

Vorbemerkungen § 36 EStG 1977

Einführung in die Anrechnung der Körperschaftsteuer
auf die Einkommensteuer

Die Vorbemerkungen § 36 EStG 1977 wurden von RegDir. Krebs bearbeitet
Gesamtverantwortung: RA Dr. Raupach

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <p>A. Überblick über die Körperschaftsteueranrechnung</p> <p>B. Rechtsentwicklung der Körperschaftsteueranrechnung</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Regierungsentwurf zum 3. Steuerreformgesetz</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Änderungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren</p> <p>C. Erstmalige Anwendung
(§ 52 Abs. 1 Satz 3)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Grundsätzliches</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Anwendungsfälle</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 1: Ausschüttung in 1977 für 1976</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 2: Ausschüttung in 1978 für 1977</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 3: Vorabausschüttung in 1977 für 1977</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 4: Vorabausschüttung in 1977 für das Wj. 1976/77</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 5: Vorabausschüttung in 1976 für das Wj. 1976/77</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 6: Nachtragsausschüttung in 1978 für 1976</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 7: Verdeckte Gewinnausschüttung in 1976</p> <p style="padding-left: 40px;">Fall 8: Verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabausschüttungen ab 1977</p> <p>D. Bedeutung der Körperschaftsteueranrechnung</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Anrechnung als Mittel zur Beseitigung der Doppelbelastung</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Ziele der Einführung des Anrechnungsverfahrens</p> <p>E. Geltungsbereich</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Sachlicher Geltungsbereich</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Persönlicher Geltungsbereich</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Überblick</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Nicht zu veranlagende natürliche Personen</p> | <p style="padding-left: 20px;">3. Persönlich steuerbefreite Körperschaften</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Beschränkt stpfl. inländische Körperschaften (§ 2 Nr. 2 KStG)</p> <p>F. Körperschaftsteueranrechnung bei Auslandsbeziehungen</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Überblick</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Beschränkt stpfl. ausländische Anteilseigner</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Überblick über die Dividendenbesteuerung seit dem KStRG</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Das gesetzliche Anrechnungsverbot für beschr. Stpfl.</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Die Problematik des Anrechnungsverbots</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Veränderung der Steuerbelastung für ausländische Muttergesellschaften</p> <p style="padding-left: 40px;">5. Veränderung der Steuerbelastung für sonstige ausländische Anteilseigner</p> <p style="padding-left: 40px;">6. Ausweichreaktionen</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Besonderheiten bei erweitert beschränkt Stpfl. (§ 2 AStG)</p> <p>G. Verhältnis des § 36 Abs. 2 Nr. 3 zu anderen Anrechnungsvorschriften</p> <p style="padding-left: 40px;">I. Verhältnis zu § 34 c</p> <p style="padding-left: 40px;">II. Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 2</p> <p>H. Das Verfahren zur Anrechnung der Körperschaftsteuer</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Möglichkeiten zur Verwirklichung des Anrechnungsanspruchs</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Das Anrechnungsverfahren bei der Veranlagung</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Die Anrechnung</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Änderung der Anrechnung</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Das Vergütungsverfahren</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Übersicht</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Vergütung nach § 36 b</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Vergütung nach § 36 c</p> <p style="padding-left: 40px;">4. Vergütung nach § 36 d</p> |
|---|--|

A. Überblick über die Anrechnung der Körperschaftsteuer

Materialien und Schrifttum zur KStReform: s. Allg. Erl. zu § 27 KStG 1977 auf grünen Blättern.

§ 36 Abs. 2 Nr. 3 ist eine Kernvorschrift des Anrechnungsverfahrens: Die Körperschaftsteuer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Körperschaften oder Personenvereinigungen wird in Höhe von $\frac{9}{16}$ der vom Anteilseigner bezogenen Kapitaleinkünfte auf dessen Einkommensteuer angerechnet. Dies ist die zweite Stufe des Anrechnungsverfahrens.

In der ersten Stufe wird bei der ausschüttenden Körperschaft eine einheitliche Ausschüttungsbelastung mit KSt. von 36 vH hergestellt (§ 27 KStG 1977). Bei der Ausschüttung von voll mit KSt. belasteten thesaurierten Gewinnen kommt es dabei zu einer KStMinderung von idR 56 vH auf 36 vH. Die verbleibende Belastung von 36 vH wird beim Gesellschafter nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG angerechnet.

§ 36 Abs. 2 Nr. 3 verweist hinsichtlich der zur Anrechnung berechtigenden Kapitaleinkünfte auf § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2, ferner auf § 20 Abs. 2 Nr. 2 a. Danach wird die Anrechnung gewährt auf Gewinnausschüttungen, Kapitalauskehrungen bei Kapitalherabsetzung und Auflösung (soweit verwendbares Eigenkapital iSd. § 29 KStG 1977 mit Ausnahme des Eigenkapitals iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG 1977 als verwendet gilt) und auf Einnahmen aus der erstmaligen Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen durch den Anteilseigner.

Die Anrechnung erfolgt im Veranlagungsverfahren (§§ 25, 36 Abs. 2 Nr. 3). Nicht veranlagungspflichtige Arbeitnehmer können gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 e zu diesem Zweck die Veranlagung beantragen. Statt der Anrechnung bei der Veranlagung wird die KSt. in bestimmten Fällen auf Antrag vergütet. Das Vergütungsverfahren ist in den §§ 36 b—36 e geregelt (s. unten G).

Über den Ausschluß beschr. Stpfl. von der KStAnrechnung s. unten E II 4 und F II 2.

B. Rechtsentwicklung der Körperschaftsteueranrechnung

I. Regierungsentwurf zum 3. Steuerreformgesetz

Die Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG ist mit ihrem wesentlichen Inhalt aus Art. 1 § 124 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b des RegE eines Dritten Steuerreformgesetzes (BTDrucks. 7/1470) übernommen worden.

Die vorgesehenen Regelungen des RegE:

- Art. 1 sah eine Neufassung des EStG mit vollständig geänderter Paragraphenbezeichnung vor. Unter anderem sollten die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen aus anderen Gesetzen und Rechtsverordnungen weitgehend im EStG zusammengefaßt werden.
- Art. 2 des RegE enthielt den Text eines neuen KStG und
- Art. 3 den Text eines neuen Sparprämiengesetzes.

Der RegE ist in seiner ursprünglichen Fassung nicht Gesetz geworden. Die gesetzgebenden Körperschaften haben lediglich Teilbereiche herausgelöst und verabschiedet:

Das EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) verwirklichte nur Teile der geplanten EStReform. Dies geschah aber nicht durch eine Neu-

fassung des EStG, sondern in der Weise, daß die Rechtsänderungen in das bis dahin geltende EStG eingefügt wurden. Dies gilt auch für die anderen Vorschriften des § 36 EStG. Im übrigen wurde die EStReform ebenso wie die Reform des KStRechts und des Sparprämienrechts zurückgestellt.

Das KStRG v. 31. 8. 76 (BGBl. I S. 2597; BStBl. I S. 445) verwirklichte sodann die Reform der KSt. Durch dieses Gesetz wurden das KStG neu gefaßt und das EStG geändert. Die bedeutsamsten Änderungen des EStG betreffen die Einfügung der Vorschriften über die Anrechnung und Vergütung von KSt. sowie über die Erhebung, Anrechnung und Erstattung von KapErtrSt. Die bisherige KapErtrStDV ist — unter Anpassung an die neuen Bestimmungen über die Vergütung von KSt. — in das EStG aufgenommen worden. Durch die Einfügung in das bestehende EStG erklärt sich die Abweichung der Paragraphenbezeichnung von dem RegE, der eine völlige Neuparaphierung des EStG vorsah.

Die restlichen Reformvorschläge des RegE (hierzu gehören außer einer formalen Neufassung des EStG unter geänderter Paragraphenbezeichnung auch die Änderung der Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung sowie eine Reform des Sparprämienrechts) sind bisher nicht verwirklicht worden.

II. Änderungen im weiteren Gesetzgebungsverfahren

Gegenüber dem RegE ist die Bestimmung über die Anrechnung von KSt. auf die ESt. des Anteilseigners auf Grund der Beratungen des BT in zweifacher Hinsicht geändert worden:

Die erste Änderung betrifft die Anrechnung in den Fällen der Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Gewinnansprüchen, ohne daß das Stammrecht mitveräußert wird. Durch die vom BT verabschiedete Fassung wird klargestellt, daß die Anrechnung nur bei der erstmaligen Veräußerung solcher Ansprüche in Betracht kommt. Während nach dem RegE die Anrechnung stets $\frac{9}{16}$ des Veräußerungspreises betragen sollte, hat der BT die Anrechnung auf $\frac{9}{16}$ der tatsächlichen Gewinnausschüttung begrenzt. Um Mißbräuchen entgegenzuwirken, ist außerdem die Anrechnung in allen Fällen ausgeschlossen worden, in denen die veräußerten Gewinnansprüche erst nach Ablauf des Kalenderjahres fällig werden, das auf den Veranlagungszeitraum folgt. Der Bundesrat hatte die Befürchtung geäußert, durch die Veräußerung erst später fälliger Gewinnansprüche könnten Anteilseigner sich ungerechtfertigte steuerliche Vorteile verschaffen (vgl. die Stellungnahme des Bundesrates zu Art. 1 § 124 RegE in BTDrucks. 7/1722 S. 14).

Die zweite Änderung erstreckt sich auf solche Fälle, in denen Dividenden nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können. Für diese Fälle wurde die Anrechnung von KSt. abweichend vom RegE ausgeschlossen (vgl. Fin-Aussch., BTDrucks. 7/5310 S. 21).

C. Erstmalige Anwendung (§ 52 Abs. 1 Sätze 3 und 4)

I. Grundsätzliches

Nach § 52 Abs. 1 Satz 3 ist § 36 Abs. 2 Nr. 3 — ebenso wie die Vorschriften über die Vergütung der KSt. (§§ 36 b—36 e) und über die Erhebung, Anrechnung und Erstattung der KapErtrSt. (§§ 43—45 b) — erstmals auf

Einnahmen anzuwenden, die dem Stpfl. nach dem 31. 12. 76 zufließen. Der Zuflußzeitpunkt bildet aber nur bei den Einnahmen das einzige Kriterium für die Anwendung des neuen Rechts, die nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß beruhen (zB bei verdeckten Gewinnausschüttungen oder bei Liquidationsraten). Beruhen die Einnahmen auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschuß (hierzugehören die ordnungsgemäß zustande gekommenen offenen Ausschüttungen), genügt nicht allein der Zufluß nach dem 31. 12. 76. Die Anrechnung kommt in diesen Fällen nur in Betracht, soweit sich der Gewinnverteilungsbeschuß auch auf den Gewinn eines Wirtschaftsjahres bezieht, das nach dem 31. 12. 76 abgelaufen ist (§ 52 Abs. 1 Satz 4). Der Regelung liegt offensichtlich der Gedanke zugrunde, daß die Anrechnung nur für Zahlungen aus Körperschaftsgewinnen gewährt werden soll, die bei der Körperschaft der Besteuerung nach neuem Recht unterlegen haben.

Da das neue KStRecht erst für den VZ 1977 gilt, wird die Anrechnung in größerem Umfange idR erst bei Einnahmen in Betracht kommen, die dem Stpfl. im Kj. 1978 zufließen. Erst in diesem Jahr werden im allgemeinen die im Jahre 1977 erwirtschafteten Körperschaftsgewinne an die Anteilseigner ausgeschüttet (so auch *Scholtz*, FR 1977 S. 77).

