

§ 43b

Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Gesellschaften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366 ber. BGBl. I 2009, 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Auf Antrag wird die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, die einer Muttergesellschaft, die weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hat, oder einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte dieser Muttergesellschaft, aus Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft zufließen, nicht erhoben. ²Satz 1 gilt auch für Ausschüttungen einer Tochtergesellschaft, die einer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegenen Betriebsstätte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaft zufließen. ³Ein Zufluss an die Betriebsstätte liegt nur vor, wenn die Beteiligung an der Tochtergesellschaft tatsächlich zu dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehört. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, die anlässlich der Liquidation oder Umwandlung einer Tochtergesellschaft zufließen.

(2) ¹Muttergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist jede Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen erfüllt und nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EG Nr. L 225 S. 6, Nr. L 266 S. 20, 1997 Nr. L 16 S. 98), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/98/EG des Rates vom 20. November 2006 (ABl. EU Nr. L 363 S. 129), im Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer nach § 44 Absatz 1 Satz 2 nachweislich mindestens zu 10 Prozent unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft (Mindestbeteiligung) beteiligt ist. ²Ist die Mindestbeteiligung zu diesem Zeitpunkt nicht erfüllt, ist der Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses maßgeblich. ³Tochtergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 sowie des Satzes 1 ist jede unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz und in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 90/435/EWG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt. ⁴Weitere Voraussetzung ist, dass die Beteiligung nachweislich ununterbrochen zwölf Monate besteht. ⁵Wird dieser Beteiligungszeitraum nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Absatz 1 Satz 2 vollendet, ist die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach § 50d Absatz 1 zu erstatten; das Freistellungsverfahren nach § 50d Absatz 2 ist ausgeschlossen.

(2a) Betriebsstätte im Sinne der Absätze 1 und 2 ist eine feste Geschäftseinrichtung in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, durch die die Tätigkeit der Muttergesellschaft ganz oder teilweise ausgeübt wird, wenn das Besteuerungsrecht für die Gewinne dieser Geschäftseinrichtung nach dem jeweils geltenden Abkommen zur Vermeidung

derung der Doppelbesteuerung dem Staat, in dem sie gelegen ist, zugewiesen wird und diese Gewinne in diesem Staat der Besteuerung unterliegen.

(3) Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 2 gilt auch, wenn die Beteiligung der Muttergesellschaft am Kapital der Tochtergesellschaft mindestens 10 Prozent beträgt und der Staat, in dem die Muttergesellschaft nach einem mit einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als ansässig gilt, dieser Gesellschaft für Ausschüttungen der Tochtergesellschaft eine Steuerbefreiung oder eine Anrechnung der deutschen Körperschaftsteuer auf die Steuer der Muttergesellschaft gewährt und seinerseits Ausschüttungen an eine unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaft ab der gleichen Beteiligungshöhe von der Kapitalertragsteuer befreit.

Autor: Jens **Intemann**, Richter am FG Dipl.-Finanzwirt, Hannover
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 43b

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 43b	1	IV. Geltungsbereich des § 43b	4
II. Rechtsentwicklung des § 43b	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung des § 43b	3		

**B. Erläuterungen zu § 43b:
 Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Gesellschaften**

	Anm.		Anm.
I. Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug (Abs. 1)		1. Muttergesellschaft	8
1. Voraussetzungen der Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug	6	2. Tochtergesellschaft	9
2. Rechtsfolge	7	3. Beteiligungszeitraum von zwölf Monaten	10
II. Definition der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft (Abs. 2)		III. Definition einer Betriebsstätte (Abs. 2a)	11
		IV. Kapitalertragsteuerentlastung bei Beteiligung von mindestens 10 % (Abs. 3) .	12

