Anm. 915 ff.), da es dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspräche, wenn trotz durchzuführender Veranlagung ein Teil der Einkünfte nur mit einem pauschal abgeltenden StAbzug belastet bliebe (BTDrucks. 13/5292, 44). Die Vermeidung von Progressionsvorteilen ist allerdings bei der KSt mit dem einheitlichen StStz von 15 % nicht erforderlich. Für nur eine Veranlagung wie bei der ESt sprechen jedoch schon verfahrensökonomische Gründe durch die Vermeidung einer zweiten Veranlagung. Auch wäre es hier umgekehrt nicht angemessen, durch die Anwendung des definitiv werdenden StAbzugs die generelle Anwendung des KStStz von 15 % zulasten des Stpfl. zu verhindern. Außerdem werden Nachteile bei der Verlustentstehung vermieden (s. dazu § 2 EStG Anm. 916).

Beim Wechsel von der beschränkten Stpfl. nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 zur unbeschränkten Stpfl. und umgekehrt bleibt es bei der Abgeltungswirkung für die während der beschränkten StPfl. erzielten Einkünfte. Nur für diesen Fall hat § 7 Abs. 3 Satz 3 noch Bedeutung (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 27.1 [1/2014]).

II. Keine Abgeltungswirkung bei Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 2)

28

Die Abgeltungswirkung des StAbzugs tritt auch dann nicht ein, wenn der Stpfl. für Einkünfte, die dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG unterliegen, einen Antrag auf Veranlagung zur KSt stellt (BTDrucks. 16/10189, 71). Auch durch diese Vorschrift wird die Besteuerung nach dem KStG der EStG angeglichen. Nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG tritt die Abgeltungswirkung des StAbzugs danach nicht ein, wenn eine beschränkt stpfl. natürliche Person für Einkünfte iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG die Veranlagung zur ESt beantragt. Dadurch soll die Möglichkeit zum Abzug von BA eröffnet werden. Abs. 4 beschränkt die Möglichkeit der Antragsveranlagung auf EU-/EWR-Körperschaften einschließlich beschränkt stpfl. Europäischer Gesellschaften und Europäischer Genossenschaften (Abs. 4 Satz 2); s. Anm. 33. Allerdings kann der Ausschluss von beschränkt KStpfl. aus Drittstaaten gegen das DBA-Diskriminierungsverbot verstoßen (vgl. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA).

III. Inanspruchnahme wegen Steuerabzugsbeträgen (Abs. 2 Nr. 3)

29

Nach Abs. 2 Nr. 3 ist die KSt – entgegen der Regelung in Abs. 1 – nicht durch den StAbzug abgegolten, soweit der Stpfl. wegen der Abzugsbeträge „in Anspruch genommen“ werden kann. Abs. 2 Nr. 3 verfolgt damit das gleiche Ziel wie § 44 Abs. 5 Satz 2 und § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG (s. dazu GOSCH in KIRCHHOFF, 14. Aufl. 2015, § 50a EStG Rn. 44), nämlich die Sicherung des Steueraufkommens. Damit hat die Vorschrift nicht nur klarstellende Funktion (so zutr. SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 42 [6/2009]).

§ 44 Abs. 5 Satz 2 EStG regelt die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Gläubigers von Kapitalerträgen im Hinblick auf die KapErtrSt. Eine entsprechende Möglichkeit sieht § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG für den StAbzug für Vergütungen iSd. § 50a Abs. 1 EStG vor. Schuldner der KapErtrSt ist nach dem Grundsatz des § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG der Gläubiger der Kapitalerträge, mithin der Stpfl. selbst. Der Schuldner der Kapitalerträge hat nach § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG den StAbzug für Rechnung des Gläubigers vorzunehmen und an das FA abzuführen. Der Stpfl. als Steuerschuldner selbst kann nicht als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden. Demgemäß sieht § 44 Abs. 5 Satz 1 EStG die Haftung bezüglich der einzubehaltenden und abzuführenden Abzugsbeträge für den Schuldner der Kapitalerträge vor.

Nach § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG wird der Stpfl. selbst nur in Anspruch genommen, wenn

- der Schuldner oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat,

- der Gläubiger weiß, dass der Schuldner oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene KapErtrSt nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilt oder
- das die Kapitalerträge auszahlende inländ. Kreditinstitut oder das inländ. Finanzdienstleistungsinstitut die Kapitalerträge zu Unrecht ohne Abzug der KapErtrSt ausgezahlt hat.

