



## Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/07 (Streubesitzdividenden)

Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
Montag, 19. November 2012

### Gliederung

1. Die Grundentscheidung: körperschaftsteuerliche Freistellung von Streubesitzdividenden.....	2
a) Ausgangspunkt: Behandlung von Schachteldividenden.....	2
b) Unterschied für Streubesitzdividenden?.....	2
c) Zwischenergebnis.....	4
2. Einzelheiten des Entwurfs.....	4
a) Anteilseigner in Drittstaaten.....	4
b) Nebeneinander von Sitz <i>und</i> Geschäftsleitung in EU/EWR.....	4
c) Mangelnde Abstimmung auf § 8b Abs. 5 KStG.....	5
3. Fehlen einer Regelung über die behördlichen Zuständigkeiten.....	6
4. Fazit.....	7

Der Entwurf betrifft die körperschaftsteuerliche Behandlung inländischer Streubesitzdividenden, die an EU-/EWR-ausländische Anteilseigner-Körperschaften gezahlt werden. Aus unionsrechtlicher Sicht ist eine Neuregelung unumgänglich<sup>1</sup>. Es ist deshalb richtig, dass der Gesetzgeber tätig wird. **1**

In der Sache erscheinen mir sowohl die Grundentscheidung für eine körperschaftsteuerliche Freistellung von Dividenden im Ganzen (1.) als auch der konkrete Inhalt des Gesetzentwurfs der Koalitionsfraktionen als insgesamt sinnvoll. Von wenigen problematischen Elementen abgesehen, fügt sich der Entwurf schlüssig und widerspruchsfrei in das bestehende System der körperschaftsteuerlichen Behandlung von Streubesitzdividenden ein (2.). Nachbesserungsbedarf besteht im Verfahrensrecht: Die betroffenen ausländischen Steuerpflichtigen müssen Rechtssicherheit darüber erhalten, bei welcher Behörde sie ihre Erstattungsanträge zu stellen haben (3.). **2**

---

<sup>1</sup> EuGH, Urt. v. 20.10.2011, Rs. C-284/07 – *Kommission gg. Deutschland*; BFH, Urteile v. 11.01.2012 – I R 25/10 und I R 30/10 –, BFH/NV 2012, 1105 ff. = IStR 2012, 379 ff. Monographische Analyse demnächst bei *B. Strassburger*, Die Dogmatik der EU-Grundfreiheiten. Konkretisiert anhand des nationalen Rechts der Dividendenbesteuerung (2012, im Erscheinen).

## 1. Grundentscheidung: Körperschaftsteuerliche Freistellung von Streubesitzdividenden

- 3 Der Koalitionsentwurf sieht vor, dass die Streubesitzdividenden vollständig von jeder deutschen Quellensteuer (Kapitalertragsteuer) entlastet werden. Die Sinnhaftigkeit dieser Grundentscheidung steht und fällt mit der – in den materiellen Regelungen des § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG getroffenen – Grundentscheidung, wonach Dividenden und Veräußerungsgewinne, die eine Körperschaft (Gesellschaft) an eine andere Körperschaft (Gesellschafterin) ausschüttet, zur Vermeidung von Doppelbelastungen zu 95 Prozent (vgl. § 8b Abs. 5 KStG) steuerfrei sind. Solange diese Grundentscheidung in rein innerstaatlichen Fällen (unbeschränkte Steuerpflicht i.S.d. § 1 KStG sowohl der Zielgesellschaft als auch der Anteilseigner-Körperschaft) gilt, muss sie nach übereinstimmender Judikatur von EuGH und BFH auf Fälle erstreckt werden, in denen die Anteilseigner-Körperschaft nicht in Deutschland, sondern im EU- oder EWR-Ausland ansässig ist<sup>2</sup>.