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 43b

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, EuZW 1992, 336; THÖMMES, Mutter-Tochter-Richtlinie, JbFfSt 1997/1998, 76; EILERS/SCHIESSL, Zur Quellensteuervergünstigung nach der Mutter-Tochterrichtlinie, DStR 1997, 721; BULLINGER, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie ab 2005: Erweiterung des Anwendungsbereiches und verbleibende Probleme, DStR 2004, 406; JESSE, Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUMsG: Anpassung des § 43b EStG (Kapitalertragsteuerbefreiung) an die geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie, DStR 2005, 151; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, IWB F. 3 Gr. 2, 1157; BAUMGÄRTEL/LANGE, Mögliche EU-Rechtswidrigkeit der Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden, Ubg 2008, 525; SCHWENKE, Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden gemeinschaftsrechtswidrig?, IStR 2008, 473; HEY, Vorrecht des Quellenstaates und binnenmarktkonforme Besteuerung von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union, FS für Harald Schaumburg; RUST, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; SCHÖN, Zinsen und Dividenden im Europäischen Steuerrecht, JbFfSt 2010/2011, 59; KEMPF/GELSDORF: Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in deutsches Steuerrecht – eine alte Kamelle?, IStR 2011, 173.

I. Grundinformation zu § 43b

1

Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, die von einer inländischen Tochtergesellschaft an eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gezahlt werden, können auf Antrag vom KapErtStAbzug freigestellt werden. Die Regelung setzt die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU in innerstaatliches Recht um. Die Muttergesellschaft muss in einem Mitgliedstaat der EU ansässig sein und nachweislich zu mindestens 10 % unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt sein. Die Mindestbesitzzeit beträgt zwölf Monate. Gewinnausschüttungen an eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU belegen ist, werden ebenfalls begünstigt.

II. Rechtsentwicklung des § 43b

2

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Die Vorschrift wird zur innerstaatlichen Umsetzung der europäischen Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtl. 90/435/EWG v. 23.7.1990, ABl. EG 1990 Nr. L 225, 6) als § 44d in das EStG eingefügt. Dividendenzahlungen, die von Tochtergesellschaften an im Ausland ansässigen Muttergesellschaften gezahlt werden, sollen vom KapErtStAbzug freigestellt werden.

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Der Kreis der begünstigten Gesellschaften wird aufgrund des Beitritts neuer Mitgliedstaaten zur EU durch Ergänzung der Anl. 7 zum EStG erweitert.

Gesetz zur Datenermittlung für den Verteilungsschlüssel des Gemeindeanteils am UStAufkommen und zur Änderung stl. Vorschriften v. 23.6.1998 (BGBl. I 1998, 1496): Zur Umsetzung einer Entsch. des EuGH (v. 17.10.1996 – Rs. C-283, 291, 292/94 – Denkavit, IStR 1996, 526) wird Abs. 2 Satz 5 eingefügt.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Vorschrift des § 44d wird zu § 43b.

5. StBeamAusbÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714): Der Verweis in § 43b Abs. 2 Satz 3 wird wegen einer Änderung des § 50d redaktionell angepasst.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Die Steuerergünstigung wird auf Gewinnausschüttungen, die an eine im EU-Ausland ansässige Betriebsstätte der Muttergesellschaft gezahlt werden, erstreckt (Abs. 1). Mit Einf. eines neuen Abs. 2a wird erstmals eine gesetzliche Definition der Betriebsstätte vorgenommen. Die Liste der begünstigten Gesellschaften wird erweitert (Anlage 2) und die Mindestbeteiligungsquote wird in mehreren Schritten auf 10 % gesenkt (Abs. 2 Satz 1). Abs. 4 wird aufgehoben.

SEStEG v. 7. 12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Nach dem neu eingeführten Satz 4 erfolgt keine Befreiung vom KapErtrStAbzug für Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, die anlässlich einer Liquidation oder Umwandlung einer Tochtergesellschaft zufließen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Der Gesetzestext wird durch den Hinweis auf die Richtl. 2006/98/EG (ABl. EU 2006 Nr. L 363, 129) aktualisiert. Nachdem Bulgarien und Rumänien der EU beigetreten waren, wurde die Mutter-Tochter-Richtlinie durch die Richtl. 2006/98/EG (ABl. EU 2006 Nr. L 363, 129) entsprechend angepasst.

