

Urteil vom 23. Juni 2026, VIII R 38/23

Maßgeblichkeit der Festsetzungsverjährung für die Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG

ECLI:DE:BFH:2026:U.230626.VIIIR38.23.0

BFH VIII. Senat

AO § 155 Abs 1 S 3, AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 2 S 1 Nr 2, AO § 170 Abs 1, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 1, AO § 171 Abs 3, AO § 218 Abs 1, KStG § 31 Abs 1 S 1, KStG § 32 Abs 1 Nr 2, KStG § 32 Abs 5 S 6, AEUV Art 63, AEUV Art 267 Abs 3, KStG § 32 Abs 5 S 1, KStG VZ 2008

vorgehend FG Köln, 14. Dezember 2022, Az: 2 K 1923/20

Leitsätze

1. Ein Freistellungsbescheid gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) kann nicht mehr ergehen, wenn die Festsetzungsfrist für die zu erstattende Kapitalertragsteuer abgelaufen ist, bevor ein Antrag gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG gestellt wird.
2. Eine Anlaufhemmung entsprechend § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO ist im Erstattungsverfahren gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG nicht zu berücksichtigen. Dies ist mit dem unionsrechtlichen Effektivitäts- und Äquivalenzprinzip vereinbar.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 14.12.2022 - 2 K 1923/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) einen Anspruch auf Erteilung eines Freistellungsbescheids zur Erstattung einbehaltener und abgeführter Kapitalertragsteuer für eine im Jahr 2008 (Streitjahr) empfangene Ausschüttung hat.
- 2 Die Klägerin war im Streitzeitraum eine in der Republik Zypern ansässige Kapitalgesellschaft. Sie wurde im Jahr ... nach dem Recht der Republik Zypern als Limited gegründet (damals unter dem Namen A Limited). Nach zwischenzeitlicher Umwandlung im Januar ... in eine Public Limited Company und im September ... in eine Europäische Aktiengesellschaft (SE) firmiert sie nunmehr als B Limited.
- 3 Seit dem Streitjahr hielt die Klägerin börsennotierte Aktien an der C AG (AG). Im Streitjahr belief sich ihr Anteil auf 7,... %.
- 4 Die AG schüttete im Streitjahr am xx.xx.2008 eine Dividende in Höhe von 6.005.030 € an die Klägerin aus. Hierbei wurde Kapitalertragsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag in Höhe von 1.267.061,33 € (20 % Kapitalertragsteuer in Höhe von 1.201.006 € zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag in Höhe von 66.055,33 €) einbehalten und abgeführt.
- 5 Im Rahmen des Erstattungsverfahrens nach § 50d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) i.V.m. Art. 10 Abs. 2 Buchst. b des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und

vom Vermögen vom 09.05.1974 (BGBl II 1977, 489, BStBl I 1977, 341) --DBA-Zypern 1974-- wurde die Klägerin mit Freistellungs- und Erstattungsbescheid vom 15.01.2009 unter Anwendung eines Quellensteuersatzes von 15 % von der Kapitalertragsteuer entlastet. Ihr wurde Kapitalertragsteuer in Höhe von 300.251,50 € zuzüglich 66.055,33 € Solidaritätszuschlag erstattet.

- 6 Nach Einführung des Erstattungsanspruchs in § 32 Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. vom 21.03.2013 (KStG) beantragte die Klägerin am 13.11.2013 die Erteilung eines Freistellungsbescheids und die Erstattung der verbliebenen einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer in Höhe von 900.754,50 €.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) lehnte diesen Antrag mit Bescheid vom 03.12.2015 ab.
- 8 Das anschließende Einspruchsverfahren blieb erfolglos. Das BZSt vertrat die Auffassung, dass der Erteilung eines Freistellungsbescheids zur Kapitalertragsteuer für das Streitjahr die bereits vor der Antragstellung eingetretene Festsetzungsverjährung entgegenstehe.
- 9 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Das BZSt sei nicht verpflichtet, den begehrten Freistellungsbescheid gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) zu erteilen, da vor der Antragstellung bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Die Begründung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 858 wiedergegeben.
- 10 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Bundesrechts durch das FG. Die Auslegung der Regelungen in §§ 169, 170 AO zum Lauf der Festsetzungsverjährung verletze die unionsrechtlichen Vorgaben des Äquivalenz- und Effektivitätsprinzips. Ihr sei eine Anlaufhemmung bis zu dem Zeitpunkt einzuräumen, zu dem eine gebietsansässige Mutterkapitalgesellschaft eine Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO abgeben können, um die Anrechnung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer auf die Körperschaftsteuer zu erreichen. Die Festsetzungsverjährung sei erst mit Ablauf des 31.12.2015 eingetreten.
- 11 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG Köln vom 14.12.2022 - 2 K 1923/20 aufzuheben und das BZSt für das Jahr 2008 unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 03.12.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.07.2020 zu verpflichten, in einem Bescheid über die Freistellung und Erstattung von deutschen Abzugssteuern vom Kapitalertrag nach § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO festzustellen, dass die Klägerin für 2008 in Höhe eines weiteren Betrags von 900.754,50 € keine Kapitalertragsteuer schulde und ihr die Kapitalertragsteuer in dieser Höhe zu erstatten sei.
- 12 Das BZSt beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Die Regelungen zum Beginn und zur Anlaufhemmung der Festsetzungsverjährung in § 170 Abs. 1 und Abs. 2 AO in der Auslegung durch das FG verletzen das Äquivalenz- und Effektivitätsprinzip nicht. Der Klägerin sei aufgrund des Unionsrechts im Erstattungsverfahren keine besondere Anlaufhemmung zu gewähren.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin keinen Anspruch auf Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO für die Kapitalertragsteuer des Streitjahres hat, da vor der Antragstellung bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten war (unter II.1.). Der Gesetzgeber ist auf der Grundlage des Unionsrechts nicht verpflichtet, der Klägerin ein Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer samt den damit verbundenen Regelungen zur Festsetzungsverjährung zu eröffnen (unter II.2.). Die nationalen Regelungen der Abgabenordnung zur Festsetzungsverjährung als Ausschlussgrund für die Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO verletzen die unionsrechtlichen Vorgaben des Äquivalenz- und Effektivitätsprinzips nicht (unter II.3.). Die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) ist nicht veranlasst (unter II.4.).

