

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Änderung der Bezugnahme des Abs. 2 Nr. 2 auf Art. 48 EGV für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd. Abs. 1 Nr. 9 aus dem europäischen Ausland durch die Nachfolgevorschrift des Art. 54 AEUV (AmtshilfeRLUmsG); Einfügung des Abs. 5 in Folge der Neuregelung in § 8b Abs. 4 für Streubesitzdividenden
- Fundstellen:
 - Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG) v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)
 - Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rs. C 284/09 (EuGHUmsG) v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344)

§ 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 AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802)

(1)–(3) *unverändert*

(4) ¹Absatz 2 Nr. 2 gilt nur für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen im Sinne des § 2 Nr. 1, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder nach den Rechtsvorschriften eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 3. Januar 1994 (ABl. EG Nr. L 1 S. 3), zuletzt geändert durch den Beschluss des Gemeinsamen EWR-Ausschusses Nr. 91/2007 vom 6. Juli 2007 (ABl. EU Nr. L 328 S. 40), in der jeweiligen Fassung Anwendung findet, gegründete Gesellschaften im Sinne des Artikels **54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union** oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet. ²Europäische Gesellschaften sowie Europäische Genossenschaften gelten für die Anwendung des Satzes 1 als nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaften, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaften befindet.

(5) ¹Ist die Körperschaftsteuer des Gläubigers für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes

KStG § 32

nach Absatz 1 abgegolten, wird dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 36 Absatz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes erstattet, wenn

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

²Satz 1 gilt nur, soweit

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

³Der Gläubiger der Kapitalerträge hat die Voraussetzungen für die Erstattung nachzuweisen. ⁴Er hat insbesondere durch eine Bescheinigung der Steuerbehörden seines Ansässigkeitsstaates nachzuweisen, dass er in diesem Staat als steuerlich ansässig betrachtet wird, dort unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und nicht von der Kör-

perschaftsteuer befreit sowie der tatsächliche Empfänger der Kapitalerträge ist. ⁵Aus der Bescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung muss hervorgehen, dass die deutsche Kapitalertragsteuer nicht angerechnet, nicht abgezogen oder nicht vorgetragen werden kann und inwieweit eine Anrechnung, ein Abzug oder Vortrag auch tatsächlich nicht erfolgt ist. ⁶Die Erstattung der Kapitalertragsteuer erfolgt für alle in einem Kalenderjahr bezogenen Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids nach § 155 Absatz 1 Satz 3 der Abgabenordnung.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert EuGHUmsG) v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344)

(13b) ¹⁻²unverändert ³§ 32 Absatz 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 21. März 2013 (BGBl. I S. 561) ist erstmals für die im Kalenderjahr 2013 zugeflossenen Kapitalerträge im Sinne des § 32 Absatz 5 Satz 1 anzuwenden. ⁴Für Kapitalerträge, die in einem Kalenderjahr vor 2013 zugeflossen sind, gilt § 32 Absatz 5 unter der Voraussetzung, dass für die Kapitalerträge im Sinne des § 32 Absatz 5 Satz 1 die Vorschriften des Vierten Teils des Körperschaftsteuergesetzes in der am 26. Juli 2001 (BGBl. I S. 1034) geltenden Fassung keine Anwendung finden. ⁵In den Fällen des Satzes 4 gilt § 32 Absatz 5 Satz 6 erstmals für nach dem 29. November 2012 erlassene Freistellungsbescheide.

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.

§ 5 FVG

Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern

idF des FVG v. 30.8.1971 (BGBl. I 1971, 1426),

zuletzt geändert durch AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2)

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

...

39. die Entlastung von Kapitalertragsteuer in den Fällen des § 32 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes. ²Die Verwaltungskosten sowie sonstige Kosten, die dem Bund durch diese Zuständigkeit entstehen, werden vom Bund und den Ländern je zur Hälfte getragen. ³Zwischen den einzelnen Ländern werden die Kosten im Sinne des Satzes 2 entsprechend dem in Absatz 2 geregelten Verhältnis aufgeteilt.

