

§ 32

Sondervorschriften für den Steuerabzug vom Kapitalertrag

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 9.12.2004
(BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158)

- (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. soweit der Steuerpflichtige wegen der Steuerabzugsbeträge in Anspruch genommen werden kann oder
 2. soweit § 34 Abs. 12, § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist.

Autor: Oberregierungsrat Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Edenkoben
Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 32

	Anm.		Anm.
<p>A. Inhalt und Bedeutung des § 32</p>	1	<p>II. Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG</p>	6
<p>B. Rechtsentwicklung des § 32</p>	2	<p>III. Verhältnis zu § 50 Abs. 7 EStG</p>	7
<p>C. Geltungsbereich des § 32</p>	3	<p>IV. Verhältnis zu § 50a Abs. 7 EStG</p>	8
<p>D. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften</p>		<p>V. Verhältnis zu DBA-Regelungen</p>	9
<p style="padding-left: 20px;">I. Verhältnis zu § 31</p>	5	<p>VI. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990</p>	10

Erläuterungen zu § 32

	Anm.		Anm.
A. Abgeltung der Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug (Abs. 1 Nr. 1)			
I. Allgemeines	11		
II. Abgeltung bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen . . .	12		
III. Abgeltung bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 2)			
1. Überblick	13		
2. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1	14		
		3. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2	15
		B. Ausnahmen vom Grundsatz der Abgeltung (Abs. 2)	
		I. Inanspruchnahme wegen Steuerabzugsbeträgen (Abs. 2 Nr. 1)	16
		II. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 2)	17
		III. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung	18

Allgemeine Erläuterungen zu § 32

A. Inhalt und Bedeutung des § 32

1

Die Vorschrift regelt die Abgeltungswirkung des StAbzugs für Körperschaften. Dies gilt für den StAbzug vom KapErtrag iSd. § 43 ff. EStG, § 7 InvStG aber auch – entgegen der insoweit zu eng gefassten Überschrift – für den StAbzug nach § 50a EStG (s. dazu unten Anm. 11). Zur Frage der Vereinbarkeit des StAbzugs nach § 50a EStG mit dem EGV s. § 50a EStG Anm. 4.

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

Abs. 2 regelt zwei Ausnahmen von der Abgeltungswirkung nach Abs. 1. Abs. 2 Nr. 1 erfasst den Fall der Inanspruchnahme des Stpfl. selbst für die für ihn abzuführende Steuer. Dieses Regelungsprinzip entspricht den §§ 44 Abs. 5 Satz 2 und 50a Abs. 5 Satz 6 EStG. Abs. 2 Nr. 2 betrifft Fälle der Übergangsregelung des abgeschafften kstl. Anrechnungsverfahrens.

B. 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 der Übergangsvorschriften geltenden Bestimmungen ersetzt. Nach der Vorgängervorschrift des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStG 1999 war die KSt. nicht abgegolten, soweit nach § 27 KStG 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 angefügt. Nach Auffassung des Gesetzgebers handelt es sich um eine redaktionelle Anpassung; s. dazu aber unten Anm. 11.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Aufgrund der Neufassung des § 34 durch das 5. StBAG-StÄndG v. 23.7.2002 (BGBl. I 2002, 2715; BStBl. I 2002, 714) war der Verweis auf § 34 Abs. 9 fehlerhaft geworden (s. dazu auch § 5 Anm. J 04-1). Dieses redaktionelle Versehen wurde durch das EURLUmsG korrigiert (Verweis auf § 34 Abs. 12).

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Regelung ist grds. ab dem VZ 2001 anzuwenden (s. § 34 Abs. 1). Bei vom Kj. abw. 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 verfassungsrechtlich nicht unbedenklich ist. Vgl. dazu näher DEJPW/SIEGERS, § 32

KStG nF Anm. 46d, mit Ausführungen zur verfassungsrechtlichen Problematik der Rückwirkung.

Der Verweis auf § 34 Abs. 12, der durch die Neunummerierung des § 34 notwendig geworden war und durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) geändert wurde, gilt ab dem VZ 2005.