- 16 1. Die Klägerin hat wegen des Eintritts der Festsetzungsverjährung keinen Anspruch auf Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO.
- 17 a) § 32 Abs. 5 KStG wurde durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 561) --EuGHUrtUmsG-- in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt. In diesem Urteil hatte der EuGH entschieden, dass die Abgeltungswirkung des Steuerabzugs gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG für Dividendenzahlungen an ausländische Körperschaften, die die in der Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1990 Nr. L 225, 6, Nr. L 266, 20, 1997 Nr. L 16, 98) --Mutter-Tochter-Richtlinie-- vorgesehene Mindestbeteiligung nicht erreichen, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) verstößt.
- 18 aa) Ist die Körperschaftsteuer des Gläubigers für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten, wird bestimmten Gläubigern auf Antrag unter den in § 32 Abs. 5 Satz 1 bis Satz 6 KStG normierten Voraussetzungen die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG erstattet (zur Einschränkung der dort normierten Anforderungen aufgrund des Unionsrechts s. EuGH-Urteil ACC Silicones vom 16.06.2022 - C-572/20, ECLI:EU:C:2022:469).
- 19 bb) Antragsberechtigter Gläubiger muss eine gemäß § 2 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft sein, die zugleich eine Gesellschaft im Sinne des Art. 54 AEUV oder des Art. 34 des EWR-Abkommens ist (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a KStG), die ihren Sitz (§ 11 AO) und Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das EWR-Abkommen Anwendung findet, hat (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b KStG) und im Staat des Orts ihrer Geschäftsleitung ohne Wahlmöglichkeit einer mit § 1 KStG vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, ohne von dieser befreit zu sein (§ 32 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. c KStG). Ferner muss die Ausschüttung an diesen Gläubiger ein Kapitalertrag im Sinne des § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG sein, für den Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist. Gemäß Art. 5 EuGHUrtUmsG i.V.m. § 34 Abs. 13b Satz 4 und 5 KStG kann der Antrag auch für Kapitalertragsteuerbeträge gestellt werden, die von vor dem Kalenderjahr 2013 zugeflossenen Kapitalerträgen im Sinne des § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG einbehalten und abgeführt worden sind, wenn für diese Ausschüttung die Regelungen des Anrechnungsverfahrens nach dem Vierten Teil des Körperschaftsteuergesetzes in der am 26.07.2001 geltenden Fassung (sogenanntes Anrechnungsverfahren) nicht mehr anzuwenden sind. Die Beteiligten und das FG sind zu Recht übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Klägerin grundsätzlich antragsberechtigt ist. Ob sämtliche Erstattungs Voraussetzungen erfüllt wären, ist vom Senat nicht abschließend zu entscheiden, da sich die Klägerin im Ergebnis den Eintritt der Festsetzungsverjährung entgehen lassen muss.
- 20 cc) Verfahrensrechtlich knüpft § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG mit dem Erfordernis, dass die Kapitalertragsteuer nur auf der Grundlage eines Freistellungsbescheids gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 AO erstattet werden kann, an die allgemeinen verfahrensrechtlichen Regelungen an. Gemäß § 218 Abs. 1 AO ist Grundlage für die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis einschließlich der Steuererstattung (§ 37 Abs. 2 AO) unter anderem ein Steuerbescheid. Der Gläubiger der Ausschüttung, von der die Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist, muss entweder die Aufhebung oder Änderung der Steueranmeldungen durch die ausschüttende Gesellschaft, die der Abführung der Kapitalertragsteuer zugrunde liegen, oder den Erlass eines Freistellungsbescheids im Sinne des § 155 Abs. 1 Satz 3 AO erwirken, denn zu den Steuerbescheiden im Sinne des § 218 Abs. 1 AO gehört auch der Freistellungsbescheid (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.06.2006 - I R 47/05, BFH/NV 2007, 2, unter II.1. bis 3. [Rz 9 bis 11]; vom 22.04.2009 - I R 53/07, BFHE 224, 556, unter II.3. [Rz 11]; vom 17.05.2022 - VIII R 2/18, BFHE 277, 193, BStBl II 2022, 685, Rz 26, m.w.N.).
- 21 b) Der bestandskräftig gewordene Freistellungsbescheid vom 15.01.2009 steht dem weitergehenden Antrag der Klägerin auf Freistellung des Restbetrags der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO wie vom FG erkannt allerdings nicht im Wege. Soweit der Klägerin im bestandskräftig gewordenen Freistellungsbescheid vom 15.01.2009 eine Freistellung von der Kapitalertragsteuer nach Maßgabe des DBA-Zypern 1974 gewährt wurde, hatte dieser Bescheid nicht zugleich den Regelungsinhalt, eine weitergehende Freistellung von Kapitalertragsteuerbeträgen abzulehnen, die nach anderen (unionsrechtlichen und nationalen) Rechtsgrundlagen hätten erstattet werden können. Dies gilt insbesondere für die Erstattungsnorm gemäß § 32 Abs. 5 KStG, die zu diesem Zeitpunkt noch nicht existierte (zur Auslegung eines Freistellungsbescheids im Hinblick auf verschiedene Teilerstattungsbegehren s. zutreffend FG Köln, Urteil vom