### a) Ausgangspunkt: Behandlung von Schachteldividenden

- 4 Für Schachteldividenden (Dividenden bei **wesentlichen Beteiligungen i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie**) steht diese Grundentscheidung auch nicht zur Disposition des deutschen Gesetzgebers. Sie ist vielmehr unionsrechtlich vorgegeben und könnte allenfalls durch das System einer sog. indirekten Anrechnung ersetzt (modifiziert) werden. Diese Option ist aber angesichts des niedrigen deutschen Körperschaftsteuersatzes (15 Prozent zzgl. SolZ) allenfalls von theoretischem Interesse.
- 5 Dieser Grundentscheidung gegen eine Besteuerung der Dividenden liegt der – richtige – Gedanke zugrunde, dass eine **Dreifachbelastung körperschaftlicher Gewinne unerwünscht** und systematisch verfehlt ist. Die Dividenden werden aus Gewinnen der inländischen Tochtergesellschaft gezahlt. Diese Gewinne sind bereits – im Inland – voll versteuert worden. Sie unterliegen auf der Ebene der deutschen Tochtergesellschaft nicht nur der Körperschaftsteuer (15 Prozent) und dem Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent hierauf), sondern auch der – oftmals höheren – Gewerbesteuer. Die **Vorbelastung** der Gewinne beträgt damit typischerweise rund 30 Prozent. Hinzu tritt eine **Nachbelastung** mit deutscher oder ausländischer Einkommensteuer, wenn es später zu einer Weiterschüttung der Gewinne an eine natürliche Person (Aktionär) am Ende der Beteiligungskette kommt. In dieser Lage sind weitere **Zwischenbelastungen systemwidrig**. Sie erschweren den Aufbau gesellschaftsrechtlich und kapitalmarktrechtlich sinnvoller gestufter Beteiligungs- und Konzernstrukturen, diskriminieren mehrstufige gegenüber einstufigen Gesellschaftsstrukturen und bedürfen in dieser Perspektive einer Rechtfertigung
- vor den Grundrechten des Grundgesetzes, namentlich
    - der Vereinigungsfreiheit (Art. 9 Abs. 1 GG) und
    - dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), sowie
  - vor den Grundfreiheiten des Unionsrechts, namentlich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV).
- 6 Mit Blick auf keinen dieser Maßstäbe dürfte eine Rechtfertigung gelingen. Die Regelungen der Mutter-Tochter-Richtlinie und des – ihr folgenden – § 8b Abs. 1 KStG sind daher jedenfalls für wesentliche Beteiligungen (Schachteldividenden) m.E. auch steuersystematisch zwingend.

### b) Unterschied für Streubesitzdividenden?

- 7 Etwas anderes würde allerdings gelten, wenn man – anders als oben – nicht auf die „Gesellschaftsstrukturen“, d.h. die gedachte Einheit aus Aktionär, Holding, Zwischenholding, Enkelgesellschaft (etc.) in toto abstellt, sondern jeden zivilrechtlichen Rechtsträger isoliert betrachtet. Während diese atomistische

---

<sup>2</sup> Oben Fn. 1.

Sicht für wesentliche Beteiligungen nicht in Betracht kommt (arg. Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV; Mutter-Tochter-Richtlinie), hat sie für Portfolio-Beteiligungen durchaus einige Plausibilität.

Anders als bei wesentlichen Beteiligungen lässt sich die Niederlassungsfreiheit hier nicht als Gegenargument anführen. Die Beteiligungen haben im Bereich des bloßen Streubesitzes i.d.R. nur Anlagecharakter, erscheinen also als passive Investition im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV). Mangels eines substanziellen bestimmenden und steuernden operativen Einflusses des Gesellschafters ist das Konzept einer Belastungseinheit von Gesellschafter und Gesellschaft hier kaum plausibler ist als z.B. in dem Verbund von Darlehensgeber und Darlehensnehmer: Hier wie dort stehen sich Investor und Zielgesellschaft als distinkte, einer wechselseitigen Steuerung weitgehend unzugängliche und mithin eigenständige Rechtsträger gegenüber. Auch sekundärrechtlich sind Gesellschafter mit Beteiligungen unterhalb der 10-Prozent-Schwelle steuerlich in keiner Weise mit der Zielgesellschaft verklammert. **8**