3

C. Geltungsbereich des § 32

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 1 Nr. 1 gilt für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 5 Abs. 1 von der KSt. befreit sind. Abs. 1 Nr. 2 gilt nur für beschr. stpfl. Körperschaften, Abs. 2 Nr. 1 für alle von Abs. 1 erfassten Körperschaften, Abs. 2 Nr. 2 für solche, bei denen nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens in der Übergangsphase noch das Anrechnungsverfahren von Bedeutung ist.

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

4 Einstweilen frei.

D. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften

5

I. Verhältnis zu § 31

Die Vorschrift lässt nicht eindeutig erkennen, ob sie abschließend die Abgeltungswirkung des StAbzugs regelt oder ob daneben noch die estl. Vorschriften über § 31 Abs. 1 anwendbar sind. Dies hat insbes. Bedeutung für die durch das JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523) ab VZ 1996 eingeführte Vorschrift des § 50 Abs. 5 Satz 4, jetzt: Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG, der in bestimmten Fällen die Erstattung des StAbzugs zulässt (s. unten Anm. 17). UE lässt die Formulierung des § 31 Abs. 1 „soweit dieses Gesetz nichts anderes bestimmt“ dessen Anwendung zu. Den abschließenden Charakter der Aufzählung in der Vorschrift hätte der Gesetzgeber im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck bringen müssen.

Europarechtliche Auslegung: Würde man die estl. Vorschriften insbes. des § 50a Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG und die aufgrund des Urt. des EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C 234/01 „Gerritse“, BStBl II 2003, 859 (s. dazu näher § 50a Anm. 4 mwN.), dazu ergangene Verwaltungsanweisung (BMF v. 3.11.2003, BStBl. I 2003, 553) nicht für anwendbar halten, wäre eine erweiternde, europarechtskonforme Auslegung zwingend geboten.

II. Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG

6

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

III. Verhältnis zu § 50 Abs. 7 EStG

7

Auch in den Fällen, in denen ein StAbzug vorgeschrieben ist, kann die Steuer nach § 31 Abs. 1 Satz iVm. § 50 Abs. 7 EStG erlassen oder pauschaliert werden. Zu den einzelnen Voraussetzungen der Vorschrift und zu den einschlägigen Verwaltungsanweisungen s. näher § 50 EStG Anm. 470 ff. Die nach dieser Regelung zu erhebende KSt. hat abgeltende Wirkung. Ist der StAbzug bereits vorgenommen, ist die Steuer ganz oder teilweise zu erstatten (s. FG Rhld.-Pf. v. 10.6.1976, EFG 1976, 499 und 501, rkr.).

IV. Verhältnis zu § 50a Abs. 7 EStG

8

Wird bei beschr. stpfl. Körperschaften der StAbzug nach § 50a Abs. 7 EStG iVm. § 31 Abs. 1 angeordnet, hat dieser mangels Erwähnung in der Vorschrift und der ausdrücklichen Regelung in § 50 Abs. 7 Satz 4 EStG keine abgeltende Wirkung (s. oben Anm. 3).

V. Verhältnis zu DBA-Regelungen

9

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 steuerfrei oder sieht das DBA einen niedrigeren Steuersatz als den Abzugssteuersatz vor, ist dessen ungeachtet der StAbzug in voller Höhe vorzunehmen, s. § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50d Abs. 1 Satz 1 EStG. Der zu hoch erhobene Steuerbetrag ist allerdings vom Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag zu erstatten (s. § 50 Abs. 1 Satz 2 ff. EStG), wenn nicht von der Möglichkeit der StFreistellung im Abzugsverfahren nach § 50d Abs. 2 EStG Gebrauch gemacht worden ist. Nach dieser Vorschrift kann beim Bundeszentralamt für Steuern eine Freistellungsbescheinigung beantragt werden.

