

## § 32

### Sondervorschriften für den Steuerabzug

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),  
zuletzt geändert durch InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730;  
BStBl. I 2016, 731)

(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) <sup>1</sup>Von 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. <sup>2</sup>Der Steuersatz beträgt 15 Prozent des Entgelts. <sup>3</sup>Die 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. <sup>4</sup>Der 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. <sup>5</sup>In Fällen des Satzes 4 hat die überlassende Körperschaft der anderen Körperschaft den zur Deckung der Kapitalertragsteuer notwendigen Betrag zur Verfügung zu stellen; § 44 Absatz 1 Satz 10 und 11 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(4) <sup>1</sup>Absatz 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.<sup>2</sup>Europäische Gesellschaften sowie Europäische Genossenschaften gelten für die Anwendung des Satzes 1 als nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaften, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaften befindet.

(5) <sup>1</sup>Ist 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.

<sup>2</sup>Satz 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
5. 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.

<sup>3</sup>Der Gläubiger der Kapitalerträge hat die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen. <sup>4</sup>Er 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. <sup>5</sup>Aus 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. <sup>6</sup>Die 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.

#### FVG

idF des FVG v. 4.4.2006 (BGBl. I 2006, 846), zuletzt geändert durch  
FANenReG v. 14.8.2017 (BGBl. I 2017, 3122; BStBl. I 2017, 1247)

#### § 5

#### Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern

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

...

12. die Durchführung der Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes und § 32 Absatz 2 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes sowie die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens nach § 50a Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes, einschließlich des Erlasses von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung ab dem durch eine Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates zu bestimmenden Zeitpunkt, der nicht vor dem 31. Dezember 2011 liegt;

...

39. die Entlastung von Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 32 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes. <sup>2</sup>Die Verwaltungskosten sowie sonstige Kosten,

die dem Bund durch diese Zuständigkeit entstehen, werden vom Bund und den Ländern je zur Hälfte getragen.<sup>3</sup>Zwischen den einzelnen Ländern werden die Kosten im Sinne des Satzes 2 entsprechend dem in Absatz 2 geregelten Verhältnis aufgeteilt,

...

Autor: Dr. Mathias **Link**, LL.M., Rechtsanwalt/Steuerberater, Pricewaterhouse-Coopers GmbH, Frankfurt am Main  
 Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

**Inhaltsübersicht**

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32 . 1**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 32</b>	1	<b>2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG</b>	10
<b>II. Rechtsentwicklung des § 32</b>	2	a) Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG	10
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32</b>	3	b) Verhältnis zu §§ 43 EStG	11
1. Bedeutung des § 32	3	c) Verhältnis zu § 50 Abs. 4 EStG	12
2. Verfassungsmäßigkeit des § 32	4	d) Verhältnis zu § 50a Abs. 5 Satz 5 bzw. § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG	13
3. Europarechtskonformität des § 32	5	e) Verhältnis zu § 50a Abs. 7 EStG	14
<b>IV. Geltungsbereich des § 32</b>	7	<b>3. Verhältnis zu Vorschriften des InvStG</b>	15
<b>V. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften</b>	8	<b>4. Verhältnis zu DBA-Regelungen</b>	16
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	8	<b>5. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie</b>	17
a) Verhältnis zu § 8b	8		
b) Verhältnis zu § 31	9		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Abgeltung der Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug . . . . . 20**

	Anm.		Anm.
<b>I. Überblick</b>	20	<b>und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 1)</b>	22
<b>II. Begriff und Reichweite des Steuerabzugs nach Abs. 1</b>	21	<b>IV. Abgeltung bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 2)</b>	23
<b>III. Abgeltung bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen</b>			

Anm.	Anm.
1. Fälle beschränkter Steuerpflicht . . . . . 23	oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb . . . . . 26
2. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1 . . . . . 24	5. Ermäßigung der Abzugsteuer und Freistellung vom bzw. Änderung des Steuerabzugs . . . . . 27
3. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2 . . . . . 25	<b>V. Rechtsfolge: Abgeltungswirkung . . . . . 28</b>
4. Keine Zurechnung zu einem inländischen gewerblichen	

<b>C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ausnahmen vom Grundsatz der Abgeltung</b> 29
---

Anm.	Anm.
<b>I. Keine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs bei zeitweiser unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Abs. 2 Nr. 1) . . . . . 29</b>	<b>III. Inanspruchnahme wegen Steuerabzugsbeträgen (Abs. 2 Nr. 3) . . . . . 31</b>
<b>II. Keine Abgeltungswirkung bei Antragsveranlagung (Abs. 2 Nr. 2) . . . . . 30</b>	<b>IV. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 4) . . . . . 32</b>
	<b>V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung . . . . . 33</b>

<b>D. Erläuterungen zu Abs. 3: Steuerabzug für inländische Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 (Dividendensurrogate) . . . . . 34</b>
---

<b>E. Erläuterungen zu Abs. 4: Beschränkung des Veranlagungswahlrechts nach Abs. 2 Nr. 2 auf EU-/EWR-Körperschaften . . . . . 35</b>
--

<b>F. Erläuterungen zu Abs. 5: Erstattung der Kapitalertragsteuer bei EU-/EWR-Gesellschaften . . . . . 36</b>
---

Anm.	Anm.
<b>I. Antragsberechtigung und materielle Anspruchsvoraussetzungen (Abs. 5 Sätze 1 und 2) . . . . . 36</b>	<b>II. Nachweispflichten (Abs. 5 Sätze 3 bis 5) . . . . . 37</b>
	<b>III. Erstattungsverfahren (Abs. 5 Satz 6) . . . . . 38</b>

**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 Dividendenstag, 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 18.6.2007 – 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; VON 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 Drittstaatsanverhalte, 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; ANISSIMOV/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; FORCHHAMMER, Europarechtswidrige Besteuerung von an ausländische Pensionsfonds ausgeschüttete Streubesitzdividenden, Anmerkung zu FG München, Beschl. v. 23.10.2017 – 7 K 1435/15, IStR 2017, 1035; HAHNE, Zur Besteuerung inländischer Beteiligungseinnahmen von Investmentfonds nach der Investmentsteuerreform 2018, DStR 2017, 2310; HAHNE, Geplante BMF-Regelungen zur Besteuerung von Dividendenersatzzahlungen an Investmentfonds nach dem InvStG 2018, DStR 2018, 557.

### I. Grundinformation zu § 32

1

Die Vorschrift regelt die Abgeltungswirkung von bestimmten Arten des StAbzugs für bestimmte der KSt unterliegende StSubjekte. Dies gilt insbes. für den StAbzug vom Kapitalertrag iSd. §§ 43 ff. EStG sowie (zumindest im Grundsatz) für den StAbzug nach § 50a EStG. Seit Inkrafttreten des InvStRefG mW ab dem 1.1.2018 erlangt die Vorschrift aufgrund der Anordnung in § 6 Abs. 3 Satz 2 InvStG zudem Bedeutung für in- und ausländ. Investmentfonds, die seit diesem Zeitpunkt mit Entgelten, Einnahmen und Bezügen nach § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c erstmalig einer beschränkten StPflcht unterliegen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG), s. Anm. 7.

Die Abgeltungswirkung erfasst nach Abs. 1 zum einen den StAbzug bei nach § 5 von der KSt befreiten StSubjekten (Abs. 1 Nr. 1). 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 Abgeltungswirkung bei beschränkt stpfl. KStSubjekten eintreten, es sei denn, die Einkünfte sind einem inländ. Betrieb dieser KStSubjekte zuzurechnen, so dass 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 vier Ausnahmen von der Abgeltungswirkung nach Abs. 1. Abs. 2 Nr. 1 betrifft den Wechsel der StPflcht mit der Folge einer Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht 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, dass der Stpfl. selbst für die für ihn abzuführende Steuer in Anspruch genommen werden kann. Dieses Regelungsprinzip entspricht § 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 beschränkt stpfl. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 (insbes. Einkünfte aus Wertpapierleihgeschäften). Diese Regelung gilt ab dem 1.1.2018 auch für in- und ausländ. Investmentfonds (§ 6 Abs. 3 Satz 2 InvStG).