Die **Hauptargumente** für eine Erstreckung der Dividendenfreistellung auf Streubesitzdividenden entstammen deshalb nicht dem Unionsrecht, sondern sind systematischer und verfassungsrechtlicher Natur. Zuvörderst ist die Dividendenbesteuerung **auf die Besteuerung von Zinsen** und anderen Fremdkapitalvergütungen (z.B. Lizenzgebühren) **abzustimmen**. Während Fremdkapitalvergütungen als Betriebsausgaben den Gewinn der Zielgesellschaft mindern, sind Eigenkapitalvergütungen (Dividenden und andere Gewinnausschüttungen) aus versteuerten Gewinnen der Zielgesellschaft zu bezahlen. Würde man Fremd- und Eigenkapitalvergütungen empfängerseitig steuerlich gleich behandeln, würde der Gesetzgeber massive Anreize für eine Fremdfinanzierung setzen. Der – mit Art. 3 Abs. 1 GG auch verfassungsrechtlich verankerte – Grundsatz der Finanzierungsfreiheit und Finanzierungsneutralität wäre verletzt<sup>3</sup>. **9**

Zudem vermeidet die Erstreckung der Dividendenfreistellung auf Streubesitzdividenden den „**Fallbeil-Effekt**“, der mit der Aufrechterhaltung einer Mindestbeteiligungsgrenze notwendig verbunden ist, und begegnet den zahllosen Umgehungs- und Gestaltungsmöglichkeiten, die insbesondere in einer offenen oder versteckten Bündelung von Beteiligungen in (dann wesentlich beteiligten) Zwischenholdings oder operativ tätigen (aktiven) Zwischengesellschaften in der Rechtsform von Körperschaften oder Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ergeben. **10**

Schließlich spricht auch die **Abstimmung auf die Besteuerung der Gewinne aus Anteilsveräußerungen** für die Gleichbehandlung von Streubesitzdividenden mit Schachteldividenden. Da die Thesaurierungspolitik i.d.R. frei gestaltbar ist, spricht vieles dafür, dass Gewinnausschüttungen und Gewinne aus Anteilsveräußerungen<sup>4</sup> gleich zu behandeln sind. Für die Besteuerung der Gewinne aus Anteilsveräußerungen lässt sich eine Mindestbeteiligungsgrenze aber kaum rechtssicher und hintergehungssicher formulieren. Schon für die – ihrem Wesen nach unveränderlichen! – natürlichen Personen als Anteilseigner zeigen Regelungen wie §§ 17 EStG und 6 AStG, wie komplex und damit wiederum gestaltungsanfällig Unterscheidungen zwischen unwesentlichen und wesentlichen Beteiligungen sind. **11**

Das gilt erst recht für körperschaftlich verfasste Anteilseigner. Gestaltungspotenzial durch Sitzverlegungen (Entstrickungen), Umwandlungsvorgänge und dynamische Veränderungen in der Gesellschaftsbilanz gibt es hier nicht nur auf Ebene der Zielgesellschaft, sondern zusätzlich auch bei der Anteilseigner-Körperschaft. Dadurch ist die effektive Durchsetzung einer Veräußerungsgewinnbesteuerung in Abhängigkeit von festen Beteiligungsquoten regelungstechnisch und im administrativen Vollzug über Staatsgrenzen hinweg nahezu unmöglich. **12**

<sup>3</sup> Darin liegt zugleich der Haupteinwand gegen die Abgeltungsteuer im Bereich laufender privater Kapitalerträge natürlicher Personen (§§ 20, 32d, 43 ff. EStG), die deshalb auch nicht als Vorbild für die Körperschaftsteuer auf Streubesitzdividenden taugt.

<sup>4</sup> Jedenfalls, soweit sie auf einer Mehrung des Betriebsvermögens der Zielgesellschaft aufgrund thesaurierter oder reinvestierter Gewinne (und nicht auf bloßen Ertragserwartungen für die Zukunft) beruhen.