3

III. Bedeutung des § 43b

In Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU werden Gewinnausschüttungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaft vom KapErtrStAbzug freigestellt, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern und zur Wettbewerbsneutralität innerhalb der EU beizutragen (GERSCH in KSM, § 43b Rn. A 46). Die Mutter-Tochter-Richtlinie, welche am 23.7.1990 verabschiedet wurde, stellt einen ersten Schritt in dem Bemühen um eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU dar. Sie regelt die Besteuerung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, um durch die Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen. Es soll dadurch der Zusammenschluss von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden (EuGH v. 1.10.2009 – Rs. C-47/08 – *Cominic*, DB 2009, 2295). Die Mutter-Tochter-Richtlinie soll damit sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft stl. neutral sind (EuGH v. 3.4.2008 – Rs. C-27/07 – *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung/Doppelbelastung hat der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft nach der Mutter-Tochter-Richtlinie von der Erhebung einer Quellensteuer abzusehen und der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft muss die Dividende entweder von der Besteuerung freistellen oder die bei der Tochtergesellschaft erhobene KSt. anrechnen. Die somit zu gewährende Freistellung vom KapErtrStAbzug ist nach § 43b von einer Mindestbeteiligungsquote und einer Mindestbesitzzeit abhängig, um Missbrauchsfälle zu verhindern. Dies steht im Einklang mit der Mutter-Tochter-Richtlinie und begegnet daher keinen europarechtlichen Bedenken. Auch das Verfahren als solches hält der BFH für europarechtskonform (BFH v. 20.12.2006 – I R 13/06, DSStR 2007, 943).

Verstoß gegen europäische Grundfreiheiten: Allerdings stellt sich die Frage, ob ein KapErtStAbzug bei Gewinnausschüttungen an kstpflichtige Anteilseigner, die zu weniger als 10 % an der ausschüttenden Tochtergesellschaft beteiligt sind (sog. Streubesitzdividende), unter Berücksichtigung der europäischen Grundfreiheiten unterbleiben müsste. Zwar ist der KapErtStAbzug sowohl bei inl. als auch bei ausl. Anteilseignern, die zu weniger als 10 % an der ausschüttenden Tochtergesellschaft beteiligt sind, vorzunehmen. Jedoch bleibt eine Gewinnausschüttung bei unbeschr. kstpflichtigen Anteilseignern gem. § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG zu 95 % stfrei und die einbehaltene KapErtSt. wird auf die StSchuld des Anteilseigners angerechnet (§ 31 Abs. 1 KStG iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2). Bei beschr. KStpfl. wirkt der KapErtStAbzug auf Streubesitzdividenden dagegen definitiv, weil dieser gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung besitzt, so dass auch eine Erstattung der KapErtSt. nicht möglich ist. In dieser unterschiedlichen stl. Behandlung inl. und ausl. Anteilseigner könnte insb. unter Berücksichtigung der EuGH-Entscheidungen in den Rs. Denkavit (EuGH v. 14.12.2006 – Rs. C-170/05 – Denkavit, IStR 2007, 62), Amurta (EuGH v. 8.11.2007 – Rs. C- 379/05, BFH/NV Beil. 2008, 134) und Aberdeen (EuGH v. 18.6.2009 – C- 303/07, BFH/NV 2009, 1361) ein Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten liegen. Daher könnte es europarechtlich geboten sein, auch Streubesitzdividenden vom (abgeltenden) KapErtStAbzug auszunehmen. Der BFH vertritt dagegen die Auffassung, dass ein KapErtStAbzug europarechtskonform ist (BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543; abl. WASSERMEYER, IStR 2009, 554; SCHÖN, IStR 2009, 555; RUST, DStR 2009, 2568, 2574; BEHRENS/SCHMITT, BB 2009, 2353 ff.).