Abs. 4 iVm. Abs. 2 Nr. 2 ermöglicht die Antragsveranlagung für bestimmte beschränkt stpfl. KStSubjekte 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 Rz. 46d (6/2009), mit Ausführungen zur verfassungsrechtl. Problematik der Rückwirkung.

**EUURLUMsG 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 EUURLUMsG 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-StSubjekte, deren Sitz und Geschäftsleitung sich innerhalb der EU/des EWR befinden. In Abs. 2 Nr. 4 wurden 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 ratielle 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.

**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.

**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.

**InvStRefG v. 19.7.2016** (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 741): In Abs. 3 Satz 5 wurde der Verweis auf § 44 Abs. 1 EStG (statt auf die Sätze 8 und 9 nunmehr auf die Sätze 10 und 11) an die durch das gleiche Gesetz erfolgte Änderung des § 44 Abs. 1 EStG ohne inhaltliche Änderungen angepasst.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 32

#### 1. Bedeutung des § 32

3

§ 32 ist – vergleichbar mit § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG – die zentrale Norm im KStG zur Anordnung der abgeltenden Wirkung des StAbzugs an der Quelle.

Bei stbefreiten Empfängern ist dieser StAbzug mit Abgeltungswirkung der wesentliche Mechanismus für die Besteuerung der Einkünfte. 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. 1).

Die abgeltende Besteuerung stellt eine typisierende Bruttobesteuerung dar, die im Einzelfall zu Härten führen und sowohl gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG als auch das unionsrechtl. Diskriminierungsverbot verstoßen kann (s. dazu Anm. 4 und 5 und § 50 EStG Anm. 6 f.). Daher ist seit 2009 die Möglichkeit der Nettobesteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG zu beachten (s. § 50a EStG Anm. 105 ff.).

Durch Einfügung des KapErtrStErstattungsanspruchs für bestimmte ausländ. Gläubiger in Abs. 5 durch das EuGHUmsG v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344) wurde die Norm über ihren bisherigen Zweck hinaus erweitert und stärker in den Fokus der verfassungs- und europarechtl. Diskussionen gerückt (zum einen in Bezug auf die Norm selber, mehr noch in Bezug auf das System der deutschen Dividendenbesteuerung).

#### 2. Verfassungsmäßigkeit des § 32

4

Die Diskussion um die Verfassungsmäßigkeit dreht sich zum einen um die abgeltende Wirkung des StAbzugs, die nur einen Teil der StSubjekte betrifft, zum anderen um den (potenziell zu engen) Anwendungsbereich des KapErtrStErstattungsanspruchs in Abs. 5. Der letztgenannte Aspekt wird darüber hinaus zum Anlass genommen, die Verfassungsmäßigkeit des Systems der deutschen Dividenden- und Veräußerungsgewinnbesteuerung in § 8b generell in Frage zu stellen.

**Möglicher Verstoß des Abs. 1 Nr. 1 und/oder Nr. 2 gegen Art. § 3 Abs. 1 GG:** Eine Ungleichbehandlung könnte darin gesehen werden, dass stbefreite inländ. StSubjekte und ausländ. beschränkt Stpfl. nach Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 2 einen abgeltenden Brutto-StAbzug erleiden, während (andere) unbeschränkt Stpfl. aufgrund der Möglichkeit des BA-Abzugs im Erg. nur mit der Nettomarge der Besteuerung unterliegen. Zu einer Rechtfertigung der Ungleichbehandlung nach Abs. 1 Nr. 1 s. GOSCH in GOSCH, 3. Aufl. 2015, § 32 Rz. 6; zu einer Rechtfertigung der Ungleichbehandlung der beschränkt Stpfl., insbes. nach Einf. des § 50a Abs. 3 EStG (Wahlrecht zur Nettobesteuerung), s. § 50 EStG Anm. 6 und § 50a EStG Anm. 105 ff.

**Möglicher Verstoß des Abs. 5 gegen Art. § 3 Abs. 1 GG aufgrund zu engen Anwendungsbereichs:** Die Bedenken setzen hier weniger an der konkreten Ausgestaltung des Abs. 5 an (krit. insoweit jedoch INTEMANN, BB 2013, 1239 [1243], der die engen Voraussetzungen und Nachweispflichten für bedenklich hält), sondern vielmehr daran, dass der Gesetzgeber die Europarechtswidrigkeit der deutschen Besteuerung von Streubesitzdividenden dadurch beseitigt hat, dass Streubesitzdividenden durch Einf. des § 8b Abs. 4 auch im reinen Inlands-

sachverhalt der Besteuerung unterworfen wurden. Der Vorwurf geht dahin, dass die Erstattungsmöglichkeit nach Abs. 5 generell hätte eingeräumt werden müssen. Ursprünglich war beabsichtigt, auch den im EU-/EWR-Ausland ansässigen kstpfl. Anteilseignern die auf die Streubesitzdividende einbehaltene KapErtrSt zu erstatten (§ 32 Abs. 5 KStG-E), so dass sie wie bei einem inländ. kstpfl. Anteilseigner stfrei gestellt werden sollte (s. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09, BTDrucks. 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 BRDrucks. 302/12, 62; krit. dazu PATZNER/NAGLER, IStR 2012, 790). Durch die stattdessen eingefügte Neuregelung dürfte das Gebot der Folgerichtigkeit verletzt sein, da es durch die Einfügung des § 8b Abs. 4 zu einer nicht gerechtfertigten Mehrfachbelastung von Streubesitzdividenden kommt (s. dazu näher INTEMANN, BB 2013, 1239 [1240]; § 8b Anm. 7). Diesen Bedenken hätte die ursprünglich vorgesehene Erstattungsregelung auch bei Streubesitzdividenden ausländ. Anteilseigner Rechnung getragen.

**Mögliche Ungleichbehandlung mit der Beteiligungsveräußerung:** In gleicher Weise werden Bedenken gegen die weiterhin bestehende Möglichkeit der zu 95 % stfreien Beteiligungsveräußerung bei Streubesitzbeteiligungen nach § 8b Abs. 2, 3 geltend gemacht (vgl. INTEMANN, BB 2013, 1239 [1242]). Zwar hatte das BMF am 21.7.2015 in einem Diskussionsentwurf zum InvStRefG eine Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG vorgesehen, durch die ab 2017 auch Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen an KapGes. der KSt unterworfen werden sollen. Dieser Regelung hat aber keinen Eingang in die endgültige Fassung des InvStRefG gefunden.

### 5 3. Europarechtskonformität des § 32

Der abgeltend wirkenden KapErtrStAbzug bei Dividenden an ausländ. Anteilseigner (Abs. 1 Nr. 2) steht seit längerem im Fokus der unionsrechtl. Diskussion (vor allem vor dem Hintergrund der Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 63 EUV).

**Ausgangslage:** Bei unbeschränkt stpfl. 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 Erg. 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, seit 1.1.2016 allerdings nur noch unter den einschränkenden Voraussetzungen des § 36a EStG, s. § 36a EStG Anm. 10 ff.). Sie wird entweder mit der auf andere Einkünfte entfallenden KSt verrechnet oder erstattet, und zwar unabhängig von der Höhe der Beteiligung.