Die Inanspruchnahme des Stpfl. (des Gläubigers der Kapitalerträge) setzt damit die Kenntnis der Tatsache voraus, dass der Schuldner die KapErtrSt nicht ordnungsgemäß an das FA abgeführt hat. Auch im letztgenannten Fall ist dieses Wissen gegeben, da der Gläubiger aus der Höhe der zugeflossenen Erträge erkennen kann, ob ein StAbzug vorgenommen worden ist. Ist lediglich die Abführung der einbehaltenen KapErtrSt unterblieben, scheidet die Haftung des Gläubigers aus.

Der Gläubiger von Vergütungen, die nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG dem StAbzug unterliegen, kann nach § 50 Abs. 5 Satz 5 EStG nur in Anspruch genommen werden, wenn der Schuldner der Vergütungen diese nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat. Auf die Kenntnis des Gläubigers über die unzutreffende Einbehaltung oder Abführung des StAbzugs kommt es nach der Streichung des § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG aF nicht mehr an (s. § 50 Anm. 133; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 32 [1/2014], der allerdings auf die KapErtrSt Bezug nimmt).

Die Steuerschuldnerschaft schließt die Haftungsinanspruchnahme per se aus. Daher muss ggf. ein Nachforderungsbescheid gegen den Stpfl. ergehen, da die grds. vorrangige Nachforderung in einem Veranlagungsverfahren, das Vorrang hätte (s. BFH v. 20.2.1959 – VI 314/56 U, BStBl. III 1959, 202), nicht möglich ist. Das FA hat aufgrund des ihm zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob neben oder statt des Abzugspflichtigen der Stpfl. als Gläubiger der Kapitalerträge in Anspruch genommen werden soll.

30 IV. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 4)

Nach Abs. 2 Nr. 4 ist auch dann, wenn die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 1 greift, die Ausschüttungsbelastung herzustellen, soweit in der 18-jährigen Übergangsphase des Halbeinkünfteverfahrens noch das abgeschaffte Anrechnungsverfahren anzuwenden ist. Die Vorschrift hat damit Bedeutung für Körperschaften, die abzugspflichtige Einnahmen erzielen und unter dem Anrechnungsverfahren zur Gliederung des vEK verpflichtet waren. Dies sind nach § 5 Abs. 1 stbefreite Körperschaften, die aufgrund ihrer Rechtsform zur Gliederung des vEK verpflichtet waren, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehörten. Diese Regelung war erforderlich, um die Systematik des Anrechnungsverfahrens auch bei Ausschüttungen stbefreiter Körperschaften aufrechtzuerhalten. Dementsprechend wurde durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aF die StBefreiung eingeschränkt. Nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens gilt daher als Nachfolgeregelung während der Übergangsphase § 38 zur Sicherung der Möglichkeit der Herstellung der Ausschüttungsbelastung.

Nach § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG aF war die KSt durch den StAbzug nicht abgegolten, soweit die Ausschüttungsbelastung nach § 27 aF herzustellen war. Dadurch wurde sichergestellt, dass bei Ausschüttung der abzugspflichtigen Ein-

künfte trotz § 50 Abs. 1 KStG aF, der Vorgängervorschrift des Abs. 1, eine KStErhöhung vorgenommen werden konnte. Unter die Vorschrift fielen Ausschüttungen von stbefreiten Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1, für deren Ausschüttung EK 02 oder EK 03 als verwendet galt.

Wiedereinführung einer entsprechenden Regelung in Abs. 2 Nr. 2 durch das UntStFG v. 20.12.2001: Aufgrund des Wegfalls des Anrechnungsverfahrens war die Regelung des § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG in § 32 Abs. 2 idF des StSenkG gestrichen worden. Dabei wurden aber offensichtlich die Regelungen des § 34 Abs. 9 aF, der nach dem 31.12.2000 noch Ausschüttungen nach dem Anrechnungsverfahren vorsieht, wie auch die Regelungen der §§ 37 und 38 nF übersehen, die während der Übergangszeit die KStErhöhung bzw. -minderung vorsehen. In diesen Fällen besteht nach wie vor das Erfordernis einer Ausnahme von der Abgeltungswirkung. Daher wurde die Ausnahme in Abs. 2 Nr. 2 durch das UntStFG v. 20.12.2001 eingeführt, wonach die KSt nicht abgegolten ist, „soweit § 34 Abs. 9 aF (jetzt: Abs. 12), § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist“. Dementsprechend sieht § 5 Abs. 2 Nr. 3 eine Ausnahme von der StBefreiung in diesen Fällen vor.

