

§ 43b

Bemessung der Kapitalertragsteuer bei bestimmten Gesellschaften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834;
BStBl. I 2015, 846)

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

(2) ¹Muttergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 ist jede Gesellschaft, die

1. die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz bezeichneten Voraussetzungen erfüllt und
2. nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a der Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. L 345 vom 29. 12. 2011, S. 8), die zuletzt durch die Richtlinie 2014/86/EU (ABl. L 219 vom 25.7.2014, S. 40) geändert worden ist, zum Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Absatz 1 Satz 2 nachweislich mindestens zu 10 Prozent unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist (Mindestbeteiligung).

²Ist die Mindestbeteiligung zu diesem Zeitpunkt nicht erfüllt, ist der Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses maßgeblich. ³Tochtergesellschaft im Sinne des Absatzes 1 sowie des Satzes 1 ist jede unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, die die in der Anlage 2 zu diesem Gesetz und in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2011/96/EU bezeichneten Voraussetzungen erfüllt. ⁴Weitere Voraussetzung ist, dass die Beteiligung nachweislich ununterbrochen zwölf Monate besteht. ⁵Wird dieser Beteiligungszeitraum nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer gemäß § 44 Absatz 1 Satz 2 vollendet, ist die einbehalten- und abgeführte Kapitalertragsteuer nach § 50d Absatz 1 zu erstaten; das Freistellungsverfahren nach § 50d Absatz 2 ist ausgeschlossen.

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

schaftseinrichtung nach dem jeweils geltenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dem Staat, in dem sie gelegen ist, zugewiesen wird und diese Gewinne in diesem Staat der Besteuerung unterliegen.
(3) (aufgehoben)

Autor: Dipl.-Finw. Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 43b

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

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
 Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug**

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen der Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug	6	II. Rechtsfolge	7

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
 Definition der Muttergesellschaft und der Tochtergesellschaft**

	Anm.		Anm.
I. Muttergesellschaft	8	III. Beteiligungszeitraum von zwölf Monaten	10
II. Tochtergesellschaft	9		

**D. Erläuterungen zu Abs. 2a:
 Definition einer Betriebsstätte** 11

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
 Kapitalertragsteuerentlastung bei Beteiligung von mindestens 10 %** 12

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 43b

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Die beiden Unternehmenssteuerrichtlinien, EuZW 1992, 336; THÖMMES, Mutter-Tochter-Richtlinie, JbFfSt. 1997/1998, 76; EILERS/SCHIESSL, Zur Quellensteuervergünstigung nach der Mutter-Tochterraichtlinie, DStR 1997, 721; BULLINGER, Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie ab 2005: Erweiterung des Anwendungsbereiches und verbleibende Probleme, DStR 2004, 406; JESSE, Richtlinien-Umsetzungsgesetz – EURLUMsG: Anpassung des § 43b EStG (Kapitalertragsteuerbefreiung) an die geänderte Mutter-Tochter-Richtlinie, DStR 2005, 151; GROTHERR, International relevante Änderungen durch das Richtlinien-Umsetzungsgesetz, IWB 2005, F. 3 Gr. 2, 1157; BAUMGÄRTEL/LANGE, Mögliche EU-Rechtswidrigkeit der Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden, Ubg 2008, 525; SCHWENKE, Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden gemeinschaftsrechtswidrig?, IStR 2008, 473; HEY, Vorrecht des Quellenstaates und binnenmarktkonforme Besteuerung von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union, in SPINDLER/TIPKE/RÖDDER (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS Harald Schaumburg, Köln 2009, 767; RUST, Anforderungen an eine EG-rechtskonforme Dividendenbesteuerung, DStR 2009, 2568; SCHÖN, Zinsen und Dividenden im Europäischen Steuerrecht, JbFfSt. 2010/2011, 59; KEMPF/GELSDORF, Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in deutsches Steuerrecht – eine alte Kamelle?, IStR 2011, 173; WIESE/STRAHL, Quellensteuer auf Dividenden: BFH schwenkt auf Linie des EuGH ein, DStR 2012, 1426; HERLINGHAUS, Rechtsfragen zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gem. § 8b Abs. 4 KStG n.F., FR 2013, 529; HECHTNER/SCHNITGER, Neuerungen zur Besteuerung von Streubesitzdividenden und Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 20.10.2011, Ubg 2013, 269; INTEMANN, Die Neuregelung zur Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, BB 2013, 1239; LEMAITRE, Die Besteuerung von Streubesitzdividenden und Erstattung von Kapitalertragsteuer, IWB 2013, 269; SCHÖNFELD, Die Steuerpflicht von Streubesitzdividenden gemäß § 8 Abs. 4 KStG n.F., DStR 2013, 937; BEHRENS/RENNER/FALLER, Die Stichtags- und Rückbeziehungsregel bei der Besteuerung von Streubesitzdividenden, DStZ 2014, 336; HAGEMANN/KAHLENBERG, Sekundärrechtliche Reaktionen auf aggressive Steuerplanungsaktivitäten – Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie, IStR 2014, 840; KAHLE/BIEBINGER/WILDERMUTH, Aggressive Steuerplanung und Treaty/Directive-Shopping im Binnenmarkt, Ubg 2014, 285; LISTL, Anmerkung zum Entwurf der Änderung der EU Mutter-Tochter-Richtlinie vom 25.11.2013, IStR 2014, 448; HAASE/STEIERBERG, Inbound-Investitionen: Eine Fallstudie zu Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (Teil I), ISR 2014, 282; HAASE/STEIERBERG, Voraussetzungen und Folgen einer durch eine Betriebsstätte bewirkten verdeckten Gewinnausschüttung, Ubg 2015, 411.