Für beschränkt stpfl. Anteilseigner gilt § 8b Abs. 1 zwar ebenfalls (s. § 8b Anm. 10), wegen der Erhebung der KapErtrSt (zzgl. SolZ) trotz StFreistellung und der Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 1 Nr. 2 kam es bisher zu einer definitiven StBelastung von 15 % KSt zzgl. 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 zzgl. 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 des Abs. 1 Nr. 2 mit Europarecht:** Die potenzielle Nicht-Vereinbarkeit der Abgeltungswirkung der KapErtrSt in Abs. 1 Nr. 2 mit EU-Recht war lange Gegenstand der Diskussion (s. dazu zB ausführl. ANISSIMOV/STÖBER, DSStZ 2013, 379; BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFHE 224, 556 = BFH/NV 2009, 1543; zust. GOSCH, BFH/PR 2009, 333; abl. SCHÖN, IStR 2009, 555; BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524; BFH 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 den EU-/EWR-Raum fließen, einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht (EuGH v. 14.12.2006 – C-170/05 – Denkavit, 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 – C-303/07 – Aberdeen Property Fininvest Alpha, 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. VON BROCKE/HACKEMANN, IWB 2009, 897 [903f., 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 – C-284/09 – Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland, 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 – C-284/09 – Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland, FR 2011, 1112; s. dazu näher zB DUTTINÉ/STUMM, BB 2012, 867; GRIESER/FALLER, DB 2012, 1296; KESSLER/DIETRICH, DSStR 2011, 2131; WIESE/STRAHL, DSStR 2012, 1426; SCHNITGER, DB 2012, 305; DESENS, DSStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13), denn dadurch komme es zu einer höheren Besteuerung im Vergleich mit § 8b bei Ausschüttungen an eine inländ. KapGes.

**Reaktion des Gesetzgebers:** 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 steuersystematischen Kritik s. INTEMANN, BB 2013, 1239; § 8b Anm. 8). Dazu wurde § 8b Abs. 4 als Ausnahme zu § 8b Abs. 1 in das Gesetz neu eingefügt (s. dazu näher § 8b Anm. 8, 126 ff.; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1240 f.]; krit. PATZNER/NAGLER, IStR 2012, 79; ANISSIMOV/STÖBER, DSStZ 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 (s. dazu näher § 8b Anm. 8). 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). Zugleich wurde mit

Abs. 5 eine Erstattungsmöglichkeit für bestimmte EU-/EWR-KapGes. eingeführt. Diese Regelung 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 erst 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 grds. beseitigt (zu Ausnahmefällen s. Anm. 5). 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]; ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 55 [4/2018]).

**Besonderheiten bei Investmentfonds:** Die abgeltende Wirkung des KapErtrStAbzugs und dessen potenzielle Europarechtswidrigkeit war ein maßgeblicher Treiber für die Investmentsteuerreform (s. detailliert die Begr. des Gesetzentwurfs in BTDrucks. 18/8045, 49 ff.). Nach dem InvStG aF waren nämlich inländ. Investmentfonds von KapErtrSt auf empfangene Inlandsdividenden freigestellt (§ 11 Abs. 2 InvStG aF), während entsprechende Zahlungen an ausländ. Investmentfonds dem abgeltenden StAbzug nach Abs. 1 Nr. 2 unterlagen. Dieses Problem wurde dadurch gelöst, dass ab dem 1.1.2018 sowohl in- als auch ausländ. Investmentfonds mit Inlandsdividenden einem (abgeltenden) StAbzug von 15 % unterliegen (§ 6 Abs. 2 und 3 Satz 1 Nr. 1 iVm. § 7 InvStG nF). Siehe ausführl. dazu Anh. zu § 20 EStG, Einf. InvStG Anm. 4; Anh. zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 20; REHM/NAGLER, BB 2015, 1248; HAHNE, DStR 2017, 2310).

**Besonderheiten bei Pensionsfonds:** Nicht von der Beseitigung der unionrechtswidrigen Besteuerung von Outbound-Streubesitzdividenden durch das EUGHUMsG betroffen waren/sind ausländ. Pensionsfonds, da die von diesen bezogenen Dividenden nach § 8b Abs. 8 Sätze 1 und 5 nicht von der StBefreiung nach § 8b Abs. 1 erfasst sind. Deren Ungleichbehandlung im Vergleich zu deutschen Pensionsfonds ist vielmehr Folge davon, dass die KapErtrSt auf die von beschränkt stpfl. ausländ. Pensionsfonds bezogenen Dividenden nach Abs. 1 Nr. 2 abgeltende Wirkung hat, während unbeschränkt stpfl. Pensionsfonds der KStVeranlagung unterliegen und die von ihnen bezogenen Dividenden – trotz der grundsätzlichen StPfl. nach § 8b Abs. 8 Satz 5 – den Bilanzgewinn wegen deren gleichzeitiger Zuführung zu den Deckungsrückstellungen und anderen versicherungstechnischen Rückstellungen nicht oder nur in verhältnismäßig geringem Umfang erhöhen (s. FORCHHAMMER, IStR 2017, 1035). Das FG München hat diese Frage dem EuGH vorgelegt (FG München v. 23.10.2017 – 7 K 1435/15, IStR 2017, 1029, Az. EuGH C-641/17). Eine Lösungsmöglichkeit wäre, die Erstattungsmöglichkeit des Abs. 5 auf ausländ. Pensionsfonds zu erweitern (FORCHHAMMER, IStR 2017, 1035 [1037]).

**Anwendung auch auf Drittstaatenfälle?** Inwieweit sich auch Anteilseigner aus Drittstaaten auf die Rspr. des EuGH und damit auf die Neuregelung in Abs. 5 analog berufen können, ist umstritten (s. dazu näher ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 63 [4/2018]; WATRIN/EBERHARDT, BB 2014, 2967; JOHANNEMANN/HERR, ISR 2012, 94). Abs. 5 sieht eine entsprechende Regelung jedenfalls nicht vor (s. dazu krit. ANISSIMOV/STÖBER, DStZ 2013, 379 [383]). Teilweise wird die Frage bejaht (so für die Schweiz SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 51 [8/2013]), in

Fortdenkung des Urteils des BFH v 22.4.2009, I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543<sup>4</sup>; ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 63 [4/2018], 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.]; anders nun möglicherweise BMF v. 3.5.2016 – IV C 2 - S 2750 - a/07/10006:002, 2016/0392721, BStBl. I 2016, 478). Dagegen sieht der EuGH jedenfalls bei Beteiligungen ab 25 % die Niederlassungsfreiheit als ausschließlich anwendbar an (s. EuGH v. 19.7.2012 – C-31/11 – Scheunemann, GmbHR 2012, 970). Eine weitere Klärung durch den EuGH ist insoweit erforderlich (s. ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 40 aE [9/2013]; WATRIN/EBERHARDT, BB 2014, 2967 [2973]). Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV gebietet uE die Einbeziehung von Ausschüttungen an in Drittstaaten ansässige Empfänger in Abs. 5. Ist der KapErtrStAbzug erfolgt, ist uE ein Erstattungsantrag analog Abs. 5 beim BZSt. zu stellen (§ 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG; zum Verfahrensrecht einschließlich Verjährungsfragen s. näher GRIESER/FALLER, DB 2011, 2802).

**Möglicher Staatshaftungsanspruch wegen Zinsen auf Nicht-Erstattung von 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 gewesen sein dürfte (s. THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777). Daher stellt sich insbes. in diesen Fällen die Frage nach dem Ausgleich des dadurch entstandenen Zinsschadens. Nach der Rspr. des EuGH (EuGH v. 19.7.2012 – C-591/10 – Littlewoods Retail, UR 2012, 772, Rz. 26; THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777 [781]) sind zu Unrecht erhobene StBeträge „zuzüglich Zinsen“ zu erstatten. Der BFH hat bisher die Erstattung von Zinsen abgelehnt (BFH v. 18.9.2007 – I R 15/05, BStBl. II 2008, 332) und verweist stattdessen auf einen möglichen „(zivilrechtlichen) Schadensersatzanspruch“. Zu den Einzelheiten dieses Staatshaftungsanspruchs und seiner Geltendmachung s. THÖMMES/LINN, IStR 2012, 777 (781 ff.).