Ausnahmsweise kann die Anrechnung aber auch schon bei Einnahmen zu gewähren sein, die dem Stpfl. im Jahre 1977 zufließen. Dies ist zB der Fall, wenn es sich um Einnahmen aus im Jahre 1977 geleisteten verdeckten Gewinnausschüttungen handelt oder um Einnahmen aus offenen Ausschüttungen, die im Jahre 1977 für ein vom Kj. abweichendes Wj. 1976/77 durchgeführt werden (vgl. hierzu auch *Richter*, DStR 1977 S. 81).

II. Anwendungsfälle

Im folgenden wird die erstmalige Anwendung der Vorschrift an mehreren Beispielfällen verdeutlicht. Dabei wird — entsprechend der in § 52 Abs. 1 getroffenen Regelung — unterschieden zwischen Ausschüttungen, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Beschuß (= offene Ausschüttungen), und Ausschüttungen, die nicht auf einem solchen Beschuß beruhen (= verdeckte Ausschüttungen).

Fall 1: Ausschüttung in 1977 für 1976

Eine KapGes. nimmt im Jahre 1977 eine offene Ausschüttung für das Wj. (= Kj.) 1976 vor.

Bei dem Anteilseigner kommt eine Anrechnung von KSt. nicht in Betracht, weil der Gewinnverteilungsbeschuß sich auf ein Wj. bezieht, das vor dem 1. 1. 77 abgelaufen ist (§ 52 Abs. 1 Satz 4). Die KapGes. hat auch die Ausschüttungsbelastung nach neuem Recht (§ 27 KStG 1977) nicht herzustellen. Die Besteuerung der KapGes. richtet sich vielmehr nach altem Recht (§ 54 Abs. 7 KStG 1977). Die Gesellschaft kann dementsprechend für ihre berücksichtigungsfähigen Ausschüttungen die Steuerermäßigung nach § 19 KStG 1975 in Anspruch nehmen (Abschn. 106 Abs. 9 KStR 1977).

Fall 2: Ausschüttung in 1978 für 1977

Eine KapGes. nimmt im Jahre 1978 eine offene Ausschüttung für das Wj. (= Kj.) 1977 vor.

Der Anteilseigner hat bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen Anspruch auf die Anrechnung der KSt., weil die Ausschüttung nach

dem 31. 12. 76 erfolgt und sich auf ein Wj. bezieht, das nach diesem Zeitpunkt abgelaufen ist (§ 52 Abs. 1). Bei der KapGes. unterliegt der Gewinn des Wj. 1977 der Besteuerung nach neuem Recht (§ 54 Abs. 1 KStG 1977).

Fall 3: Vorabausschüttung in 1977 für 1977

Eine KapGes. (GmbH) nimmt im Jahre 1977 auf Grund eines gesellschaftsrechtlich wirksamen Beschlusses eine Vorabausschüttung für das Wj. (= Kj.) 1977 vor.

Der Anteilseigner kann bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen die Anrechnung der KSt. beanspruchen, weil die Tatbestandsmerkmale des § 52 Abs. 1 EStG erfüllt sind. Bei der GmbH ist — im Gegensatz zur AG (vgl. § 59 AktG) — die Zahlung von Abschlagsdividenden auch vor Ablauf des Geschäftsjahres zulässig. Ist die Ausschüttung auf Grund eines gesellschaftsrechtlich wirksamen Beschlusses geleistet worden und liegt der Vorabausschüttung ein wirksamer Jahresabschluß zugrunde, handelt es sich um eine Ausschüttung, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluß beruht (BFH I R 39/75 v. 27. 1. 77, BStBl. S. 491 und Abschn. 81 KStR 1977).

Fall 4: Vorabausschüttung in 1977 für das Wj. 1976/77

Eine KapGes. (GmbH) nimmt im Jahre 1977 auf Grund eines gesellschaftsrechtlich wirksamen Beschlusses eine Vorabausschüttung für das vom Kj. abweichende Wj. 1976/77 vor.

Der Anteilseigner kann wie im Fall 3 die Anrechnung beanspruchen, weil sich die Gewinnverteilung auf ein Wj. bezieht, das nach dem 31. 12. 76 endet.

Fall 5: Vorabausschüttung in 1976 für das Wj. 1976/77

Eine KapGes. (GmbH) nimmt im Jahre 1976 auf Grund eines gesellschaftsrechtlich wirksamen Beschlusses eine Vorabausschüttung für das vom Kj. abweichende Wj. 1976/77 vor.

Der Anteilseigner kann die Anrechnung von KSt. nicht beanspruchen, weil die Einnahmen ihm bereits vor dem 1. 1. 77 zugeflossen sind (§ 52 Abs. 1 Satz 3).

Da der Gewinn des Wj. 1976/77 bei der Körperschaft der Besteuerung nach neuem Recht unterliegt (vgl. § 54 Abs. 1, § 27 KStG 1977), müßte die Körperschaft bei wortgetreuer Anwendung der Vorschriften des KStG 1977 für die im Jahre 1976 geleistete Vorabausschüttung die Ausschüttungsbelastung herstellen. Hier zeigt sich eine Unabgestimmtheit zwischen dem KStG 1977 und dem EStG, die zu einem unbilligen Ergebnis führen würde. Dies ist auch von der FinVerw. erkannt worden. Sie vertritt die uE zutreffende Auffassung, daß für die im Jahre 1976 geleisteten Vorabausschüttungen die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen ist (vgl. Abschn. 106 Abs. 4 KStR 1977).

Fall 6: Nachtragsausschüttung in 1978 für 1976

Eine KapGes. nimmt im Jahre 1978 auf Grund eines geänderten Gewinnverteilungsbeschlusses eine Nachtragsausschüttung für das Wj. (= Kj.) 1976 vor.

Der Anteilseigner kann die Anrechnung nicht beanspruchen, weil der Gewinnverteilungsbeschluß sich auf ein Wj. bezieht, das vor dem 1. 1. 77 abgelaufen ist (§ 52 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Fall 7: Verdeckte Gewinnausschüttung in 1976

Eine KapGes. leistet im Jahre 1976 eine verdeckte Gewinnausschüttung an einen Anteilseigner.

Der Anteilseigner kann die Anrechnung nicht beanspruchen, weil ihm die Einnahmen vor dem 1. 1. 77 zugeflossen sind (§ 52 Abs. 1 Satz 3). Dies gilt auch, wenn es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen für das vom KJ. abweichende Wj. 1976/77 handelt. Die KapGes. braucht für diese Ausschüttungen die Ausschüttungsbelastung nicht herzustellen (Abschn. 106 Abs. 5 KStR 1977).

Fall 8: Verdeckte Gewinnausschüttungen und Vorabauschüttungen ab 1977

Eine KapGes. leistet im Jahre 1977 oder in späteren Jahren verdeckte Gewinnausschüttungen an einen Anteilseigner.

Der Anteilseigner kann die Anrechnung beanspruchen, wenn auch die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

Das gleiche gilt für Vorabauschüttungen, die eine GmbH ab 1977 jeweils vor Ablauf ihres Wj. leistet, wenn der Beschluß über die Vorabauschüttung ausnahmsweise keinen Gewinnausschüttungsbeschluß darstellt, der den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entspricht (vgl. hierzu das unter Fall 3 angeführte BFH-Urt. I R 39/75 v. 27. 1. 77).

D. Bedeutung der Körperschaftsteueranrechnung

I. Anrechnung als Mittel zur Beseitigung der Doppelbelastung

Bei der Vorschrift handelt es sich um ein wesentliches Kernstück der KSt-Reform. Das Ziel dieser Reform war die Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der ausgeschütteten Gewinne von Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (vgl. Begr. des RegE eines Dritten Steuerreformgesetzes, BTDrucks. 7/1470, S. 329).

Vor der Reform wurden die ausgeschütteten Gewinne idR zweimal mit einer Steuer vom Einkommen belastet: bei der ausschüttenden Kapitalgesellschaft mit KSt. und bei den Anteilseignern mit ESt. oder — wenn die Anteilseigner ebenfalls Körperschaften waren und die Sondervorschriften über die Organschaft (§ 7 a KStG 1975) oder das Schachtelprivileg (§ 9 KStG 1975) nicht eingriffen — erneut mit KSt. Allerdings war die Doppelbelastung auf der Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft durch einen ermäßigten KStSatz (§ 19 Abs. 1 KStG 1975) gemildert.

Durch die Reform wird die bisherige Doppelbelastung auf zwei Ebenen beseitigt.

1. Auf der Ebene der Körperschaft wird die KStBelastung des Gewinns, der für eine Ausschüttung als verwendet gilt, von regelmäßig 56 vH auf 36 vH herabgesetzt. Das KStG bezeichnet diesen Vorgang als „Herstellung der Ausschüttungsbelastung“ (§ 5 Abs. 2, § 27 KStG 1977).
2. Auf der Ebene der Anteilseigner wird die verbleibende KSt. auf die persönliche Steuer der Anteilseigner angerechnet.

Die Anrechnung bewirkt, daß die Belastung der Gewinnausschüttungen mit KSt. wegfällt und daß die Ausschüttungen nur noch mit der ESt. des Anteilseigners in Höhe des seinen persönlichen Verhältnissen entsprechen-

den Steuersatzes belastet werden (*Krebs*, Die Reform der Körperschaftsteuer, Sonderveröffentlichung des BB, Heidelberg 1976 S. 35).

Anrechenbar ist nur die KSt., die von einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung geschuldet wird, nicht dagegen die von einer beschränkt stpfl. Körperschaft geschuldete Steuer.

Die Höhe der Anrechnung wird in einem Bruchteil der dem Anteilseigner zugeflossenen Gewinnanteile ausgedrückt. Die anrechenbare KSt. beträgt $\frac{9}{16}$ dieser Gewinnanteile. Der anrechenbare Betrag entspricht der von der Gesellschaft zu entrichtenden Steuer.

Beispiel:

Gewinn der Gesellschaft vor Abzug von KSt.	100 DM
Ausschüttungsbelastung mit KSt. (36 vH)	— 36 DM
ausgeschütteter Gewinnanteil	64 DM
auf die Steuer des Anteilseigners anrechenbare KSt.	
$\frac{9}{16}$ des ausgeschütteten Gewinns ($\frac{9}{16} \times 64$)	36 DM

Der auf die Höhe des Gewinnanteils bezogene Bruchteil der anrechenbaren KSt. ($\frac{9}{16}$) bleibt konstant, selbst wenn der ausgeschüttete Gewinn bei der Körperschaft auf Grund von Steuerermäßigungen zunächst niedriger belastet war als mit 36 vH. In solchem Fall hat die Körperschaft bei der Ausschüttung den Unterschiedsbetrag zwischen der nach den Tarifvorschriften eingetretenen niedrigeren Belastung (Tarifbelastung) und der Belastung von 36 vH (Ausschüttungsbelastung) nachzuentrichten.

Erzielt der Inhaber von Anteilen an einer Körperschaft Einkünfte aus der erstmaligen Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 2 a EStG, beträgt die anrechenbare KSt. idR $\frac{9}{16}$ des Veräußerungspreises. Wegen der Ausnahmen vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 3 Anm. B II 1.

Die anrechenbare KSt. gehört zu den Einkünften des Anteilseigners (§ 20 Abs. 1 Nr. 3). Sie ist somit — ebenso wie die anrechenbare KapErtrSt. und die anrechenbare LSt. — in die Bemessungsgrundlage für die EStBerechnung einzubeziehen.