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater, Hochschule Harz, Wernigerode
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Duttiné/Stumm, Europarechtswidrigkeit deutscher Dividendenbesteuerung, BB 2012, 867; Klein/Hagena, Anmerkung zum BFH Urteil vom 12.10.2011, I R 107/10 (FR 2012, 524), FR 2012, 528; 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; Patzner/Nagler, Jahressteuergesetz 2013 – Die Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden nach dem EuGH-Urteil vom 20.10.2011, C-284/09, Kommission/Deutschland, IStR 2012, 790; Thömmes/Linn, Staatshaftungsansprüche durch Nicht-Erstattung unionsrechtswidriger Kapitalertragsteuer, IStR 2012, 777; Brinkmeier, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, GmbH-StB 2013, 160; 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.

Kompaktübersicht

J 13-1 **Inhalt der Änderungen:** Der Verweis in Abs. 4 Satz 1 auf Art. 48 EGV wurde durch den Verweis auf Art. 54 AEUV (Nachfolgevorschrift) durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1389; BStBl. I 2013, 802) ersetzt.

Abs. 5 wurde in Folge der StPflcht von Streubesitzdividenden nach § 8 Abs. 4 hinsichtlich der Abgeltungswirkung des KapErtrStAbzugs angepasst.

Rechtsentwicklung:

J 13-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2012** s. § 32 Anm. 2.

► **AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013** (BGBl. I 2013, 1389; BStBl. I 2013, 802): In Abs. 4 Satz 1 werden die Wörter „des Artikels 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft“ durch die Wörter „des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union“ ersetzt.

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

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 13-3

► **Abs. 4:** Die Neuregelung des Abs. 4 Satz 1 gilt ab 30.6.2013 (Art. 31 Abs. 1 AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1389; BStBl. I 2013, 802).

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

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

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 13-4

► **Grund der Änderungen:**

▷ **Abs. 4 Satz 1:** Durch den Vertrag von Lissabon, der am 13.12.2007 unterzeichnet und nach Hinterlegung der letzten Ratifikationsurkunde am 1.12.2009 in Kraft getreten ist, wurden die zuvor bestehenden EU-Verträge (der Vertrag über die Europäische Union und der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft) ersetzt. Der Vertrag von Lissabon umfasst zwei rechtl. gleichwertige Verträge, den Vertrag über die Europäische Union (EUV) sowie den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV). Bestandteil der Verträge sind die ihnen beigefügten Protokolle und Anhänge. Der EUV enthält Regelungen institutioneller Art, der AEUV regelt die Tätigkeit der EU. Die sog. Grundfreiheiten des EGV wurden mit anderer Zählweise, aber inhaltlich unverändert im AEUV als Nachfolgevertrag übernommen. Die Niederlassungsfreiheit des Art. 48

EGV ist in Art. 54 AEUV geregelt. Daher war der Verweis in Abs. 4 Satz 1 entsprechend anzupassen.

- ▷ **Abs. 5:** Soweit nicht bereits die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie (Richtlinie 2011/96/EU des Rates v. 30.1.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. EU 2011 Nr. L 345, 8) eine Belastung mit KapErtrSt verhinderte (s. § 43b EStG), war streitig, ob die Abgeltungswirkung der KapErtrSt (Abs. 1 Nr. 2) mit EU-Recht vereinbar ist (s. ausführlich Anissimov/Stöber, DStZ 2013, 379).

In einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland hat der EuGH für sog. Streubesitzdividenden entschieden, dass es bei Anteilseignern aus EU-/EWR-Staaten gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn und soweit die darauf erhobene KapErtrSt wegen der Abgeltungswirkung des Abs. 1 Nr. 2 KStG zu einer definitiven Steuerbelastung führt (s. EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Kommission/Deutschland, FR 2011, 1112; s. näher Intemann, BB 2013, 1239; Duttiné/Stumm, BB 2012, 867; Grieser/Faller, DB 2012, 1296; Kessler/Dietrich, DStR 2011, 2131; Wiese/Strahl, DStR 2012, 1426; Schnittger, DB 2012, 305; Desens, DStR 2013, Beihefter zu Heft 4, 13). Während bei einer Beteiligung von mindestens 10 % gem. § 43b EStG vom KapErtrStAbzug auf Antrag abgesehen wird, wenn die beteiligte Gesellschaft im EU-/EWR-Ausland ansässig ist, bestand diese Möglichkeit für ausländ. Gesellschaften, die zu weniger als 10 % beteiligt waren, nicht (zu den Voraussetzungen des § 43b EStG s. näher § 43b Anm. 3, 8 ff., 246). Dagegen war eine Streubesitzdividende bei inländ. kstplf. Anteilseignern nach § 8b Abs. 1 iVm. Abs. 5 zu 95 % stfrei. Die Anrechnung der einbehaltenen KapErtrSt auf die Steuerschuld der inländ. Körperschaft war in diesen Fällen nach § 31 Abs. 1 KStG iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG vorzunehmen. Diese Ungleichbehandlung von inländ. und ausländ. Anteilseignern erklärte der EuGH für europarechtswidrig.

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 StPflcht unterwirft (zur steuersystematischen Kritik s. Intemann, BB 2013, 1239). Dazu wurde § 8b Abs. 4 als Ausnahme zu § 8b Abs. 1 in das Gesetz neu eingefügt (zu den Voraussetzungen im Einzelnen Intemann, BB 2013, 1239 [1240 f.]; krit. Patzner/Nagler, IStR, 2012, 790; Anissimov/Stöber, DStZ 2013, 379 [380 f., mWN]).

Die gesetzliche Regelung des Abs. 5 zur Erstattung der nach EU-Recht zu Unrecht erhobenen KapErtrSt wurde erforderlich, um die Europarechtswidrigkeit für Altfälle zu beseitigen, da die Neuregelung des § 8b Abs. 4 ab dem 1.3.2013 gilt (§ 34 Abs. 7a nF). Erst ab diesem Zeitpunkt ist die Europa-

rechtswidrigkeit, die der EuGH bezüglich der Besteuerung von Streubesitzdividenden festgestellt hatte, mit der stl. Gleichbehandlung von in- und ausländ. Anteilseignern beseitigt. Darüber hinaus dürfte sie Bedeutung erlangen für Fälle, in denen für Streubesitzdividenden (ausnahmsweise) die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 anzuwenden ist.

► **Bedeutung der Änderungen:**

- ▷ **Abs. 4 Satz 1:** Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung des Gesetzestextes.
- ▷ **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. Siegers in DPM, § 32 Rn. 56).

Nach EuGH v. 20.10.2011 (Kommission/Deutschland, C-284/09, FR 2011, 1112) liegt bei Ausschüttungen an ausländ. KapGes. insbes. bei Streubesitzdividenden, dh. wenn weder das Schachtelprivileg noch die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU zur Anwendung kommen, eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EGV; 63 AEUV; Art. 40 EWR-Abkommen) vor, wenn mit dem Abzug von 25 % KapErtrSt (zzgl. SolZ) die Abgeltungswirkung des Abs. 1 Nr. 2 im Rahmen der beschränkten KStPflicht eintritt, denn dadurch kommt es zu einer höheren Besteuerung im Vergleich mit § 8b bei Ausschüttungen an eine inländ. KapGes. Dies hat auch Auswirkung auf Ausschüttungen an KapGes. in Drittstaaten.

Durch EuGHUmsG v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 561; BStBl. I 2013, 344) wurde zur Abwendung einer Ausländerdiskriminierung auch für reine Inlandsverhalte die volle StPflicht von Streubesitzdividenden (= Beteiligung von weniger als 10 %) eingeführt. Dabei ist für die Beteiligungshöhe nicht auf den Zeitpunkt der Gewinnausschüttung, sondern auf den Beginn des KJ. abzustellen. Dagegen bleibt die StBefreiung für Veräußerungsgewinne erhalten. Inwieweit Erstattungsanträge von sog. Drittstaatenfällen, von Investmentfonds oder Pensionsfonds durch das BZSt. bearbeitet werden, wird derzeit geprüft.