Keine Abgeltung bei Anwendung des § 38 Abs. 2: Die fehlende Abgeltung wird für den Fall vorgesehen, dass die stbefreite Körperschaft Ausschüttungen an ihre Anteilseigner vornimmt und dadurch der stbefreiten Körperschaft eine KStErhöhung iSv. § 38 entsteht, wenn die stbefreiten Körperschaften ihre stfreien Gewinne nach dem alten KStRegime in das EK 02 eingestellt haben. Insofern ist eine KStVeranlagung für den VZ der Ausschüttung durchzuführen. Die KSt ist in diesen Fällen zusätzlich zur KapErtrSt zu entrichten. Die Abgeltungswirkung des Abs. 1 ist insoweit ausgeschlossen. Nach § 38 Abs. 3 ist allerdings keine KStErhöhung vorzunehmen, wenn Anteilseigner der stbefreiten Körperschaft eine andere stbefreite Körperschaft oder eine jPöR ist.

Rechtsfolgen der Ausnahme von der Abgeltungswirkung: Abs. 2 Nr. 4 verhindert nicht generell die Abgeltungswirkung nach Abs. 1. Sie gilt nur „soweit“ nicht die Vorschrift des § 38 Abs. 2 anzuwenden ist. Soweit die Ausnahme greift, ergeben sich die dargestellten Rechtsfolgen. Auch hier kommt eine Veranlagung nicht in Betracht.

V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung

31

Abs. 2 regelt nicht abschließend die Ausnahmen von der Abgeltungswirkung des Abs. 1. Aufgrund des § 31 Abs. 1 Satz 1 sind ggf. im EStG enthaltene Ausnahmen auch bei Körperschaften anzuwenden. Die Abgeltungswirkung entfällt daher auch in folgenden Fällen:

- StAbzug nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 50a Abs. 7 EStG. Hier besteht schon nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung des § 50 Abs. 7 Satz 4 EStG keine Abgeltungswirkung;
- Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 50 Abs. 4 EStG;
- StFreiheit oder niedrigerer Quellensteuersatz nach einem DBA (s. Anm. 14).

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Steuerabzug für inländische Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2
(Finanztransaktionen)**

Bedeutung des Abs. 3: Durch das UnternehmensteuerreformG 2008 wurde die beschränkte StPflcht in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 auf Entgelte für bestimmte Wertpapiergeschäfte (Finanztransaktionen, insbes. Wertpapierleihgeschäfte) erweitert. Dadurch sollen Gestaltungen vermieden werden, durch die Dividendeneinnahmen auf stfreie Empfänger verlagert werden. Die Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt ausschließlich durch den in Abs. 3 geregelten StAbzug durch den Entleiher, der sowohl ein inländ. als auch ein ausländ. Steuersubjekt sein kann (s. zu § 8b Abs. 10 die § 8b Anm. 254) und gilt für Entgelte, die nach dem 17.8.2007 zufließen. Vergleichbare Regelungen enthalten § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 und § 8b Abs. 10. Zu den Fallgestaltungen im Einzelnen s. § 2 Anm. 2, 115 ff.; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379; HAHNE, FR 2007, 819; HAHNE, BB 2007, 2055; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647. Da neben der Besteuerung des Entgelts für die Überlassung von Wertpapieren, beim Entleiher der BA-Abzug weiterhin möglich ist, können solche Leihgeschäfte insgesamt weiter stl. von Vorteil sein; s. KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 38 (1/2014).

Verleiher (Abs. 3 Satz 1): Die Vorschrift greift ein, wenn Verleiher unter § 2 Nr. 2 fallende, beschränkt stpfl. Rechtssubjekte, insbes. inländ. jPöR oder nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 partiell stbefreite Körperschaften sind.

► *Beschränkung des Abzugs auf Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2:* Durch den Verweis auf § 2 Nr. 2 Halbs. 2 werden nur die dort ausdrücklich aufgezählten Tatbestände erfasst, s. dazu näher § 2 Anm. 115 ff.; § 8b Anm. 253 ff. Zu Entgelt-surrogaten nach § 8b Abs. 10 Satz 2 s. § 8b Anm. 256 ff. In diesen Fällen überlässt der Entleiher dem Verleiher statt einer Gegenleistung in Geld WG, aus denen dieser Einnahmen oder Bezüge erzielen kann. Liegen solche tatsächlich vor, werden sie nach § 8b Abs. 10 Satz 2 nicht dem Verleiher, sondern weiterhin dem Entleiher zugerechnet; s. dazu näher § 8b Anm. 257; die doppelte Fiktion (Bezug der Einkünfte vom Entleiher und Einnahmen als Entgelt für die Überlassung der Wertpapiere) führt nicht zur Zurechnung der Einnahmen und Bezüge beim Verleiher; str., zu den unterschiedlichen Auffassungen s. § 8b Anm. 257 mwN.