### c) Zwischenergebnis

- 13 Im Ergebnis sollte der Gesetzgeber daher m.E. auch **für Streubesitzdividenden an der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG festhalten**. Langfristig käme allenfalls die Wiedereinführung eines – dann auch auf grenzüberschreitende Fälle zu erstreckenden – generellen Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens als Alternative in Betracht. Derzeit ist aber die in § 8b Abs. 1 und Abs. 2 KStG getroffene Grundentscheidung die einzige systematisch und verfassungsrechtlich stimmige Lösung. In dieser Lage ist nach der übereinstimmenden Rechtsprechung von EuGH und BFH<sup>5</sup> die Befreiung auch der ins EU-/EWR-Ausland abfließenden Streubesitzdividenden zwingend.

### 2. Einzelheiten des Entwurfs

- 14 In seinen Einzelheiten ist der Entwurf technisch gut ausgearbeitet. Hinzuweisen ist m.E. vor allem auf folgende Regelungselemente, von denen einige m.E. erneuter Kontrolle bedürfen.

#### a) Anteilseigner in Drittstaaten

- 15 Der Koalitionsentwurf beschränkt die Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer auf Körperschaften, die Sitz *und* Geschäftsleitung in einem anderen EU- oder EWR-Staat haben. Damit sind zunächst Körperschaften aus Drittstaaten (etwa den USA oder der Schweiz) ausgeklammert. Diese Beschränkung ist m.E. mit der Kapitalverkehrsfreiheit der Art. 63 ff. AEUV vereinbar. Zwar können sich auch in Drittstaaten ansässige Körperschaften auf die Kapitalverkehrsfreiheit berufen (Art. 63 Abs. 1 AEUV). In sachlicher Hinsicht begründet Art. 64 Abs. 1 AEUV (ex-Art. 57 Abs. 1 EGV) im Verhältnis zu Drittstaatsangehörigen aber lediglich ein Verschlechterungsverbot, kein allgemeines Diskriminierungsverbot<sup>6</sup>.
- 16 Stichtag ist der 31.12.1993. Damals waren gebietsfremde Anteilseigner-Körperschaften von der Teilnahme am Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren ausgeschlossen; sieht man von den DBA-Ermäßigungen ab (auf die es hier nicht ankommt), fehlten damals auch alle anderen Mechanismen zur Reduktion der Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden<sup>7</sup>. Der Systemwechsel, den das Ende des alten Anrechnungsverfahrens (1977 bis 2000) markiert, und die seitherigen Rechtsänderungen im Bereich der §§ 32 KStG, 43 ff. EStG unterbrechen diesen Bestandsschutz nicht, weil sie – trotz wechselnder Regelungszusammenhänge – in der Sache zu keiner Zeit eine vollständige Entlastung ausländischer Anteilseigner-Körperschaften von der deutschen Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden i.S.e. systematischen Grundentscheidung vorsahen<sup>8</sup>.

#### b) Nebeneinander von Sitz *und* Geschäftsleitung in EU/EWR

- 17 Wenn die einschlägigen Regelungen des IPR es zulassen, können auch die nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften ihren statutarischen Sitz (steuerrechtliche Definition: § 11 AO) oder ihre Geschäftsleitung (steuerrechtliche Definition: § 10 AU) u.U. in einem Drittstaat errichten. Dadurch sind Fälle einer körperschaftlichen Doppelansässigkeit denkbar. Durch die Formulierung „ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung“ (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 lit. b KStG-E) werden diese Fälle ausgesondert; diesen Gesellschaften versagt der Gesetzgeber eine Entlastung von deutscher KESt.
- 18 Diese Beschränkung ist problematisch. Auf die Niederlassungsfreiheit der Art. 49 ff. AEUV können sich ausländische Gesellschaften nach Art. 54 Satz 1 AEUV schon dann berufen, wenn sie nach dem Recht eines EU-Staats gegründet sind und „ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre

<sup>5</sup> Oben Fn. 1.