I. Grundinformation zu § 43b

1

Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, die von einer inländ. Tochtergesellschaft an eine in einem EU-Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft gezahlt werden, können auf Antrag vom KapErtrStAbzug freigestellt werden. Die Regelung setzt die Mutter-Tochter-Richtlinie der EU in innerstaatliches Recht um (KAHLE/BIEBINGER/WILDERMUTH, Ubg 2014, 285). Die Muttergesellschaft muss in einem Mitgliedstaat der EU ansässig und nachweislich zu mindestens 10 % unmittelbar am Kapital der Tochtergesellschaft beteiligt sein. Die Mindestbesitzzeit beträgt zwölf Monate. Gewinnausschüttungen an eine BS der Muttergesellschaft, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU belegen ist, werden ebenfalls begünstigt.

2

II. Rechtsentwicklung des § 43b

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

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

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

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

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

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

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Nach dem neu eingeführten Satz 4 erfolgt keine Befreiung vom KapErtrStAbzug für Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, die anlässlich einer Liquidation oder Umwandlung einer Tochtergesellschaft zufließen.

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

AmtshilfeRLUMsG v. 29.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Die Mutter-Tochter-Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2011/96/EU v. 30.11.2011 neu gefasst. Daher war es notwendig, Abs. 2 an die Neufassung der Mutter-Tochter-Richtlinie anzupassen (BTDrucks. 17/12375, 38). Es handelt sich aber lediglich um eine redaktionelle Änderung, die keine materiellen Auswirkungen mit sich bringt. Die Liste der begünstigten Gesellschaften (Anlage 2) wurde aktualisiert. Die Neufassung des Abs. 2 und die aktualisierte Anlage 2 sind nach § 52 Abs. 55a erstmals auf Ausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2011 zufließen. Darüber hinaus wurde Abs. 3 ersatzlos aufgehoben, weil er nur auf Ausschüttungen anzuwenden war, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind. Dadurch kam ihm keine praktische Bedeutung mehr zu, so dass er aufgehoben werden konnte.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die Republik Kroatien ist zum 1.7.2013 der EU beigetreten. Aus Anlass des Beitritts wurde der Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie auf den Beitrittsstaat Kroatien erweitert. Dementsprechend musste Abs. 2 an die Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie redaktionell angepasst werden. Gleichzeitig wurde auch die Liste der begünstigten Gesellschaften (Anlage 2) aktualisiert und um die Gesellschaftsformen und Steuern der Republik Kroatien ergänzt. Die Änderungen sind rückwirkend auf den Zeitpunkt des Beitritts der Republik Kroatien zur EU auf den 1.7.2013 anzuwenden, so dass die Änderungen auf Ausschüttungen, die nach dem 30.6.2013 zufließen, anzuwenden sind (MEYERING/FRIEGEL/GRÖNE, DStZ 2014, 556 [557]). Im Vorgriff auf die Gesetzesänderung hatte die FinVerw. Gewinnausschüttungen an kroatische Muttergesellschaften schon vor Verabschiedung des KroatienAnpG durch entsprechende Anwendung des § 43b vom KapErtrStAbzug freigestellt (BMF v. 12.12.2013 – IV B 3 – S 1316/07/10024, BStBl. I 2013, 1613).

StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Die Vorschrift des § 43b setzt die Mutter-Tochter-Richtlinie in innerstaatliches Recht um (s. Anm. 3). Da die Mutter-Tochter-Richtlinie aufgrund der Richtlinie 2014/86/EU v. 8.7.2014 (erneut) geändert wurde, war eine redaktionelle Anpassung des Abs. 2 Satz 1 notwendig (BTDruks. 18/4902, 44). Mit der Richtlinie 2014/86/EU v. 8.7.2014 wurde der Katalog der begünstigten Gesellschaftsformen in Bezug auf Polen und Rumänien erweitert (Anlage 2). Die Neuregelung ist nach § 52 Abs. 42a auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 zufließen.

III. Bedeutung des § 43b

3

In Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU werden Gewinnausschüttungen zwischen Tochter- und Muttergesellschaft vom KapErtrStAbzug freigestellt, um eine Doppelbesteuerung zu verhindern und zur Wettbewerbsneutralität innerhalb der EU beizutragen (GERSCH in KSM, § 43b Rn. A 46 [2/2008]). Die Mutter-Tochter-Richtlinie, welche am 23.7.1990 verabschiedet wurde, stellt einen ersten Schritt im Bemühen um eine Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU dar. Sie regelt die Besteuerung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, um durch die Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen. Es soll dadurch der Zusammenschluss von Gesellschaften auf Gemeinschaftsebene erleichtert werden (EuGH v. 1.10.2009 – C-47/08 – *Cominic*, DB 2009, 2295). Die Mutter-Tochter-Richtlinie soll damit sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft stl. neutral sind (EuGH v. 3.4.2008 – C-27/07 – *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, Slg. 2008, I-2067). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung/Doppelbelastung hat der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft nach der Mutter-Tochter-Richtlinie von der Erhebung einer Quellensteuer abzusehen und der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft muss die Dividende entweder von der Besteuerung freistellen oder die bei der Tochtergesellschaft erhobene KSt anrechnen. Die somit zu gewährende Freistellung vom KapErtrStAbzug ist nach § 43b von einer Mindestbeteiligungsquote und einer Mindestbesitzzeit abhängig, um Miss-

brauchsfälle zu verhindern. Dies steht im Einklang mit der Mutter-Tochter-Richtlinie und begegnet daher keinen europarechtl. Bedenken. Auch das Verfahren als solches hält der BFH für europarechtskonform (BFH v. 20.12.2006 – I R 13/06, DStR 2007, 943). Nach der Änderung des Art. 4 Abs. 1 Buchst. a der Mutter-Tochter-Richtlinie v. 8.7.2014 ist die Freistellung einer Gewinnausschüttung bei der Muttergesellschaft davon abhängig, dass die korrespondierende Zahlung bei der Tochtergesellschaft nicht abgezogen werden kann (s. ausführlich KAHLE/BIEBINGER/WILDERMUTH, Ubg 2014, 285; HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2014, 840). Die Neuregelung ist bis zum 31.12.2015 in innerstaatliches Recht umzusetzen. Eine entsprechendes materielles Korrespondenzprinzip gilt für die Freistellung von Gewinnausschüttungen nach nationalem Recht nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG bereits ab dem 1.1.2014, so dass für den deutschen Gesetzgeber kein Handlungsbedarf aufgrund der Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie besteht (HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2014, 840; LISTL, IStR 2014, 448 [450]).