Einstweilen frei

6

#### IV. Geltungsbereich des § 32

7

**Sachlicher Geltungsbereich:** Sachlich gelten die in Abs. 1 angeordnete Abgeltungswirkung des StAbzugs sowie die in Abs. 2 und Abs. 4 davon geregelten Ausnahmen für alle Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, also nicht nur für Kapitalerträge. Neben den Kapitalerträgen iSd. §§ 43 ff. EStG sowie § 7 InvStG aF (nach dem Inkrafttreten der Investmentsteuerreform mW ab dem 1.1.2018: §§ 7 InvStG, 50 InvStG nF) 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, 17. Aufl. 2018, § 50a EStG Rz. 41 ff.).

Abs. 3 ordnet darüber hinaus für bestimmte Einkünfte (inländ. Einkünfte iSv. § 2 Nr. 2 Halbs. 2, s. Anm. 34) konstitutiv einen StAbzug an, der dann ebenfalls nach Abs. 1 abgeltende Wirkung entfaltet.

Abs. 5 statuiert einen KapErtrStErstattungsanspruch für bestimmte EU-/EWR-KapGes. in Bezug auf bestimmte Streubesitzdividenden (s. Anm. 36 ff.).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Abgeltungswirkung in 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 (§ 2 Nr. Halbs. 2), s. Anm. 22. Die Abgeltungswirkung des Abs. 1 Nr. 2 gilt für beschränkt stpfl. in- und ausländ. Körperschaften, die keinen inländ. Betrieb unterhalten (s. dazu näher Anm. 24 f.).

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 Rz. 8 [10/2017]).

Abs. 2 Nr. 2 sieht (iVm. Abs. 4) 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 sämtliche von Abs. 1 erfasste Stpfl., die im Fall des nicht ordnungsgemäß durchgeführten StAbzugsverfahrens wegen der StAbzugsbeträge in Anspruch genommen werden können.

Abs. 2 Nr. 4 gilt nur für solche Körperschaften, bei denen nach Einf. des Halbeinkünfteverfahrens in der Übergangsphase noch das Anrechnungsverfahren von Bedeutung ist (s. näher KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 8 [10/2017]).

Die konstitutive Anordnung eines StAbzugs in Abs. 3 Satz 1 betrifft nach dem Wortlaut von Abs. 3 in wirtschaftlicher Hinsicht unter § 2 Nr. 2 fallende beschränkt stpfl. StSubjekte sowie nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 partiell stbefreiten StSubjekte (jeweils mit bestimmten inländ. Entgelten, Einnahmen und Bezügen aus Finanztransaktionen nach § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c). Der StAbzugsverpflichtete richtet sich nach der Art der erfassten Finanztransaktion (s. Anm. 34).

► *Sonderregelung für Investmentfonds:* Seit Inkrafttreten des InvStRefG mW ab dem 1.1.2018 gilt Abs. 3 aufgrund der Anordnung in § 6 Abs. 3 Satz 2 InvStG zudem für in- und ausländ. Investmentfonds, die seit diesem Zeitpunkt mit Entgelten, Einnahmen und Bezügen nach § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c erstmalig einer beschränkten StPflcht (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG) und einem StAbzug unterliegen; s. ausführl. dazu HAHNE, DSrR 2018, 557; BMF v. 15.5.2018 – IV C 1 - S 1980 - 1/16/10010:013, DSrR 2018, 1176.

Abs. 5 statuiert seinem Wortlaut nach einen KapErtrStErstattungsanspruch (nur) beschränkt stpfl. KapGes. aus dem EU-/EWR Ausland; s. dazu und zu einer möglichen Erweiterung auf KapGes. in Drittstaaten Anm. 5 und 36.

**Zeitlicher Geltungsbereich:** Das Konzept der abgeltenden Wirkung des StAbzugs in Abs. 1 (mit den Ausnahmen der Abs. 2 und 4) gilt im Grundsatz seit dem StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) und dem UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. II 2002, 35), mit gewissen Modifizierungen durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) sowie das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1389; BStBl. I 2013, 802). Siehe dazu näher Anm. 2.

Die konstitutive Anordnung eines StAbzugs in Abs. 3 für Entgelte, Einnahmen und Bezüge aus Finanztransaktionen nach § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c erfolgte durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 192; BStBl. I 2007, 630) und wurde durch das OGAW-IV-Umsetzungsgesetz v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) modifiziert. Siehe dazu näher Anm. 2.

Der KapErtrStErstattungsanspruch in Abs. 5 gilt in zeitlicher Hinsicht nach seiner Anwendungsvorschrift (§ 34 Abs. 13b Satz 3 idF des EuGHUmsG v. 21.3.2013) erstmals für Bezüge aus Beteiligungen, die im Kj. 2013 zufließen. Für vor 2013 zugeflossene Kapitalerträge gilt Abs. 5 nur, wenn diese nicht dem Anrechnungsverfahren unterlegen haben (§ 34 Abs. 13b Satz 4 idF des EuGHUmsG v. 21.3.2013); s. zu weiteren (verfahrensrechtl.) Einzelheiten ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 56 (4/2018). Die hM im Schrifttum geht aufgrund der Einfügung des § 8b Abs. 4 davon aus, dass eine Erstattung von KapErtrSt auf Ausschüttungen, die nach dem 28.2.2013 zugeflossen sind, nicht mehr möglich sei (zB ANISSIMOV in LADEMANN, § 32 Rz. 94, 105 [3/2013]; BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 [495]; INTEMANN, BB 2013, 1239 [1242]). Andere Autoren gehen demgegenüber 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 für Streubesitzdividenden, aus (s. dazu näher ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 51 [4/2018]; MIETHE/UNTERBERG, IStR 2014, 872). Es kann uE auch nach dem 28.2.2013 noch Fälle geben, in denen die Erstattung europarechtl. 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. KSt. Anm. 95; des Weiteren Anm. 36; ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 52 [4/2018]; 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 %). ENDERT (in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 51 [4/2018]) ist uE jedoch darin zuzustimmen, dass eine sachgerechte Auslegung die Nichtanwendung des Abs. 5 in Fällen verlangt, in denen § 8b Abs. 4 anzuwenden ist. Eine Klarstellung durch den Gesetzgeber wäre wünschenswert.

## V. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften

### 1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

#### a) Verhältnis zu § 8b

8

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. 7 und 36; SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 56 [8/2013]).

#### b) Verhältnis zu § 31

9

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. Da sich in der Vorschrift keine ausdrücklichen

Hinweise auf einen abschließenden Charakter ergeben und somit „dieses Gesetz nichts anderes bestimmt“ (vgl. § 31 Abs. 1 Satz 1), ist der Anwendungsbereich der estl. Vorschriften uE eröffnet (s. dazu Anm. 10 ff.). Dies erscheint auch sachgerecht, da das KStG – bis auf die Regelung in Abs. 3 – selbst nicht festlegt, welche Einkünfte überhaupt dem StAbzug unterliegen sollen (vgl. Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 32 Rz. 8). Dies ergibt sich vielmehr primär aus §§ 43 ff. EStG.

## 2. Verhältnis zu Vorschriften des EStG

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

Zum Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG (Entfall der abgeltenden Wirkung beim Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter StPflcht bis VZ 2008) s. § 31 Anm. 10.

### 11 b) Verhältnis zu §§ 43 EStG

Aus § 31 Abs. 1 iVm. §§ 43 ff. EStG (s. näher § 43 EStG Anm. 10 ff.) ergeben sich die Hauptfälle der Einkünfte, die einem StAbzug (hier: KapErtrStAbzug) unterliegen, der dann nach Abs. 1 abgeltende Wirkung entfaltet.

### 12 c) 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, 17. Aufl. 2018, § 50 EStG Rz. 30 ff. Auch die nach dieser Regelung zu erhebende KSt hat abgeltende Wirkung, die von Abs. 1 erfasst ist. 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.).

### 13 d) Verhältnis zu § 50a Abs. 5 Satz 5 bzw. § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG

§ 44 Abs. 5 Satz 2 und § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG ergänzen Abs. 2 Nr. 3, indem dort die von Abs. 2 Nr. 3 zugrunde gelegten Fälle näher geregelt werden, in denen der Gläubiger von Kapitalerträgen bzw. Vergütungen iSd. § 50a EStG bei nicht ordnungsgemäß durchgeführtem StAbzug in Anspruch genommen werden kann (s. näher Anm. 31).

