

## § 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 OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1126)

(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 Abs. 1 Satz 8 und 9 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 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft 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 Satz 1 als nach den Rechtsvorschriften des Staates gegründete Gesellschaften, in dessen Hoheitsgebiet sich der Sitz der Gesellschaften befindet.

Autor: Prof. Dr. Bernhard **Becht**, LL.M., Steuerberater,  
 Hochschule Harz, Wernigerode/Trippstadt  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Universität zu Köln

Inhaltsübersicht

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 32**

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation</b> . . . . .	1	<b>3. Verhältnis zu § 50 Abs. 4</b>	
<b>II. Rechtentwicklung des § 32</b> . . . . .	2	EStG . . . . .	7
<b>III. Bedeutung des § 32</b> . . . . .	3	<b>4. Verhältnis zu § 50a Abs. 7</b>	
<b>IV. Geltungsbereich des § 32</b> . . . . .	4	EStG . . . . .	8
<b>V. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften</b>		<b>5. Verhältnis zu DBA-Regelungen</b> . . . . .	9
1. Verhältnis zu § 31 . . . . .	5	<b>6. Verhältnis zum Europarecht</b>	
2. Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG . . . . .	6	a) Verhältnis zum AEUV . . . . .	10
		b) Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990 . . . . .	10a

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Abgeltung durch Steuerabzug</b> . . . . .	11	<b>III. Abgeltung bei beschränkter steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 2)</b>	
<b>II. Abgeltung bei steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (Abs. 1 Nr. 1)</b> . . . . .	12	1. Fälle beschränkter Steuerpflicht . . . . .	13

	Anm.		Anm.		
2. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1 .....	14	<table border="0"> <tr> <td style="padding: 5px;"><b>IV. Rechtsfolgen der „Abgeltungswirkung“ .....</b></td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">16</td> </tr> </table>	<b>IV. Rechtsfolgen der „Abgeltungswirkung“ .....</b>	16	
<b>IV. Rechtsfolgen der „Abgeltungswirkung“ .....</b>	16				
3. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2 .....	15				

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

	Anm.		Anm.				
<b>I. Keine Abgeltungswirkung des Steuerabzugs bei zeitweiser unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (Abs. 2 Nr. 1) .....</b>	17	<table border="0"> <tr> <td style="background-color: #f0f0f0; padding: 5px;"><b>IV. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 4) .....</b></td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">20</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #f0f0f0; padding: 5px;"><b>V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung ..</b></td> <td style="text-align: right; padding: 5px;">21</td> </tr> </table>	<b>IV. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 4) .....</b>	20	<b>V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung ..</b>	21	
<b>IV. Herstellung der Ausschüttungsbelastung trotz Abgeltungswirkung des Steuerabzugs (Abs. 2 Nr. 4) .....</b>	20						
<b>V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung ..</b>	21						
<b>II. Keine Abgeltungswirkung bei Antrag auf Veranlagung (Abs. 2 Nr. 2) .....</b>	18						
<b>III. Inanspruchnahme wegen Steuerabzugsbeträgen (Abs. 2 Nr. 3) .....</b>	19						

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Steuerabzug für inländische Einkünfte  
iSd. § 2 Nr. 2 .....** 22

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Beschränkung des Veranlagungsantrags  
nach Abs. 2 Nr. 2 auf  
EU-/EWR-Körperschaften .....** 23

**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 Dividendensichttag, BB 2007, 2055; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, Die Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Wertpapierleihgeschäften durch das UntStRefG 2008, BB 2007, 1647; LÜDICKE/WUNDERLICH, Steuer-Pingpong! Anmerkung zu FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.06.2007 – 6 K 31/06 (Kapitalertragsteuer auf deutsche Dividenden an ausländische Kapitalgesellschaften), IStR 2008, 411; ORTMANN-BABEL/STELZER/ZIPFEL, Übersicht über die wesentlichen Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009 – Regierungsentwurf, BB 2008, 1760; GOSCH, Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaft: Erstattungsanspruch – Abgeltungswirkung – Gemeinschaftsrechtmäßigkeit, BFH/PR 2009, 333; SCHÖN, Anmerkung zu BFH, Urteil v. 22.4.2009 – I R 53/07 – (Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtiger Ka-

pitalgesellschaft: Bei Vermeidung der Doppelbesteuerung durch ein DBA kein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht), IStR 2009, 555; BROCKE/HACKEMANN, BFH zur Kapitalertragsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, Anmerkung zu BFH, U. v. 22.4.2009 – I R 53/07, IVB 2009, 897; GRIESER/FALLER, Europarechtswidrigkeit der Nichtanrechenbarkeit deutscher Quellensteuern bei beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, DB 2011, 2798; STEINMÜLLER, Entwurf eines OGAW-IV-Umsetzungsgesetzes beschlossen: Änderungen im Steuerrecht, NWB 2010, 4258; TAPPEN, Steuerrechtsänderungen durch das geplante OGAW-IV-Umsetzungsgesetz, DStR 2011, 246.