Die Anrechnung hat es als gesetzestechnische Methode zur Beseitigung der Doppelbelastung mit sich gebracht, daß wesentliche Teilbereiche der KSt-Reform im EStG geregelt worden sind.

II. Ziele der Einführung des Anrechnungsverfahrens

Mit der Einführung eines Anrechnungsverfahrens zur Beseitigung der Doppelbelastung der ausgeschütteten Körperschaftsgewinne haben sich die BReg. und die gesetzgebenden Körperschaften weitgehend den Vorstellungen für die Neugestaltung des KStSystems angeschlossen, die vom wiss. Beirat beim BdF (Gutachten zur Reform der direkten Steuern v. 11. 2. 67, Heft 9 der Schriftenreihe des BdF) und von der 1968 eingesetzten Steuerreformkommission (Abschn. IV des 1971 erstatteten Gutachtens, Heft 17 der Schriftenreihe des BdF) entwickelt worden sind. Grundsätzliche unterschiedliche Auffassungen bestanden aber insoweit, als der wiss. Beirat und die Steuerreformkommission die wirtschaftliche Doppelbelastung der Körperschaftsgewinne bei der Körperschaft und bei ihren Anteilseignern unter steuerrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten als

nicht gerechtfertigt betrachteten, während die BReg. die Rechtfertigung der Doppelbelastung im Grunde bejaht. Die BReg. sieht in der Beseitigung der Doppelbelastung eine politische Entscheidung, die im Rahmen der verfassungsmäßigen Grenzen ausschließlich von Zweckmäßigkeitserwägungen abhängen kann. Mit dem RegE wollte die BReg. nicht etwa die KSt. selbst in Frage stellen. Lediglich die nachteiligen Wirkungen sollten beseitigt oder mindestens abgeschwächt werden, die von dem bisher geltenden Recht ausgingen (vgl. Allgem. Begr. zu Art. 2 des RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 326). Als wesentliche Nachteile wurden angesehen (vgl. Antrag des FinAussch., BTDrucks. 7/5303 S. 1):

- Die unterschiedliche Besteuerung der Gewinne juristischer Personen gegenüber den Gewinnen von Personengesellschaften und der Einzelunternehmen hatte Einfluß auf die Wahl der Unternehmensform.
- Die Doppelbelastung erschwerte die Eigenfinanzierung gegenüber der Fremdfinanzierung.
- Zwischen Großaktionären und Kleinaktionären bestand ein steuerlich bedingter Interessengegensatz. Großaktionäre traten nicht nur wegen ihrer engeren Bindung an das Unternehmen, sondern auch zur Vermeidung der zweimaligen Steuerbelastung für die Gewinnthesaurierung in der Körperschaft ein, während Kleinaktionäre mit niedriger persönlicher Steuerbelastung die Ausschüttung vorzogen.
- Die doppelte Besteuerung der ausgeschütteten Gewinne erschwerte eine breit gestreute Vermögensanlage in Beteiligungswerten.
- Ausländische Muttergesellschaften wurden durch die günstigeren Reinvestitionsmöglichkeiten gegenüber inländischen Muttergesellschaften begünstigt, sog. (positiver) Ausländereffekt.

Wegen näherer Einzelheiten, insbesondere bezüglich der Möglichkeiten und Grenzen einer KStReform vgl. die Einführung vor § 1 KStG 1977 (s. hierzu auch *Wrede*, Bulletin 1971 S. 1026; *ders.*, DStR 1976 S. 327; *Krebs*, aaO S. 34).

E. Geltungsbereich

I. Sachlicher Geltungsbereich

Die Anrechnung von KSt. setzt den Bezug von Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 bzw. Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a voraus. Diese Voraussetzung ist nicht nur erfüllt, wenn die Einnahmen im Rahmen der **Einkünfte aus Kapitalvermögen** anfallen. Die Anrechnung kommt auch in Betracht, wenn die Einnahmen im *Rahmen eines Betriebs* erzielt werden und dementsprechend zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit gehören. Dies ergibt sich aus § 20 Abs. 3, wonach die in § 20 Abs. 1 und 2 EStG bezeichneten Einnahmen nur subsidiär den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen sind (so auch *Krebs*, aaO, S. 60; vgl. auch § 36 Abs. 2 Nr. 3 Anm. A I 3 c).

Nach § 20 Abs. 3 EStG hat zwar auch die Zuordnung zu den Einkünften aus *Vermietung und Verpachtung* Vorrang vor der Zuordnung zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Daß die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 genannten Gewinnanteile, Liquidationsraten und sonstigen Kapitalrückzahlungen oder die in Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a aufgeführten Erlöse aus der Veräußerung von Dividendenscheinen als Einkünfte aus Vermietung und Verpach-

tung zu beurteilen 'sind, wird aber kaum vorkommen (vgl. auch EStG § 20 Anm. 404).

Angerechnet wird nur die KSt. unbeschr. stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen, **Ausschüttungen ausl. Körperschaften** sind daher nicht begünstigt (s. § 36 Anm. A I 2 b).

Nach § 49 Abs. 1 KStG 1977 ist die Anrechnungsvorschrift des EStG auch auf **Körperschaften als Anteilseigner** anzuwenden, wenn sie Einnahmen der bezeichneten Art erzielen. Diese Regelung hat besondere Bedeutung für Schachtelverhältnisse und sonstige Konzernverbindungen. Wegen der Beseitigung der Doppelbelastung durch die Anrechnung wurde das bisherige körperschaftsteuerrechtliche *Schachtelprivileg* (vgl. § 9 Abs. 1 KStG 1975) in das KStG 1977 nicht mehr aufgenommen (vgl. *Krebs* aaO, S. 57, 58; *Wrede*, DStR 1976 S. 327). Für die Wiedereinführung eines körperschaftsteuerrechtlichen Schachtelprivilegs vgl. *Merkert*, B 1977 S. 1819; *Müller-Dott*, BB 1977 S. 1267.

II. Persönlicher Geltungsbereich

1. Überblick

Die KStAnrechnung gilt für EStpfl. und gem. § 49 KStG 1977 für KStpfl. Aus § 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, § 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG folgt, daß grundsätzlich nur unbeschr. Stpfl. zur Anrechnung berechtigt sind.

Keine KStAnrechnung erhalten:

- beschränkt EStpfl. (§ 50 Abs. 5 Satz 2), es sei denn, die Dividenden fallen in einem inländischen Betrieb an (§ 50 Abs. 5 Satz 3), s. u. F II;
- beschränkt stpfl. *ausländische* Körperschaften (§ 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1977), es sei denn, die Dividenden fallen in einem inländischen Betrieb an, s. u. F II;
- beschränkt stpfl. *inländische* Körperschaften (§ 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1977), s. u. E II 4;
- subjektiv steuerbefreite Körperschaften (§ 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 1 KStG), s. u. E II 3;
- unbeschränkt Stpfl., wenn die Einnahmen nach einem DBA im anderen Vertragsstaat besteuert werden können (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. e, s. dort D VI 1 und 2);
- erweitert beschränkt Stpfl., wenn die Einnahmen nach einem DBA im anderen Vertragsstaat besteuert werden können (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. e, s. dort D VI 3); Anrechnung aber unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 6 AStG (s. u. F III).

2. Nicht zu veranlagende natürliche Personen

Für unbeschränkt stpfl. natürliche Personen enthält das EStG keine einschränkende Regelung. Selbst wenn die Gewinnanteile bei Arbeitnehmern nicht zur ESt. herangezogen werden, weil die Einkünfte nicht mehr als 800 DM betragen, können diese Personen zum Zweck der Anrechnung von KSt. und KErtrSt. auf die Steuerschuld die Veranlagung beantragen (§ 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. d und e, Abs. 3). Die Antragsveranlagung zur Anrechnung von KSt. ist durch Art. 2 Nr. 11 KStRG besonders zugelassen worden. Wegen der Möglichkeit der Vergütung von KSt. an nicht zu veranlagende Anteilseigner s. u. H III.

3. Persönlich steuerbefreite Körperschaften

Neben den beschränkt stpfl. Anteilseignern (s. u. E II 4 und F II 2) sind auch unbeschr. stpfl. Körperschaften und Personenvereinigungen von der Anrechnung ausgeschlossen, wenn sie persönlich steuerbefreit sind (§ 50 Abs. 2 Nr. 1, § 51 KStG). Die Regelung hat Bedeutung für die in § 5 KStG aufgeführten befreiten Körperschaften. Bei den meisten dieser Körperschaften ändert sich die Belastung der Beteiligungserträge durch die KStReform nicht. Sie beträgt nach wie vor 44 vH, bezogen auf den Gewinn der ausschüttenden Gesellschaft, der sich vor Abzug der KSt. ergibt. Für die Berechnung gilt das gleiche wie für die Berechnung der Steuerbelastung, die auf die Beteiligungserträge der öffentlichen Hand entfällt (s. u. E II 4).

Nur bei zwei Gruppen von Anteilseignern ändert sich die Belastung:

- Die erste Gruppe umfaßt die inländischen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Hierunter fallen Körperschaften usw., die nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken iSd. §§ 51—68 AO dienen. Die Beteiligungserträge dieser Körperschaften unterliegen — nach wie vor (§ 13 a KapErtrStDV, § 44 c Abs. 1 EStG) — nicht der KapErtrSt. Die Mehrbelastung ergibt sich durch die Erhöhung der KSt. für ausgeschüttete Gewinne von 24,6 auf 36 Prozentpunkte.
- Zu der zweiten Gruppe gehören die gemeinnützigen Wohnungs- und Siedlungsunternehmen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 10—13 KStG 1977. Die Belastung der Beteiligungserträge dieser Unternehmen erhöht sich zunächst durch die Anhebung der KSt. bei der ausschüttenden Gesellschaft von 24,6 auf 36 Prozentpunkte. Außerdem werden die Beteiligungserträge mit der Hälfte der KapErtrSt. belastet. Während diese vor der Reform nach § 13 a KapErtrStDV in vollem Umfang erstattet wurde, ist die Erstattung nach der Reform auf die Hälfte begrenzt (§ 44 c Abs. 2). Unter Berücksichtigung der KapErtrSt. steigt die Belastung durch die Reform auf $36 + \frac{1}{2} = 44$ Prozentpunkte an.

Ebenso wie beschr. Stpfl. sind aber auch die steuerbefreiten Körperschaften zur Anrechnung berechtigt, wenn ihre Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a in einem körperschaftsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen und dementsprechend voll besteuert werden (§ 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1977).

Eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß persönlich befreite Steuersubjekte von der Anrechnung ausgeschlossen sind, gilt für die **steuerbefreiten Sondervermögen einer Kapitalanlagegesellschaft**. Gehören zu einem Wertpapier-Sondervermögen oder zu einem Grundstücks-Sondervermögen Anteile an einer unbeschränkt stpfl. Kapitalgesellschaft, wird die anrechenbare KSt. an die Depotbank auf Antrag vergütet (§ 38 Abs. 2, § 44 KAGG).

4. Beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaften (§ 2 Nr. 2 KStG)

Von der Anrechnung sind auch diejenigen beschr. stpfl. Anteilseigner ausgenommen, die ihren Wohnsitz oder Sitz nicht im Ausland haben (§ 50 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 51 KStG 1977). Hierbei handelt es sich um die in § 2 Nr. 2 KStG 1977 aufgeführten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Die Regelung betrifft die juristischen Personen

des öffentlichen Rechts, die an einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft beteiligt sind und die Beteiligung nicht in einem Betrieb halten. Soweit die öffentliche Hand als Anteilseigner Dividenden von einer inländischen Körperschaft bezieht, ändert sich die steuerliche Gesamtbelastung auf Grund der Reform im Regelfalle nicht, vgl. die folgende Übersicht:

Steuerbelastung der Beteiligungserträge der öffentlichen Hand

Steuer	Vor der KStReform	Nach der KStReform
1	2	3
KSt. auf den ausgeschütteten Gewinn der Kapitalgesellschaft (in Sp. 2 mit ErgAbgabe und Schattenwirkung)	24,6	36
KapErtrSt. 25 vH von 100 — 24,6 zuzügl. ErgAbg. 25 vH von 100 — 36	+ 19,4 —	— + 16
Erstattung von 50 vH der KapErtrSt. (§ 44 c Abs. 2 EStG)	—	— 8
	44,0	44

Die Erhaltung des Besitzstandes wird dadurch erreicht, daß der öffentlichen Hand nach Inkrafttreten der Reform die Hälfte der KapErtrSt. erstattet wird, die auf die Beteiligungserträge entfällt (§ 44 c Abs. 2).

Eine Mehrbelastung ergibt sich nach der Reform nur

- bei *inländischen Stiftungen* des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen und
- bei inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar *kirchlichen Zwecken* dienen.

Diesen juristischen Personen wird die einbehaltene KapErtrSt. — wie bisher (§ 13 a KapErtrStDV) — in vollem Umfang erstattet (§ 44 c Abs. 1). Die Mehrbelastung entsteht allein durch den Anstieg der KSt. für den ausgeschütteten Gewinn von 24,6 auf 36 vH. Sie wird allerdings — ebenso wie im Verhältnis zu ausländischen Anteilseignern — auch bei inländ. Anteilseignern nur in vollem Umfang wirksam, wenn die ausschüttenden Gesellschaften die Bardividende um die gesamte Mehrbelastung kürzen, nicht dagegen, wenn die Mehrbelastung ganz oder teilweise zu Lasten der Rücklagenbildung finanziert wird.

Ebenso wie die ausländ. Anteilseigner sind auch die beschr. stpfl. inländ. Anteilseigner zur Anrechnung von KSt. berechtigt, wenn die Beteiligungserträge in einem inländischen *gewerblichen* bzw. *land- oder forstwirtschaftlichen* Betrieb angefallen sind (§ 50 Abs. 2 Nr. 2, § 51 KStG).

Hinsichtlich der in einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb anfallenden Beteiligungserträge entspricht diese Regelung uE nicht den Zielvorstellungen des Gesetzgebers, die Anrechnung nur zu gewähren, wenn der Anteilseigner mit den Einkünften voll zur KSt. herangezogen wird (s. F II 3). Betätigt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft, stellt diese Betätigung keinen der KSt. unterliegenden Betrieb dar (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG). Hier kommen Steuerbeträge zur Anrechnung, ohne daß die Beteiligungserträge beim Anteilseigner voll besteuert werden.

F. Körperschaftsteueranrechnung bei Auslandsbeziehungen

Schrifttum bis 1974: *Kraushaar*, Die steuerlichen Vorteile ausländ. KapGes. gegenüber inländ. Direktinvestitionen in der BRD, Diss., Mannheim 1966; *Hoyer*, Zum „Ausländereffekt“ der KStReform in Deutschland, B 1971 S. 2429; *Loos*, Zur Besteuerung ausländ. Muttergesellschaften bei der KStReform, B 1971 S. 1634; *Mersmann*, Diskriminierung ausländ. Beteiligungen bei der KStReform, DStZ/A 1971 S. 310; *Salditt*, Das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren, AWD 1971 S. 474; *Wrede*, Die steuerliche Behandlung ausländ. Muttergesellschaften im Anrechnungsverfahren, DStZ 1971 S. 353; *Hoyer*, Steueranrechnung für ausländ. Muttergesellschaften in der KStReform, B 1972 S. 844; *Parczyk*, Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren mit vermeidbaren Vorfinanzierungs- und Ausländerdiskriminierungseffekten, B 1972 S. 743; *Grasnik*, Verfassungsrechtliche Untersuchung der außensteuerlichen Wirkungen eines Anrechnungsverfahrens bei der KSt., StuW 1973 S. 131, GmbH-Rdsch. 1973 S. 224; *Vogel*, Der ausländische Aktionär in den Gesetzentwürfen zur KStReform, München 1973; *Garber*, Der „Ausländer-Effekt“ des deutschen KStRechts, BB 1974 S. 1479; *Parczyk/Hick*, Auswirkungen der geplanten Steuerreformen in der BRD auf amerikanische Investitionen in Deutschland und deutsche Investitionen im Ausland, AWD 1974 S. 271.

Schrifttum 1975—1976: *Garber*, Der „Ausländer-Effekt“ des deutschen KStRechts, BB 1975 S. 1570; *Meyer-Armdt*, Ausländereffekt und Quintettssituation, DStZ/A 1975 S. 275; *Spindler*, Zum „Ausländer-Effekt“ des deutschen KStRechts, BB 1975 S. 124; *Vogel*, Zur außensteuerlichen Wirkung der KStReform, B 1975 S. 756; *Haas*, Neue KSt. benachteiligt Ausländer, WuP v. 15. 11. 1976, S. 4; *Uelner*, Offene Probleme der KStReform, StbJb. 1976/77 S. 143 ff. (147); *Rath*, Die Besteuerung ausländ. Muttergesellschaften und ihrer dt. Tochtergesellschaften in Deutschland nach der KStReform, BB 1976 S. 1066 ff.; *Krebs*, Die Reform der KSt., Sonderveröff. des BB, Heidelberg 1976, S. 64, 65.

Schrifttum ab 1977: *Descher*, Auslandsbeziehungen unter Geltung des Verfahrens zur Anrechnung der KSt., RIW/AWD 1977 S. 404 ff.; *Flick*, Außensteuerliche Aspekte der KStReform, B 1977 S. 33 ff.; *Garber*, Die Steuerbelastung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und der verdeckten Gewinnausschüttungen aus der Sicht des ausländ. Investors, BB 1977 S. 537 ff.; *Reuter*, KStReform und Außensteuerrecht, IWB 3 Deutschland, Gr. 4, S. 191 ff., 1977; *Baranowski*, Die Besteuerung von Auslandsbeziehungen nach dem KStG 1977, IWB 3 Deutschland, Gr. 4, S. 209 ff., 1977; *Telkamp*, Die Auswirkungen der KStReform auf die Besteuerung international tätiger Unternehmungen, FR 1977 S. 285 ff., 313 ff.; *Manke*, Auswirkungen der KStReform auf das Außensteuerrecht, StbJb. 1977/78 S. 269 ff.; *Vesely/Kumpf*, Stille Beteiligung ausländ. Gesellschaften an der „eigenen“ GmbH, RIW/AWD 1977 S. 309; *Moebus*, Stille Beteiligung und partiarisches Darlehen als Minderung der KStBelastung für ausländische Aktionäre, DStR 1977 S. 705; *Reuter/Köppen*, Das Schachtelprivileg der DBA, AG 1977 S. 226 ff.; *Raupach*, Außensteuerrechtliche Wirkungen der Steuerreformgesetze, JahrbFfStR

1977/78 S. 424 (436); *Manke*, Stellungnahme aaO S. 444 (452); *Hintzen*, Ein gangbarer Weg zur Harmonisierung der KSt. in den Europäischen Gemeinschaften, DStZ 1978 S. 219; *Höffgen*, Die Bestimmungen der DBA über die Besteuerung ausgeschütteter Gewinne nach bisherigem Recht und nach dem KStRG, StWa. 1978 S. 25; o. V., Die deutsche KStReform in der internationalen Entwicklung, FR 1978 S. 141; *Baranowski*, Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne/Berlin 1978 S. 414—417; *Reuter*, Auswirkungen der KStReform auf die Rendite ausländischer Beteiligungen deutscher Kapitalgesellschaften ohne Schachtelprivileg, DStR 1978 S. 239; *Reuter*, Auswirkungen der KStReform auf die Rendite ausländischer Schachtelbeteiligungen deutscher Kapitalgesellschaften, DStR 1978 S. 66; *Görlich*, Ausländerdiskriminierung im KStR, FR 1978 S. 367; v. *Mettenheim*, Zur Verfassungsmäßigkeit der Behandlung von beschr. Stpfl. nach der KStReform, RIW/AWD 1978 S. 511.

I. Überblick

Die Körperschaftsteueranrechnung ist ausgeschlossen

- bei beschr. Stpfl. (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, § 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG), es sei denn, die Dividenden fallen in einem inländischen Betrieb an (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG; s. u. II),
- bei unbeschr. und erweitert beschr. Stpfl., wenn die Einnahmen nach einem DBA in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. e; s. u. III und § 36 Anm. D III 6),
- bei Ausschüttungen beschr. stpfl. Körperschaften (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1; s. dort Anm. A I 2 b).

Keine Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer: § 36 Abs. 2 Nr. 3 gestattet nur die Anrechnung der von einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung geschuldeten KSt. Anteilseigner, die an einer ausländischen Körperschaft beteiligt sind, können die von dieser Körperschaft geschuldete ausländische Steuer nicht im Rahmen des § 36 auf die eigene Steuerschuld anrechnen.

II. Beschränkt steuerpflichtige ausländische Anteilseigner

1. Überblick über die Dividendenbelastung seit dem KStRG

Dividenden unterliegen nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 a iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der beschr. Stpfl., und zwar gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG im Wege des KapErtrStAbzugs. Die KapErtrSt. beträgt 25 vH (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und mindert sich bei Eingreifen eines DBA auf 15 vH (idR mit Ausnahme von Schachtelbeteiligungen). Die ESt. (KSt.) des Gesellschafters ist durch die KapErtrSt. abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG, § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG), es sei denn, sie fällt im Rahmen eines inl. Betriebs an (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG).

Beschr. Stpfl. erhalten keine KStAnrechnung (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, § 51 iVm. § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG), es sei denn, die Dividenden fallen in einem inl. Betrieb an (§ 50 Abs. 5 Satz 3 EStG). Die auf der Ausschüttung lastende KSt. wird an beschr. stpfl. Gesellschafter vergütet, wenn die Eigenkapitalteile EK 01 (ausl. Einkünfte) oder EK 03 (Altrücklagen) als ausgeschüttet gelten (§ 52 Abs. 1 KStG, § 36 e EStG). Der Vergütungsbeitrag unterliegt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3, § 43 Abs. 1 Nr. 8, § 43 a Abs. 1 Nr. 3 EStG der KapErtrSt. von 25 vH, sie mindert sich bei Eingreifen von DBA auf 15 vH.

Belastungsvergleich bei Vollausschüttung

	ausl. Streubesitz (ohne DBA)		ausl. Streubesitz (DBA)		ausl. Mutterges. (mit und ohne DBA)	
	KStG aF	KStG nF	KStG aF	KStG nF	KStG aF	KStG nF
Gewinn vor KSt.	100	100	100	100	100	100
KSt.	24,6	36	24,6	36	24,6	36
Bruttodividende	75,4	64	75,4	64	75,4	64
KapErtrSt.	18,85	16	11,3 *)	9,6 *)	18,85	16
Nettodividende	56,55	48	64,1	54,4	56,55	48
Mehrbelastung		8,55		9,7		8,55

*) 15 vH.