### 14 e) 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, 17. Aufl. 2018, § 50a EStG Rz. 41), hat dieser mangels Erwähnung in der Vorschrift und der ausdrücklichen Regelung in § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG keine abgeltende Wirkung (s. Anm. 7 und 33). § 32 ist folglich in diesen Fällen nicht anwendbar.

## 15 3. Verhältnis zu Vorschriften des InvStG

Seit Inkrafttreten des InvStRefG mW ab dem 1.1.2018 gilt die konstitutive Anordnung eines StAbzugs in Abs. 3 aufgrund der Regelung in § 6 Abs. 3 Satz 2 InvStG auch für in- und ausländ. Investmentfonds, die seit diesem Zeitpunkt

mit Entgelten, Einnahmen und Bezügen nach § 2 Nr. 2 Buchst. a bis c erstmalig einer beschränkten StPflcht (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG) und einem StAbzug unterliegen (ausführl. dazu Anh. zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 20; s. auch Anm. 7).

#### 4. Verhältnis zu DBA-Regelungen

16

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 in Deutschland stfrei oder sieht das DBA einen niedrigeren StStz als den Abzugsteuersatz 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. § 50d Abs. 1 Sätze 2 ff. EStG), wenn nicht von der Möglichkeit der StFreistellung im Abzugsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht worden ist. Die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG (s. § 50d EStG Anm. 50 ff.) sowie seit dem 1.1.2017 ggf. des § 50j EStG (s. § 50j EStG Anm. J 16-1 ff.) sind zu beachten.

#### 5. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie

17

Auch im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 2011/96/EU des Rates v. 30.1.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EU 2011 Nr. L 345, 8), die in § 43b EStG, umgesetzt wurde, s. Einf. KSt. Anm. 12, 95; § 43b EStG Anm. 6 ff.) ist zunächst grds. 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. § 50d Abs. 1 Sätze 2 ff. EStG), wenn nicht von der Möglichkeit der StFreistellung im Abzugsverfahren nach §§ 43b Abs. 1 Satz 1, 50d Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht worden ist. Auch hier sind die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG zu beachten (vgl. Anm. 16). Die KapErtrSt hat auch hier abgeltende Wirkung, soweit keine Veranlagung in Betracht kommt.

Einstweilen frei

18–19

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

#### I. Überblick

20

Abs. 1 enthält zwei selbständige Tatbestände, bei deren Verwirklichung die KSt für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, abgegolten ist: (i) wenn die Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der StBefreiung ausgenommen sind, dh. bei (im übrigen) stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 1); und (ii) wenn der Bezieher der Einkünfte be-

schränkt stpfl. ist und die Einkünfte nicht in einem inländ. gewerblichen oder land- und forstw. Betrieb angefallen sind (Abs. 1 Nr. 2).

## 21 II. Begriff und Reichweite des Steuerabzugs nach Abs. 1

Unter StAbzug ist ganz allgemein der Einbehalt eines entsprechenden Betrags von bestimmten Erträgen 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). Zu den von der Norm erfassten Fallgruppen zählen:

**Kapitalerträge iSd. §§ 43 ff. EStG sowie des § 7 InvStG aF (nach dem Inkrafttreten der Investmentsteuerreform mit Wirkung ab dem 1.1.2018: §§ 7 InvStG, 50 InvStG nF):** S. dazu im Einzelnen § 43 EStG Anm. 10 ff. sowie § 30 Anm. 12. Zur Neureglung des InvStG s. REHM/NAGLER, BB 2015, 1248; HAHNE, DStR 2017, 2310.

**Vergütungen nach § 50a Abs. 1 EStG:** Diese unterliegen einem StAbzug nach § 50a Abs. 4 EStG (s. dazu im Einzelnen § 50a EStG Anm. 21 ff.). Dies gilt jedoch nicht für den StAbzug nach § 31 Abs. 1 iVm. § 50a Abs. 7 EStG (s. dazu näher GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 50a EStG Rz. 41 ff.): Dieser erfolgt nicht aufgrund des 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).

**Steuerabzug nach Abs. 3 für inländische Einkünfte iSv. § 2 Nr. 2 Halbs. 2:** Siehe im Einzelnen Anm. 34.

**Baubaugsteuer nach §§ 48 ff. EStG:** Siehe im Einzelnen § 48 EStG Anm. 9 ff. sowie SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 13 (12/2012).

## 22 III. Abgeltung bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 1)

Abs. 1 Nr. 1 betrifft die nach § 5 Abs. 1 grds. stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, soweit diese mit Einkünften nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 von der StBefreiung ausgenommen werden.

**Kategorien an steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen:** Diese ergeben sich aus § 5 Abs. 1 (s. § 5 Anm. 27 ff.). Die genannten Körperschaften etc. können dem Grunde nach (dh. ohne StBefreiung) unbeschränkt stpfl. oder nach § 2 Nr. 2 beschränkt stpfl. sein.

**Einkünfte nach § 5 Abs. 2 Nr. 1:** Eigentlich sind die in § 5 Abs. 1 genannten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen von der KSt befreit. Diese StBefreiung gilt nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 jedoch nicht, soweit sie inländ. Einkünfte erzielen, die dem StAbzug unterlegen haben (s. dazu Anm. 22). Die auf diese Einkünfte zu entrichtende KSt ist mit dem StAbzug gem. Abs. 1 Nr. 1 abgegolten. Daneben entfällt die StBefreiung von Körperschaften etc. iSv. § 5 Abs. 1, sofern es sich bei diesen um beschränkt Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1 (mit Ausnahme von EU-/EWR-Stpfl. iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9) handelt (§ 5 Abs. 2 Nr. 2). Diese Kategorie wird nicht von Abs. 1 Nr. 1, ggf. aber von Abs. 1 Nr. 2 (s. Anm. 23) erfasst.

**Abgeltungswirkung bei Ermäßigungsansprüchen für die Kapitalertragsteuer/Abstandnahme vom Steuerabzug:** Nicht in allen Fällen muss eine definitive KapErtrSt erhoben werden. Die Abgeltungswirkung nach Abs. 1 Nr. 1 kann auch in diesen Fällen eintreten, obwohl gar keine oder nur eine ermäßigte Abzugsteuer erhoben wird. 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.

► *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 bis 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. 1, 2, 3 und 7a bis 7c EStG. Voraussetzung für das Absehen vom StAbzug ist, dass der Gläubiger der Kapitalerträge nachweist, dass er zum Kreis der begünstigten Empfänger gehört. Ist gleichwohl KapErtrSt 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 Nr. 1, da eine Veranlagung nicht durchgeführt wird. Zur Vermeidung sachlicher Härten kann die KapErtrSt auf Antrag der betroffenen Körperschaft vom FA, an das die KapErtrSt abgeführt wurde, im Billigkeitswege erstattet werden (s. BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85).

► *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. 1, 2, 3 und 7a EStG nur zu drei Fünfteln vorzunehmen. Voraussetzung für das Absehen vom StAbzug ist auch hier, dass der Gläubiger der Kapitalerträge nachweist, dass er zum Kreis der begünstigten Empfänger gehört. In diesen Fällen gilt die Abgeltungswirkung nach Abs. 1 Nr. 1 in Höhe des ermäßigten KapErtrStAbzugs.

► *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, obwohl 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 können, da es sich um eine überflüssige Formalie handelt.

**Keine Abgeltungswirkung im Fall der Steuerpflicht der eigentlich nach § 5 Abs. 1 steuerbefreiten Körperschaft etc. aus anderen Gründen:** Die Abgeltungswirkung des Abs. 1 Nr. 1 greift in den folgenden Fällen nicht ein:

- Überdotierung von nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 stbefreiten rechtsfähigen Pensions-, Sterbe-, Kranken- oder UKassen. 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 Rz. 15 [12/2012]; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 12 [10/2017]).
- 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.