VI. Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990

10

Zur Entlastung von der KapErtrSt. auf Antrag aufgrund der Mutter-Tochterrichtlinie, die in § 44d EStG aF, jetzt § 43b EStG, umgesetzt wurde, s. Einf. KSt. Anm. 78; § 43b EStG Anm. J 04-1 ff.

Erläuterungen zu § 32

A. Abgeltung der Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug (Abs. 1 Nr. 1)

11

I. Allgemeines

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

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

Zum StAbzug bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 und 2 EStG bzw. § 7 InvStG s. § 30 Anm. 11.

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

Rechtsfolgen: „Abgeltungswirkung“: 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 beschr. estpfl. Personen ist die Abgeltungswirkung in § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG geregelt. Das Abgeltungsprinzip gilt auch dann, 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. Betriebsstätte (§ 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1 EStG) und des § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 EStG. In diesen Fällen werden die abzugspflichtigen Einkünfte in die Veranlagung mit einbezogen, so dass StAbzugsbeträge auf die festzusetzende ESt. angerechnet werden können. Entsprechendes regelt die Vorschrift für Körperschaften. Darüber hinaus werden für Körperschaften Besonderheiten geregelt.

► *Definitive Steuerbelastung:* Vorbehaltlich etwaiger Ermäßigungsansprüche tritt grds. eine definitive Steuerbelastung in Höhe des StAbzugs ein. Dem StAbzug unterliegen dabei die (Brutto-)Betriebseinnahmen (s. dazu § 8 Abs. 6 KStG, §§ 43a Abs. 2 Satz 1, 50a Abs. 4 Satz 2 EStG). Dh., Aufwendungen, die für diese Einnahmen entstehen, können nicht stl. abgezogen werden.

Zur Abgeltung des StAbzugs bei KapErträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG, die der Kuponsteuer alter Art unterlagen (§ 50 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1999) s. DEJPW/SIEGERS, § 32 KStG nF Anm. 31 ff.

Vermeidung der Rechtsfolgen der Vorschrift: Die Rechtsfolgen der Vorschrift können durch Gestaltungen vermieden werden, durch die die steuer-

abzugspflichtigen Einkünfte in den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 zB einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet werden. Abs. 1 Nr. 2 kann vermieden werden, wenn bei beschr. StPfl. solche Einkünfte einer gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätte zugerechnet werden, zB durch Zuordnung einer Beteiligung zu dieser Betriebsstätte.

II. Abgeltung bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

12

Abs. 1 Nr. 1 betrifft die nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Diese können unbeschr. stpfl. oder nach § 2 Nr. 2 beschr. stpfl. sein. Für beschr. Stpfl. iSd. § 2 Nr. 1 ist die StBefreiung nach § 5 Abs. 2 Nr. 2 ausgeschlossen. Im Fall von abzugspflichtigen Einkünften ist in den vorgenannten Fällen die StBefreiung nach § 5 Abs. 2 Nr. 1 ausgeschlossen. Die auf diese Einkünfte zu entrichtende KSt. ist mit dem StAbzug abgegolten.

Ermäßigungsansprüche für die Kapitalertragsteuer/Abstandnahme vom Steuerabzug: Nicht in allen Fällen muss eine definitive KapErtrSt. erhoben werden. Nach Streichung des § 44c EStG (durch das StÄndG 2003 v. 15.12. 2003, BGBl. I 2003, 2676; BStBl. I 2003, 710, s. dazu § 44c Anm. J 03-1 f.) sind Ermäßigungs- bzw. Befreiungstatbestände insgesamt in § 44a EStG geregelt (s. dazu § 44a Anm. J 03-3 ff. und J 04-1 f.). Ist der Zinsabschlag erhoben worden, weil dem Schuldner der KapErträge die Bescheinigung nach § 44a Abs. 4 Satz 3 EStG nicht vorlag oder macht der Abzugsverpflichtete von der Möglichkeit der Änderung des StAbzugs nach § 44b Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, bleibt es bei der Abgeltungswirkung nach Abs. 1, da eine Veranlagung nicht durchgeführt wird. Zur Vermeidung sachlicher Härten kann der Zinsabschlag auf Antrag der betroffenen Organisation vom zuständigen BetriebsstättenFA im Billigkeitswege erstattet werden (s. BMF v. 26.10.1992, BStBl. I 1992, 693).