2. Das gesetzliche Anrechnungsverbot für beschränkt Steuerpflichtige

Die Anrechnung von KSt. kommt grundsätzlich nur für unbeschränkt Stpfl. in Betracht. Daß die Anrechnung bei beschränkt stpfl. natürlichen Personen ausgeschlossen ist, ergibt sich aus § 50 Abs. 5 in der durch Art. 2 Nr. 14 KStRG geänderten Fassung. Für beschränkt stpfl. Körperschaften ist das Anrechnungsverbot in § 51 KStG 1977 begründet.

Anrechnung der KSt. bei Zugehörigkeit der Anteile zu einem inl. Betriebsvermögen: Ausnahmen vom Anrechnungsverbot gelten nach § 50 Abs. 5 EStG und nach § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1977 nur für die Fälle, in denen die Einnahmen in einem inländischen Betrieb anfallen. Die in einem solchen Betrieb erzielten Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder des Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a berechtigen auch bei beschränkt stpfl. Anteilseignern zur Anrechnung von KSt.

Vergütung der KSt. auf ausl. Einkünfte und Altrücklagen: Keine Anrechnung, wohl aber Vergütung der KSt. erfolgt gem. § 52 KStG 1977, § 36 e, wenn für die Ausschüttung Eigenkapital als verwendet gilt, das aus steuerfreien ausländischen Einkünften (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1977 — EK 01) oder aus Rücklagen der Zeit vor dem 1. 1. 77 (§ 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1977 — EK 03, Altrücklagen) entstanden ist. Gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3, § 43 Abs. 1 Nr. 8 unterliegt der Vergütungsbetrag der KapErtrSt. mit 25 vH (§ 43 a Abs. 1 Nr. 3), bei Eingreifen eines DBA idR mit 15 vH, da der Vergütungsbetrag uE als „Dividende“ iSd. DBA gilt.

Beispiel: Eine inländ. AG ist zu 100 vH Tochterges. einer ausl. Mutterges. Die inländ. AG weist für 1977 einen Handelsbilanzgewinn von 200 000 DM aus, der sich aus ao. Erträgen aus Investitionszulageansprüchen in Höhe von 100 000 DM und aus der Auflösung von (vor dem 31. 12. 76 gebildeten) Rücklagen zusammensetzt. Der Handelsbilanzgewinn soll ausgeschüttet werden, nicht-abziehbare Ausgaben sollen außer Betracht bleiben.

Vergütungen der dt. KSt. auf Altrücklagen (EK 03):

<i>Handelsbilanz-Gewinn</i>	200 000 DM
<i>./.</i> Rücklagenauflösung	100 000 DM
<i>./.</i> ao. Ertrag aus InvZul. (§ 5 Abs. 2 InvZulG)	100 000 DM
stpfl. Einkommen	0 DM
KSt. Tarifbelastung	0 DM
<i>Ausschüttung</i>	200 000 DM
Ausschüttungsbelastung (§ 27 Abs. 1 KStG)	
$\frac{9}{25}$ von 200 000	72 000 DM
davon entfallen auf Altrücklagen $\frac{9}{25}$ von 100 000 = 36 000 DM	
Bruttodividende	128 000 DM
KapErtrSt. 25 vH	32 000 DM
Nettodividende	96 000 DM

Ein Vergütungsanspruch der Mutterges. besteht nach § 52 Abs. 1 iVm. § 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1977 nur, soweit die KSt. auf der Rücklagenausschüttung beruht (36 000 DM).

3. Die Problematik des Anrechnungsverbots

Die Problematik ergibt sich durch die Abkehr vom bisherigen KStSystem. Die Entlastungswirkung des ermäßigten KStSatzes für berücksichtigungsfähige Ausschüttungen nach dem KStG 1975 kam allen Anteilseignern zugute, auch den beschränkt Stpfl. Nach dem KStG 1977 wird die Steuerentlastung auf zwei Ebenen durchgeführt. Die Minderung der KSt. bei der ausschüttenden Gesellschaft auf 36 vH wirkt sich nach wie vor auf alle Anteilseigner aus. Ob hingegen auch die Anrechnung der verbleibenden KSt. als zweite Entlastungsmethode auf beschränkt Stpfl. ausgedehnt werden sollte, war lange umstritten.

Die BReg. hatte in ihrem Gesetzentwurf eine solche Ausdehnung nicht vorgesehen. Der Begründung des RegE ist zu entnehmen, daß die Anrechnung als Maßnahme zur Beseitigung der Doppelbelastung nur gewährt werden soll, wenn sonst eine zweimalige volle Belastung der ausgeschütteten Gewinne bei der Körperschaft und bei dem Anteilseigner eintreten würde (vgl. BTDrucks. 7/1470 S. 332 und 380). Diese Wirkungen stellen sich nach Auffassung der BReg. nicht ein, wenn die Einnahmen bei dem Anteilseigner im Inland entweder überhaupt nicht der Besteuerung unterworfen oder lediglich mit der im Abzugswege erhobenen KapErtrSt. belastet werden (glA Wrede, DStZ 1971 S. 353). Wrede aaO weist darauf hin, daß das Anrechnungsverfahren im Gegensatz zum bisherigen System eine Maßnahme zur Besteuerung der Anteilseigner darstellt, die — ebenso wie zB eine Freistellung der Dividenden bei der Ermittlung des Einkommens — nicht über die Staatsgrenzen hinaus wirkt.

Gegen das Anrechnungsverbot bei ausländischen Anteilseignern sind im Schrifttum massive Einwände erhoben worden (vgl. hierzu die oa. Nachweise). Sie wurden auch bei einer vom FinAussch. durchgeführten Anhörung der interessierten Organisationen geltend gemacht. In dem Schriftl.

Bericht des FinAussch. zum RegE werden diese Einwände wie folgt zusammengefaßt (BTDrucks. 7/5310 S. 3):

- „— Die Reform führe zu Wettbewerbsnachteilen der ausländischen Muttergesellschaften gegenüber den deutschen, weil für die ausländischen Konzerne mangels Anrechnung die Körperschaftsteuerbelastung definitiv sei.
- Für den ausländischen Streubesitz sei aufgrund der nach der Reform um 11 Prozentpunkte angehobenen und nicht kompensierbaren Steuerbelastung zu befürchten, daß die Neigung zu Investitionen in deutschen Aktien stark beeinträchtigt werde.“

Der FinAussch. hat an der im RegE vorgesehenen Behandlung ausländischer Anteilseigner festgehalten. Auf Empfehlung des Ausschusses (vgl. BTDrucks. 7/5303 S. 4) hat der BT bei der Verabschiedung des KStRG eine Entschließung zur Ausländerbesteuerung gefaßt. Der BT bringt darin zum Ausdruck, daß er eine Anrechnung oder Erstattung von KSt. an ausländische Anteilseigner nicht für gerechtfertigt hält. Sowohl den wettbewerbspolitischen als auch den investitionspolitischen Gesichtspunkten wird „durch die Besteuerung mit einer ermäßigten — nicht erstattungsfähigen — Körperschaftsteuer von 36 vH für ausgeschüttete Gewinne deutscher Kapitalgesellschaften einerseits und mit der nach internationalen Regeln zwischenstaatlich gestaltungs-fähigen Kapitalertragsteuer andererseits in befriedigender Weise Rechnung getragen“. Aus Wettbewerbsgründen soll aber die in DBA festgelegte KapErtrStBelastung innerhalb des gegenwärtigen Rahmens überprüft werden.

Auf der Linie dieser Entschließung liegen im Grunde auch die Ausführungen von *Flick* (B 1977 S. 33), der sich gegen eine Vergütung von KSt. und für eine Senkung der KapErtrSt. im Rahmen von DBA ausspricht.

4. Veränderung der Steuerbelastung bei ausländischen Muttergesellschaften

Das Verbot der Steueranrechnung führt bei ausländischen Anteilseignern zu einer höheren Gesamtbelastung mit inländischer KSt. und KapErtrSt., als sie vor der KSt.Reform bestand. Je nachdem, ob es sich um ausländische Muttergesellschaften oder um sonstige ausländische Anteilseigner (sog. Streubesitzer) handelt, ergeben sich unterschiedliche Auswirkungen.

Unter dem Begriff ausl. Muttergesellschaften werden ausl. KapGes. verstanden, die mit den von einer inländischen Tochtergesellschaft bezogenen Dividenden im Ausland nicht zur KSt. herangezogen werden. Die Freistellung ergibt sich meistens aus einem internationalen Schachtelprivileg, das in DBA festgelegt ist. Es setzt idR eine qualifizierte Beteiligung an der inländischen Tochtergesellschaft (zB von 25 vH) voraus. In gleicher Weise sind die Fälle zu beurteilen, in denen die ausländische Steuerbelastung dadurch vermieden wird, daß die deutsche Steuer auf die im Ausland erhobene Steuer angerechnet wird (wie zB nach dem Abkommen mit den USA). In diesen Fällen stellen die bei der Tochtergesellschaft im Inland erhobenen Steuern im allgemeinen zugleich die Gesamtbelastung des Konzerns dar.

Die Belastungsveränderungen bei inländischen und bei vom Ausland abhängigen Konzernen zeigen die folgenden Übersichten. Die Berechnungen gehen von der für Wettbewerbsüberlegungen ausschlaggebenden Annahme aus, daß die von der inländischen Tochtergesellschaft erwirtschafteten Gewinne von der Muttergesellschaft nicht weiter ausgeschüttet, sondern im Konzernbereich thesauriert werden.

Steuerbelastung vor der Körperschaftsteuerreform ¹⁾
(bezogen auf einen Gewinn von 100 DM)

Steuer	Inländ. Muttergesellschaft mit inländ. Tochtergesellschaft	Ausländische Muttergesellschaft	
		außerhalb der USA mit inländ. Tochtergesellschaft	in den USA mit inländ. Tochtergesellschaft
1	2	3	4
KSt. der Tochterges. (mit ErgAbg. und Schatten- wirkung)	24,6	24,6	24,6
KapErtrSt. 25 vH von 100 — 24,6	—	18,85	—
15 vH von 100 — 24,6	—	—	11,3 ²⁾
Nachsteuer mit ErgAbg. 37,08 vH von 100 — 24,6	27,9	—	—
Gesamt- belastung des Konzerns	52,5	43,45	35,9

¹⁾ Übersicht über die Steuerbelastung nach der KStReform s. S. 18.

²⁾ Nach dem DBA zwischen der Bundesrepublik und den USA beträgt die KapErtrSt. nur 15 vH, wenn die ausgeschütteten Gewinne nicht in der Tochtergesellschaft reinvestiert werden.

Obwohl die Steuerbelastung der in das Ausland fließenden Dividenden durch die Reform erheblich ansteigt, liegt die Belastung immer noch niedriger als diejenige von Konzernen mit inländischen Obergesellschaften.