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

##### 23 1. Fälle beschränkter Steuerpflicht

Nach Abs. 1 Nr. 2 ist die KSt für Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, durch den StAbzug abgegolten, wenn der Bezieher der Einkünfte beschränkt stpfl. ist und die Einkünfte nicht in einem inländ. gewerblichen oder land- oder forstw. Betrieb angefallen sind. Abs. 1 Nr. 2 betrifft somit grds. die von § 2 erfassten beschränkt stpfl. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Beschränkt kstpfl. sind danach zum einen KStSubjekte, die im Inland weder Geschäftsleitung noch Sitz haben, mit ihren inländ. Einkünften (§ 2 Nr. 1), zum anderen die sonstigen KStSubjekte, die nicht unbeschränkt stpfl. sind, mit den inländ. Einkünften, die vollständig oder teilweise dem StAbzug unterliegen (§ 2 Nr. 2).

##### 24 2. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1

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. (s. ausführl. § 49 EStG Anm. 100 ff.). 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 (s. Anm. 26), es kann die Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 beantragt (s. Anm. 30) oder es kann die Nettobesteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG durchgeführt werden (s. § 50a EStG Anm. 105 ff.). Bei abgeltendem StAbzug findet eine Veranlagung insoweit nicht statt. Die KapErtrSt ist dabei nach § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG ungeachtet einer etwaigen StFreiheit nach § 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.

##### 25 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 KdöR (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.

#### 4. Keine Zurechnung zu einem inländischen gewerblichen oder land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb

26

Diese Ausnahme gilt für beide Fälle der beschränkten StPflcht nach § 2 Nr. 1 (s. Anm. 24) und § 2 Nr. 2 (s. Anm. 25). Allerdings sind jeweils Besonderheiten zu beachten.

**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). Nach uE zutreffender Auffassung des BFH kommt es dabei auf die tatsächliche Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit nicht an; vielmehr zählen zu den Einkünften eines „gewerblichen Betriebs“ im Sinne der Norm auch gewerblich geprägte Einkünfte (BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFH/NV 2018, 684). Entgegen der Auffassung der FinVerw. im Zusammenhang mit § 4h EStG sind auch BS als „Betriebe“ im Sinne der Vorschrift anzusehen (s. dazu näher § 50 EStG 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 Erg. kein Besteuerungsrecht zusteht. Auch in diesem Fall ist die Abgeltungswirkung des StAbzugs gegeben (s. STRECK in STRECK, 9. Aufl. 2018, § 32 Rz. 7; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 15 [10/2017]). 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. Werden die abzugspflichtigen Einnahmen einem BgA zugeordnet, sind sie in dessen Veranlagung einzubeziehen. 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 Einkünfte:* Bei inländ. land- und forstw. 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 Rz. 20 [12/2012]). 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 StPfl. Da keine Veranlagung möglich ist, ist der StAbzug (trotz des Wortlauts der Norm) uE vorzunehmen. Er hat im Erg. wegen der fehlenden Veranlagungsmöglichkeit Abgeltungswirkung (so zutr. SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 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 Rz. 20 [10/2017], wonach trotz der fehlenden Veranlagungsmöglichkeit unter Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 keine Besteuerungsmöglichkeit gegeben sein soll mit der Folge der Erstattung der StAbzugsbeträge).

► *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 Rz. 14 [10/2017]) und es ist ggf. 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).

## 27 5. Ermäßigung der Abzugsteuer und Freistellung vom bzw. Änderung des Steuerabzugs

Sieht das einschlägige DBA für die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte einen ermäßigten StSatz 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. Zu einer Ermäßigung des KapErtrStAbzugs nach § 43a Abs. 2 EStG bei Anlagen in Investmentfonds infolge der seit dem 1.1.2018 möglichen sog. Teilfreistellungen nach § 16 InvStG s. § 43a EStG Anm. J 16-4.

## 28 V. Rechtsfolge: Abgeltungswirkung

**Erfüllung des Körperschaftsteueranspruchs:** 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 StBelastung in Höhe des StAbzugs ein. Dem StAbzug unterliegen dabei die (Brutto-)BE (s. dazu § 8 Abs. 6 KStG, § 43a Abs. 2 Satz 1 [man beachte allerdings die seit dem 1.1.2018 geltende Durchbrechung für Anlagen in

Investmentfonds, bei denen es zu sog. Teilfreistellungen nach § 20 InvStG (s. ausführl. Anh. zu § 20 EStG, § 20 InvStG Anm. 1 ff.) kommen kann, § 43a EStG Anm. J 16-4], § 50a Abs. 4 Satz 2 EStG; GOSCH in KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 50a EStG Rz. 21). Das heißt, Aufwendungen, die für diese Einnahmen entstehen, sind grds. nicht zu berücksichtigen.

**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, 17. Aufl. 2018, § 50a EStG Rz. 22 ff.).

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

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

29

Nach Abs. 2 Nr. 1 ist die KSt mit dem StAbzug nicht abgegolten, wenn bei dem StPfl. während eines Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte StPflcht iSd. § 2 Nr. 1 bestanden hat.

Abs. 2 Nr. 1 betrifft den Wechsel von der unbeschränkten KStPflcht nach § 1 zur beschränkten KStPflcht nach § 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).

Demgegenüber bleibt es beim Wechsel von der unbeschränkten KStPflcht nach § 1 zur beschränkten KStPflcht nach § 2 Nr. 2 oder umgekehrt bei der Abgel-

tungswirkung für die während der beschränkten StPflcht erzielten Einkünfte. Für diesen (und nur für diesen) Fall hat § 7 Abs. 3 Satz 3 noch Bedeutung (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 27.1 [10/2017]).

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

Nach Abs. 2 Nr. 2 tritt die Abgeltungswirkung des StAbzugs 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). Dadurch soll die Möglichkeit zum Abzug von BA eröffnet werden. Auch durch diese Vorschrift wird die Besteuerung nach dem KStG der EStG angeglichen. Nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG tritt entsprechend die Abgeltungswirkung des StAbzugs 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.

Abs. 4 beschränkt allerdings die Möglichkeit der Antragsveranlagung auf EU-/EWR-Körperschaften einschließlich beschränkt stpfl. Europäischer Gesellschaften und Europäischer Genossenschaften (Abs. 4 Satz 2). Allerdings kann der Ausschluss von beschränkt KStpfl. aus Drittstaaten uE gegen das DBA-Diskriminierungsverbot verstoßen (vgl. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA) und erscheint europarechtl. bedenklich; s. Anm. 35.

**Beschränkung auf Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG:** Siehe dazu im Einzelnen § 50a EStG Anm. 30 ff., 45 ff. und 76 ff. Umgekehrt bedeutet dies, dass Einkünfte nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (s. § 50a EStG Anm. 55 ff.) nicht vom Veranlagungswahlrecht erfasst werden. Zur möglichen Europarechtswidrigkeit dieser Regelung s. ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 22 (4/2018).

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

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 KIRCHHOF, 17. Aufl. 2018, § 50a EStG Rz. 44), nämlich die Sicherung des Steueraufkommens. Damit hat die Vorschrift nicht nur klarstellende Funktion (so zutr. SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 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.

#### IV. Herst. d. Ausschüttungsbelast. (Nr. 4) Anm. 31–32 § 32 KStG

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. § 50a EStG Anm. 133; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 32 [10/2017], der allerdings auf die KapErtrSt Bezug nimmt).

Die Steuerschuldnerschaft schließt die Haftungsinanspruchnahme per se aus. Daher muss ggf. ein Nachforderungsbescheid gegen den Stpfl. ergehen (so auch KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 31 [10/2017]). 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.

#### IV. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 4) 32

Nach Abs. 2 Nr. 4 ist die KSt durch den StAbzug nicht abgegolten, soweit § 38 Abs. 2 anzuwenden ist.