Der BFH hatte zunächst noch einen Verstoß gegen EU-Rechts verneint (s. BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543). Er schloss sich dann der EuGH-Rspr. an (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; v. 11.1.2012 – I R 30/10, BFH/NV 2012, 1105).

► **Keine generelle Erstattung von Kapitalertragsteuer an ausländische Körperschaften:** Ursprünglich war beabsichtigt, auch den im EU-/EWR-Ausland ansässigen kstpf. Anteilseignern die auf die Streubesitzdividende einbehaltene KapErtrSt zu erstatten (§ 32 Abs. 5 KStG-E), so dass sie wie bei einem inländ. kstpf. Anteilseigner stfrei gestellt werden sollte (s. Gesetzentwurf 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 BR, da zu hohe Steuerausfälle befürchtet wurden (jährlich 600 bis 650 Mio. €; s. BRDrucks. 302/12, 62; krit. Patzner/Nagler, IStR 2012, 790).

► **Verfassungsmäßigkeit:** In verfassungsrechtl. Hinsicht bestehen insoweit Bedenken, als die Besteuerung von Streubesitzdividenden der Systematik des KStG widerspricht. Der Gesetzgeber hat zwar einen weiten Gestaltungsspielraum. Durch die Neuregelung dürfte aber das Gebot der Folgerichtigkeit verletzt sein, da es durch die Neureglung des § 8b Abs. 4 zu einer nicht gerechtfertigten Mehrfachbelastung von Streubesitzdividenden kommt (s. dazu näher Intemann, BB 2013, 1239 [1240]). In gleicher Weise bestehen Bedenken gegen die weiterhin bestehende Möglichkeit der stfreien Beteiligungsveräußerung, die Gestaltungsspielräume eröffnet (dazu und zur Kritik s. Intemann, BB 2013, 1239 [1242]). Diesen Bedenken hätte die ursprünglich vorgesehene Erstattungsregelung auch bei Streubesitzdividenden ausländ. Anteilseigner Rechnung getragen. Die Erstattungsmöglichkeit nach Abs. 5 hätte daher generell eingeräumt werden müssen.

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

Wenn der Gesetzgeber mit dieser Regelung den Anspruch auf Erstattung von einer Vielzahl von Voraussetzungen und Nachweisen abhängig macht, muss bezweifelt werden, ob diese Regelungen den europarechtl. Vorgaben, die der EuGH in seiner Entscheidung v. 20.10.2011 (C-284/09, Slg 2011, I-9879) aufgestellt hat, gerecht wird (dazu und zu den nicht geregelten Erstattungsfällen Intemann, BB 2013, 1239 [1243]).

► **Anwendung auch auf Drittstaatenfälle?** Inwieweit sich auch Anteilseigner aus Drittstaaten auf die Rspr. des EuGH und damit auf die Neuregelung analog berufen können, bedarf noch der Klärung. Abs. 5 entbehrt einer diesbezüglichen Aussage (krit. Anissimov/Stöber, DStZ 2013, 379 [383]).

Teilweise wird die Frage bejaht (so für die Schweiz: Siegers in DPM, § 32 Rn. 51 „in Fortdenkung des Urteils des BFH v. 22.04.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543“). Gosch (NWB 2012, 4043) verneint die Möglichkeit der Berufung auf die Kapitalverkehrsfreiheit. Danach können sich für die „Erstattungslösung“ des Abs. 5 Drittstaaten-Gesellschaften nicht auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen (s. weiter allg. Duttiné/Stumm, BB 2012, 867 [872] mwN; Schnittger, DB 2012, 305 [308f.]). Inwieweit Erstattungsanträge von sog. Drittstaatenfällen, von Investmentfonds oder Pensionsfonds durch das BZSt. bearbeitet werden, wird derzeit von der FinVerw. geprüft.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 5 Sätze 1 und 2 (Antragsberechtigung und materielle Anspruchsvoraussetzungen)