1

## I. Grundinformation

Die Vorschrift regelt die Abgeltungswirkung des StAbzugs für Körperschaften. Dies gilt für den StAbzug vom Kapitalertrag iSd. § 43 ff. EStG, § 7 InvStG sowie den StAbzug nach § 50a EStG. Zur Frage der Vereinbarkeit des StAbzugs nach § 50a EStG mit dem EGV s. § 50a EStG Anm. 4; GOSCH in KIRCHHOF X. § 50a EStG Rn. 2 f.

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. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG für EStSubjekte.

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

2

## II. Rechtsentwicklung des § 32

**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 Einf. 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 verfassungsrechtlich nicht unbedenklich ist. Vgl. dazu näher SIEGERS in DJPW, § 32 Rn. 46d, mit Ausführungen zur verfassungsrechtlichen Problematik der Rückwirkung.

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

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

**JSStG 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 beschr. stpfl. EU/EWR-Körperschaften, deren Sitz und Geschäftsleitung sich innerhalb der EU/des EWR befinden.

In Abs. 2 Nr. 4 werden die Verweise auf § 34 Abs. 12 und § 37 gestrichen, da sie durch das Auslaufen des KStAnrechnungsverfahrens (§ 34 Abs. 12 mit Ablauf VZ 2002) bzw. die Umstellung auf 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 KapErtrSt-Abzug für Dividenden aus inländischen sammelverwahrten Aktien und Investmentanteilen künftig von der depotführenden Stelle vorgenommen statt von der Aktien- oder Investmentgesellschaft. Die Neuregelung gilt grundsätzlich für ab dem 1.1.2012 zugeflossene Dividenden.

### III. Bedeutung des § 32

3

Der StAbzug mit Abgeltungswirkung ist der zentrale Mechanismus bei steuerbefreiten Empfängern von dem StAbzug unterliegenden Einkünften. Dies führt zu einer Verwaltungsvereinfachung, da ein Veranlagungsverfahren entbehrlich wird. Bei beschränkter Steuerpflichtigen kommt insbesondere zu diesem Aspekt die Vermeidung der späteren Durchsetzung von Steuerforderungen im Ausland hinzu (s. dazu auch § 50 EStG Anm. 120).

Die abgeltende Besteuerung stellt eine typisierende Bruttobesteuerung dar, die allerdings im Einzelfall zu Härten führen und gegen das unionsrechtliche Diskriminierungsverbot verstoßen kann (s. dazu § 50 Anm. 120 und unten Anm. 17).

4

#### IV. Geltungsbereich des § 32

**Sachlicher Geltungsbereich:** Sachlich gilt die Vorschrift für alle Einkünfte, die dem StAbzug unterliegen, also nicht nur für die in der zu eng gefassten Überschrift genannten Kapitalerträge. Neben den Kapitalerträgen iSd. §§ 43 EStG bzw. 7 InvStG werden die unter § 50a EStG fallenden Vergütungen erfasst. Dies gilt nicht für den StAbzug nach § 31 Abs. 1 iVm. § 50a Abs. 7 EStG (s. dazu näher GOSCH in KIRCHHOF X. § 50a EStG Rn. 41). Dieser erfolgt nicht aufgrund Gesetzes, sondern aufgrund eines besonderen Verwaltungsaktes, der im Ermessen der FinBeh. steht. Der StAbzug hat in diesem Fall keine Abgeltungswirkung (s. § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG). Er stellt letztlich ein besonders angeordnetes Vorauszahlungsverfahren dar (s. BFH v. 26.8.1954 – IV 341/53 U, BStBl. III 1955, 63).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Abs. 1 Nr. 1 gilt für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach § 5 Abs. 1 von der KSt. befreit sind. 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 Einf. des Halbeinkünfteverfahrens in der Übergangsphase noch das Anrechnungsverfahren von Bedeutung ist.