Verstoß gegen europäische Grundfreiheiten: Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen an im EU-Ausland ansässige kstpfl. Anteilseigner, die zu weniger als 10 % an der ausschüttenden Tochtergesellschaft beteiligt waren (sog. Streubesitzdividende), verstieß nach EuGH v. 20.10.2011 (C-284/09 – Kommission/Deutschland, FR 2011, 1112) gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 Abs. 1 EG. Zwar war der KapErtrStAbzug sowohl bei inländ. als auch bei ausländ. Anteilseignern, die zu weniger als 10 % an der ausschüttenden Tochtergesellschaft beteiligt waren, vorzunehmen. Jedoch wurde eine Gewinnausschüttung bei unbeschränkt kstpfl. Anteilseigner gem. § 8b Abs. 1 stfrei gestellt und der Anteilseigner konnte die einbehaltene KapErtrSt auf die StSchuld anrechnen (§ 31 Abs. 1 KStG iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 2). Die Gewinnausschüttung blieb bei inländ. Anteilseignern im Ergebnis stfrei. Bei beschränkt KStpfl. wirkte der KapErtrStAbzug auf Streubesitzdividenden dagegen definitiv, weil dieser gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG abgeltende Wirkung besaß, so dass auch eine Erstattung der KapErtrSt nicht möglich war. In dieser unterschiedlichen stl. Behandlung inländ. und ausländ. Anteilseigner sah der EuGH auch unter Berücksichtigung der EuGH-Entscheidungen in den Rechtssachen Denkavit (EuGH v. 14.12.2006 – C-170/05, IStR 2007, 62), Amurta (EuGH v. 8.11.2007 – C-379/05, BFH/NV Beilage 2008, 134) und Aberdeen (EuGH v. 18.6.2009 – C-303/07, BFH/NV 2009, 1361) einen Verstoß gegen die europäischen Grundfreiheiten (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Kommission/Deutschland, DStR 2011, 2038; nachfolgend nunmehr BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; s. noch BFH v. 22.4.2009 – I R 53/07, BFH/NV 2009, 1543).

Beseitigung der Europarechtswidrigkeit: Der Gesetzgeber hat die Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Streubesitzdividenden dadurch beseitigt, dass er die volle StPflcht für Streubesitzdividenden auch für den reinen Inlandsachverhalt durch Änderung des § 8b Abs. 4 KStG angeordnet hat (Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 v. 21.3.2013, BGBl. I 2013, 561). Die Neuregelung gilt nach § 34 Abs. 7a KStG für Gewinnausschüttungen, die dem Anteilseigner nach dem 28.2.2013 zufließen. Die europarechtl. unzulässige Ungleichbehandlung wird somit durch eine Schlechterstellung der inländ. Anteilseigner verhindert, indem Streubesitzdividenden stpfl. sind, egal ob sie an inländ. oder ausländ. Anteilseigner gezahlt werden (INTEMANN, BB 2013, 1239; SCHÖNFELD, DStR 2013, 937; HERLINGHAUS, FR 2013, 529; BEHRENS/RENNER/FALLER, DStZ 2014, 336). Für Streubesitzdividenden, die vor dem 1.3.2013 zugeflossen sind, hat der Gesetzgeber zur Beseitigung

der europarechtswidrigen Besteuerung ein (kompliziertes) Erstattungsverfahren gem. § 32 Abs. 5 KStG eingeführt (zu Einzelheiten s. LEMAITRE, IWB 2013, 269; HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269; INTEMANN, BB 2013, 1239).