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

J 13-5

Dies ist vor allem bei Investmentfonds fraglich. Sie müssen die Beteiligung an der ausschüttenden Körperschaft „unmittelbar“ halten (also insbes. nicht zB über eine PersGes., Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1). Außerdem dürfen sie nicht das Erfordernis der Mindestbeteiligung nach § 43b Abs. 2 EStG erfüllen (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 letzter Halbs.). Es besteht hier keine Deckungsgleichheit mit der Mutter-Tochter-Richtlinie (krit. Anissimov/Stöber, DStZ 2013, 379 [383 ff.]).

► **Keine Veranlagung möglich:** Aus der BFH-Rspr. (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; v. 11.1.2012 – I R 30/10, BFH/NV 2012, 1105) kann implizit gefolgert werden, dass das Urteil des EuGH v. 20.10.2011 (C-284/09 – Kommission/Deutschland, Slg 2011, I-9879) die Abgeltungswirkung des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht unmittelbar außer Kraft setzt. Eine Veranlagung war und ist daher nicht möglich (s. Siegers in DPM, § 32 Rn. 50 mwN zu kritischen bzw. ablehnenden Auffassungen).

J 13-6 **Materielle Erstattungs Voraussetzungen (Abs. 5 Satz 2):**

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

► **Abs. 5 Satz 2 Nr. 1:** Die Erstattung ist subsidiär zu anderen Erstattungsmöglichkeiten (Abs. 5 Satz 2 Nr. 1). Sie ist daher ausgeschlossen, wenn und soweit Anträge auf (teilweise) Erstattung nach § 44a Abs. 9 EStG oder nach § 50d EStG iVm. mit dem einschlägigen DBA gestellt werden könnten. Dadurch wird die nach Abs. 5 mögliche Erstattung entweder auf 15 % der Bruttodividende (s. § 44a Abs. 9 EStG) oder auf den nach dem 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 (§ 8b Abs. 4 Sätze 1 und 6) erscheint es denkbar, dass im Einzelfall eine Dividende weder unter § 43b EStG fällt noch nach § 8b Abs. 4 stpfl. ist. In diesem Fall muss Abs. 5 angewendet werden; er gilt damit nicht nur für „Altfälle“ (Siegers in DPM, § 32 Rn. 49, 56; Pung in DPM, § 8b Rn. 269; Anisimov/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 zutreffend wäre (Siegers in DPM, § 32 Rn. 56; 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 für bestimmte zwischengeschaltete Gesellschaften an. Vor der Einfügung des Abs. 5 wurde die analoge Anwendung dieser Vorschrift durch das BMF bejaht (BMF v. 23.5.2012, IStR 2012, 552; 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 Neuregelung nicht vor (s. Siegers in DPM, § 32 Rn. 50); dies deckt sich mit der Auffassung des BFH (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; v. 11.1.2012 – I R 30/10, BFH/NV 2012, 1105).

► **Abs. 5 Satz 2 Nr. 5** soll eine Zweifachbegünstigung ausschließen, wenn sich die KapErtrSt durch Anrechnung oder Abzug von BA oder als WK im

Ausland beim Gläubiger bereits steuermindernd auswirkt, wobei die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags einer Anrechnung gleichsteht.

■ Absatz 5 Sätze 3 bis 5 (Nachweispflichten)

Besondere Nachweispflichten: Abs. 5 Sätze 3 bis 5 regeln die Nachweispflichten hinsichtlich der strengen Erstattungs Voraussetzungen des Abs. 5 Sätze 1 und 2. Um diese Nachweispflichten zu vermeiden, rät Siegers aus gestalterischer Sicht, das Eingreifen der Abgeltungswirkung durch eine Unternehmensstruktur zu vermeiden, die eine inländ. Veranlagung erlaubt (s. Siegers in DPM, § 32 Rn. 52; § 2 KStG Rn. 127a).