- 22** c) Zwar gilt die Antragsmöglichkeit gemäß § 32 Abs. 5 KStG auch für Dividenden wie im Streitjahr, die vor dem Inkrafttreten der Regelung unter Steuereinbehalt ausgeschüttet worden sind; zudem ist nach dem Gesetzeswortlaut das Antragsrecht des Gläubigers gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht fristgebunden. Da ein Freistellungsbescheid gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO einer Steuerfestsetzung gleich steht, ergibt sich unmittelbar aus § 169 Abs. 1 Satz 1 AO, dass sein Erlass nicht mehr zulässig ist, wenn die Festsetzungsfrist für die entstandene Kapitalertragsteuer vor der Antragstellung abgelaufen ist. Nur ein vor Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellter Antrag könnte gemäß § 171 Abs. 3 AO eine Ablaufhemmung auslösen (vgl. BFH-Urteile vom 28.06.2006 - I R 47/05, BFH/NV 2007, 2, unter II.3. [Rz 11]; vom 13.04.2021 - I R 31/18, BFH/NV 2021, 1349, Rz 17 bis 20; vom 13.03.2024 - I R 1/20, BFHE 284, 107, BStBl II 2025, 193, Rz 53; BFH-Beschluss vom 10.02.2009 - I B 157/08, nicht veröffentlicht, unter II.2.b [Rz 13]).
- 23** d) Das FG hat diese Grundsätze seiner Entscheidung zugrunde gelegt und ohne Rechtsfehler angenommen, dass vor der Antragstellung der Klägerin im November 2013 mit Ablauf des 31.12.2012 die Festsetzungsverjährung für die Kapitalertragsteuer aus der bezogenen Ausschüttung des Streitjahres (2008) eingetreten war.
- 24** aa) Die Kapitalertragsteuer für eine Dividende (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) entsteht mit dem Zufluss (§ 44 Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Festsetzungsfrist für die Kapitalertragsteuer beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO mit dem Ablauf desjenigen Kalenderjahrs, in dem die Kapitalertragsteuer entstanden ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.03.2024 - I R 1/20, BFHE 284, 107, BStBl II 2025, 193, Rz 53, m.w.N.). Eine Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO kommt für den Freistellungs- und Erstattungsantrag der Klägerin --vorbehaltlich einer besonderen unionsrechtskonformen Auslegung der Regelung-- nicht in Betracht, da diese keiner Steuererklärungspflicht im Sinne dieser Vorschrift unterliegt.
- 25** aaa) Gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist für eine Steuerfestsetzung abweichend von Abs. 1, wenn eine Steuererklärung oder eine Steueranmeldung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuererklärung, die Steueranmeldung oder die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach Abs. 1 später beginnt. Wird eine Körperschaftsteuererklärung gemäß § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG und § 149 Abs. 1 Satz 1, § 150 AO formell und materiell ordnungsgemäß beim zuständigen Finanzamt abgegeben, setzt deren Abgabe den Lauf der Festsetzungsverjährung in Gang (BFH-Urteil vom 14.12.2021 - VIII R 31/19, BFHE 275, 299, BStBl II 2022, 461, Rz 23 zur Einkommensteuererklärung).
- 26** bbb) Die Klägerin ist wegen des abgeltenden Steuereinhalts (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG) aber nicht zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung berechtigt und verpflichtet (BFH-Urteile vom 22.04.2009 - I R 53/07, BFHE 224, 556, unter II.3.b bb und c [Rz 18, 19]; vom 13.03.2024 - I R 1/20, BFHE 284, 107, BStBl II 2025, 193, Rz 53; BFH-Vorlagebeschluss vom 03.06.2025 - VIII R 21/22, BFHE 289, 343, BStBl II 2025, 685, Rz 41 bis 43). Sie hat den Steuerabzug hinzunehmen (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG) und sich die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer nachträglich im Rahmen des verfahrensrechtlich eigenständigen Erstattungsverfahrens gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO erstatten zu lassen (BFH-Urteile vom 22.04.2009 - I R 53/07, BFHE 224, 556, unter II.3.b bb [Rz 16 bis 18]; vom 11.01.2012 - I R 25/10, BFHE 236, 318, Rz 27; vom 13.04.2021 - I R 31/18, BFH/NV 2021, 1349, Rz 13, 14). Diese gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 und 6 KStG erforderliche Antragstellung unter Darlegung der materiell-rechtlichen Voraussetzungen und Vorlage der formellen Nachweise steht der Abgabepflicht für eine Steuererklärung verfahrensrechtlich nicht gleich.
- 27** ccc) Hingegen könnte eine Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zugunsten des Gläubigers der Kapitalerträge (hier: der Klägerin) greifen, wenn der Steuerentrichtungspflichtige (hier: die AG) seine Anmeldepflicht gemäß § 45a Abs. 1 EStG für die Entrichtungsschuld (§ 44 Abs. 1 Satz 3 und 5 EStG) verletzt hätte (vgl. BFH-Urteile vom 29.01.2003 - I R 10/02, BFHE 202, 1, BStBl II 2003, 687, unter II.4. [Rz 12 bis 24]; vom 21.09.2017 - VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, Rz 49 bis 51, auch für Zeiträume vor Inkrafttreten des § 171 Abs. 15 AO wie hier). Dies ist im Streitfall nicht ersichtlich.
- 28** bb) Mit Ablauf des 31.12.2012 ist für die Kapitalertragsteuer des Streitjahres (2008) die Festsetzungsverjährung eingetreten.
- 29** Die Festsetzungsfrist für die entstandene Kapitalertragsteuer beträgt vier Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Der