**Hintergrund der Regelung:** Durch den Verweis auf § 38 Abs. 2 soll erreicht werden, dass trotz grundsätzlicher Abgeltungswirkung des StAbzugs weiterhin die sog. Ausschüttungsbelastung hergestellt werden kann, soweit in der 18-jährigen Übergangsphase des Halbeinkünfteverfahrens (bei kalenderjahrgleichem Wj. bis zum 31.12.2019, bei einem vom Kj. abweichenden Wj. bis zum Schluss des Wj. 2019/202) noch das abgeschaffte Anrechnungsverfahren anzuwenden ist (s. dazu ausführl. § 38 Anm. 44 ff.). 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 Kör-

perschaften aufrechtzuerhalten. Dementsprechend wurde durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aF die StBefreiung eingeschränkt. Nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens gilt § 38 als Nachfolgeregelung während der Übergangsphase 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 Einkünfte 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 bestand 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. Siehe dazu auch KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 33 ff. (10/2017).

**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 der ausschüttenden Körperschaft für den VZ der Ausschüttung durchzuführen. Die KSt ist in diesen Fällen zusätzlich zur Kap-ErtrSt 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 iPÖR ist. Siehe im Einzelnen dazu § 38 Anm. 21 ff., 41 ff.

**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 beim Empfänger der Ausschüttung nicht in Betracht.

## V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung

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 § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG keine Abgeltungswirkung;
- Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 50 Abs. 4 EStG;
- Nettobesteuerung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 50a Abs. 3 EStG;
- StFreiheit oder niedrigerer Quellensteuersatz nach einem DBA (s. Anm. 16).

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

Nach Abs. 3 Satz 1 ist von den inländ. Einkünften iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 ein StAbzug vorzunehmen. Entsprechendes gilt, wenn die inländ. Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 von einer nach § 5 Abs. 1 oder nach anderen Gesetzen als dem KStG steuerbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erzielt werden. Nach Abs. 3 Satz 2 beträgt der StSatz 15 %.

**Hintergrund und Bedeutung des Abs. 3:** Durch das UnternehmensteuerreformG 2008 wurde die beschränkte StPflcht in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 (s. § 2 Anm. 115 ff.) von Inlandsdividenden auf bestimmte inländ. Dividendensurrogate erweitert: (i) Entgelte aus Wertpapierleihgeschäften (§ 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. a); (ii) Entgelte aus Wertpapierpensionsgeschäften (§ 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. b); (iii) die in § 8b Abs. 10 Satz 2 KStG genannten Einnahmen/Bezüge für die Überlassung von Anteilen (sog. Entgeltsurrogate, § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c). Indem diese Entgelte, Einnahmen und Bezüge bei bestimmten Empfängern nun erstmals beschränkt stpfl. wurden, sollten zuvor mögliche Gestaltungen verhindert werden, durch die stpfl. Dividendeneinnahmen durch diese (bislang stfreien) Surrogatgeschäfte ersetzt werden konnten. Flankierende Regelungen wurden in § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbs. 2 (s. § 5 Anm. 360 ff.) und § 8b Abs. 10 (s. § 8b Anm. 253 ff.) eingefügt. Vereinfacht ging es darum, dass bestimmte Körperschaften (= Verleiher) ihre Aktien, mit deren Dividenden sie bereits zuvor beschränkt stpfl. waren, vor dem Dividendenstichtag an eine andere Partei (= Entleiher), zB durch Wertpapierleihe, verliehen und im Gegenzug eine Zahlung erhielten, die in etwa der Dividende entsprach, dieses Entgelt (= Dividendensurrogat) vor Erweiterung des § 2 Nr. 2 Halbs. 2 jedoch stfrei vereinnahmen konnte. Zu den Fallgestaltungen im Einzelnen s. § 2 Anm. 2, 115 ff.; KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 37 (10/2017); HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379; HAHNE, FR 2007, 819; HAHNE, BB 2007, 2055; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647. Zwar konnten trotz der Neuregelung in der Vergangenheit Wertpapierleihgeschäfte etc. weiterhin stl. vorteilhaft sein, da der Entleiher das entsprechende Entgelt grds. (weiterhin) als BA in Abzug bringen konnte (s. KROSCHEL in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 38 [10/2017]). Seit dem 1.1.2016 ist jedoch beim Entleiher § 36a EStG zu beachten, der die Möglichkeit des Entleihers, die auf die Dividendenzahlung einbehaltene KapErtrSt auf seine eigene KStSchuld anzurechnen, in bestimmten Konstellationen deutlich einschränkt, s. § 36a EStG Anm. 10 ff.

Abs. 3 komplettierte die neu eingefügte beschränkte StPflcht durch die Anordnung eines StAbzugs von 15 %, der nach Abs. 1 abgeltende Wirkung hat. Die Norm gilt für Entgelte/Einnahmen, die nach dem 17.8.2007 zufließen (§ 34 Abs. 13b Satz 1 KStG); für die Zeit bis zum 1.1.2008 galt jedoch ein reduzierter StSatz von 10 %.

Seit Inkrafttreten des InvStRefG mW ab dem 1.1.2018 gilt die konstitutive Anordnung eines StAbzugs in Abs. 3 aufgrund der Regelung in § 6 Abs. 3 Satz 2 InvStG auch für in- und ausländ. Investmentfonds, die seit diesem Zeitpunkt mit den Entgelten/Einnahmen § 2 Nr. 2 Halbs. 2 erstmalig einer beschränkten StPflcht (§ 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG) und einem StAbzug unterliegen; ausführl. dazu Anh. zu § 20 EStG, § 6 InvStG Anm. 20; s. auch Anm. 7.

**Beschränkte Steuerpflicht/Abgeltungswirkung beim Verleiher:** Von der Vorschrift erfasst sind (nur) folgende Verleiher:

- unter § 2 Nr. 2 fallende, beschränkt stpfl. Rechtssubjekte, insbes. inländ. jPöR (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1),
- stbefreite Körperschaften, die nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 partiell stpfl. sind (Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2).

**Einkünfte iSd. § 2 Nr. 2 Halbs. 2:** Durch den Verweis auf § 2 Nr. 2 Halbs. 2 werden nur die dort ausdrücklich aufgezählten inländ. Einkunftstatbestände erfasst, s. dazu näher § 2 Anm. 115 ff.; § 8b Anm. 253 ff.

► *Entgeltsurrogate nach § 8b Abs. 10 Satz 2* (vgl. § 2 Nr. 2 Halbs. 2 Buchst. c): Siehe § 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.

**Steuerabzugsverpflichtung beim Entleiher:** Nach dem insoweit offenen Wortlaut der Norm kann der Entleiher sowohl ein- als auch ein ausländ. Steuersubjekt sein (zu § 8b Abs. 10 s. § 8b Anm. 254). Bei Letzteren erscheint die Anordnung eines deutschen StAbzugs problematisch. Das BMF (BMF v. 15.5.2018 – IV C 1 - S 1980 - 1/16/10010:013, DStR 2018, 1176, Abschn. 1.b.) zumindest im Anwendungsbereich des InvStG die StAbzugsverpflichtung nach Abs. 3 uE sachgerecht auf inländ. Entleiher beschränkt. Eine entsprechende Beschränkung auf alle Fälle des Abs. 3 erscheint sinnvoll.

**Durchführung des Kapitalertragsteuerabzugs und Rechtsfolgen:**

► *Abzugsteuersatz:* Der StStz beträgt seit 1.1.2008 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 – IV C 1 - S 2400/11/10002 :001 – DOK 2011/0516000, FR 2011, 779; 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 werden 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 Rz. 41 [10/2017]). 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 10 EStG gegenüber

dem zuständigen BSFA. Dieses erlässt ggf. einen Nachforderungsbescheid gegen den Entleiher (entsprechend § 44 Abs. 1 Satz 11 EStG).