J 13-7

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

► **Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde:** Gesetzliche Tatbestands Voraussetzung für die Erstattung ist auch eine Bescheinigung der für den Antragsteller zuständigen ausländ. FinBeh., die die in Abs. 5 Sätze 4 und 5 genannten Voraussetzungen umfasst. Danach muss nachgewiesen werden, dass der Antragsteller in diesem Staat als stl. ansässig betrachtet wird, dort unbeschränkt 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 und nicht vorgetragen werden kann und inwieweit eine Anrechnung, ein Abzug oder Vortrag auch tatsächlich nicht erfolgt ist.

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

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

■ **Absatz 5 Satz 6 (Erfordernis eines Freistellungsbescheides nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO)**

J 13-8 **Verfahrensrechtliche Durchsetzung des Erstattungsanspruchs:**

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

Der BFH hatte zur Frage der Zuständigkeit entschieden, dass mangels gesetzlicher Regelung über Anträge zur Erstattung der zu Unrecht einbehaltenen KapErtrSt das nach § 20 Abs. 3 und 4 AO (iVm. § 121 BewG, s. BMF v. 11.7.2011, BStBl. I 2011, 706) zuständige FA zu entscheiden habe und nicht das BZSt. (eine Erstattung nach DBA bzw. § 43b EStG liegt nicht vor). Der BFH stützte seine Auffassung auf die analoge Anwendung des § 50d Abs. 1 EStG mittels Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheides 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. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; v. 11.1.2012 – I R 30/10, BFH/NV 2012, 1105; 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 Rn. 50 mwN).

► **Antrag innerhalb der Festsetzungsverjährung:** Erstattungsanträge müssen auf Erlass eines Freistellungsbescheides 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. dazu 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 (s. Siegers in DPM, § 32

Rn. 54). 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 (s. Siegers in DPM, § 32 Rn. 54). 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 (s. Siegers in DPM, § 32 Rn. 54).

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

► **EU-Konformität:** Siehe Anm. J 13-4.

► **Staatshaftungsansprüche wegen Nicht-Erstattung unionsrechtswidriger Kapitalertragsteuer:** Die FinVerw. hatte lange Zeit Anträge auf Erstattung, die mit der Unionsrechtswidrigkeit der KapErtrSt begründet wurden, nicht bearbeitet, was insbes. in der Frage der ungeklärten Zuständigkeit des BZSt. begründet sein dürfte (s. Thömmes/Linn, IStR 2012, 777). Daher stellt sich insbes. in 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 Steuerbeträge „zuzüglich Zinsen“ zu erstatten. Der unionsrechtswidrige Einbehalt von KapErtrSt führt zu einem Schaden, der zum einen durch die Erstattung der Hauptforderung (KapErtrSt), andererseits aber auch durch die Erstattung von Zinsen auf die Hauptforderung zu beseitigen wäre (s. Thömmes/Linn, IStR 2012, 777 [781], auch zu weiteren Schadensersatzansprüchen in Fn. 42). Die Erstattung der einbehaltenen Steuer kann nach dem stl. Verfahrensrecht (Primärrechtsschutz) erreicht werden. Ein Staatshaftungsanspruch ist danach ausgeschlossen (s. Thömmes/Linn, IStR 2012, 777). Dagegen hat der BFH bisher die Erstattung von Zinsen entgegen der deutlichen Aussage des EuGH v. 9.7.2012 – C-591/10 – Littlewoods Retail, UR 2012, 772 – Rz. 26 abgelehnt (BFH v. 18.9.2007 – I R 15/05, BStBl. II 2008, 332). Der BFH verweist insoweit auf einen möglichen „(zivilrechtlichen) Schadensersatzanspruch“. Zu Einzelheiten des Staatshaftungsanspruchs und seiner Geltendmachung s. ausführl. Thömmes/Linn, IStR 2012, 777 (781 ff.).