frühere Erstattungsantrag, den die Klägerin zur Ermäßigung der Kapitalertragsteuer nach dem DBA-Zypern 1974 gestellt hatte und der mit Freistellungsbescheid vom 15.01.2009 vollumfänglich beschieden wurde, hat keine Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3 AO ausgelöst. Für den Umfang der Ablaufhemmung ist nur das dem damaligen Antrag zugrunde liegende konkrete Freistellungsbegehren maßgeblich (vgl. auch insoweit zutreffend FG Köln, Urteil vom 16.03.2022 - 2 K 2802/20, EFG 2022, 1342, rechtskräftig, Rz 47 bis 50, 54, 55).

- 30** cc) Ferner kann sich die Klägerin auch nicht darauf stützen, dass die Festsetzungsfrist gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO wegen eines rückwirkenden Ereignisses in Gestalt des Antrags (§ 32 Abs. 5 Satz 1 KStG) erst mit Ablauf des Kalenderjahrs der Antragstellung (2013) begonnen hat. Der Antrag gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG ist kein rückwirkendes Ereignis.
- 31** aaa) Eine Antragstellung kann zwar ein rückwirkendes Ereignis sein, das zum erstmaligen Erlass eines Steuerbescheids Anlass gibt, wenn der Antrag im Zusammenhang mit einer rückwirkenden Änderung steuerrechtlicher Vorschriften nicht nur eine Verfahrenshandlung oder rein formelle Voraussetzung für die Berücksichtigung eines steuerlich relevanten Sachverhalts, sondern selbst Merkmal des gesetzlichen Tatbestands ist (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.2024 - IV R 1/22, BFHE 286, 495, BStBl II 2025, 294, Rz 46 bis 49 zum Antrag gemäß § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG).
- 32** bbb) Dies gilt für den Antrag gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG jedoch nicht.
- 33** Dieser Rechtsprechung liegt zugrunde, dass die Regelungen in § 3a und § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG einen einheitlichen Gesamttatbestand bilden, bei dessen Erfüllung ein vom Steuerpflichtigen erzielter Sanierungsertrag rückwirkend (zwingend) steuerfrei zu stellen ist. Der Antrag gemäß § 52 Abs. 4a Satz 3 EStG wirkt materiell-rechtlich unmittelbar rechtsgestaltend, weil er die einkommensteuerrechtliche Qualifikation des Sanierungsertrags verändert und rückwirkend, weil er der Entstehung des Sanierungsertrags zeitlich nachfolgt (im Einzelnen BFH-Urteil vom 10.10.2024 - IV R 1/22, BFHE 286, 495, BStBl II 2025, 294, Rz 52 bis 62).
- 34** Eine vergleichbare Funktion und rechtsgestaltende Qualität kommt dem Antrag gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht zu. Zwar regelt § 34 Abs. 13b Satz 4 KStG, dass § 32 Abs. 5 KStG als im Jahr 2013 eingeführter nationaler Freistellungs- und Erstattungsanspruch auch auf Dividenden wie im Streitjahr Anwendung finden kann, die vor Einführung der Regelung ausgeschüttet wurden und nicht dem früheren Anrechnungsverfahren unterliegen. Ein Antrag gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 und 6 KStG schafft aber nicht unmittelbar rechtsgestaltend und rückwirkend eine Rechtsgrundlage für die Erstattung der Kapitalertragsteuer. Vor Einführung der Regelung hätte die Klägerin unter Berufung auf eine Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit eine Freistellung von der Kapitalertragsteuer und eine Erstattung gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 AO unter entsprechender Anwendung der Regelung in § 50d Abs. 1 EStG beantragen können (s. zur Antragsmöglichkeit BFH-Urteile vom 22.04.2009 - I R 53/07, BFHE 224, 556, unter II.3.b bb [Rz 16 bis 18]; vom 11.01.2012 - I R 25/10, BFHE 236, 318, Rz 27; vom 13.04.2021 - I R 31/18, BFH/NV 2021, 1349, Rz 13, 14).
- 35** ccc) Die rückwirkende Änderung steuerrechtlicher Normen --hier die Einführung von § 32 Abs. 5 KStG-- ist kein rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (vgl. BFH-Urteil vom 09.08.1990 - X R 5/88, BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55, unter II.2.a bis d). Gleiches gilt für eine Gerichtsentscheidung (BFH-Urteil vom 03.08.1988 - I R 115/84, BFH/NV 1989, 482, unter II.2. [Rz 24]), die den zugrunde liegenden Sachverhalt nicht rückwirkend ändert (hier: das EuGH-Urteil vom 20.10.2011 - C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670).
- 36** 2. Der Gesetzgeber ist auf der Grundlage des Unionsrechts nicht verpflichtet, der Klägerin ein Veranlagungsverfahren zur Körperschaftsteuer unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer samt den hierfür geltenden Regelungen zur Festsetzungsverjährung in §§ 169 bis 171 AO zu eröffnen.
- 37** a) Es ist mit dem Unionsrecht vereinbar, im Rahmen des sogenannten zweigeteilten Verfahrens von Ausschüttungen an beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner im Sinne des § 32 Abs. 5 KStG zunächst die Kapitalertragsteuer ohne Anwendung der technischen Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG einzubehalten und den Anteilseigner für die Erstattung der Steuer auf ein antragsgebundenes Erstattungsverfahren zu verweisen. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG, welcher die Steuererklärungspflicht und Veranlagung nach den allgemeinen Regeln des § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG (unter Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG) für beschränkt steuerpflichtige Bezieher von Dividendeneinkünften ausschließt, verletzt die Klägerin nicht in ihrer Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV (vgl. zum Ganzen BFH-Urteile vom 22.04.2009 - I R 53/07, BFHE 224, 556, unter II.3.b bb und c [Rz 18, 19]; vom 13.03.2024 - I R 1/20, BFHE 284, 107, BStBl II 2025, 193, Rz 50, m.w.N.; vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, BFHE 288,