Eine Schlechterstellung der ausländischen Konzerne gegenüber inländischen Konzernen ist dagegen festzustellen, wenn man davon ausgeht, daß die von der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne von dieser an ihre Anteilseigner weiter ausgeschüttet werden. Der Grund für die Schlechterstellung liegt darin, daß die Gesellschafter der inländischen Muttergesellschaften meistens Inländer sind, die zusätzlich zu der von der Gesellschaft gezahlten Dividende vom Fiskus ein Anrechnungsguthaben in Höhe von $\frac{9}{16}$ der Dividende erhalten, während die im Ausland ansässigen Gesellschafter von ihrem Wohnsitzstaat im allgemeinen keine Steuergutschrift bekommen. Der ausländische Konzern muß infolgedessen eine höhere Bardividende zahlen, um seinen Anteilseignern eine gleich hohe Rendite zukommen zu lassen, wie sie anrechnungsberechtigte Anteilseigner inländischer Kapitalgesellschaften nach der KStReform erwarten können. Diese Betrachtung zeigt zugleich, daß eine etwaige Benachteiligung der ausländischen Konzerne nicht allein eine Folge der durch die Reform angehobenen KStBelastung ist. Sie beruht im wesentlichen darauf, daß der ausländische Staat seinen Anteilseignern keine Steuergut-

Steuerbelastung nach der Körperschaftsteuerreform
(bezogen auf einen Gewinn von 100 DM)

Steuer	Inländ. Muttergesellschaft mit inländ. Tochtergesellschaft	Ausländische Muttergesellschaft	
		außerhalb der USA mit inländ. Tochtergesellschaft	in den USA mit inländ. Tochtergesellschaft
1	2	3	4
KSt. der Tochterges.	36	36	36
KapErtrSt. 25 vH von 100 — 36	+ 16	+ 16	—
15 vH von 100 — 36	—	—	+ 9,6
Summe	52 52	52	45,6
KSt. der Mutterges. außerhalb des Quellenabzugs	56	—	—
darauf anzurechnen	— 52	—	—
von der Mutter- ges. nachzu- entrichten	4 4	—	—
Gesamt- belastung des Konzerns	56	52	45,6
Mehrbelastung gegenüber dem bisherigen Recht	+ 3,5	+ 8,55	+ 9,7
in vH der bisherigen Belastung	6,67	19,7	27

schrift gewährt, weil in seinem Hoheitsgebiet die Doppelbelastung fort-
besteht. Man kann sich fragen, ob es Aufgabe des deutschen Fiskus ist, die
auf dem ausländ. Steuersystem beruhenden Nachteile der ausländischen
Anteilseigner dadurch auszugleichen, daß er der ausländischen Mutter-
gesellschaft KSt. vergütet und sie hierdurch in die Lage versetzt, höhere
Dividenden auszuschütten. So weist *Flick* (B 1977 S. 33) darauf hin, daß
die Fürsorge für den ausländischen Anteilseigner Sache des ausländischen
Fiskus ist. Gegen eine Vergütung von KSt. an ausl. Mutterges. im Blick
auf den Wettbewerb auch *Görlich*, FR 1978 S. 367. Allerdings spricht sich

Flick aaO im Blick auf die zu erwartenden Mehrbelastungen der ausländischen Konzerne dafür aus, daß die deutsche KapErtrSt. durch Änderung der DBA im Wege der Gegenseitigkeit allgemein auf 15 vH gesenkt wird.

5. Veränderung der Steuerbelastung für sonstige ausländische Anteilseigner

Zu diesen Anteilseignern gehören

- ausländische natürliche Personen ohne Rücksicht auf die Höhe ihrer Beteiligung
und
- ausländische juristische Personen, die nicht Muttergesellschaften iS der Ausführungen unter 4. sind.

Im Gegensatz zu den ausländischen Muttergesellschaften werden diese beiden Gruppen von Anteilseignern mit den von einer inländischen Kapitalgesellschaft bezogenen Dividenden im ausländischen Heimatstaat zur ESt. oder KSt. herangezogen. Soweit mit dem ausländischen Heimatstaat ein DBA abgeschlossen ist, sieht es die Anrechnung der im Inland erhobenen KapErtrSt. auf die ausländische Steuer vor. Nach den meisten Abkommen ist die KapErtrSt. auf 15 vH begrenzt. Praktiziert wird diese Regelung in der Weise, daß das Bundesamt für Finanzen 10 Punkte von der nach nationalem Recht in Höhe von 25 vH erhobenen KapErtrSt. an die ausländischen Anteilseigner erstattet.

Soweit die ausländischen Streubesitzer in einem Staat ansässig sind, mit dem ein DBA besteht, betrug die steuerliche Gesamtbelastung ihrer aus dem Inland bezogenen Dividenden vor der Reform durchweg 35,9 vH. Sie lag damit in der gleichen Höhe wie die Belastung der Dividenden US-amerikanischer Muttergesellschaften. Auf Grund der Reform steigt die Steuerbelastung auf 45,6 vH (vgl. die vorstehenden Übersichten, jeweils Spalte 4). Da die inländische KapErtrSt. auf die ausländische ESt. angerechnet wird, führt die Reform letztlich zu einer Verminderung des Nettozuflusses in Höhe der Differenz zwischen der neuen und der alten KSt. von $36 - 24,6 = 11,4$ Punkten.

Für ausländische Streubesitzer in Drittstaaten, mit denen kein DBA besteht, betrug die vergleichbare Belastung vor der Reform — wie bei ausländischen Muttergesellschaften außerhalb der USA — 43,45 vH. Durch die Reform steigt die Belastung auf 52 vH an (vgl. die vorstehenden Übersichten, jeweils Spalte 3).

Die Rendite der ausländischen Streubesitzer läßt sich nicht einseitig durch eine Herabsetzung der deutschen KapErtrSt. verbessern. Soweit diese Steuer im Ausland angerechnet wird, käme ein deutscher Steuerverzicht nicht dem ausländischen Anteilseigner, sondern dem ausländischen Fiskus zugute. Außerdem ist zweifelhaft, ob im Hinblick auf die bei der Verabschiedung des KStRG vom BT angenommene Entschließung (s. o. F II 3) eine Senkung der KapErtrSt. auf weniger als 15 vH im Abkommenswege zulässig ist. In der Entschließung wird eine Überprüfung der KapErtrSt-Belastung nur innerhalb des gegenwärtigen Rahmens gefordert, dessen untere Grenze idR bei 15 vH liegt.

6. Ausweichreaktionen

Seit Inkrafttreten der KStReform wird zunehmend versucht, der höheren Belastung beschränkt Stpfl. durch Umwandlung von Eigen- in Fremd-

kapital (Darlehen, stille Beteiligungen) auszuweichen. Die Vergütungen für das Fremdkapital (Zinsen, Gewinnanteile) sind bei der inländ. Kapitalgesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig und unterliegen keiner Doppelbelastung. Problematisch ist die Angemessenheit der Zinsen bzw. Gewinnanteile (s. *Vesely/Kumpf*, AWD 1977 S. 309; *Sondermann*, Handelsblatt v. 19. 6. 78; warnend *Manke*, StbJb. 1977/78 S. 283). Es ist denkbar, daß die FinVerw. bei einem Mißverhältnis von Eigen- zu Fremdkapital einen Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten iSd. § 42 AO annimmt.

III. Besonderheiten bei erweitert beschränkt Steuerpflichtigen

Bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Anteilseignern ist zwar die Anrechnung von KSt. auf die persönliche ESt. nach § 50 Abs. 5 Satz 2 grundsätzlich ausgeschlossen. § 50 Abs. 5 ist jedoch nicht anzuwenden, wenn die ESt. bei erweiterter beschränkter StPflcht nach § 2 Abs. 1—5 Außensteuergesetz (AStG) zu berechnen ist (vgl. § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG). § 2 AStG erweitert die beschränkte EStPflcht auf Personen, die ihren Wohnsitz in niedrig besteuerte Gebiete verlegt haben und nicht mehr unbeschränkt stpfl. sind. Wer die persönlichen Voraussetzungen des § 2 AStG erfüllt, ist im Jahr des Wohnsitzwechsels und in den folgenden zehn Jahren erweitert beschränkt einkommensteuerpflichtig, soweit er während dieses Zeitraums im Ausland nicht oder nur niedrig besteuert wird und wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat. Bei erweiterter beschränkt Stpfl. ist der EStSatz anzuwenden, der sich für ihre sämtlichen Einkünfte (dh. für inländische und ausländische Einkünfte) ergibt (§ 2 Abs. 5 Satz 1 AStG).

Wohnsitzwechsel in NichtDBA-Staat: Da in den Fällen der erweiterten beschränkten StPflcht die Anwendung des § 50 Abs. 5 ausgeschlossen ist, greift das hier geregelte Anrechnungsverbot nicht ein. In derartigen Fällen ist daher die KSt. auf die ESt. des Anteilseigners anzurechnen, sofern auch die übrigen Voraussetzungen des § 36 Abs. 2 Nr. 3 gegeben sind (vgl. Abschn. 213 h Abs. 3 des Entwurfs der EStER 1978 sowie Erl. FinMin. NW v. 10. 2. 78, DStZ/B 1978 S. 91).

Praktische Bedeutung erlangt die Anrechnung von KSt. bei erweiterter beschränkter StPflcht im wesentlichen nur in den Fällen, in denen der Stpfl. seinen Wohnsitz in einen Staat verlegt hat, mit dem **kein Abkommen** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung besteht.

Wohnsitzwechsel in DBA-Staat: Besteht ein solches Abkommen, schränken seine Bestimmungen den nach nationalem Recht entstehenden Steueranspruch ein (s. § 1 Anm. 20). Dies bedeutet, daß die Dividenden der beschr. Stpfl. nur in den ausländischen Vertragsstaaten in voller Höhe besteuert werden können. Im Inland ist die Besteuerung der Dividenden durch die Abkommen idR auf 15 vH begrenzt. Selbst in den Fällen der erweiterten beschr. StPflcht darf die inländische Steuer von Dividenden nur bis zu der in dem jeweiligen Abkommen genannten Höchstgrenze erhoben werden (vgl. auch Tz. 2.02.1 des BMF-EinfSchreibens zum AStG v. 11. 7. 74, BStBl. I S. 442). In den Fällen, in denen ein anderer Vertragsstaat auf Grund eines Abkommens die Dividende wie bei einem unbeschränkt Stpfl. voll besteuern kann, ist nach der Sondervorschrift des § 36 Abs. 2 Ziff. 3 Buchst. e EStG die Anrechnung von KSt. im Inland ausgeschlossen (vgl. hierzu § 36 EStG 1977 Anm. D VI).

Wohnsitzwechsel in die Schweiz: Eine *Sonderregelung* gilt, wenn der Stpfl. seinen Wohnsitz in die Schweiz verlegt. Das DBA Schweiz gesteht der BRD in Art. 4 Abs. 4 das Recht zu, die aus der BRD stammenden Einkünfte im Jahr der Wohnsitzverlegung in die Schweiz und in den folgenden fünf Jahren voll zu besteuern, es sei denn, der Stpfl. besitzt die Schweizer Staatsangehörigkeit oder geht in der Schweiz einer echten unselbständigen Arbeit nach. Daneben werden die Einkünfte in der Schweiz besteuert. Die in der Schweiz erhobene Steuer wird auf die deutsche ESt. angerechnet, die nach den Regeln der erweiterten beschr. Stpfl. in der BRD erhoben werden kann (Art. 4 Abs. 4 Satz 3 DBA Schweiz). Auch nach dieser Regelung steht das Recht, die Dividenden wie bei einem unbeschränkt Stpfl. voll zu besteuern, einem ausländischen Staat zu. Die auf die Dividenden entfallende KSt. ist daher nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. e nicht auf die deutsche ESt. anzurechnen (vgl. § 36 EStG 1977 Anm. D VI). Dennoch kann der Stpfl. im Ergebnis so gestellt werden, als ob er die Anrechnung beanspruchen könnte. Nach § 2 Abs. 6 AStG wird die auf Grund der erweiterten beschränkten StPfl. entstehende Steuer insoweit nicht erhoben, als sie die bei unbeschränkter StPfl. und ausschließlichem Wohnsitz im Inland entstehende deutsche Steuer übersteigt. Der Stpfl. muß allerdings nachweisen, daß die bei unbeschränkter StPfl. zu erhebende deutsche Steuer niedriger ist als die bei erweiterter beschränkter StPfl. zu erhebende Steuer (so auch Abschn. 213 h Abs. 3 des Entwurfs der EStER 1978).