Durchführung des Kapitalertragsteuerabzugs und Rechtsfolgen:

► *Abzugsteuersatz:* Der StSatz beträgt 15 % des Entgelts (Abs. 3 Satz 2).

► *Entsprechende Anwendung des EStG (Abs. 3 Satz 3):* Für den KapErtrStAbzug verweist Abs. 3 Satz 3 auf die Vorschriften des EStG, die mit Ausnahme der §§ 44 Abs. 2 und 44a Abs. 8 entsprechend anzuwenden sind. Dies gilt mit Inkrafttreten des OGAW-IV-Gesetzes auch für die Tatbestände des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG (s. dazu Anm. 2; BMF v. 8.7.2011, juris; STEINMÜLLER, NWB 2010, 4258; TAPPEN, DStR 2011, 246 [247 f.]). Bei der Auszahlung von Dividenden an Steuerausländer hat die Wertpapiersammelbank den StAbzug vorzunehmen und ggf. Einzelsteuerbescheinigungen auszustellen (s. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. b EStG; TAPPEN, DStR 2011, 246 [248]).

► *Steuerabzug in den Fällen des § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c iVm. § 8b Abs. 10 Satz 2 (Abs. 3 Sätze 4 und 5):* Da in den Fällen der Entgeltsurrogate nach § 8b Abs. 10 Satz 2 nicht der Entleiher das Entgelt, von dem ein Abzug vorgenommen wer-

den könnte, an den Verleiher leistet, sondern dieser es von Dritten durch die Nutzung überlassener WG erlangt, sieht Abs. 3 Satz 4 ausdrücklich vor, dass dennoch der StAbzug vom Entleiher vorzunehmen ist. Das heißt, er hat die Abzugsteuer auf eigene Rechnung an das FA abzuführen (KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 41 [1/2014]). Da die Einnahmen dem Verleiher zufließen, hat dieser ggf. den zur Deckung der KapErtrSt notwendigen Betrag zur Verfügung zu stellen (Abs. 3 Satz 5 Halbs. 1). Unterbleibt dies, trifft den Entleiher nach Abs. 3 Satz 5 eine Anzeigepflicht analog § 44 Abs. 1 Satz 8 EStG gegenüber dem zuständigen BS-FA. Dieses erlässt ggf. einen Nachforderungsbescheid gegen den Entleiher (entsprechend § 44 Abs. 1 Satz 9 EStG).

► *Entstehung des Steueranspruchs:* Die Abzugsteuer entsteht mit dem Zufluss des Entgelts für die Finanztransaktionen beim Verleiher. Der Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge beim Entleiher ist ohne Bedeutung.

Abgeltungswirkung: Die Abzugsteuer hat nach Abs. 1 Nr. 1 für partiell stpfl. Körperschaften, nach Abs. 1 Nr. 2 für beschränkt stpfl. inländ. KdöR abgeltende Wirkung.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Beschränkung des Veranlagungsantrags nach
Abs. 2 Nr. 2 auf EU-/EWR-Körperschaften**

33

Abs. 4 Satz 1 beschränkt den persönlichen Anwendungsbereich für den Antrag zur Veranlagung statt der Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 2 Nr. 2 auf Gesellschaften iSd. Art. 54 AEUV (Art. 48 EGV). Die Regelung gilt durch den Verweis auf § 50a Abs. 3 EStG auch für den Nettosteuerabzug nach dieser Vorschrift. Das Veranlagungswahlrecht und die Möglichkeit des Nettosteuerabzugs bestehen nur für EU-/EWR-Körperschaften, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Gebiets der Mitgliedstaaten der EU oder der EWR-Staaten befindet. Dabei müssen Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich nicht in ein und demselben Staat befinden. Ein solches Erfordernis besteht nur für Europäische Gesellschaften (vgl. Art. 7 der SE-VO) oder Europäische Genossenschaften (vgl. Art. 6 der SCE-VO; BTDrucks. 16/10189, 71). Zum Anwendungsbereich des Abs. 4 nach seinem Wortlaut s. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 17 (9/2013). Allerdings kann der Ausschluss von beschränkt KStpfl. aus Drittstaaten gegen das DBA-Diskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA) verstoßen. Weiterhin liegt ein Verstoß gegen die EU-Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV vor (s. dazu näher Anm. 5).