242, Rz 41, 42, m.w.N.; BFH-Vorlagebeschluss vom 03.06.2025 - VIII R 21/22, BFHE 289, 343, BStBl II 2025, 685, Rz 43, 79, 99 ff.; BFH-Beschluss vom 22.01.2025 - VIII B 124/23, BFH/NV 2025, 377, Rz 15).

- 38** b) Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem EuGH-Urteil vom 20.10.2011 - C-284/09 (ECLI:EU:C:2011:670). Nach dieser Entscheidung dürfen zwar Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz in anderen Mitgliedstaaten ausgeschüttet werden, auch außerhalb des Anwendungsbereichs der Mutter-Tochter-Richtlinie wirtschaftlich keiner höheren Besteuerung unterworfen werden als Dividenden, die an Gesellschaften mit Sitz im Inland ausgeschüttet werden. Der EuGH überlässt es aber ungeachtet dieser Vorgabe den Mitgliedstaaten, ihr System der Besteuerung von Gewinnausschüttungen unter Beachtung des Unionsrechts auszugestalten (Rz 45 des EuGH-Urteils). Danach verstößt es nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, wenn von Ausschüttungen an unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Dividendenbezieher zunächst ein Kapitalertragsteuereinbehalt von den Bruttoeinnahmen erfolgt. Jeder Mitgliedstaat darf ferner festlegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung oder mehrfache Belastung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch mit anderen Mitgliedstaaten geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung oder mehrfachen Belastung einführen (Rz 48 des EuGH-Urteils). Dies schließt aus Sicht des Senats auch die Befugnis ein, im Rahmen des zweigeteilten Verfahrens für beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften in § 32 Abs. 5 KStG ein eigenständiges und antragsgebundenes Erstattungsverfahren als Entlastungsmechanismus für Kapitalertragsteuerbeträge auf Ausschüttungen vorzusehen, die wirtschaftlich einer höheren Besteuerung als Dividenden unterliegen, die an Gesellschaften mit Sitz im Inland ausgeschüttet werden.
- 39** 3. Die nationalen Regelungen der Abgabenordnung zur Festsetzungsverjährung als Ausschlussgrund für die Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO verletzen die unionsrechtlichen Vorgaben des Äquivalenz- und Effektivitätsprinzips nicht.
- 40** a) Die verfahrensrechtlichen Regelungen gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG müssen den in der ständigen EuGH-Rechtsprechung geklärten Voraussetzungen für die Durchsetzung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs genügen. Nach dem unionsrechtlichen Erstattungsanspruch sind Abgaben zu erstatten, die ein Mitgliedstaat unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhoben hat. Der Erstattungsanspruch ergibt sich als Folge und Ergänzung der Rechte, die den Einzelnen aus dem Unionsrecht in seiner Auslegung durch den EuGH erwachsen (zu diesem Anspruch s. BFH-Vorlagebeschluss vom 03.06.2025 - VIII R 21/22, BFHE 289, 343, BStBl II 2025, 685, Rz 98; 100; auch BFH-Urteile vom 13.03.2024 - I R 1/20, BFHE 284, 107, BStBl II 2025, 193, Rz 66, 67; vom 25.02.2025 - VIII R 32/21, BFHE 288, 242, Rz 32, jeweils auch zur Verzinsung). § 32 Abs. 5 KStG trägt diesen Vorgaben als nationale Erstattungsregelung Rechnung. Dividenden an Anteilseigner im Sinne des § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG werden durch den grundsätzlich abgeltenden Einbehalt der Kapitalertragsteuer wirtschaftlich einer höheren Besteuerung unterworfen als Dividenden, die an vergleichbare Anteilseigner mit Sitz im Inland ausgeschüttet werden. Diese höhere Belastung verletzt Anteilseigner im Sinne des § 32 Abs. 5 Satz 1 KStG in ihrer Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 AEUV.
- 41** b) In Ermangelung einer unionsrechtlichen Regelung über die Erstattung zu Unrecht erhobener inländischer Abgaben ist es Aufgabe des innerstaatlichen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, die zuständigen Gerichte zu bestimmen und die Verfahrensmodalitäten der Klagen zu regeln, die den Schutz der dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen. Diese Modalitäten dürfen die Ausübung der durch das Unionsrecht verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip) und nicht weniger günstig ausgestaltet sein als die Modalitäten entsprechender innerstaatlicher Klagen (Äquivalenzprinzip). Dies entspricht der ständigen EuGH-Rechtsprechung (vgl. EuGH-Urteile Metallgesellschaft vom 08.03.2001 - C-397/98 und C-410/98, ECLI:EU:C:2001:134, Rz 84 bis 86; Test Claimants in the FII Group Litigation vom 12.12.2006 - C-446/04, ECLI:EU:C:2006:774, Rz 203; Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation vom 13.03.2007 - C-524/04, ECLI:EU:C:2007:161, Rz 128; Tarsia vom 06.10.2015 - C-69/14, ECLI:EU:C:2015:662, Rz 24 bis 39; zur Anwendung dieses Maßstabs auf Ausschluss- und Verjährungsregelungen in den §§ 169 ff. AO EuGH-Urteile I (Erstattung von Abgaben) vom 14.12.2023 - C-655/22, ECLI:EU:C:2023:993, Rz 41 bis 44; Valoris vom 14.10.2020 - C-677/19, ECLI:EU:C:2020:825, Rz 21 bis 29; Cargill Deutschland vom 19.12.2019 - C-360/18, ECLI:EU:C:2019:1124, Rz 46, 47, 51 bis 56).
- 42** c) Die Anwendung der Verjährungsbestimmungen in den §§ 169 ff. AO für das Verfahren auf Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG i.V.m. § 155 Abs. 1 Satz 3 AO verletzt das Effektivitätsprinzip nicht.