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

**Abgeltungswirkung**: Die StAbzug nach Abs. 3 hat nach Abs. 1 abgeltende Wirkung.

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

35

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) sowie Art. 34 EWR-Abkommen. Die Regelung gilt durch den Verweis in § 50a Abs. 3 EStG auch für die Nettobesteuerung nach dieser Vorschrift. Das Veranlagungswahlrecht und die Möglichkeit der Nettobesteuerung 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 nach Abs. 4 Satz 2 nur für Europäische Gesellschaften (vgl. Art. 7 der SE-VO) oder Europäische Genossenschaften (vgl. Art. 6 der SCE-VO; BTDrucks. 16/10189, 71). Allerdings kann der Ausschluss von beschränkt KStpfl. aus Drittstaaten uE gegen das DBA-Diskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA) verstoßen. Weiterhin liegt insoweit uE ein Verstoß gegen die EU-Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV vor (s. dazu näher Anm. 5). Siehe zu diesen Aspekten ausführl. ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 19 ff. (4/2018).

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

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

36

Abs. 5 Satz 1 regelt eine Ausnahme zur Abgeltungswirkung der KapErtrSt nach Abs. 1 für Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Gewinnausschüttungen von KapGes.). Die Norm war eine Reaktion des Gesetzgebers auf das Urteil des EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09, BTDrucks. 17/11314. Vereinfacht wird nunmehr bestimmten beschränkt stpfl. Gläubigern die KapErtrSt auf Antrag erstattet, wenn diese aus dem EU-/EWR-Ausland stammen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und b), sie zu weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital der inländ. Körperschaft beteiligt sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) und in ihrem Heimatstaat

ohne Wahlmöglichkeit der unbeschränkten KStPflcht unterliegen und nicht persönlich von der Steuer befreit sind (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c). Ferner müssen die weiteren materiellen Erstattungsvoraussetzungen in Abs. 5 Satz 2 erfüllt sein. Die Norm wird wegen ihres eingeschränkten Anwendungsbereichs in der Literatur zT für europarechtswidrig gehalten (s. Anm. 5).

**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, BFH/NV 2015, 950, zu § 50d Abs. 3 EStG aF). § 44b Abs. 5 EStG (Erstattungsanspruch des Schuldners der Kapitalerträge) ist nicht anwendbar.

**Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG:** Siehe im Einzelnen § 20 EStG Anm. 50 ff. Ausschüttungen, die nach einem DBA wie Dividenden behandelt werden, werden nicht zwangsläufig erfasst (s. ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 59 [4/2018]), wenn diese wie zB Auskehrungen auf typisch stille Gesellschaften und partiarische Darlehen 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 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, s. Anm. 26) oder beim Wechsel der StPflcht (Abs. 2 Nr. 1, s. Anm. 29).

**Ansässigkeitsvoraussetzungen beim Gläubiger der Kapitalerträge (Abs. 5 Satz 1 Nr. 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 in ihrem Heimatstaat 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 (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland, FR 2011, 1112) die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit als einschlägig ansah, ist uE über den Wortlaut des Gesetzes hinaus Abs. 5 wegen der Drittstaatenwirkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch bei in Drittstaaten ansässigen Gläubigern anzuwenden (s. ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 53 ff. [4/2018]).

► *Ohne Wahlmöglichkeit:* 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 KROSCHER in ERNST & YOUNG, § 32 Rz. 44 [10/2017]). 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. ausländ. Investmentfonds, die häufig subjektiv stbefreit

sind (BTDrucks. 17/11214, 7; SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 53 [8/2013]). Die sachliche StBefreiung einzelner Einkünfte ist unbeachtlich.

**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 die Mindestbeteiligungsvoraussetzung des § 43b Abs. 2 Satz 1 EStG (10 %) nicht erfüllt sein. 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 uE auch in diesem Fall die Erstattung vorzunehmen (s. ENDERT in FROTSCHER/MAAS, § 32 Rz. 66 [4/2018]).

**Weitere materielle Erstattungsvoraussetzungen nach Abs. 5 Satz 2:**

► *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 uE Abs. 5 angewendet werden; er gilt damit nicht nur für „Altfälle“ (SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 49, 56 [8/2013]; ANISSIMOV/STÖBER, 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 zutr. wäre (SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 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 Missbrauchsklausel des § 50d Abs. 3 EStG an. Vor der Einfügung des Abs. 5 wurde die analoge Anwendung dieser Vorschrift durch das BMF bejaht (BMF v. 23.5.2012 – IV B 3 – S 2411/07/10016 – DOK 2012/0462637, IStR 2012, 552; abl. LÜDICKE, IStR 2012, 540; DUTTINÉ/STUMM, BB 2012, 867; krit. KLEIN/HAGENA, FR 2012, 528). Ein Freistellungsverfahren entsprechend § 50d Abs. 2 EStG sieht die Regelung nicht vor (SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 50 [8/2013]); dies deckt sich mit der Auffassung des BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; BFH 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)

Nach Abs. 5 Satz 3 hat der Gläubiger der Kapitalerträge die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen. Er muss dazu insbes. eine Bescheinigung der Steuerbehörde seines Ansässigkeitsstaats vorlegen, aus der sich die in Abs. 5 Sätze 4 und 5 genannten Mindestangaben ergeben.

**Nachweispflicht (Abs. 5 Satz 3):** Die Nachweispflicht liegt beim ausländ. Gläubiger (= Antragsteller), dh., sämtliche Unsicherheiten und Unvollständigkeiten gehen zu seinen Lasten. Vor diesem Hintergrund rät SIEGERS aus gestalterischer Sicht, die Abgeltungswirkung a priori durch eine Unternehmensstruktur zu vermeiden, die eine inländ. Veranlagung erlaubt (s. SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 52 [8/2013]).

**Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde (Abs. 5 Sätze 4 und 5):** Der Antragsteller muss „insbesondere“ (es ist uE aber nicht nachvollziehbar, welche weiteren Nachweise erforderlich sein sollen) durch eine Bescheinigung der Steuerbehörden seines Ansässigkeitsstaats nachweisen, dass der Antragsteller in diesem Staat als stl. ansässig betrachtet wird, dort unbeschränkt kstpfl. 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. Die Bescheinigung ist an keine bestimmte Form gebunden, muss aber die genannten Voraussetzungen vollständig abdecken und eindeutig beantworten (SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 52 [8/2013]).

**Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 EStG:** In entsprechender Anwendung des Gedankens des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ist zudem die Vorlage einer Bescheinigung der einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt nach § 45a Abs. 2 EStG empfehlenswert (so zutr. SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 58 [8/2013]).

## III. Erstattungsverfahren (Abs. 5 Satz 6)

Abs. 5 Satz 6 regelt das Verfahren zur Durchsetzung des Erstattungsanspruchs nur punktuell, indem gesagt wird, dass die Erstattung der KapErtrSt für alle in einem Kj. bezogenen Kapitalerträge iSd. Abs. 5 Satz 1 auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO erfolgt. Um das Erstattungsverfahren zu verstehen, ist die Norm im Zusammenhang mit den allgemeinen verfahrensrechtl. Vorschriften sowie § 5 Nr. 39 ZVG zu lesen.

**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 BRat (s. BRDrucks. 736/1/12, 2). Sie stellt eine erhebliche Erleichterung für die Praxis dar (s. LNN, 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 einer gesetzlichen 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 – IV A 3 - S 0062/08/10007 - 11, 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; BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, FR 2012, 524; BFH 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; krit. 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 stpfl. KapGes. wegen § 8b Abs. 5 einer endgültigen Belastung iHv. 5 % unterliegt (SIEGERS in DPM, § 32 Rz. 50, mwN [8/2013]).

**Inhalt des Antrags:** 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 Rz. 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 Rz. 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 Rz. 54 [8/2013]).

**Form des Antrags:** Der Antrag kann formlos gestellt werden kann (s. LINN, IStR 2013, 235 [236]).

**EU-Konformität:** Zu Zweifeln an der EU-Konformität des Antragsverfahrens insbes. im Hinblick auf die in der Praxis kaum erfüllbaren umfangreichen Nachweispflichten s. INTEMANN, BB 2013, 1239 (1243).

## KStG § 32