Zu Einzelheiten s. weiter SCHÖN, JbFStR 2009/2010, 60 ff.; HEY, FS für Schaumburg, 767, 785 f.; RUST, DStR 2009, 2568 ff.; ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 525 ff.; SCHWENKE, IStR 2008, 473 ff.; BAUMGÄRTEL/LANGE, Ubg 2008, 525 ff.

Zur Europarechtskonformität des Antragserfordernisses s. BULLINGER, IStR 2004, 406 (410).

Problem der Inländerdiskriminierung: Inl. Muttergesellschaften werden durch § 43b schlechter gestellt, weil nur bei ausl. Muttergesellschaften vom KapErtStAbzug abgesehen werden kann. Der reine Inlandssachverhalt wird somit gegenüber einem grenzüberschreitenden Sachverhalt nachteilig besteuert. Dies soll europarechtlich unbedenklich sein, weil die Grundfreiheiten für den reinen Inlandssachverhalt keine Anwendung finden (zB. EuGH v. 26.1.1993 - Rs. C-112/91 – Werner; BFH v. 15.7.2005 – I R 21/04, BStBl. II 2005, 716; v. 18.9.2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17). Die mit der Schlechterstellung verbundene Inländerdiskriminierung könnte jedoch verfassungsrechtlich am Gleichheitssatz des Art. 3 GG zu messen sein (s. dazu FRASE/BALLWIESER, DB 2010, 1366 [1368]; OSTERLOH in SACHS, GG, Art. 3 Rn. 71; BULLINGER, IStR 2005, 370 [373 ff.]; s. aber BFH, Urt. v. 15.7.2005 – I R 21/04, BStBl. II 2005, 716).

IV. Geltungsbereich des § 43b

4

Persönlicher und sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist auf Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 von Gesellschaften, die der dt. KSt. unterliegen, anzuwenden, s. iE Anm. 9. Die Muttergesellschaft, die Gläubigerin der Kapitalerträge ist, darf weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Dagegen muss die Tochtergesellschaft im Inland unbeschr. stpflichtig sein. Als Muttergesellschaft kommt neben ausl. KapGes. auch ausl. PersGes. in Betracht, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat wie eine KapGes. einer KSt. unterliegen

§ 43b Anm. 4–6 B. Bemessung d. KapErtSt. bei best. Gesellschaften

(BTDrucks. 15/3677, 35; s. iE Anm. 8). In sachlicher Hinsicht erstreckt sich der Anwendungsbereich auf alle Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, also im Regelfall auf offene und verdeckte Gewinnausschüttungen.

5

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 43: Die nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bestehende Pflicht zum KapErtrStAbzug für Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 wird für grenzüberschreitende Gewinnausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften suspendiert.

Verhältnis zu § 50d: Das Verfahren über die Freistellung vom KapErtrStAbzug wird in § 50d Abs. 2 näher geregelt. § 50d Abs. 3 schränkt den Anwendungsbereich des § 43b für ausländische Gesellschaften ein, für deren Einschaltung kein wirtschaftlicher Grund besteht oder die keiner (nennenswerten) eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen. Die Vorschrift, die der Missbrauchsbekämpfung dienen soll, ist europarechtlichen Bedenken ausgesetzt (s. § 50d Anm. 52).

B. Erläuterungen zu § 43b: Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Gesellschaften

I. Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug (Abs. 1)

6 1. Voraussetzungen der Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug

KapErtrSt. wird auf Antrag nicht erhoben, wenn eine inländische Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 an eine im EU-Ausland ansässige Muttergesellschaft oder deren im EU-Ausland ansässigen Betriebsstätte zahlt.

Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1: Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dem KapErtrStAbzug. Zu den Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören offene und verdeckte Gewinnausschüttungen von KapGes. (zu Einzelheiten s. § 20 Anm. 60 ff.).