Zu Einzelheiten s. weiter LEMAITRE, IWB 2013, 269; SCHÖNFELD, DStR 2013, 937; INTEMANN, BB 2013, 1239; HECHTNER/SCHNITGER, Ubg 2013, 269; HERLINGHAUS, FR 2013, 529; SCHÖN, JbFStR 2009/2010, 60; SCHÖN, IStR 2009, 555; HEY, FS Schaumburg, 2009, 767 (785 f.); RUST, DStR 2009, 2568; ENGLISCH, Dividendenbesteuerung, 2005, 525 ff.; BEHRENS/SCHMITT, BB 2009, 2353; SCHWENKE, IStR 2008, 473; BAUMGÄRTEL/LANGE, Ubg 2008, 525.

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

Problem der Inländerdiskriminierung: Inländische Muttergesellschaften werden durch § 43b schlechter gestellt, weil nur bei ausländ. Muttergesellschaften vom KapErtrStAbzug abgesehen werden kann. Der reine Inlandssachverhalt wird somit gegenüber einem grenzüberschreitenden Sachverhalt nachteilig besteuert. Dies soll europarechtl. unbedenklich sein, weil die Grundfreiheiten für den reinen Inlandssachverhalt keine Anwendung finden (zB EuGH v. 26.1.1993 – C-112/91 – Werner, ABL. EG 1993 Nr. C 46, 11; BFH v. 18.9.2003 – X R 2/00, BStBl. II 2004, 17; v. 15.7.2005 – I R 21/04, BStBl. II 2005, 716). Die mit der Schlechterstellung verbundene Inländerdiskriminierung könnte jedoch verfassungsrechtl. am Gleichheitssatz des Art. 3 GG zu messen sein (s. FRASE/BALLWIESER, DB 2010, 1366 [1368]; OSTERLOH in SACHS, 7. Aufl. 2014, Art. 3 GG Rn. 71; BULLINGER, IStR 2005, 370 [373 ff.]; s. aber BFH v. 15.7.2005 – I R 21/04, BStBl. II 2005, 716).

Zur Frage der Inländerdiskriminierung bei der Besteuerung von Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG s. BEHRENS/RENNER/FALLER, DStZ 2014, 336 (342); ERNST, DB 2014, 449; BENZ/JETTER, DStR 2013, 489 (491); WIESE/LAY, GmbHR 2013, 404 (407).

IV. Geltungsbereich des § 43b

4

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist auf Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 von Gesellschaften, die der deutschen KSt unterliegen, anzuwenden, s. im Einzelnen Anm. 9. Die Muttergesellschaft, die Gläubigerin der Kapitalerträge ist, darf weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland haben. Dagegen muss die Tochtergesellschaft im Inland unbeschränkt stpfl. sein. Als Muttergesellschaften kommen neben ausländ. KapGes. auch ausländ. PersGes. in Betracht, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat wie eine KapGes. einer KSt unterliegen (BTDrucks. 15/3677, 35; s. im Einzelnen Anm. 8). In sachlicher Hinsicht erstreckt sich der Anwendungsbereich auf alle Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, also im Regelfall auf offene und verdeckte Gewinnausschüttungen.

V. Verhältnis des § 43b zu anderen Vorschriften

5

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

Verhältnis zu § 50d: Die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug setzt neben der Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 43b die Vorlage einer Freistellungsbescheinigung voraus, die der Gläubiger der Kapitalerträge gem. § 50d

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

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug**

6 **I. Voraussetzungen der Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug**

Freistellung vom Kapitalertragsteuerabzug: Kapitalertragsteuer wird auf Antrag nicht erhoben, wenn eine inländ. Tochtergesellschaft Gewinnausschüttungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 an eine im EU-Ausland ansässige Muttergesellschaft oder deren im EU-Ausland ansässige BS zahlt.

Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1: Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 unterliegen Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dem KapErtrStAbzug. Zu den Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 gehören offene und verdeckte Gewinnausschüttungen von KapGes. (zu Einzelheiten s. § 20 Anm. 60 ff.). Bezüge aus Kapitalherabsetzung oder Liquidationsraten iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 sowie Veräußerungsgewinne gehören nicht zu den Kapitalerträgen gem. Abs. 1 (LINDBERG in BLÜMICH, § 43b Rn. 12 [10/2014]; aA KEMPE/GELSDORF, IStR 2011, 173 [175]). Nach Abs. 1 Satz 2 gehören auch Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, die aus Anlass einer Liquidation oder einer Umwandlung zufließen, nicht zu den begünstigten Bezügen.

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

Ausschluss von der Freistellung: Auch wenn die Gesellschaft, an die die Gewinnausschüttung fließt, formal alle Voraussetzungen des § 43b erfüllt, kann sie nach § 50d Abs. 3 vom Freistellungsverfahren ausgeschlossen sein. Nach § 50d Abs. 3 soll die KapErtrStFreistellung insbes. bei Einschaltung funktionsloser ausländ. Gesellschaften ausgeschlossen werden, um missbräuchliche Gestaltungen verhindern zu können. Zu Einzelheiten s. § 50d Anm. 54 ff. Zum Konkurrenzverhältnis der Missbrauchsnorm des § 50d Abs. 3 zur Missbrauchs Klausel des Art. 4 Mutter-Tochter-Richtlinie s. KAHLE/BIEBINGER/WILDERMUTH, Ubg 2014, 285 (291 ff.); HAGEMANN/KAHLENBERG, IStR 2014, 840 (843 ff.).

Betriebsstätte: Die KapErtrStFreistellung greift auch ein, wenn die Gewinnausschüttung an eine BS der Muttergesellschaft gezahlt wird. Zum Begriff der BS s. Anm. 11. Die BS muss in einem anderen Mitgliedstaat der EU liegen. Liegt die BS in einem anderen Mitgliedstaat der EU, kann die Muttergesellschaft (ausnahmsweise) auch in Deutschland unbeschränkt stpfl. sein (Abs. 1 Satz 2). Die Regelung soll sicherstellen, dass die Gründung einer ausländ. BS durch eine un-

beschränkt stpfl. Muttergesellschaft nicht benachteiligt wird. Zur Verhinderung von Umgehungsgestaltungen ist ein Zufluss der Gewinnausschüttung bei einer BS nur anzunehmen, wenn die Beteiligung an der (inländ.) Tochtergesellschaft tatsächlich zum BV der ausländ. BS gehört (BTDrucks. 15/3677, 33). Allein die bilanzielle Zuordnung der Beteiligung zur BS ist nicht ausreichend, vielmehr muss ein funktionaler Zusammenhang im Sinne der Rspr. des BFH zu Art. 10 OECD-MA (zB BFH v. 23.10.1996 – I R 10/96, BStBl. II 1997, 313) bestehen (glA GROTHERR, IWB 2005, F. 3 Gr. 2, 1157 [1162]; aA JESSE, DStR 2005, 151 [156]).

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

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

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

Zum Rechtsschutzbedürfnis bei einem vorsorglich gestellten Freistellungsantrag s. ausführlich FG Köln v. 1.10.2014 – 2 K 2175/12, EFG 2015, 143, rkr.

II. Rechtsfolge

7

Kein Einbehalt von Kapitalertragsteuer: Die Tochtergesellschaft kann die Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft oder die BS auszahlen, ohne KapErtrSt nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 einzubehalten. Die Tochtergesellschaft darf aber nach § 50d Abs. 2 Satz 5 nur vom StAbzug Abstand nehmen, wenn ihr eine Bescheinigung des BZSt. über die Freistellung vom StAbzugsverfahren vorliegt. Der Antrag auf Erteilung der Freistellungsbescheinigung muss von der Muttergesellschaft gestellt werden (s. § 50d Anm. 40).