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

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

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

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

► *Besonderheiten des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG*: Der KapErtrStAbzug ist nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG ist auch bei Ausschüttungen eines Betriebes gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts und eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes 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, da es sich um eine überflüssige Formalie handelt (s. § 44a EStG Anm. J 03-5). Um ein Erstattungsverfahren zu vermeiden, ist hier ebenfalls die KapErtrStSatz von vorneherein auf die Hälfte (10 vH) durch § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG herabgesetzt worden.

Keine Abgeltungswirkung im Fall der Steuerpflicht aus anderen Gründen: Die Abgeltungswirkung greift in den folgenden Fällen nicht ein:

- ▷ Überdotierung von nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 stbefreiten rechtsfähigen Pensions-, Sterbe- Kranken- oder Unterstützungskassen. In diesem Fall ist nach § 6 die Körperschaft im Verhältnis der Überdotierung partiell stpfl. Die dem StAbzug unterliegenden Einkünfte sind dem steuerbefreiten 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).
- ▷ Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs durch eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 stbefreite Körperschaft, dessen Betriebsvermögen die abzugspflichtigen Einkünfte zuzurechnen sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 iVm. §§ 14, 64 AO). In diesem Fall sind diese Einkünfte in die Veranlagung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zur KSt. einzubeziehen und die Abzugsteuer anzurechnen.

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

13 1. Überblick

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

14 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 iVm. § 49 EStG) beschr. kstpfl. Die KSt. ist bei abzugstpfl. Einkünften mit dem StAbzug abgegolten, es sei denn sie sind einer inländ. Betriebsstätte bzw. einem inländ. Betrieb der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen bzw. es liegt ein Fall des § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 3 EStG vor. Eine Veranlagung findet insoweit nicht statt.

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:* Eine „inländischer Betrieb“ liegt vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte iSd. § 12 AO oder ein inländ. Vertreter iSd. § 13 AO vorhanden ist (s. dazu näher § 2 KStG Anm. 102 mwN). Werden der inländ. Betriebsstätte abzugspflichtige Einkünfte zugeordnet (s. dazu näher § 50 EStG Anm. 325), werden sie wie im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Alt. 1 EStG in die Veranlagung des inländ. Betriebs eingezogen.

► *Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte:* Bei inländ. Luf. Betrieben von beschr. StPfl. reicht das Belegensein einzelner bewirtschafteter Flächen im Inland liegen, zu denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (s. § 50 EStG Anm. 325). 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. DEJPW/SIEGERS, § 32 KStG nF Anm. 20).

3. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2

15

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

- Gebietskörperschaften (zB Länder und Gemeinden),
 - sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB Anstalten, Rundfunkanstalten, Stiftungen des Öffentlichen Rechts; Zweckverbände, Kammern),
- soweit sie nicht bereits durch einen BgA unbeschr. 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 Körperschaft des öffentlichen Rechts mit ihren steuerabzugspflicht. Einkünften der beschr. StPfl., soweit sie nicht unbeschr. stpfl. ist, dh. soweit diese Einkünfte nicht dem BgA zugerechnet werden können.

Die Voraussetzungen für den Ausschluss der Abgeltungswirkung decken sich mit denen für die beschr. StPfl. nach § 2 Nr. 1. Sie entfällt bei unbeschr. StPfl. als auch bei der Zurechnung der abzugspflichtigen Einkünfte zu einem gewerblichen oder luf. Betrieb im Falle der beschr. StPfl.