G. Verhältnis des § 36 Abs. 2 Nr. 3 zu anderen Anrechnungsvorschriften

I. Verhältnis zu § 34 c

Während § 36 Abs. 2 Nr. 3 die Anrechnung von inländischer KSt. auf die ESt. des Anteilseigners vorsieht, regelt § 34 c die Anrechnung ausländischer Steuern. Nach § 34 c ist nur diejenige ausl. Steuer anrechenbar, zu der der Stpfl. mit seinen ausländischen Einkünften im Ausland selbst herangezogen worden ist. Ein unbeschr. stpfl. Anteilseigner, der aus dem Ausland Dividenden bezieht, kann dementsprechend nach § 34 c nur die im Ausland von den Dividenden erhobene Steuer (im allgemeinen eine Quellensteuer) auf seine inländische ESt. anrechnen, nicht dagegen die vom Gewinn der ausländischen Gesellschaft erhobene ausländische KSt. (vgl. § 34 c Anm. 6).

Die Anrechnung ausländischer KSt. die von dem inländischen Stpfl. nicht selbst geschuldet wird, ist nur

- in den Fällen der Zugriffsbesteuerung nach § 12 AStG und
- bei inländischen Körperschaften zusätzlich in den Fällen der indirekten Steueranrechnung nach § 26 Abs. 2—5 KStG 1977 (bisher § 19 a Abs. 2—5 KStG 1975) möglich.

Ein weiterer Unterschied zwischen der Steueranrechnung nach § 34 c und nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 besteht darin, daß § 34 c die Anrechnung nur zuläßt, wenn die ausländische Steuer festgesetzt und gezahlt ist und diese Tatsache durch entsprechende Urkunden nachgewiesen wird (§ 68 d EStDV), während die Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 grundsätzlich unabhängig von der Entrichtung der KSt. in Betracht kommt (s. § 36 Anm. C). Schließlich stellt die Anrechnung ausländischer Steuer nach § 34 c

EStG — wie sich aus der Einordnung dieser Vorschrift in den V. Teil des EStG ergibt — eine Steuerermäßigung dar, die im Rahmen des Festsetzungsverfahrens zu berücksichtigen ist (vgl. auch Abschn. 4 EStR). Bei der Anrechnung inländischer KSt. nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 handelt es sich dagegen um einen Vorgang des Erhebungsverfahrens, der außerhalb der Steuerfestsetzung liegt.

II. Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 2

§ 36 Abs. 2 Nr. 2 regelt die Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen ESt., soweit sie auf die bei der Veranlagung erfaßten Einkünfte entfällt. Bei den Steuerabzugsbeträgen handelt es sich insbesondere um die einbehaltene LSt. und die KapErtrSt. Beide Steuern sind Erhebungsformen der ESt. Beide Steuern werden von einem Dritten zu Lasten des zur Anrechnung berechtigten Stpfl. erhoben. Der Stpfl. ist Schuldner der LSt. (§ 38 Abs. 2) und der KapErtrSt. (§ 44 Abs. 1).

Demgegenüber ist die nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 anrechenbare KSt. keine Abgabe des Anrechnungsberechtigten, sondern eine Steuer, die von der Körperschaft geschuldet wird, von der der anrechnungsberechtigte Stpfl. die Dividende bezieht (§§ 1, 49 KStG 1977). Die Tatsache, daß die Anrechnung der KSt. auf die ESt. des Anteilseigners die gleiche Wirkung entfaltet wie die Anrechnung der KapErtrSt. kann daher nicht darüber hinwegtäuschen, daß die anrechenbare KSt. eine selbständige Steuer der Körperschaft darstellt und keine Vorauszahlung auf die ESt. des Anteilseigners. Der entgegengesetzten Auffassung von *Thiel* (B 1976 S. 1542), nach der systemgerecht zu Ende gedachten Konzeption des neuen KSt-Rechts stelle nur die Steuer auf den thesaurierten Körperschaftsgewinn eine KSt. dar, während die auf den ausgeschütteten Gewinn entfallende Steuer eine ESt. des Anteilseigners sei, findet weder im KStRG noch in den dazu veröffentlichten Materialien eine Stütze (vgl. Begr. des RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 326).

H. Das Verfahren zur Anrechnung der Körperschaftsteuer

I. Möglichkeiten zur Verwirklichung des Anrechnungsanspruchs

Sind die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für die Anrechnung von KSt. erfüllt, kann der Anrechnungsanspruch je nach Lage des Falles in zwei verschiedenen Verfahren verwirklicht werden. In Betracht kommen die Anrechnung im Rahmen der Veranlagung zur ESt. oder zur KSt. (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG, § 49 KStG) oder die Vergütung der anrechenbaren KSt. in besonderen Vergütungsverfahren nach den §§ 36 b—36 d EStG.

II. Anrechnung bei der Veranlagung

1. Die Anrechnung

Anrechnung von Amts wegen: § 36 Abs. 2 Nr. 3 sieht die Anrechnung der KSt. auf die ESt. des Anteilseigners bei der Veranlagung vor. Wird eine Veranlagung durchgeführt, hat das FA die Anrechnung von Amts wegen vorzunehmen. Ein Antrag des Anteilseigners ist nicht erforderlich.

Allerdings muß der Anteilseigner die sachlichen Voraussetzungen für die Anrechnung durch eine Steuerbescheinigung der ausschüttenden Körperschaft (§ 44 KStG 1977), eines inländischen Kreditinstituts (§ 45 KStG 1977) oder — in den Sonderfällen der Veräußerung von Dividendenscheinen — durch eine Bescheinigung eines inländischen Notars (§ 46 KStG 1977) nachweisen (vgl. auch § 36 Anm. D III). Wird dieser Nachweis nicht geführt, ist die Steueranrechnung ausgeschlossen.

Eine Veranlagung zur ESt. zum Zweck der Anrechnung von KSt. ist bei allen anrechnungsberechtigten Anteilseignern möglich. Die generelle Verpflichtung zur Anrechnung ergibt sich aus § 25 Abs. 1 EStG. Diese Vorschrift sieht zwar Ausnahmen vom Veranlagungsgebot nach Maßgabe der §§ 46 und 46 a EStG vor. Jedoch enthält § 46 a EStG lediglich eine Sonderregelung für Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die einer KapErtrSt. in Höhe von 30 vH unterliegen. Auf diese Zinsen entfällt ohnehin keine anrechenbare KSt. Nach § 46 EStG unterbleibt eine Veranlagung in bestimmten Fällen bei Arbeitnehmern. Diese können aber nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. e EStG die Veranlagung zur Anrechnung von KSt. beantragen. Machen die Arbeitnehmer hiervon keinen Gebrauch, können sie sich die anrechenbare Steuer nach §§ 36 b, 36 c oder 36 d EStG vergüten lassen (vgl. Anm. H III).

Das Wahlrecht der Arbeitnehmer, die Steueranrechnung bei der Veranlagung geltend zu machen, ist durch Art. 2 Nr. 11 KStRG eingeführt worden. Die Anteilseigner sollten hierdurch in die Lage versetzt werden, bei der Geltendmachung des Anrechnungsanspruchs zwischen zwei verschiedenen Verfahren zu wählen (vgl. Begr. des RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 298). Soweit KSt. vergütet worden ist, ist ihre Anrechnung bei der Veranlagung ausgeschlossen (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c EStG; vgl. auch § 36 Anm. D IV).

Hat der Stpfl. für einen Dividendenbetrag die Vergütung von KSt. beantragt, ist er aber nicht daran gehindert, für andere Dividenden die Anrechnung im Veranlagungsverfahren geltend zu machen (so auch *Krebs*, aaO S. 61). Auch eine zeitliche Bindung an ein einmal gewähltes Verfahren besteht nicht. Der Stpfl. kann sich bei jedem zur Anrechnung berechtigenden Betrag neu entscheiden.

Anrechnung im Erhebungsverfahren: Die Anrechnung von KSt. im Rahmen der Veranlagung ist kein Teil der Steuerfestsetzung. Die Anrechnung wird außerhalb der Steuerfestsetzung im Erhebungsverfahren durchgeführt. Insoweit gelten die Erläut. zu § 36 Abs. 2 Nr. 1 entsprechend. Eine unterbliebene Anrechnung kann grundsätzlich bis zur Zahlungsverjährung iSd. § 228 AO 1977 nachgeholt werden (vgl. aber Nr. 2). Die Verjährungsfrist beträgt fünf Jahre.

2. Änderung der Anrechnung

Die FinVerw. geht offenbar davon aus, daß die Anrechnung von KSt. nicht auf einem Verwaltungsakt beruht. Sie will die Anrechnung innerhalb der Zahlungsverjährung unabhängig von den Vorschriften der AO über die Rücknahme, Aufhebung oder Änderung von Verwaltungsakten berichtigen (Abschn. 213 f Abs. 1 des Entwurfs der EStER 1978). Auch *Nissen* (DStZ 1977 S. 438) verneint das Vorliegen eines begünstigenden Verwaltungsaktes iSd. § 130 AO und tritt für eine uneingeschränkte Berichtigung ein.

Diese Beurteilung begegnet Bedenken. UE ist die Verfügung des FA, durch die Steuerbeträge auf die festgesetzte ESt. angerechnet werden, ein gesonderter Verwaltungsakt (BFH VI R 175/74 v. 24. 6. 77, BStBl. S. 805; BB S. 1232). Er kann zwar unabhängig von der Bestandskraft der Steuerfestsetzung, aber nur nach den Vorschriften über die Rücknahme eines rechtswidrigen Verwaltungsaktes (§ 130 AO 1977) zurückgenommen werden (*v. Bornhaupt*, BB 1977 S. 1233).

Nach § 130 AO 1977 dürfen nicht begünstigende Verwaltungsakte innerhalb der fünfjährigen Frist für die Zahlungsverjährung (s. o. 1) jederzeit zurückgenommen werden.

Die Anrechnung stellt einen nichtbegünstigenden Verwaltungsakt dar, wenn irrtümlich ein zu niedriger KStBetrag auf die ESt. des Anteilseigners angerechnet worden ist. Die Anrechnung eines höheren Steuerbetrags ist innerhalb der Verjährungsfrist uneingeschränkt zulässig.

War dagegen ursprünglich ein zu hoher Steuerbetrag angerechnet, ist die Anrechnung als begünstigender Verwaltungsakt anzusehen. Er kann nur unter den in § 130 Abs. 2 AO 1977 bezeichneten Voraussetzungen zurückgenommen werden. Diese Voraussetzungen sind erfüllt,

- a) wenn der Verwaltungsakt von einer sachlich unzuständigen Behörde erlassen worden ist (§ 130 Abs. 2 Nr. 1),
- b) wenn der Verwaltungsakt durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt worden ist (§ 130 Abs. 2 Nr. 2),
- c) wenn der Begünstigte den Verwaltungsakt durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Beziehung unrichtig oder unvollständig waren (§ 130 Abs. 2 Nr. 3)
oder
- d) wenn die Rechtswidrigkeit des Verwaltungsakts dem Begünstigten bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war (§ 130 Abs. 2 Nr. 4).