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Erstattung der Kapitalertragsteuer bei
EU-/EWR-Gesellschaften**

34 **I. Antragsberechtigung und materielle Anspruchsvoraussetzungen
(Abs. 5 Sätze 1 und 2)**

Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Abs. 5 regelt eine Ausnahme zur Abgeltungswirkung der KapErtrSt nach Abs. 1 für Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Gewinnausschüttungen von KapGes.). Auskehrungen, die nach einem DBA wie Dividenden behandelt werden, werden nicht erfasst (s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 45 [9/2013]; zB Auskehrungen auf typisch stille Gesellschaften und partiarische Darlehen, da diese unter § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG fallen). Die Erstattung hat auch dann zu erfolgen, wenn die Einkünfte wegen § 20 Abs. 8 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind.

Kapitalertragsteuer muss nach Abs. 1 abgegolten sein: Die Erstattung nach Abs. 5 kommt nur dann in Betracht, wenn die KapErtrSt grds. nach Abs. 1 abgegolten ist. Erfolgt eine Veranlagung zur KSt, liegt dieses Merkmal nicht vor, zB bei der Zurechnung der Einkünfte zu einem inländ. Betrieb (Abs. 1 Nr. 2) oder beim Wechsel der StPflcht (Abs. 2 Nr. 1, s. Anm. 27).

Berechtigung zum Antrag auf Erstattung von Kapitalertragsteuer (Abs. 5 Satz 1): Antragsberechtigt sind nach Abs. 5 Satz 1 ausschließlich beschränkt stpfl. KapGes. aus dem EU-/EWR-Ausland (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b), die zu weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital der inländ. Körperschaft beteiligt sind und in ihrem Heimatstaat mit Ort der Geschäftsleitung ohne Wahlmöglichkeit der unbeschränkten KStPflcht unterliegen und nicht persönlich von der Steuer befreit sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c).

► *Sitz und Geschäftsleitung im Hoheitsgebiet eines EU-/EWR-Staats:* Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b verlangt, dass sich Sitz und Geschäftsleitung des Gläubigers im EU-/EWR-Ausland befinden. Die beiden Merkmale können auch in verschiedenen EU-/EWR-Staaten erfüllt sein. Die gesetzliche Regelung schließt damit Gesellschaften in Drittstaaten oder doppelt ansässige Gesellschaften, die nur die Geschäftsleitung im EU-/EWR-Ausland haben, von der Erstattung der KapErtrSt aus. Da der EuGH im Urteil v. 20.10.2011 (Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland – C-284/09, FR 2011, 1112) die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit als einschlägig ansah, ist über den Wortlaut des Gesetzes hinaus Abs. 5 wegen der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch bei in Drittstaaten ansässigen Gläubigern anzuwenden (s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 49 [9/2013]).

► *Option zur Körperschaftsteuerpflicht im Ansässigkeitsstaat:* Nicht antragsberechtigt sind Gesellschaften, die in ihrem Heimatstaat zwar unbeschränkt stpfl. sind, der unbeschränkten KSt aber nur aufgrund eines Wahlrechts unterliegen. Dies ist zB bei wie im deutschen Recht transparenten PersGes. (*flow-through-entity*) nach französischem StRecht der Fall (sog. *Check-the-box*-Verfahren; s. zB KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rn. 44 [1/2014]). Dadurch soll wie nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 verhindert werden, dass die Erstattung letztlich Personen zugutekommt, die an sich nicht erstattungsberechtigt sind.

► *Keine Steuerbefreiung:* Die ausländ. Körperschaft darf subjektiv nicht stbefreit sein. Dies betrifft insbes. Investmentfonds, die häufig subjektiv stbefreit sind (BTD Drucks. 17/11214, 7). Die sachliche StBefreiung einzelner Einkünfte ist unbeachtlich.

► *Investmentfonds:* Dies ist vor allem vor allem bei Investmentfonds fraglich. Sie müssen die Beteiligung an der ausschüttenden Körperschaft „unmittelbar“ halten (also insbes. nicht zB über eine PersGes., Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1). Außerdem dürfen sie nicht das Erfordernis der Mindestbeteiligung nach § 43b Abs. 2 EStG erfüllen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 letzter Halbs.). Es besteht hier keine Deckungsgleichheit mit der Mutter-Tochter-Richtlinie (s. dazu kritisch ANISSIMOV/STRÖBER, DStZ 2013, 379 [383 ff.]). Außerdem sind Investmentfonds im Heimatstaat häufig steuerbefreit (s. SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 53 [8/2013]).

Beteiligungsvoraussetzungen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2):

► *Unmittelbare Beteiligung:* Die EU-/EWR-KapGes. muss nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt sein. Die Beteiligung über eine PersGes. reicht daher nicht aus.