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

Land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit: Land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer Körperschaft des öffentlichen Rechts sind keine BgA iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1. Soweit ihnen abzugspflichtige Einnahmen zugeordnet werden, unterfallen sie der beschr. StPfl. Obwohl keine Veranlagung möglich ist, ist der StAbzug vorzunehmen. Er hat im Ergebnis wegen der fehlenden Veranlagungsmöglichkeit Abgeltungswirkung (so zutr. DEJPW/SIEGERS, § 32 KStG nF

Anm. 29, mit Betonung des systematischen Vorrangs des § 2 Nr. 2, 1 Abs. 1 Nr. 6 vor Abs. 1 Nr. 2, gegen STRECK, 5. Aufl., § 50 KStG 1999 Anm. 6, wonach trotz der fehlenden Veranlagungsmöglichkeit unter Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 keine Besteuerungsmöglichkeit gegeben sein soll mit der Folge der Erstattung der StAbzugsbeträge).

Ermäßigung der Abzugsteuer und Freistellung vom bzw. Änderung des Steuerabzugs: s. dazu oben Anm. 12.

B. Ausnahmen vom Grundsatz der Abgeltung (Abs. 2)

16 I. Inanspruchnahme wegen Steuerabzugsbeträgen (Abs. 2 Nr. 1)

Nach Abs. 2 Nr. 1 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. 1 verfolgt damit das gleiche Ziel wie die §§ 44 Abs. 5 Satz 2 und § 50a Abs. 5 Satz 6 EStG, nämlich die Sicherung des Steueraufkommens. Damit hat die Vorschrift nicht nur klar stellende Funktion (so zutr. DEJPW/SIEGERS, § 32 KStG nF Rn. 42, entgegen KLÄSCHEN/WITTKOWSKI, § 51 KStG [aF] Anm. 28).

§ 44 Abs. 5 Satz 2 EStG regelt die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Gläubigers von KapErträgen im Hinblick auf die KapErtrSt.

Eine entsprechende Möglichkeit sieht § 50 Abs. 5 Satz 6 EStG für den StAbzug für Vergütungen iSd. § 50a Abs. 4 EStG vor. Schuldner der KapErtrSt. ist nach dem Grundsatz des § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG der Gläubiger der KapErträge, mithin der Stpfl. selbst. Der Schuldner der KapErträge 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 KapErträge vor.

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

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

Die Inanspruchnahme des Stpfl. (des Gläubigers der KapErträge) 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.

Die Steuerschuldnerschaft schließt die Haftungsanspruchnahme per se aus (HHSp/BOEKER, § 190 AO Anm. 4). Daher muss ggf. ein Nachforderungsbescheid gegen den Stpfl. ergehen, da die grds. vorrangige Nachforderung in einem Veranlagungsverfahren, das Vorrang hätte (s. BFH v. 20.2.1959 – VI 314/56 U, BStBl. III 1959, 202), nicht möglich ist. Das FA hat aufgrund des ihm zustehenden Ermessens zu entscheiden, ob neben oder statt des Abzugspflichtigen der Stpfl. als Gläubiger der KapErträge in Anspruch genommen werden soll.

II. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 2)

17

Nach Abs. 2 Nr. 2 ist auch dann, wenn die Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 1 greift, die Ausschüttungsbelastung herzustellen, soweit in der 18-jährigen Übergangsphase des Halbeinkünfteverfahrens noch das abgeschaftete Anrechnungsverfahren anzuwenden ist. Die Vorschrift hat damit Bedeutung für Körperschaften, die abzugspflichtige Einnahmen erzielen und unter dem Anrechnungsverfahren zur Gliederung des vEK verpflichtet waren. Dies sind nach § 5 Abs. 1 KStG stbefreite Körperschaften, die aufgrund ihrer Rechtsform zur Gliederung des vEK verpflichtet waren, weil ihre Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG gehörten. Diese Regelung war erforderlich, um die Systematik des Anrechnungsverfahrens auch bei Ausschüttungen stbefreiter Körperschaften aufrechtzuerhalten. Dementsprechend wurde durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aF die StBefreiung eingeschränkt. Nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens gelten daher als Nachfolgeregelungen während der Übergangsphase die §§ 37 und 38 zur Sicherung der Möglichkeit der Herstellung der Ausschüttungsbelastung.