#### V. Verhältnis des § 32 zu anderen Vorschriften

##### 5 1. Verhältnis zu § 31

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

##### 6 2. Verhältnis zu § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG

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

##### 7 3. 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. 470 ff. J 08-08: GOSCH in KIRCHHOF X. § 50 EStG Rn. 30 ff. Die nach dieser Regelung zu erhebende KSt. hat abgeltende Wirkung. Ist der StAbzug bereits vorgenommen, ist die Steuer ganz oder teilweise zu erstatten (s. FG Rhld.-Pf. v. 10.6.1976 – III 140/74, EFG 1976, 499 und 501, rkr.).

##### 8 4. Verhältnis zu § 50a Abs. 7 EStG

Wird bei beschr. stpfl. Körperschaften der StAbzug nach § 50a Abs. 7 EStG iVm. § 31 Abs. 1 angeordnet (s. dazu GOSCH in KIRCHHOF X. § 50a EStG

Rn. 41), hat dieser mangels Erwähnung in der Vorschrift und der ausdrücklichen Regelung in § 50a Abs. 7 Satz 4 EStG keine abgeltende Wirkung (s. Anm. 3).

## 5. 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 stfrei 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 StBetrag ist allerdings vom BZSt. 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 BZSt. eine Freistellungsbescheinigung beantragt werden.

## 6. Verhältnis zum Europarecht

### a) Verhältnis zum AEUV

10

Art. 63 AEUV steht einem abgeltend wirkenden Kapitalertragsteuerabzug bei Dividenden an ausländische Anteilseigner entgegen (s. dazu näher Anm. 16).

### b) Verhältnis zur Mutter-Tochter-Richtlinie vom 23.7.1990

10a

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.

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

### I. Abgeltung durch Steuerabzug

11

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 Kapitalerträgen 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. 12.

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.

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

Abs. 1 Nr. 1 betrifft die nach § 5 Abs. 1 stbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Diese können unbeschr. stpfl. oder nach § 2 Nr. 2 beschr. stpfl. sein. Für beschränkte 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 EStG Anm. J 03-1 f.) sind Ermäßigungs- bzw. Befreiungstatbestände insgesamt in § 44a EStG geregelt (s. dazu § 44a EStG Anm. J 03-3 ff. und J 04-1 f.). Ist der Zinsabschlag erhoben worden, weil dem Schuldner der Kapitalerträge die Bescheinigung nach § 44a Abs. 4 Satz 3 EStG nicht vorlag oder macht der Abzugsverpflichtete von der Möglichkeit der Änderung des StAbzugs nach § 44b Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, bleibt es bei der Abgeltungswirkung nach Abs. 1, da eine Veranlagung nicht durchgeführt wird. Zur Vermeidung sachlicher Härten kann der Zinsabschlag auf Antrag der betroffenen Organisation vom zuständigen BetriebsstättenFA im Billigkeitswege erstattet werden (s. BMF v. 26.10.1992, BStBl. I 1992, 693).

► *Verzicht auf die Kapitalertragsteuer:* Ist der Gläubiger eine von der KSt. befreite inländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder eine inländ. juristische Person des öffentlichen Rechts, wird nach § 44a Abs. 4 Nr. 1 EStG bei Erträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 6, 7 und 8 bis 12 und Satz 2 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 10b.

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

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

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

► *Besonderheiten des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG:* Der KapErtrStAbzug nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG ist auch bei Ausschüttungen eines Betriebs gewerblicher Art, einer juristischen Person des öffentlichen Rechts 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 Nichtveranlagungsbeschei-



### III. Bei beschr. stpfl. Körperschaften (Nr. 2) Anm. 12–14 § 32 KStG

nigung verzichtet werden, da es sich um eine überflüssige Formalie handelt (s. § 44a EStG Anm. J 03-5).

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

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

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

#### 1. Fälle beschränkter Steuerpflicht

13

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.

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

14

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 abzugsstpfl. Einkünften mit dem StAbzug abgegolten, es sei denn, sie sind einer inländ. Betriebsstätte bzw. einem inländ. Betrieb der LuF zuzurechnen, es kann die Veranlagung nach Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 beantragt oder es kann die Nettobesteuerung nach § 50a Abs. 3 EStG durchgeführt werden. Eine Veranlagung findet insoweit nicht statt.