In der Praxis wird eine Änderung der Steueranrechnung zuungunsten des Stpfl. vor allem wegen der unter Buchst. d) bezeichneten Voraussetzung in Betracht kommen. Hat das FA zB einen KStBetrag angerechnet, der den in der vorgelegten Steuerbescheinigung angegebenen Betrag übersteigt, wird man davon ausgehen können, daß dem Stpfl. die Rechtswidrigkeit bekannt war oder — wenn dies nicht der Fall ist — daß die Unkenntnis auf grober Fahrlässigkeit beruht (so auch *v. Bornhaupt* aaO).

Obwohl die Steueranrechnung außerhalb des Festsetzungsverfahrens erfolgt, kann im Einzelfall zweifelhaft sein, ob die Steueranrechnung noch nach Ablauf der Frist für die Festsetzungsverjährung geändert werden kann.

Beispiel: Bei einer GmbH wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist aufgrund einer Außenprüfung festgestellt, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer ein überhöhtes Gehalt bezogen hat. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die bei der Gesellschaft zur Einkommenskorrektur und zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung nach § 27 KStG 1977 führt. Bei dem Gesellschafter vermindern sich die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung sind Einkünfte aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 anzunehmen. Auf diese Einkünfte entfällt ein Guthaben an anrechenbarer KSt. von $\frac{1}{10}$ der Einkünfte. Die anrechenbare Steuer gehört ebenfalls zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 3. Es wird unterstellt, daß bei dem Gesellschafter zwar die vierjährige Festsetzungsfrist, nicht aber die fünfjährige Frist für die Zahlungsverjährung verstrichen ist.

Vergleicht man den Wortlaut der Nrn. 2 und 3 des § 36 Abs. 2 miteinander, kann man zu der Auffassung gelangen, daß die Anrechnung der KSt. auch zulässig ist, wenn die anrechenbare Steuer bei der Steuerfestsetzung nicht berücksichtigt wird. Während nämlich nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 die einbehaltene LSt. und KapErtrSt. nur auf die ESt. angerechnet werden darf, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfaßten Einkünfte entfällt, enthält § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG bezüglich der anrechenbaren KSt. keine derartige Einschränkung.

UE spricht aber die aus § 36 Abs. 2 Nr. 3 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 3 ersichtliche Konzeption eher für die gegenteilige Auffassung. Die Anrechnung von KSt. knüpft unmittelbar an die Höhe der Einnahmen aus Kapitalvermögen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder des Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a an. Die anrechenbare KSt., die ebenfalls zu den Einkünften zählt, gilt als zusammen mit den Kapitalerträgen zugeflossen, auf die die Steuer entfällt (§ 20 Abs. 1 Nr. 3). Hiernach dürfte auch die KSt. nur insoweit anzurechnen sein, als sie zu den bei der Steuerfestsetzung erfaßten Einkünften rechnet. Dieses Ergebnis entspricht auch der in § 36 a getroffenen Regelung. Durch die Abs. 3 und 4 dieser Vorschrift wird sichergestellt, daß die Anrechnung von KSt. im Erhebungsverfahren und die Erfassung der anrechenbaren Steuer bei der Steuerfestsetzung miteinander in Übereinstimmung stehen (so im Ergebnis auch Abschn. 213 g Abs. 1 des Entwurfs der EStER 1978).

III. Verwirklichung des Anrechnungsanspruchs im Vergütungsverfahren

1. Übersicht

Die Vergütung von anrechenbarer KSt. ist in den §§ 36 b, 36 c und 36 d geregelt. § 36 b sieht die Möglichkeit vor, daß der anrechnungsberechtigte Anteilseigner selbst den Vergütungsantrag einreicht. Die §§ 36 c und 36 d enthalten Regelungen für Sammelanträge, die in bestimmten Fällen von Vertretern der anrechnungsberechtigten Anteilseigner gestellt werden können (s. u. 2—4).

Sind außer den Voraussetzungen für die Vergütung von KSt. auch die Voraussetzungen für die Erstattung von KapErtrSt. nach § 44 b erfüllt, werden beide Verfahren miteinander verknüpft und in einem Arbeitsgang abgewickelt (BdF v. 16. 12. 76, BStBl. I S. 748 Tz. 6.2; Abschn. 213 j des Entwurfs der EStER 1978). Nicht zu verwechseln mit der Vergütung der anrechenbaren Steuer ist die Vergütung der nicht anzurechnenden Steuer nach § 36 e an natürliche Personen und nach § 52 KStG 1977 an Körperschaften. Diese Vergütung setzt voraus, daß die KSt. der ausschüttenden Körperschaft sich nach § 27 KStG erhöht hat, weil

- entweder vor dem Systemwechsel gebildete Rücklagen (§ 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG 1977)
- oder nach dem Systemwechsel erzielter Gewinn aus ausländischen Einkünften (§ 30 Abs. 2 Nr. 1 KStG 1977)

als zur Ausschüttung verwendet gelten. Die Vergütung wird nur an beschränkt stpfl. natürliche Personen und an juristische Personen gewährt, die nicht zur ESt. bzw. zur KSt. veranlagt werden und dementsprechend nicht zur Anrechnung von KSt. berechtigt sind. Der Sinn dieser Regelung ist es nicht, ausgeschüttete Gewinne von der auf ihnen ruhenden KSt. zu entlasten, sondern in bestimmten Fällen eine Mehrfachbelastung mit KSt.

zu vermeiden (vgl. Begr. zu Art. 2 § 53 des RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 381).

2. Die Vergütung nach § 36 b

§ 36 b ist die Grundsatzvorschrift für das Verfahren zur Vergütung von KSt. Vergütungsberechtigt sind hiernach unbeschränkt stpfl. Anteilseigner, die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 beziehen, wenn anzunehmen ist, daß für sie eine Veranlagung zur ESt. nicht in Betracht kommt. Dazu gehören insbesondere Arbeitnehmer, deren nicht dem LStAbzug unterliegende Einkünfte nach Berücksichtigung des Sparer-Freibetrags iSd. § 20 Abs. 4 den Betrag von 800 DM nicht übersteigen, außerdem andere Stpfl., wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte bei Ledigen den Betrag von 3570 DM (ab 1978: 4380 DM) und bei Ehegatten den Betrag von 7140 DM (ab 1978: 8760 DM) nicht erreicht (§ 56 Abs. 1 EStDV).

Der Nachweis, daß der Anteilseigner unbeschränkt stpfl. ist und daß für ihn eine Veranlagung nicht in Betracht kommt, ist durch eine sog. Nichtveranlagung-(NV-)Bescheinigung zu führen. Die Bescheinigung wird von dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen WohnsitzFA ausgestellt (§ 36 b Abs. 2; vgl. auch NRW v. 6. 4. 77, B S. 797).

Der Antrag auf Vergütung ist nach amtlich vorgeschriebenem Muster dem Bundesamt für Finanzen in 5300 Bonn-Bad Godesberg einzureichen, das die Vergütung durchführt. Dem Antrag sind die Steuerbescheinigung und die NV-Bescheinigung beizufügen (§ 36 b Abs. 5).

Große praktische Bedeutung dürfte das Vergütungsverfahren nach § 36 b nicht erlangen. Seine Anwendung setzt nämlich ua. voraus, daß die Steuerbescheinigung von einem inländischen Kreditinstitut ausgestellt und nicht nach § 45 Abs. 2 KStG 1977 gekennzeichnet ist. Diese Voraussetzung ist bei Dividenden auf Aktien nur erfüllt, wenn die Aktie im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen bei dem Kreditinstitut in einem Wertpapierdepot verzeichnet ist, das auf den Namen des Empfängers der Bescheinigung lautet. Die Mehrzahl der Anteilseigner dürfte in diesen Fällen den Vergütungsantrag nicht selbst stellen, sondern die Dienste des Kreditinstituts im Rahmen eines Sammelantrags nach § 36 c in Anspruch nehmen.

3. Die Vergütung nach § 36 c

Zur Vereinfachung des Vergütungsverfahrens sieht § 36 c vor, daß in Vertretung der Anteilseigner Sammelanträge auf Vergütung von KSt. beim Bundesamt für Finanzen gestellt werden können. Als Sammelantragsteller kommen in Betracht (§ 36 c Abs. 1 und 2):

- inländische Kreditinstitute, bei denen die Aktie im Zeitpunkt des Zuflusses der Einnahmen in einem auf den Namen des Anteilseigners lautenden Wertpapierdepot verzeichnet ist,
- Kapitalgesellschaften, soweit es sich um Einnahmen aus Belegschaftsaktien handelt, die von der Kapitalgesellschaft oder von einem Kreditinstitut verwahrt werden,
- Treuhänder, die von einer Kapitalgesellschaft bestellt worden sind, soweit es sich um Einnahmen aus Belegschaftsaktien handelt, die von dem Treuhänder oder von einem Kreditinstitut verwahrt werden,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, soweit es sich um Einnahmen der Mitglieder aus Anteilen an dieser Genossenschaft handelt.

Den Sammelanträgen brauchen die Steuerbescheinigungen und die NV-Bescheinigungen nicht beigefügt zu werden. Es reicht aus, daß der Vertreter des Anteilseigners gegenüber dem Bundesamt für Finanzen versichert, er habe dem Anteilseigner eine Steuerbescheinigung nicht erteilt, die vom WohnsitzFA des Anteilseigners ausgestellte NV-Bescheinigung liege ihm vor und — bei der Antragstellung durch ein Kreditinstitut außerdem — daß die Aktie im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen in einem auf den Namen des Anteilseigners lautenden Wertpapierdepot verzeichnet ist (vgl. auch Abschn. 213 l des Entwurfs der EStER 1978).

Die Sammelanträge sind entweder auf Listen oder auf maschinell verwertbaren Datenträgern an das Bundesamt für Finanzen zu richten. Für Sammelanträge auf maschinell verwertbaren Datenträgern gelten die Bestimmungen der Sammelantrags-Datenträger-Verordnung (SadV) v. 21. 6. 78 (BGBl. I S. 766).

4. Die Vergütung nach § 36 d

§ 36 d ermöglicht die Vergütung von KSt. in einem vereinfachten Verfahren, wenn die Einnahmen des unbeschränkt stpfl. Anteilseigners iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 im Wj. 100 DM nicht übersteigen. Die Vereinfachung besteht darin, daß die KSt. unabhängig davon vergütet wird, ob der Anteilseigner zur ESt. veranlagt wird oder nicht. Eine NV-Bescheinigung braucht dementsprechend nicht vorgelegt zu werden (§ 36 d Abs. 1). Auch in Fällen des § 36 d ist die Vergütung in einem Sammelantrag in Vertretung des Anteilseigners zu beantragen. Als Vertreter ist mit Ausnahme der inländischen Kreditinstitute der gleiche Personenkreis zugelassen wie in § 36 c. Das FA kann unter bestimmten Voraussetzungen weitere Personen als Vertreter zulassen (vgl. § 36 d Abs. 2). Im Gegensatz zu dem in § 36 b und in § 36 c geregelten Verfahren wird die Vergütung nach § 36 d nicht vom Bundesamt für Finanzen, sondern von dem für den Vertreter des Anteilseigners zuständigen FA gewährt (§ 36 d Abs. 3). Vgl. hierzu auch Abschn. 213 m des Entwurfs der EStER 1978. Wegen der Besonderheiten bei der Vergütung von KSt. und der Erstattung von Kap-ErtrSt. bei Gewinnausschüttungen auf Arbeitnehmeraktien, die in einem auf den Namen des Arbeitnehmers lautenden Wertpapierdepot bei einem Kreditinstitut verzeichnet sind, vgl. BdF v. 19. 10. 78 (BStBl. I 1978 Nr. 23).