► *Nichterreichen der Mindestbeteiligungsgrenze von 10 % nach § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG:* Weiter darf nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG (10 %) nicht erfüllt sein. In diesen Fällen bedarf es nicht der Erstattungsmöglichkeit nach Abs. 5.

Liegt das Mindestbeteiligungserfordernis des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG vor, wird die Beteiligung aber nur kurzfristig gehalten, scheidet die Erstattung nach § 43b wegen der nach § 43b Abs. 2 Satz 4 EStG zusätzlichen Haltefrist von ununterbrochen mindestens zwölf Monaten aus. Entgegen dem Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ist auch in diesem Fall die Erstattung vorzunehmen (s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 51 [9/2013]).

Anspruchs- bzw. Antragsberechtigung nur des Gläubigers der Kapitalerträge: Erstattungsberechtigter und Antragsberechtigter ist der Gläubiger der Kapitalerträge, nicht der Schuldner (s. auch BFH v. 29.1.2015 – I R 11/13, juris, zu § 50d Abs. 3 EStG aF). § 44b Abs. 5 EStG (Erstattungsanspruch des Schuldners der Kapitalerträge) ist auch hier nicht anwendbar.

Grundsätzlich keine Veranlagung möglich: Aus der BFH-Rspr. (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524; v. 11.1.2012 – I R 30/10, GmbHR 2012, 708) kann implizit gefolgert werden, dass das Urteil des EuGH v. 20.10.2011 (Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland – C-284/09, FR 2011, 1112) die Abgeltungswirkung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 nicht unmittelbar außer Kraft setzt. Eine Veranlagung war und ist daher insoweit nicht möglich (s. SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 50 [8/2013] mwN zu kritischen bzw. ablehnenden Auffassungen).

► *Ausnahmsweise Veranlagung bei Betriebsausgabenabzug:* Sollen BA geltend gemacht werden, ist wegen der Europarechtswidrigkeit der Abgeltungswirkung des StAbzugs die Veranlagungsmöglichkeit wie im Rahmen des § 50a Abs. 3 EStG (s. § 50a EStG Anm. 105 ff. mwN insbes. zur Rspr. des EuGH; s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 41 [9/2013]; WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 [408]) zu eröffnen. Da für Beteiligungen bis 10 % die Kapitalverkehrsfreiheit gilt, gilt dies auch für Drittstaatengesellschaften (s. FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rn. 41 [9/2013]).

Materielle Erstattungsvoraussetzungen: Abs. 5 Satz 2 enthält nähere Bestimmungen zu den materiellen Voraussetzungen der Erstattung nach Satz 1.

► *Abs. 5 Satz 2 Nr. 1:* Die Erstattung ist subsidiär zu anderen Erstattungsmöglichkeiten (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1). Sie ist daher ausgeschlossen, wenn und soweit Anträge auf (teilweise) Erstattung nach § 44a Abs. 9 EStG oder nach § 50d EStG in Verbindung mit dem einschlägigen DBA gestellt werden können. Dadurch wird die nach Abs. 5 mögliche Erstattung entweder auf 15 % der Brutto-dividende (s. § 44a Abs. 9 EStG) oder auf den nach einem DBA höchstzulässigen Quellensteuerabzug beschränkt.

► *Abs. 5 Satz 2 Nr. 2* stellt die erforderliche Verknüpfung der Erstattung mit der StFreiheit nach § 8b Abs. 1 her. Danach ist die Erstattung der KapErtrSt ausgeschlossen, wenn die Dividende nach § 8b Abs. 4 stpfl. ist. Wegen der in § 8b Abs. 4 enthaltenen zeitlichen Fiktion bezüglich der Mindestbeteiligung (s. § 8b Abs. 4 Sätze 1 und 6) erscheint es denkbar, dass im Einzelfall eine Dividende weder unter § 43b EStG fällt noch nach § 8b Abs. 4 stpfl. ist. In diesem Fall muss Abs. 5 angewendet werden; er gilt damit nicht nur für „Altfälle“ (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 49, 56 [8/2013]; PÜNG in DPM, § 8b Rn. 269 [12/2014]; ANISIMOV/STRÖBER, DStR 2013, 379 [385]). Der pauschale BA-Abzug nach § 8b Abs. 5 ist mangels Verweises in Abs. 5 nicht vorzunehmen (HAISCH/HELIOS, DB 2013, 724 [730]), obwohl dies sachlich zutreffend wäre (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 56 [8/2013 s. auch BRDrucks. 736/1/12, 2).