Muttergesellschaft: Die Muttergesellschaft, an die die Gewinnausschüttung fließt, darf weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Gewinnausschüttungen an eine in Deutschland unbeschr. stpflichtige Muttergesellschaft werden daher von der KapErtrStFreistellung nicht erfasst. Zum Begriff der Muttergesellschaft ausführl. s. Anm. 8.

Ausschluss von der Freistellung: Auch wenn die Gesellschaft, an die die Gewinnausschüttung fließt, formal alle Voraussetzungen des § 43b erfüllt, kann sie nach § 50d Abs. 3 vom Freistellungsverfahren ausgeschlossen sein. Nach § 50d Abs. 3 soll die KapErtrStFreistellung insbesondere bei Einschaltung funktionsloser ausländischer Gesellschaften ausgeschlossen werden, um missbräuchliche Gestaltungen verhindern zu können. Zu Einzelheiten s. § 50d Anm. 54 ff.

Betriebsstätte: Die KapErtrStFreistellung greift auch ein, wenn die Gewinnausschüttung an eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft gezahlt wird. Zum Be-

griff der Betriebsstätte s. Anm. 11. Die Betriebsstätte muss in einem anderen Mitgliedstaat der EU liegen. Liegt die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der EU, kann die Muttergesellschaft (ausnahmsweise) auch in Deutschland unbeschr. stpflichtig sein (Abs. 1 Satz 2). Die Regelung soll sicherstellen, dass die Gründung einer ausländischen Betriebsstätte durch eine unbeschr. stpflichtige Muttergesellschaft nicht benachteiligt wird. Zur Verhinderung von Umgehungsgestaltungen ist ein Zufluss der Gewinnausschüttung bei einer Betriebsstätte nur anzunehmen, wenn die Beteiligung an der (inländischen) Tochtergesellschaft tatsächlich zum BV der ausländischen Betriebsstätte gehört (BTDrucks. 15/3677, 33). Allein die bilanzielle Zuordnung der Beteiligung zur Betriebsstätte ist nicht ausreichend, vielmehr muss ein funktionaler Zusammenhang iSd. Rspr. des BFH zu Art. 10 OECD-MA (zB BFH v. 23.10.1996 – I R 10/96, BStBl. II 1997, 313) bestehen (glA GROTHERR, IWB F. 3 Gr. 2, 1157, 1162; aA JESSE, DStR 2005, 151 [156]).

Die Tochtergesellschaft, die die Gewinnausschüttung vornimmt, kann nur eine unbeschr. steuerpflichtige Gesellschaft sein, deren Rechtsform in der Anl. 2 zum EStG aufgeführt ist. Zum Begriff der Tochtergesellschaft s. auch Anm. 9.

Antrag: Die Freistellung vom KapErtrStAbzug erfolgt nur auf Antrag der Muttergesellschaft. Der Antrag ist beim BZSt. nach einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck zu stellen (§ 50d Abs. 1). Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen erteilt das BZSt. eine amtliche Bescheinigung über die Freistellung vom StAbzugsverfahren (§ 50d Abs. 2 Satz 1).

Zur Europarechtskonformität des Antragserfordernisses s. BULLINGER, IStR 2004, 406 (410).

2. Rechtsfolge

7

Die Tochtergesellschaft kann die Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft oder die Betriebsstätte auszahlen, ohne KapErtrSt. nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 einzubehalten. Die Tochtergesellschaft darf aber nach § 50d Abs. 2 Satz 5 nur vom StAbzug Abstand nehmen, wenn ihr eine Bescheinigung des BZSt. über die Freistellung vom Steuerabzugsverfahren vorliegt.