Sammelverwahrte Anteile: Nach der Ergänzung des § 44 Abs. 1 Satz 4 durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) wird der Schuldner der Kapitalerträge zum StAbzug auch bei sammelverwahrten Anteilen verpflichtet, wenn die Wertpapiersammelbank keine Dividendenregulierung vornimmt. Die Neuregelung hat besondere Bedeutung für die Beteiligungserträge iSd. § 43b, weil eine Tochtergesellschaft nunmehr auch bei sammelverwahrten Anteilen keine KapErtrSt einbehalten muss, wenn eine Freistellungsbescheinigung gem. § 50d Abs. 2 vorliegt (MÖLLER, BB 2015, 97 [98]). Dazu muss der Kunde der Wertpapiersammelbank die Auszahlung der Gewinnausschüttung über die Bank ausschließen, so dass die Tochtergesellschaft als auszahlende Stelle gem. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. c zum StAbzug verpflichtet wäre. Nach Vorlage einer Freistellungsbescheinigung kann die Tochtergesellschaft die Beteiligungserträge iSd. § 43b ohne Einbehalt von KapErtrSt unmittelbar an die Muttergesellschaft auszahlen (BTDrucks. 18/3017, 50).

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Definition der Muttergesellschaft und
der Tochtergesellschaft**

8

I. Muttergesellschaft

Gesellschaft iSd. Anlage 2: Welche Gesellschaft als Muttergesellschaft im Sinne der Vorschrift fungieren kann, ist einer gesonderten Anlage (Anlage 2 zum EStG) zu entnehmen, die die verschiedenen Gesellschaftsformen der Mitgliedstaaten der EU auführt, welche regelmäßig mit einer deutschen KapGes. vergleichbar sind. Allerdings werden auch PersGes. in der Anlage 2 aufgeführt, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat wie eine KapGes. einer KSt unterliegen (BTDrucks. 15/3677, 35; BULLINGER, IStR 2004, 406 [409]; LINDBERG in BLÜMICH, § 43b Rn. 23 [10/2014]). Die Aufzählung ist abschließend und kann daher nicht auf Gesellschaftsformen analog angewendet werden, selbst wenn diese mit den aufgeführten Gesellschaften vergleichbar sind (EuGH v. 1.10.2009 – C-47/08 – *Cominic*, DB 2009, 2295). Eine S.A.S. nach französischem Recht fällt für VZ vor 2005 nicht in den Anwendungsbereich des § 43b, weil diese Gesellschaftsform nicht unter den Katalog der begünstigten KapGes. fiel (BFH v. 11.1.2012 – I R 25/10, BFH/NV 2012, 871; WIESE/STRAHL, DStR 2012, 1426). Für VZ ab 2005 ist eine Ausschüttung begünstigt, weil die Gesellschaftsform der S.A.S. in Anlage 2 aufgeführt ist. Auch die europäischen Gesellschaftsformen der Europäischen Gesellschaft (SE) und der Europäischen Genossenschaft (SCE) gehören zu den begünstigten Gesellschaftsformen. Nach Anlage 2 wird des Weiteren gefordert, dass die Gesellschaft in einem Mitgliedstaat der EU ansässig ist und nicht nach einem DBA als außerhalb der Gemeinschaft als ansässig betrachtet wird. Außerdem muss die ausländ. Gesellschaft einer in der Anlage näher bezeichneten Steuer unterliegen. Eine Befreiung von dieser Steuer darf nicht vorliegen. Die Anlage wurde wegen des Beitritts Kroatiens zur EU um die Gesellschaftsformen und die Steuern der Republik Kroatien mW ab dem 1.7. 2013 ergänzt (BTDrucks. 18/1529, 49). Eine weitere Ergänzung der begünstigten Gesellschaftsformen in Bezug auf Polen und Rumänien ist durch das StÄndG 2015 (v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834) erfolgt (zur zeitlichen Anwendung s. Anm. 2).