**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, § 50 EStG Anm. 324 mwN). Die Vorschriften der AO gelten auch, wenn der Betriebsstätten- bzw. Vertreterbegriff in

## **KStG § 32** Anm. 14–15 B. Abs. 1: Abgelt. der KSt. durch Steuerabzug

einem DBA enger gefasst ist (s. § 50 EStG Anm. 324; KROSCHEL in E&Y, § 32 Rn. 15). Werden der inländ. Betriebsstätte abzugspflichtige Einkünfte zugeordnet (s. dazu näher § 50 EStG Anm. 324f.), werden sie wie im Rahmen des § 50 Abs. 5 Satz 2 Alt. 1 EStG in die Veranlagung des inländ. Betriebs einbezogen.

► *Land- und forstwirtschaftliche Einkünfte:* Bei inländ. land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von beschränkter StPfl. reicht das Belegensein einzelner bewirtschafteter Flächen im Inland, zu denen ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (s. § 50 EStG Anm. 324f.). 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 DJPW, § 32 Rn. 20).

### 15 **3. Beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 2**

Der beschränkten 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 Bund, Länder und Gemeinden),
  - sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB Anstalten, Rundfunkanstalten, Stiftungen des Öffentlichen Rechts, Zweckverbände, Kammern),
- soweit sie nicht bereits durch einen BgA 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 KdöR mit ihren steuerabzugspflicht. Einkünften der beschränkten 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 beschränkte StPfl. nach § 2 Nr. 1. Sie entfällt sowohl bei der unbeschränkten StPfl. als auch bei der Zurechnung der abzugspflichtigen Einkünfte zu einem gewerblichen oder luf. Betrieb im Falle der beschränkten StPfl.

**Gewerbliche Tätigkeit:** Werden die abzugspflicht. 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 unbeschränkte StPfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 zu bejahen ist.

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

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

**IV. Rechtsfolgen der „Abgeltungswirkung“**

16

**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. 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. Betriebsstätte (§ 50 Abs. 2 Nr. 1 EStG) und des § 50 Abs. 2 Nr. 2 und 3 EStG. In diesen Fällen werden die abzugspflichtigen Einkünfte in die Veranlagung einbezogen, so dass StAbzugsbeträge auf die festzusetzende ESt. angerechnet werden können. Entsprechendes regelt die Vorschrift für Körperschaften. Darüber hinaus werden für Körperschaften Besonderheiten geregelt.

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

Zur Abgeltung des StAbzugs bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG, die der Kuponsteuer alter Art unterlagen (§ 50 Abs. 1 Nr. 3 EStG 1999) s. SIEGERS in DJPW, § 32 Rn. 31 ff.

**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 Betriebsstätte zugerechnet werden, zB durch Zuordnung einer Beteiligung zu dieser Betriebsstätte.

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 § 50a EStG Anm. J 08-11; GOSCH in KIRCHHOF X. § 50a EStG Rn. 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)**

17

Abs. 2 Nr. 1 betrifft den Wechsel von der unbeschränkten (§ 1) zur beschränkten KStPflcht (§ 2 Nr. 1) oder umgekehrt. Danach werden die während der beschränkten StPflcht erzielten steuerabzugspflichtigen Einkünfte im Rahmen der

inländischen 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 Steuersatz 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 Steuerabzugs die generelle Anwendung des KStSatzes von 15 % zulasten des Stpfl. zu verhindern. Außerdem werden Nachteile bei der Verlustentstehung vermieden (s. dazu § 2 EStG Anm. 916).

## 18 II. Keine Abgeltungswirkung bei Antrag auf Veranlagung (Abs. 2 Nr. 2)

Die Abgeltungswirkung des StAbzugs tritt auch dann nicht ein, wenn der Stpfl. für Einkünfte, die dem StAbzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 oder 4 EStG unterliegen, einen Antrag auf Veranlagung zur KSt. stellt (BTDrucks. 16/10189, 71). Auch durch diese Vorschrift wird die Besteuerung nach dem KStG dem des EStG angeglichen. Nach § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 5 EStG tritt die Abgeltungswirkung des StAbzugs danach nicht ein, wenn eine beschr. stpfl. natürliche Person für Einkünfte iSd. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG die Veranlagung zur ESt. beantragt. Die Beschränkung auf EU-/EWR-Körperschaften ergibt sich aus Abs. 4 (s. Anm. 22). Allerdings kann der Ausschluss von beschr. KStpfl. aus Drittstaaten gegen das DBA-Diskriminierungsverbot (vgl. Art. 24 Abs. 1 OECD-MA) verstoßen (s. § 50 EStG Anm. 371).