II. Definition der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft (Abs. 2)

1. Muttergesellschaft

8

Gesellschaft iSd. Anlage 2: Welche Gesellschaft als Muttergesellschaft iSd. Vorschrift fungieren kann, ist einer gesonderten Anl. (Anlage 2 zum EStG) zu entnehmen, die die verschiedenen Gesellschaftsformen der Mitgliedstaaten der EU auführt, welche regelmäßig mit einer deutschen KapGes. vergleichbar sind. Allerdings werden auch PersGes. in der Anl. 2 aufgeführt, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat wie eine KapGes. einer KSt. unterliegen (BTDrucks. 15/3677, 35; BULLINGER, IStR 2004, 406 [409]; LINDBERG in BLÜMICH, § 43b Rn. 23). Die Aufzählung ist abschließend und kann daher nicht auf Gesellschaftsformen analog angewendet werden, selbst wenn diese mit den aufgeführten Gesellschaften vergleichbar ist (EuGH v. 1.10.2009 – Rs. C-47/08, Communic, DB 2009, 2295). Nach der Anl. 2 wird des Weiteren gefordert, dass die Gesellschaft in einem Mit-

§ 43b Anm. 8–11 B. Bemessung d. KapErtSt. bei best. Gesellschaften

gliedstaat der EU ansässig ist und nicht nach einem DBA als außerhalb der Gemeinschaft als ansässig betrachtet wird. Außerdem muss die ausländische Gesellschaft einer in der Anl. näher bezeichneten Steuer unterliegen. Eine Befreiung von dieser Steuer darf nicht vorliegen.

Beteiligungsquote: Die Gesellschaft muss nachweislich zu mindestens 10 % unmittelbar an der inländischen Tochtergesellschaft beteiligt sein, wenn die Gewinnausschüttung nach dem 31.12.2008 zufließen. Bei einem Zufluss der Ausschüttung vor dem 1.1.2009 beträgt die Mindestbeteiligungsquote 15 %. Beteiligungen an der Tochtergesellschaft, die einer Betriebsstätte zugeordnet sind, werden der Muttergesellschaft zugerechnet (BTDrucks. 15/3677, 33). Schädlich ist die Zwischenschaltung einer KapGes. oder PersGes. (aA zur PersGes. BULLINGER, IStR 2004, 406 [409]).

Zeitpunkt: Die Mindestbeteiligungsquote muss im Zeitpunkt des Zuflusses der Gewinnausschüttung (Entstehung der KapErtrSt. nach § 44 Abs. 1 Satz 2) erfüllt sein. Hilfsweise reicht es nach Abs. 2 Satz 2 aus, dass die Mindestbeteiligung im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses besteht.

9 2. Tochtergesellschaft

Tochtergesellschaft kann jede Gesellschaft sein, die zu den in Anl. 2 zum EStG genannten Gesellschaften gehört. Die Gesellschaft muss der deutschen KSt. unterliegen. Dazu gehören insbesondere die AG, GmbH, KGaA, VVaG, Genossenschaften und BgA. PersGes. können dagegen keine Tochtergesellschaft sein, weil sie nicht der deutschen KSt. unterliegen (GERSCH in KSM, § 43b Rn. C 28).

10 3. Beteiligungszeitraum von zwölf Monaten

Beteiligungszeitraum: Die Mindestbeteiligung muss nach Abs. 2 Satz 4 nachweislich ununterbrochen zwölf Monate bestehen. Für die Berechnung der Frist ist auf den Zeitpunkt der Entstehung der KapErtrSt. nach § 44 Abs. 1 Satz 2 abzustellen. Ist die Frist zu diesem Zeitpunkt nicht eingehalten, darf nicht von der Erhebung der KapErtrSt. abgesehen werden.