Beteiligungsquote: Die Gesellschaft muss nachweislich zu mindestens 10 % unmittelbar an der inländ. Tochtergesellschaft beteiligt sein, wenn die Gewinnausschüttung nach dem 31.12.2008 zufließt. Bei einem Zufluss der Ausschüttung vor dem 1.1.2009 beträgt die Mindestbeteiligungsquote 15 %. Beteiligungen an der Tochtergesellschaft, die einer BS zugeordnet sind, werden der Muttergesellschaft zugerechnet (BTDrucks. 15/3677, 33; KNAUPP in KIRCHHOFF, 15. Aufl. 2016, § 43b Rn. 3). Schädlich ist die Zwischenschaltung einer KapGes. oder PersGes. (aA zur PersGes. BULLINGER, IStR 2004, 406 [409]).

Zeitpunkt: Die Mindestbeteiligungsquote muss im Zeitpunkt des Zuflusses der Gewinnausschüttung (Entstehung der KapErtrSt nach § 44 Abs. 1 Satz 2) erfüllt sein. Hilfsweise reicht es nach Abs. 2 Satz 2 aus, dass die Mindestbeteiligung im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses besteht (BEHRENS/RENNER/FALLER, DStZ 2014, 336 [338]).

II. Tochtergesellschaft

9

Tochtergesellschaft kann jede Gesellschaft sein, die zu den in Anlage 2 zum EStG genannten Gesellschaften gehört. Die Gesellschaft muss der deutschen KSt unterliegen. Dazu zählen insbes. die AG, GmbH, KGaA, VVaG, Genossenschaften und BgA. Personengesellschaften können dagegen keine Tochtergesellschaft sein, weil sie nicht der deutschen KSt unterliegen (GERSCH in KSM, § 43b Rn. C 28 [2/2008]).

III. Beteiligungszeitraum von zwölf Monaten

10

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

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

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Definition einer Betriebsstätte

11

Abs. 2a bestimmt, unter welchen Voraussetzungen eine BS im Sinne der Vorschrift vorliegt. Die Definition ist notwendig, weil auch Gewinnausschüttungen, die an eine in einem anderen Mitgliedstaat der EU belegene BS der Muttergesellschaft gezahlt werden, nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 vom KapErtrStAbzug ausgenommen werden (s. Anm. 6).

Feste Geschäftseinrichtung: Betriebsstätte ist nach Abs. 2a eine feste Geschäftseinrichtung in einem anderen Mitgliedstaat der EU. Die Tätigkeit der Muttergesellschaft muss ganz oder teilweise durch die feste Geschäftseinrichtung ausgeübt werden. Die Definition des Abs. 2a ist insoweit mit der Regelung in Art. 5 OECD-MA vergleichbar (s. daher zB HAASE, AStG/DBA, 2. Aufl. 2012, Art. 5 OECD-MA Rn. 47 ff.).

Besteuerungsrecht dem Sitzstaat der Betriebsstätte zugewiesen: Weitere Voraussetzung nach Abs. 2a ist, dass das Besteuerungsrecht für den Gewinn dieser Geschäftseinrichtung nach dem jeweils geltenden DBA dem Sitzstaat der BS zugewiesen ist und der Gewinn in diesem Staat auch der Besteuerung unterliegt. Dabei kommt es jedoch nicht darauf an, dass der Gewinn der BS tatsächlich

§ 43b Anm. 11–12 E. Abs. 3: KapErtrStEntlastung bei Beteiligung vom ausländ. Staat besteuert wird (glA GERSCH in KSM, § 43b Rn. D 10 [2/2008]; aA JESSE, DStR 2005, 151 [155]).

12

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Kapitalertragsteuerentlastung bei Beteiligung von
mindestens 10 %**

Abs. 3 wurde durch das AmtshilfeRLUMsG v. 29.6.2013 ersatzlos aufgehoben, weil er keine praktische Bedeutung mehr besaß, denn die Vorschrift war gem. § 52 Abs. 55d letztmalig auf Gewinnausschüttungen anzuwenden, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen waren. Für Gewinnausschüttungen, die nach dem 31.12. 2008 zufließen, ist eine Mindestbeteiligungsquote von 10 % für die Entlastung vom KapErtrStAbzug aufgrund der Gesetzesänderung durch das EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) schon nach Abs. 1 ausreichend.