► *Abs. 5 Satz 2 Nr. 3:* Die Kapitalerträge dürfen aufgrund ausländ. Vorschriften keiner Person zugerechnet werden, die keinen Anspruch auf Erstattung nach Maßgabe des Abs. 5 hätte. Die Vorschrift zielt auf den Fall ab, dass die Dividenden im Ausland stl. nicht dem Antragsteller, sondern im Rahmen einer Gruppenbesteuerung (ähnlich der inländ. Organschaft) einer anderen Person zugerechnet werden.

► *Abs. 5 Satz 2 Nr. 4* ordnet ausdrücklich die Anwendung der Missbrauchs-klausel des § 50d Abs. 3 EStG für bestimmte zwischengeschaltete Gesellschaften an. Vor der Einfügung des Abs. 5 wurde die analoge Anwendung dieser Vorschrift durch das BMF bejaht (BMF v. 23.5.2012, IStR 2012, 552; ablehnend LÜDICKE, IStR 2012, 540; DUTTINÉ/STUMM, BB 2012, 867; kritisch KLEIN/HAGENA, FR 2012, 528). Ein Freistellungsverfahren entsprechend § 50d Abs. 2 EStG sieht die Neuregelung nicht vor (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 508/2013 dies deckt sich mit der Auffassung des BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; v. 11.1.2012 – I R 30/10, BFH/NV 2012, 1105).

► *Abs. 5 Satz 2 Nr. 5* soll eine Zweifachbegünstigung ausschließen, wenn sich die KapErtrSt durch Anrechnung oder Abzug als BA oder als WK im Ausland beim Gläubiger bereits steuermindernd auswirkt, wobei die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags einer Anrechnung gleichsteht.

II. Nachweispflichten (Abs. 5 Sätze 3 bis 5)

Besondere Nachweispflichten: Abs. 5 Sätze 3 bis 5 regeln die Nachweispflichten hinsichtlich der strengen Erstattungsvoraussetzungen des Abs. 5 Sätze 1 und 2. Um diese Nachweispflichten zu vermeiden, rät SIEGERS aus gestalterischer Sicht, das Eingreifen der Abgeltungswirkung durch eine Unternehmensstruktur zu vermeiden, die eine inländ. Veranlagung erlaubt (s. SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 52 [8/2013]):

Beweis- bzw. Darlegungslast (Abs. 5 Satz 3): Es bestehen tatsächliche Unsicherheiten bei allen vorstehend genannten Tatbestandsmerkmalen zu Lasten der Antragstellerin. Dies stellt Abs. 5 Satz 3 klar.

Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde: Gesetzliche Tatbestandsvoraussetzung für die Erstattung ist auch eine Bescheinigung der für den Antragsteller zuständigen ausländ. Finanzbehörde, die die in Abs. 5 Sätze 4 und 5 genannten Voraussetzungen umfasst. Danach muss nachgewiesen werden, dass der Antragsteller in diesem Staat als stl. ansässig betrachtet wird, dort unbeschränkt kstpf. und nicht von der KSt befreit sowie der tatsächliche Empfänger der Kapitalerträge ist. Weiterhin muss aus der Bescheinigung der ausländ. Steuerverwaltung ersichtlich sein, dass die deutsche KapErtrSt nicht angerechnet, nicht abgezogen oder nicht vorgetragen werden kann und inwieweit eine Anrechnung, ein Abzug oder Vortrag auch tatsächlich nicht erfolgt ist.

Formlose Bescheinigung: Die Bescheinigung der ausländ. Finanzbehörde ist an keine bestimmte Form gebunden, muss aber die in Abs. 5 Sätze 4 und 5 genannten Voraussetzungen vollständig abdecken und eindeutig beantworten (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 52 (8/2013)).

Bescheinigung entsprechend § 36 EStG: In entsprechender Anwendung des Gedankens des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist eine Bescheinigung der einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt vorzulegen (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 52 (8/2013)).

III. Freistellungsbescheid nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO (Abs. 5 Satz 6)

36

Verfahrensrechtliche Durchsetzung des Erstattungsanspruchs:

► **Zuständigkeit:** Für die Bearbeitung von Anträgen auf Erstattung von KapErtrSt ist das BZSt. aufgrund der gesetzlichen Neuregelung in § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG zuständig. Die Neuregelung erfolgte aufgrund von Bedenken des BRats (s. BRDrucks. 736/1/12 v. 6.12.2012, 2). Sie stellt eine erhebliche Erleichterung für die Praxis dar (s. LINN, IStR 2013, 235 [237]). Auch für bereits beim örtlich zuständigen FA gestellte Erstattungsanträge wird das BZSt. (nachträglich) zuständig (INTEMANN, BB 2013, 1239 [1242] mit Verweis auf ORTMANN-BABEL/BOLIK/ZÖLLER, SteuK 2013, 89 [91]).