Erstattung der KapErtrSt. nach § 50d Abs. 1: Die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt. kann jedoch nach Abs. 2 Satz 5 nach den Regelungen des § 50d Abs. 1 erstattet werden, wenn der Beteiligungszeitraum von zwölf Monaten nach dem Zeitpunkt der Entstehung der KapErtrSt. doch noch vollendet wird. Die Regelung beruht auf der Rspr. des EuGH, welcher entschieden hatte, dass es mit der Mutter-Tochter-Richtlinie nicht vereinbar ist, wenn ein Mitgliedstaat die Gewährung der Steuervergünstigung davon abhängig macht, dass die Muttergesellschaft im Zeitpunkt der Gewinnausschüttung die Mindestbesitzzeit erfüllt hat (EuGH v. 17.10.1996 – Rs. C-283, 291, 292/94, IStR 1996, 526). Ein Freistellungsverfahren nach § 50d Abs. 2 ist in diesem Zusammenhang gem. Abs. 2 Satz 5 letzter Halbs. ausdrücklich ausgeschlossen.

11 III. Definition einer Betriebsstätte (Abs. 2a)

Abs. 2a bestimmt, unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte iS der Vorschrift vorliegt. Die Definition ist notwendig, weil auch Gewinnausschüttungen, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU belegene Betriebsstätte

der Muttergesellschaft gezahlten werden, nach Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 vom KapErtrStAbzug ausgenommen werden (s. Anm. 6).

Feste Geschäftseinrichtung: Betriebsstätte ist nach Abs. 2a eine feste Geschäftseinrichtung in einem anderen Mitgliedstaat der EU. Die Tätigkeit der Muttergesellschaft muss ganz oder teilweise durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden. Die Definition des Abs. 2a ist insoweit mit der Regelung in Art. 5 OECD-MA vergleichbar (s. daher zB HAASE, AStG/DBA, Art. 5 OECD/MA Rn. 47 ff.).

Besteuerungsrecht dem Sitzstaat der Betriebsstätte zugewiesen: Weitere Voraussetzung nach Abs. 2a ist, dass das Besteuerungsrecht für den Gewinn dieser Geschäftseinrichtung nach dem jeweils geltenden DBA dem Sitzstaat der Betriebsstätte zugewiesen ist und der Gewinn in diesem Staat auch der Besteuerung unterliegt. Dabei kommt es jedoch nicht darauf an, dass der Gewinn der Betriebsstätte tatsächlich vom ausländischen Staat besteuert wird (glA GERSCH in KSM, § 43b Rn. D 10; aA JESSE, DStR 2005, 151 [155]).

IV. Kapitalertragsteuerentlastung bei Beteiligung von mindestens 10 % (Abs. 3) 12

Nach Abs. 3 können auch Gewinnausschüttungen vom KapErtrStAbzug freigestellt werden, wenn die Muttergesellschaft zu mindestens 10 % an der Tochtergesellschaft beteiligt ist. Die Vorschrift ist nur für die Zeit von Bedeutung, in welcher nicht schon regulär nach Abs. 2 eine Beteiligung von 10 % für die Anwendung von Abs. 1 ausreichend ist. Daher ist Abs. 3 gem. § 52 Abs. 55d letztmalig auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die vor dem 1.1.2009 zufließen, denn für Gewinnausschüttungen nach dem 31.12.2008 ist eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % für die Entlastung vom KapErtrStAbzug schon nach Abs. 1 ausreichend.

Voraussetzungen des Abs. 3: Eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % konnte für die Entlastung vom KapErtrStAbzug für Gewinnausschüttung vor dem 1.1.2009 ausreichen, wenn der ausländischen Muttergesellschaft im anderen Mitgliedstaat der EU eine Steuerbefreiung auf die Ausschüttung der Tochtergesellschaft gewährt wird oder eine Anrechnung der deutschen KSt. erfolgt (sog. Gegenseitigkeit). Weitere Voraussetzung ist das Bestehen von Gegenseitigkeit, so dass der andere Mitgliedstaat der EU ab einer Beteiligungshöhe von mindestens 10 % ebenfalls Ausschüttungen von Tochtergesellschaften an eine in Deutschland unbeschr. stpflichtige Muttergesellschaft vom dortigen Quellensteuerabzug ausnimmt (KNAUPP in KIRCHHOF X, § 43b Rn. 7).

§ 43b