<sup>6</sup> Einzelheiten: *Bröhmer*, in: Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl. (2011), Art. 64 Rn. 7.

<sup>7</sup> Überblick zur Rechtsentwicklung bei *Helm*, in: Schnitger/Fehrenbacher, KStG (2012), § 32 Rn. 3 m.w.N.

<sup>8</sup> Zu den Maßstäben des Art. 64 Abs. 1 AEUV *Bröhmer* (oben Fn. 6), Rn. 7 a.E.

Hauptniederlassung innerhalb der Union haben“. Statutarischer Sitz und Ort der Geschäftsleitung sind hier also lediglich Alternativkriterien. Für die – hier einschlägige – Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 ff. AEUV) kann nichts anderes gelten.

Wenn der deutsche Gesetzgeber aus diesen Alternativkriterien ein kumulatives Erfordernis macht, geht er – wenn auch nur für wenige seltene Fälle – über das legitime Anliegen einer Missbrauchsbe­kämpfung hinaus. Er bleibt hier hinter den Anforderungen des Unionsrechts zurück, schafft unnötige Rechtsunsicherheit und riskiert m.E. eine erneute Verurteilung durch den EuGH. **19**

### **c) Mangelnde Abstimmung auf § 8b Abs. 5 KStG**

Auf der Rechtsfolgenseite erstaunt die völlig Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer. In rein innerstaatlichen Fällen, in denen die Empfänger-Körperschaft die Streubesitzdividenden in ihre körperschaftsteuerliche Veranlagung einbezieht, wird die Freistellung aus § 8b Abs. 1 KStG durch die sog. „Schachtelstrafe“ des § 8b Abs. 5 KStG relativiert, der – leider verklausuliert – die Freistellung im Ergebnis auf 95 Prozent der Dividende beschränkt; die letzten 5 Prozent der Dividende bleiben steuerpflichtig. **20**

Da der Entwurf nicht, jedenfalls nicht ausdrücklich auf § 8b Abs. 5 KStG Bezug nimmt, sondern in § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 KStG-E lediglich verlangt, dass „die Kapitalerträge nach § 8b Absatz 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben würden“, kann er so verstanden werden, als sollten ins Ausland abfließende Streubesitzdividenden vollständig von der deutschen Körperschaftsteuer befreit werden. Die Koalitionsbegründung legt sich sogar ausdrücklich auf diese – sehr großzügige – Auslegung fest<sup>9</sup>. **21**

Diese Auslegung führt dazu, dass ins Ausland abfließende Streubesitzdividenden im Ergebnis nicht nur nicht mehr diskriminiert, sondern künftig besser behandelt werden als die an inländische Körperschaften gezahlte Dividenden. Ich halte diese Auslegung nach dem Wortlaut des Entwurfs nicht für zwingend. Auch systematisch erscheint diese Bevorzugung ausländischer Anteilseigner-Körperschaften als unionsrechtlich nicht geboten. Verfassungsrechtlich ist sie problematisch. Sie begründet eine sog. *discrimination à rebours*, die der Rechtfertigung bedarf. Ein Rechtfertigungsgrund für diese Bevorzugung ist aber nicht ersichtlich. Im Gegenteil: Wenn sich die Auslegung des Koalitionsentwurfs durchsetzt, würde Deutschland einen erheblichen Anreiz dafür setzen, dass die bislang von einer inländischen Körperschaft gehaltenen Portfolio-Beteiligungen ins EU-/EWR-Ausland verlagert werden. Wenn die Portfolio-Beteiligung künftig über eine EU-/EWR-ausländische Gesellschaft gehalten wird, die auch aktiv tätig ist und auch im Übrigen nicht unter die Missbrauchsvorschriften der §§ 7 ff. AStG bzw. der §§ 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 KStG-E i.V.m. 50d Abs. 3 EStG fällt, lässt sich die 5-Prozent-Regel des § 8b Abs. 5 KStG vergleichsweise leicht umgehen. **22**