Umstritten war, ob die Abgeltungswirkung des KapErtrStAbzugs gegen EU-Recht verstößt.

Der BFH sah hierin keinen Verstoß gegen Europarecht (BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFHE 224, 556, IStR 2009, 551, Az. des BVerfG: 2 BvR 1807/09; zust. Gosch, BFH/PR 2009, 333, abl. Schön, IStR 2009, 555). Dagegen sieht der EuGH in einer benachteiligenden Besteuerung von Dividenden, die in einen EU-/EWR-Raum fließen, einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht (EuGH v. 14.12.2006, Denkavit – C-170/05, BFH/NV Beil. 2007, 195 = GmbHR 2007, 96 = IStR 2007, 62; v. 8.11.2007 – C-379/05, BFH/NV Beil. 2008, 134 = GmbHR 2007, 1334 = IStR 2007, 853; v. 18.6.2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha – C-303/07, IStR 2009, 499). In den Mitgliedstaaten Frankreich, Österreich und Niederlande wurde in der Verwaltungspraxis von einer Erhebung einer Quellensteuer abgesehen, wenn die Muttergesellschaft diese Quellensteuer im anderen Mitgliedstaat nicht anrechnen kann (s. BROCKE/HACKEMANN, IWB 2009, 897 [903 f., 906]).

Nach Auffassung der Europäischen Kommission verstieß dieser Befund in vielen Mitgliedstaaten gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (s. dazu Pressemitteilung v. 19.3.2009, IP/09/435, Az. 2004/4349). Dies gelte auch aus Sicht der im Quel-

lenstaat ansässigen ausschüttenden Gesellschaften. Die Existenz eines DBA mit Anrechnungsverfahren im Staat des Dividendenempfängers vermeide nicht die Diskriminierung. Der Verstoß gegen Art. 56 EGV (jetzt Art. 63 AEUV) sei auch unter verschiedenen Gesichtspunkten (wie Art. 58 EGV [jetzt Art. 5 AEUV], das Territorialitätsprinzip, Einnahmeausfälle, DBA-Regelungen, Kohärenz) nicht zu rechtfertigen.

Auf Grund eines Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission (ua.) gegen Deutschland wurde diese Rechtslage nun als EU-rechtswidrig erkannt (s. EuGH v. 20.10.2011 – C 284/09, Europäische Kommission/Bundesrepublik Deutschland, BB 2011, 2910 m. Anm. BEHRENS, BB 2011, 2915 = FR 2011, 1112 = IStR 2011, 840; s. dazu auch GRIESER/FALLER, DB 2011, 2798 ff.).

Die Reichweite der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV gebietet es auch, die Anwendung dieser Grundsätze bei Ausschüttungen an in Drittstaaten ansässigen Empfängern anzuwenden. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit bei Drittstaatenbeteiligungen auf Beteiligungen unter 10 %, wie sie von der Finanzverwaltung angenommen wird (BMF v. 11.11.2010, BStBl. I 2011, 40), dürfte unzulässig sein (s. dazu näher GRIESER/FALLER, DB 2011, 2800 ff. mwN insbesondere zur BFH-Rechtsprechung in Fn. 24 und 25). Vom KapErtrStAbzug ist daher auch in diesen Fällen Abstand zu nehmen. Soweit er vorgenommen wurde, kommt ein Erstattungsantrag an das örtlich zuständige FA in Betracht (zum Verfahrensrecht einschl. Verjährungsfragen s. näher GRIESER/FALLER, DB 2011, 2802 ff.).

### III. Inanspruchnahme wegen Steuerabzugsbeträgen (Abs. 2 Nr. 3) 19

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

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

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

- der Schuldner oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat,
- der Gläubiger weiß, dass der Schuldner oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene KapErtrSt. nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilt oder

- das die Kapitalerträge auszahlende inländ. Kreditinstitut oder das inländ. Finanzdienstleistungsinstitut die Kapitalerträge zu Unrecht ohne Abzug der KapErtrSt. ausgezahlt hat.

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

Die Steuerschuldnerschaft schließt die Haftungsinanspruchnahme per se aus (BOEKER in HHS., s. § 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 Kapitalerträge in Anspruch genommen werden soll.