- 43 aa) Die Festlegung angemessener Verjährungs- oder Ausschlussfristen für die Festsetzung eines aus der Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit abgeleiteten unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs im Rahmen eines Freistellungsbescheids gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 AO steht mit dem Effektivitätsprinzip in Einklang, weil solche Fristen ein Anwendungsfall des grundlegenden Prinzips der Rechtssicherheit sind, das zugleich den Betroffenen und die Behörde schützt, selbst wenn der Ablauf der Fristen die Betroffenen naturgemäß ganz oder teilweise an der Geltendmachung ihrer Rechte hindern kann (EuGH-Urteil Cargill Deutschland vom 19.12.2019 - C-360/18, ECLI:EU:C:2019:1124, Rz 52).
- 44 bb) Auch die Dauer der Frist, innerhalb derer der Freistellungsbescheid gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG zur Durchsetzung des Erstattungsanspruchs zu erlassen ist, verletzt das Effektivitätsprinzip nicht.
- 45 aaa) Ein Fristbeginn ab dem Ende des Jahres der Entstehung der Kapitalertragsteuer (§ 170 Abs. 1 AO, § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) in Verbindung mit einem vierjährigen Fristlauf ermöglicht es einem durchschnittlich aufmerksamen Steuerpflichtigen, die Rechte, die er aus der Unionsrechtsordnung (hier: der Kapitalverkehrsfreiheit) ableitet, ordnungsgemäß geltend machen zu können (vgl. zu diesem subjektiven Maßstab BFH-Beschluss vom 27.02.2018 - I B 37/17, BFH/NV 2018, 841, Rz 14, m.w.N.).
- 46 bbb) Die Klägerin beruft sich zwar darauf, dass ihr zur effektiven Wahrung ihrer Rechte eine (besondere) Anlaufhemmung zu gewähren sei, da § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG als rechtssichere Antragsmöglichkeit für Dividendenbezüge früherer Jahre erst im Jahr 2013 --nach dem Eintritt der regulären Festsetzungsverjährungsfrist für das Streitjahr-- eingeführt worden sei. Dem vermag sich der Senat jedoch nicht anzuschließen.
- 47 (1) Der EuGH hat eine Verletzung des Effektivitätsprinzips durch die Anwendung der Regelungen in §§ 169 bis 171 AO im Zusammenhang mit Regelungen angenommen, die Unionsrechte (insbesondere Rückforderungsansprüche) nachträglich konkretisieren. Die Ausübung eines Rechts, das einem Wirtschaftsteilnehmer durch eine Unionsregelung eingeräumt sei, die die Voraussetzungen für dieses Recht endgültig festlege, sei dann praktisch unmöglich, wenn sie die Ausübung des Rechts von der Voraussetzung abhängig mache, dass der betreffende Wirtschaftsteilnehmer, noch bevor die unionsrechtliche Regelung in Kraft getreten sei, einen Antrag oder eine Klage gegen eine nationale Entscheidung einreichen müsse, die auf einer früheren Fassung einer unionsrechtlichen Regelung beruhe, welche der EuGH in der Zwischenzeit für ungültig erklärt habe (s. zur Produktionsabgabe auf Zucker nach der Verordnung (EU) Nr. 1360/2013 EuGH-Urteile Cargill Deutschland vom 19.12.2019 - C-360/18, ECLI:EU:C:2019:1124, Rz 55, 56; I (Erstattung von Abgaben) vom 14.12.2023 - C-655/22, ECLI:EU:C:2023:993, Rz 45, 46; BFH-Urteil vom 09.07.2024 - VII R 35/23 (VII R 48/20), BFHE 285, 453, Rz 26, 27).
- 48 (2) Eine solche Situation liegt im Streitfall indes nicht vor. Die Klägerin hätte die Verletzung der Kapitalverkehrsfreiheit durch den abgeltenden Steuerabzug im Streitjahr und ihr Erstattungsbegehren vor Einführung der Regelung in § 32 Abs. 5 KStG und vor dem Eintritt der Festsetzungsverjährung auf der Grundlage des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs in zumutbarer Weise geltend machen können. Sie hätte einen Freistellungsbescheid zur Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer beantragen können, wie der BFH bereits durch das Urteil vom 22.04.2009 - I R 53/07 (BFHE 224, 556) anerkannt hatte. Nach dem EuGH-Urteil vom 20.10.2011 - C-284/09 (ECLI:EU:C:2011:670) stand fest, dass der abgeltende Steuerabzug die Klägerin in ihrer Kapitalverkehrsfreiheit verletzte. Die Leitsätze dieser Entscheidung wurden im Amtsblatt der Europäischen Union 2011, Nr. C 362 veröffentlicht, welches am 10.12.2011 erschienen ist. Aufgrund dieser Entwicklungen war es der Klägerin möglich und zumutbar, vor Ablauf des 31.12.2012 den Erlass eines Freistellungsbescheids zu beantragen. Ein solcher Antrag hätte den Ablauf der Festsetzungsfrist für das Streitjahr gemäß § 171 Abs. 3 AO gehemmt; der im November 2013 gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG gestellte Antrag wäre in diese Hemmung eingetreten (s. BFH-Urteile vom 22.04.2009 - I R 53/07, BFHE 224, 556; vom 11.01.2012 - I R 25/10, BFHE 236, 318; vom 13.04.2021 - I R 31/18, BFH/NV 2021, 1349). Andere beschränkt steuerpflichtige Dividendenbezieher haben den unionsrechtlichen Erstattungsanspruch durch einen vor Fristablauf gestellten Antrag auf Erlass eines Freistellungsbescheids auch in dieser Weise durchgesetzt (vgl. FG Köln, EuGH-Vorlage vom 20.05.2020 - 2 K 283/16, EFG 2021, 123, Rz 3: Zweiteilung des Erstattungsantrags; nachgehend EuGH-Urteil ACC Silicones vom 16.06.2022 - C-572/20, ECLI:EU:C:2022:469).
- 49 d) Entgegen dem klägerischen Vorbringen verlangt auch das Äquivalenzprinzip nicht, zugunsten der Klägerin im Verfahren auf Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 und 6 KStG eine Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zu berücksichtigen.
- 50 aa) Die Klägerin macht hierzu geltend, ein gebietsansässiger Anteilseigner habe für die Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Veranlagungszeitraum des Dividendenbezugs (hier: des Streitjahres 2008)