Dieser Webfehler ließe sich beseitigen, wenn § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 KStG-E wie folgt formuliert würde: **23**

„2. die Kapitalerträge nach § 8b Absatz 1 bei der Einkommensermittlung außer Ansatz bleiben und nicht nach § 8b Absatz 5 als Ausgaben gelten würden, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen.“

### **d) Aktivitätsvorbehalt (Anknüpfung an § 50d Abs. 3 EStG)**

Aus meiner Sicht ist die Beschränkung der Entlastung von deutscher Kapitalertragsteuer auf Fälle, in denen die ausländische Anteilseigner-Körperschaft einen wirtschaftlichen Eigenstand hat, also nicht bloß als ein von anderen Anteilseignern künstlich zwischengeschalteter Rechtsträger erscheint, sinnvoll. **24**

<sup>9</sup> Arg. „vollständig entlastet“: BT-Drs. 17/11314, S. 4 oben rechts und die Erläuterung zu Satz 2 Nr. 2 des Entwurfs (a.a.O., S. 7 re. Sp.: „[...] kommt es auf die außer Ansatz bleibenden Bezüge im Sinne des § 8b Absatz 1 KStG an und nicht auf die Einkünfte nach Anwendung des § 8b KStG, so dass § 8b Absatz 5 KStG unberücksichtigt bleibt; d.h. der Erstattungsanspruch wird nicht um pauschalierte nichtabzugsfähige Betriebsausgaben vermindert“.

Die Verknüpfung des § 32 Abs. 5 Satz 2 Nr. 4 KStG-E mit § 50d Abs. 3 EStG schließt es insbesondere aus, dass in Drittstaaten ansässige (Streubesitz-)Anteilseigner – natürliche oder juristische Personen – durch die Zwischenschaltung einer EU-/EWR-ausländischen Kapitalgesellschaft in den Genuss der Kapitalertragsteuerbefreiung von Ausschüttung deutscher Körperschaften bringen.