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

Keine Abgeltung bei Anwendung des § 37 und § 38 Abs. 2: Die fehlende Abgeltung wird für den Fall vorgesehen, dass die stbefreite Körperschaft Ausschüttungen an ihre Anteilseigner vornimmt und dadurch der stbefreiten Kör-

perschaft eine KStMinderung iSv. § 37 oder eine KStErhöhung iSv. § 38 entsteht. Überwiegend wird es zu KStErhöhungen iSv. § 38 kommen, da die stbefreiten Körperschaften ihre stfreien Gewinne nach dem alten KStRegime in das EK 02 eingestellt haben. Insoweit ist eine KStVeranlagung für den VZ der Ausschüttung durchzuführen. Die KSt. ist in diesen Fällen zusätzlich zur KapErtrSt. zu entrichten. Die Abgeltungswirkung des Abs. 1 ist insoweit ausgeschlossen. Nach § 38 Abs. 3 ist allerdings keine KStErhöhung vorzunehmen, wenn Anteilseigner der stbefreiten Körperschaft eine andere stbefreite Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

► *Keine Abgeltungswirkung in den Fällen des § 8b Abs. 1:* Ein Bedürfnis zur Ausnahme von der Abgeltungswirkung besteht auch im Falle von Ausschüttungen einer KapGes. an eine andere KapGes. Dies sind nach § 8b Abs. 1 bei der empfangenden KapGes. steuerfrei. Der KapErtrStAbzug ist aber uneingeschränkt vorzunehmen (s. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG). Bei der ausschüttenden Körperschaft ist gleichzeitig eine Minderung eines vorhandenen KStGuthabens zu veranlassen (§ 37 Abs. 2). Dies führt bei der empfangenden Körperschaft zur Nachversteuerung nach § 37 Abs. 3. Dadurch erhöht sich die KSt. wie auch das KStGuthaben. Die Abgeltungswirkung könnte dieser Nachversteuerung entgegenstehen, so dass auch hier die oben beschriebene Ausnahme von der Abgeltungswirkung geregelt werden musste.

Keine Abgeltung bei Anwendung des § 34 Abs. 12: Nach der ursprünglichen Gesetzesfassung musste die stbefreite Körperschaft, soweit sie in 2001 eine offene Gewinnausschüttung für 2000 an ihre Anteilseigner vornahm, die Ausschüttungsbelastung nicht herstellen, obwohl für diese Gewinnausschüttung das Halbeinkünfteverfahren noch nicht galt und die Gesellschafter die Ausschüttung einschl. KSt. versteuerten, aber die KSt. auf ihre Steuerschuld anrechneten. Somit war es möglich, dass die ausschüttende stbefreite Körperschaft keine KSt. für die Ausschüttung, soweit EK 02 verwendet wurde, entrichtete, aber der Gesellschafter die KSt. auf seine Steuerschuld anrechnete. Nunmehr hat der Gesetzgeber diese Gesetzeslücke durch den Verweis auf § 34 Abs. 9 aF (jetzt: Abs. 12) geschlossen. Wenn für die Gewinnausschüttungen noch das Anrechnungsverfahren anzuwenden ist, soll die KSt. für die Ausschüttung nicht abgegolten sein.

Rechtsfolgen der Ausnahme von der Abgeltungswirkung: Abs. 2 Nr. 2 verhindert nicht generell die Abgeltungswirkung nach Abs. 1. Sie gilt nur „soweit“ die Vorschriften der §§ 34 Abs. 12, 37 und 38 Abs. 2 anzuwenden sind. Soweit die Ausnahme greift, ergeben sich die dargestellten Rechtsfolgen. Auch hier kommt eine Veranlagung nicht in Betracht. Für die dargestellten Fälle des § 8b Abs. 1 bedeutet dies, dass die nach dieser Vorschrift in voller Höhe freigestellten Ausschüttungen einer anderen Körperschaft unter die Ausnahmevorschrift fallen. Das pauschale Betriebsausgabenabzugsverbot in Höhe von 5 vH nach § 8b Abs. 5 hat insoweit keine Bedeutung.

III. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung

Abs. 2 Nr. 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 iVm. § 50a Abs. 7. Hier besteht schon nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung des § 50 Abs. 7 Satz 4 EStG keine Abgeltungswirkung.
- Erstattungsverfahren beim Bundeszentralamt für Steuern nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG.
- Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 7 EStG,
- StFreiheit oder niedrigerer Quellensteuersatz nach einem DBA (s. oben Anm. 5).

Erstattungsverfahren nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG: § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG sieht für beschr. Stpfl., die dem StAbzug nach § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG unterliegen, ein besonderes Erstattungsverfahren vor. Für KStSubjekte kommt lediglich § 50 Abs. 4 Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 1 Nr. 2d EStG in Betracht.

Die Erstattung kann dann beantragt werden, wenn der StAbzug, der von den Bruttoeinnahmen vorzunehmen ist (s. § 50a Abs. 4 Satz 3 EStG), zu einer Übermaßbesteuerung führen würde. Dies ist dann der Fall, wenn die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Betriebs-einnahmen stehenden Betriebsausgaben höher sind als die Hälfte der Betriebseinnahmen (s. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 Satz 3 EStG). In diesem Fall wird die Abzugsteuer erstattet, soweit sie die Hälfte des Gewinns übersteigt (s. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 Satz 3 EStG). Dadurch kommt es zwar nicht zu einer Durchbrechung der Abgeltungswirkung in dem Sinne, dass eine Veranlagung durchzuführen wäre. Die Abgeltungswirkung wird aber dennoch in ihrer betragsmäßigen Höhe durchbrochen.

► *Vereinbarkeit mit dem EG-Vertrag:* § 50a Abs. 4 Nr. 1 und 2 EStG ist mit dem EG-Vertrag nicht vereinbar, soweit idR bei Gebietsfremden die Bruttoeinkünfte für die Bemessungsgrundlage des StAbzugs maßgeblich sind, während bei Steuerinländern nur die Nettoeinkünfte besteuert werden (s. dazu EuGH v. 12.6.2003 – C-234/01 „Arnaud Gerritse/FA Neukölln-Nord“, BStBl. II 2003, 859; dazu näher § 50a EStG Anm. 4 mwN).

Der EuGH hat die Vorschrift weiter dann für EGV-widrig gehalten, wenn der StAbzug zu einer höheren Steuer als bei Steuerinländern führt. Während bei EStStpfl. eine Steuerberechnung nach § 32a Abs. 1 EStG mit Eliminierung des Grundfreibetrags zu erfolgen hat (s. dazu BMF v. 3.11.2003, BStBl. I 2003, 553), ist dies bei Körperschaften aufgrund des einheitlichen Steuersatzes von 25 vH nach § 23 Abs. 1 KStG nicht erforderlich. Hier reicht es aus, dass gemäß dem Urt. in der Rs. „Gerritse“ die Nettoeinkünfte dem StAbzug unterworfen werden, auch wenn die Betriebsausgaben nicht die Hälfte der Betriebseinnahmen übersteigen, wie dies § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG verlangt. Zur Frage, welche BA zum Abzug zugelassen werden müssen (nur solche im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang oder Abzug nach dem Veranlassungsprinzip des § 4 Abs. 4 EStG, wie es für Gebietsansässige gilt, s. Vorlagebeschluss des BFH v. 26.5.2004 – I R 93/03, BStBl. II 2004, 991) und ob dies bereits im Abzugsverfahren erfolgen muss, s. näher § 50a EStG Anm. 4 mwN.

Der BFH hat an der EU-Rechtskonformität von § 50a Abs. 4 und 5 EStG bei im Ausland ansässigen Vergütungsgläubigern Zweifel geäußert und daher Aussetzung der Vollziehung gewährt (s. dazu BFH v. 16.6.2004 – I B 44/04, BStBl. II 2004, 882; dem ist das BMF gefolgt, s. BMF v. 17.10.2004, BStBl. I 2004, 950).