wegen der Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO faktisch eine (mindestens) um ein Jahr verlängerte Festsetzungsverjährungsfrist, um die Erstattung der Kapitalertragsteuer im Wege der Veranlagung zur Körperschaftsteuer durch eine Anrechnung auf die festzusetzende Körperschaftsteuer gemäß § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2, § 36 Abs. 4 EStG zu erreichen.

- 51** bb) Für Klagen auf Erstattung einer Steuer, die auf einen Verstoß gegen das Unionsrecht gestützt werden, verlangt das Äquivalenzprinzip, dass das nationale Recht keine Verfahrensmodalitäten vorsieht, die ungünstiger sind als die Modalitäten, die für in Anbetracht ihres Verfahrensgegenstands, ihres Rechtsgrunds und ihrer wesentlichen Gesichtspunkte entsprechende Klagen gelten, die auf einen Verstoß gegen innerstaatliches Recht gestützt werden (vgl. z.B. EuGH-Urteil *Valoris* vom 14.10.2020 - C-677/19, ECLI:EU:C:2020:825, Rz 29). Hierzu ist vom nationalen Gericht zu ermitteln, welche Verfahren miteinander zu vergleichen sind und weiter festzustellen, ob die auf das nationale Recht gestützten Rechtsbehelfe günstiger als die Rechtsbehelfe behandelt werden, mit denen die den Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte durchgesetzt werden sollen (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.2025 - V R 7/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; BFH/NV 2026, 914, Rz 36 unter Verweis auf EuGH-Urteil *Europäische Staatsanwaltschaft* vom 08.04.2025 - C-292/23, ECLI:EU:C:2025:255, Rz 84). Voraussetzung für die Beurteilung einer etwaigen ungünstigeren Behandlung am Maßstab des Äquivalenzprinzips ist danach, ob sich der ausländische und der gebietsansässige Dividendenempfänger im Hinblick auf die Erstattung der Kapitalertragsteuer --durch die Erteilung eines Freistellungsbescheids einerseits und die Anrechnung im Rahmen der Veranlagung andererseits-- in einer verfahrensrechtlich vergleichbaren Ausgangssituation befinden (vgl. BFH-Beschluss vom 27.02.2018 - I B 37/17, BFH/NV 2018, 841, Rz 15). Es obliegt dem nationalen Gericht, das die Verfahrensmodalitäten kennt, die im innerstaatlichen Recht den Schutz der den Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, zu prüfen, ob die Modalitäten in dem vergleichbaren Verfahren des ausländischen Anteilseigners dem Äquivalenzprinzip entsprechen (vgl. z.B. EuGH-Urteil *Valoris* vom 14.10.2020 - C-677/19, ECLI:EU:C:2020:825, Rz 29).
- 52** cc) Nach diesem Maßstab liegt in der Anwendung der Regelungen in §§ 169 bis 171 AO im Erstattungsverfahren gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG keine Verletzung des Äquivalenzprinzips gegenüber der Anwendung dieser Regelungen bei einer gebietsansässigen im Inland veranlagten Mutterkapitalgesellschaft.
- 53** aaa) Im Hinblick auf die Entlastung von der Kapitalertragsteuer liegt bei beiden Gruppen von Anteilseignern eine vergleichbare Situation vor. Das körperschaftsteuerliche Veranlagungsverfahren und das Erstattungsverfahren gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG dienen gleichermaßen der Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbelastung des Anteilseigners für die bezogene Dividende (EuGH-Urteil vom 20.10.2011 - C-284/09, ECLI:EU:C:2011:670, Rz 49, 54). Aus dieser Vergleichsperspektive (Vergleich des Steuerausländers mit dem Steuerinländer und nicht mit einem anderen beschränkt Steuerpflichtigen) ist für die vom Unionsrechtsverstoß betroffenen ausländischen Dividendenempfänger wie bei Inländern die Erstattung der Kapitalertragsteuer jeweils nur in den zeitlichen Grenzen der §§ 169 bis 171 AO erreichbar (BFH-Urteil vom 13.04.2021 - I R 31/18, BFH/NV 2021, 1349, Rz 20, 21; zu körperschaftlichen Dividendenempfängern ohne eine Veranlagungspflicht gemäß § 31 KStG s. BFH-Urteile vom 13.03.2024 - I R 1/20, BFHE 284, 107, BStBl II 2025, 193, Rz 60 bis 63; vom 17.05.2022 - VIII R 2/18, BFHE 277, 193, BStBl II 2022, 685, Rz 26).