### 3. Fehlen einer Regelung über die behördlichen Zuständigkeiten

- 25 Von großer Bedeutung ist darüber hinaus das ungelöste Problem der behördlichen Zuständigkeiten. Seit der EuGH im Oktober 2011 entschieden hat, dass ausländische Körperschaften einen Anspruch auf Anrechnung bzw. Erstattung der deutschen Körperschaftsteuer auf Streubesitzdividenden haben, gehen bei dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) und den unterschiedlichen Finanzbehörden der Länder zahllose Erstattungsanträge ein. Weil in Ermangelung eines Wohnsitzfinanzamts unklar ist, welche Behörde zur Bearbeitung dieser Anträge gebietsfremder Körperschaften zuständig ist, werden die Anträge in der Praxis oft „mit der Schrotflinte“ in alle Richtungen und mehrfach gestellt.
- 26 Die Zuständigkeitsordnung der §§ 16 ff. AO schließt nach Auffassung des 1. Senats des BFH gegenwärtig eine Zuständigkeit des BZSt nach § 50d Abs. 1 Sätze 3 ff. EStG (oder analog zu dieser Vorschrift) aus<sup>10</sup>. Das geltende Recht bietet lediglich die allgemeine Zuständigkeit des Betriebsfinanzamts der ausschüttenden Gesellschaft (§ 20 Abs. 3 AO), ggf. aber auch eine Zuständigkeit der inländischen Depotbank kraft der – höchst subsidiären – Auffangzuständigkeit der Finanzbehörde, in deren Bezirk der Anlass für die Amtshandlung hervortritt (§ 24 AO). Insgesamt lässt sich die Zuständigkeitsordnung in diesen Fragen aber selbst bei Anspannung aller zumutbaren Kräfte nicht hinreichend rechtssicher handhaben.
- 27 Diese Rechtsunsicherheit zehrt an dem traditionell guten Ruf, den die Finanzverwaltungen von Bund und Ländern im Ausland genießen. Ausländische Körperschaften und ihre Berater sehen in dem negativen Kompetenzkonflikt den Versuch Deutschlands, sich seinen unionsrechtlichen Pflichten „auf kaltem Wege“ zu entziehen und die faktische Durchsetzung und den *effet utile* des Unionsrechts durch eine Politik der verschlossenen Tür auf dem Verwaltungswege zu vereiteln. Gesprächsweise ist sogar der - verfassungsrechtlich relevante<sup>11</sup> - Vorwurf geäußert worden, der Gesetzgeber nehme sehenden Auges ein strukturelles Vollzugsdefizit hin. Insbesondere genügt die lediglich in der Gesetzesbegründung erwähnte Zuständigkeit des Belegensfinanzamts nach § 20 Abs. 3 AO<sup>12</sup> nicht den o.g. Anforderungen.
- 28 Mit Blick auf die Erstattung von Kapitalertragsteuern auf Inlandsdividenden, die auf Rechnung von nicht in Deutschland ansässigen natürlichen Personen einbehalten worden ist, empfiehlt sich m.E. eine **Konzentration der Zuständigkeit beim Bundeszentralamt für Steuern**. Eine derartige Zuständigkeitskonzentration würde den Vollzug des neuen § 32 Abs. 5 KStG (E) erheblich erleichtern. In dieser Lage hat der Bund nach Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG die Kompetenz, den Vollzug von § 32 Abs. 5 KStG (E) bundesgesetzlich zu regeln und dem BZSt die Verwaltungskompetenz zu übertragen. Die Zuständigkeitsregelung bedarf der Zustimmung des Bundesrates (Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG).
- 29 Systematisch lässt sich eine entsprechende Regelung in § 32 Abs. 5 KStG (E) selber verankern – parallel zu der Zuständigkeitsregelung für Schachteldividenden in § 50d Abs. 1 Satz 3 EStG. Wie in der Begründung zum Koalitionsentwurf bereits angedeutet, ist auch bei § 32 Abs. 5 KStG ein Nebeneinander von
- Erstattungsverfahren, wenn KEST einbehalten worden ist, und
  - Freistellungsverfahren, bei dem das BZSt der ausländischen Gesellschafterin vorab einen Freistellungsbescheid erteilt, bei dessen Vorlage die inländische Gesellschaft bzw. die depotführende Bank die Dividenden von vornherein brutto, d.h. ohne einen KEST-Einbehalt auszahlen darf,
- vorzusehen. Der Verwaltungsaufwand lässt sich dadurch auf das notwendige Mindestmaß reduzieren.

<sup>10</sup> BFH, Urteile v. 11.01.2012 – I R 25/10 und I R 30/10 –, BFH/NV 2012, 1105 ff. = IStR 2012, 379 ff.

<sup>11</sup> BVerfG, Urt. v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89 –, BVerfGE 84, 239; Urt. v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02 –, BVerfGE 110, 94.

<sup>12</sup> BT-Drs. 17/11314, S. 8 re. Sp.

#### 4. Fazit

Der Koalitionsentwurf ist steuersystematisch stimmig. Er entspricht der Grundentscheidung für eine Freistellung von Dividenden im Körperschaftsteuerrecht (§ 8b Abs. 1 KStG). Der Entwurf ist m.E. technisch auch insgesamt gut gearbeitet. Ich empfehle allerdings, **30**

- das Wort „und“ in § 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 lit. b KStG-E durch das Wort „oder“ zu ersetzen,
- die Erstattung/Freistellung auf 95 Prozent der Bruttodividende (Abstimmung auf § 8b Abs. 5 KStG) zu beschränken (Textvorschlag: oben Rdnr. 23) und
- eine zentrale Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern für alle Erstattungs- und Freistellungsverfahren ausländischer Anteilseigner in den neuen § 32 Abs. 5 KStG aufzunehmen.

Heidelberg, 17. November 2012

*Ekkehart Reimer.*

Professor Dr. Ekkehart Reimer