Der BFH hatte zur Frage der Zuständigkeit entschieden, dass mangels gesetzlicher Regelung über Anträge zur Erstattung der zu Unrecht einbehaltenen KapErtrSt das nach § 20 Abs. 3 und 4 AO (iVm. § 121 BewG, s. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 706) zuständige FA zu entscheiden habe und nicht das BZSt. (eine Erstattung nach DBA bzw. § 43b EStG liegt nicht vor). Der BFH stützte seine Auffassung auf die analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 EStG mittels Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheids analog § 155 Abs. 1 Satz 3 AO. Dieser beseitige den in der KapErtrStAnmeldung liegenden Rechtsgrund für die Abführung der KapErtrSt. Daher sei die Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO vorzunehmen. Die entsprechende Anwendung des § 50d Abs. 2 EStG (Freistellungsverfahren beim BZSt.) wurde dagegen verneint (BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, IStR 2009, 551; v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524; v. 11.1.2012 – I R 30/10, GmbHR 2012, 708; „Steuer-Pingpong“: LÜDICKE/WUNDERLICH, IStR 2008, 411; zT aA vorher DUTTINÉ/STUMM, BB 2012, 867; kritisch KLEIN/HAGENA, FR 2012, 528; WIESE/STRAHL, DStR 2012, 1426). Dieser Antrag war innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist zu stellen (s. dazu GRIESER/FALLER, DB 2012, 1296). Er konnte nicht zur kompletten Erstattung der KapErtrSt führen, da auch die Vergleichsgruppe der unbeschränkt stpf. KapGes. wegen § 8b Abs. 5 einer endgültigen Belastung iHv. 5 % unterliegt (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 50, mwN (8/2013)).

► *Antrag innerhalb der Festsetzungsverjährung:* Erstattungsanträge müssen auf Erlass eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO gerichtet sein. Zumindest muss die Auslegung des Antrags dieses Ziel erkennen lassen. Die Regelungen zur Festsetzungsverjährung sind zu beachten (s. GRIESER/FALLER, DB 2012, 1296). Der Bescheid nach Abs. 5 Satz 6 iVm. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO beseitigt den in der StAnmeldung liegenden Rechtsgrund für die Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt, so dass der Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO entsteht. Es ist zumindest zweckmäßig, den Erstattungsantrag mit einem ausdrücklichen Antrag auf Erstattung gem. § 37 Abs. 2 AO zu verbinden (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 54 (8/2013)). Nach Abs. 5 Satz 6 erfolgt die Erstattung für alle in einem Kj. bezogenen Kapitalerträge iSd. Abs. 5 Satz 1. Dies führt dazu, dass das BZSt. erst nach Ablauf des Kj. zur Bearbeitung verpflichtet ist (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 54 [8/2013]). Aus der Gesetzesformulierung kann weiter geschlossen werden, dass Erstattungsanträge für KapErtrSt auf Einkünfte aus mehreren Quellen vom Antragsteller in einem Antrag zusammengefasst werden müssen, so dass weitere Erstattungsanträge nicht durch weitere Freistellungsbescheide, sondern allenfalls durch Änderung des ersten Freistellungsbescheids beschieden werden können, falls die Änderungsvorschriften der AO dies zulassen (SIEGERS in DPM, § 32 Rn. 54 [8/2013]).

► *Formloser Antrag:* Die KapErtrSt wird nur auf Antrag erstattet, der formlos gestellt werden kann (s. LINN, IStR 2013, 235 [236]).

► *Unionsrechtskonformität:* Abs. 5 Sätze 3 und 5 regeln im Einzelnen umfangreiche Nachweispflichten für die Erstattung von KapErtrSt an ausländ. Anteilseigner. Es bleibt abzuwarten, ob die ausländ. Anteilseigner die von den deutschen Steuerbehörden zu fordernden Nachweise tatsächlich erhalten werden (INTEMANN, BB 2013, 1239 [1243]).

Wenn der Gesetzgeber mit dieser Regelung den Anspruch auf Erstattung von einer Vielzahl von Voraussetzungen und Nachweisen abhängig macht, muss bezweifelt werden, dass diese Regelungen den europarechtl. Vorgaben, die der EuGH in seiner Entscheidung EuGH v. 20.10.2011 (Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland – C-284/09, FR 2011, 1112) aufgestellt hat, gerecht wird (s. dazu und zu den nicht geregelten Erstattungsfällen INTEMANN, BB 2013, 1239 [1243]).