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

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

**§ 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG aF:** 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 besteht nach wie vor das Erfordernis einer Ausnahme von der Abgeltungswirkung. Daher wurde die Ausnahme in Abs. 2 Nr. 2 durch das UntStFG v. 20.12.2001 eingeführt, wonach die KSt. nicht abgegolten ist, „soweit § 34 Abs. 9 aF (jetzt: Abs. 12), § 37 oder § 38 Abs. 2 anzuwenden ist“. Dementsprechend sieht § 5 Abs. 2 Nr. 3 eine Ausnahme von der StBefreiung in diesen Fällen vor.

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

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

## V. Weitere Ausnahmen von der Abgeltungswirkung

21

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

- StAbzug nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 50a Abs. 7 EStG. Hier besteht schon nach der ausdrücklichen Gesetzesanordnung des § 50 Abs. 7 Satz 4 EStG keine Abgeltungswirkung;
- Pauschalierung nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 50 Abs. 7 EStG;
- StFreiheit oder niedrigerer Quellensteuersatz nach einem DBA (s. Anm. 9);
- Bis 2008: Erstattungsverfahren beim BZSt. nach § 31 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG aF. Siehe dazu § 50 EStG Anm. 390 ff.; GOSCH in KIRCHHOF X. § 50 EStG Rn. 27.

**Abstandnahme vom Steuerabzug bzw. Quellensteuererstattung nach Europarecht:** In der Rspr. nicht abschließend geklärt ist die Frage, ob der definitive Quellensteuerabzug (§ 43a Abs. 1 Satz 3 EStG) gegen Europarecht verstößt (s. dazu § 30 Anm. 12). Zuständig für die Erstattung ist in diesem Fall nicht das Bundeszentralamt für Steuern, sondern das für die ausschüttende KapGes. zuständige BetriebsstättenFA (BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFHE 224, 556, IStR 2009, 551, Az. BVerfG 2 BvR 1807/09; „Steuer-Pingpong“: LÜDICKE/WUNDERLICH, IStR 2008, 411).

22

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

Durch das UnternehmensteuerreformG 2008 wurde die beschränkte StPflcht in § 2 Nr. 2 Halbs. 2 auf Entgelte für bestimmte Wertpapiergeschäfte (insbes. Wertpapierleihe) erweitert. Die Besteuerung dieser Einkünfte erfolgt ausschließlich durch den in Abs. 3 geregelten StAbzug und gilt für Entgelte, die nach dem 17.8.2007 zufließen. Zu den Tatbeständen im Einzelnen s. § 2 Anm. 2, 83 ff.; HÄUSELMANN, DStR 2007, 1379; HAHNE, FR 2007, 819; HAHNE, BB 2007, 2055; OBERMANN/BRILL/FÜLLBIER, BB 2007, 1647.

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 oben Anm. 2; BMF v. 8.7.2011; STEINMÜLLER, NWB 2010, 4258; TAPPEN, DStR 2011, 246 [247 f.]). Bei der Auszahlung von Dividenden an Steuerausländer hat die Wertpapiersammelbank den Steuerabzug vorzunehmen und ggf. Einzelsteuerbescheinigungen auszustellen (s. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. b EStG; TAPPEN, DStR 2011, 246 [248]).

23

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

Abs. 4 schränkt den persönlichen Anwendungsbereich für den Antrag zur Veranlagung statt der Abgeltungswirkung des StAbzugs nach Abs. 2 Nr. 2 ein. Die Regelung gilt durch den Verweis auf § 50a Abs. 3 EStG auch für den Nettosteuerabzug nach dieser Vorschrift. Das Veranlagungswahlrecht und die Möglichkeit des Nettosteuerabzugs bestehen nur für EU-/EWR-Körperschaften, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Gebiets der Mitgliedstaaten der EU oder der EWR-Staaten befindet. Dabei müssen Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich nicht in ein und demselben Staat befinden. Ein solches Erfordernis besteht nur für Europäische Gesellschaften (vgl. Art. 7 der SE-VO) oder Europäische Genossenschaften (vgl. Art. 6 der SCE-VO; BTDrucks. 16/10189, 71). Zum Anwendungsbereich des Abs. 4 nach seinem Wortlaut s. auch FROTSCHER in FROTSCHER/MAAS, § 32 KStG Anm. 17. Allerdings kann der Ausschluss von beschr. KStpfl. aus Drittstaaten gegen das DBA-Diskriminierungsverbot (Art. 24 Abs. 1 OECD-MA) verstoßen (s. § 50 EStG Anm. 371). Weiterhin liegt ein Verstoß gegen die EU-Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 AEUV vor (s. dazu näher Anm. 17).