- 54** bbb) Im Schrifttum wird vertreten, zur Vermeidung einer unionsrechtswidrigen Ungleichbehandlung gegenüber einem gebietsansässigen Anteilseigner, der Steuererklärungspflichten unterliege und dem deshalb die Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO zugutekomme, sei auch im Erstattungsverfahren auf Erteilung eines Freistellungsbescheids eine solche Anlaufhemmung anzuwenden (Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 25. Aufl., § 50c Rz 28a; Schnitger, *Der Betrieb* 2012, 305; wohl auch Geurts/Faller, *Deutsches Steuerrecht* 2012, 2357) und dies auf den Antrag gemäß § 32 Abs. 5 Satz 1 und 6 KStG zu übertragen (Anissimov in Lademann, *Körperschaftsteuergesetz*, § 32 Rz 133; Patzner/Nagler, *GmbHRundschau* 2012, 597; a.A. Siegers in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, *Die Körperschaftsteuer*, § 32 KStG Rz 54, 59; Endert in Frotscher/Drüen, *KStG/GewStG/UmwStG*, § 32 KStG Rz 75; Brandis/Heuermann/Werning, § 32 KStG Rz 42; wohl auch Link in Herrmann/Heuer/Raupach, § 32 KStG Rz 38; BeckOK KStG/Micker, 28. Ed. 01.03.2026, KStG § 32 Rz 216; Kögel in Gosch, *KStG*, 4. Aufl., § 32 Rz 64). In der Rechtsprechung des BFH ist diese Frage bislang weder für Anträge auf Erteilung eines Freistellungsbescheids gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 EStG analog (BFH-Urteile vom 13.04.2021 - I R 31/18, BFH/NV 2021, 1349, Rz 23; vom 13.03.2024 - I R 1/20, BFHE 284, 107, BStBl II 2025, 193, Rz 58, 59) noch für das Verfahren gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG geklärt worden.
- 55** ccc) Trotz der im Hinblick auf das Erstattungsinteresse vergleichbaren Situation der Veranlagung unter Anrechnung der Kapitalertragsteuer ist § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO in ein dem Erstattungsverfahren nicht vergleichbares

Verfahren eingebettet.

- 56** § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO löst für das Veranlagungsverfahren gemäß § 31 Abs. 1 KStG, das auf einer Steuererklärungspflicht oder Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung beruht, eine Anlaufhemmung aus. Die Beendigung der Anlaufhemmung ist von der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung bei der zuständigen Finanzbehörde abhängig. So soll verhindert werden, dass die Festsetzungsfrist beginnt, bevor die Finanzbehörde etwas vom Entstehen und der Höhe des Steueranspruchs erfahren hat (BFH-Urteil vom 14.12.2021 - VIII R 31/19, BFHE 275, 299, BStBl II 2022, 461, Rz 29). Die Anlaufhemmung kann auch zum Nachteil des Steuerpflichtigen wirken. Sie bezweckt nicht, die Festsetzungsfrist zu verlängern, um die Anrechnung der Kapitalertragsteuer zu ermöglichen. Trotz der Anlaufhemmung hängt die Erstattung der Kapitalertragsteuer "im Veranlagungsweg" nach der im Streitfall maßgeblichen Rechtslage zusätzlich davon ab, dass vor Ablauf der Festsetzungsfrist der Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlässt (vgl. § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO). Denn die Abgabe einer Steuererklärung ist auch dann kein Antrag im Sinne des § 171 Abs. 3 AO, der eine Ablaufhemmung auslöst, wenn sie bei erklärungsgemäßer Veranlagung zu einer Erstattung führen soll (BFH-Urteil vom 28.08.2014 - V R 8/14, BFHE 247, 21, BStBl II 2015, 3, Rz 10).
- 57** Dem ist das Erstattungsverfahren gemäß § 32 Abs. 5 Satz 6 KStG nicht vergleichbar, weil es sich um ein antragsgebundenes freiwilliges Verfahren handelt. Im Erstattungsverfahren genügt die Antragstellung innerhalb der noch offenen Festsetzungsfrist, um den Ablauf der Verjährung für die Erteilung des Freistellungsbescheids gemäß § 171 Abs. 3 AO zu hemmen. Der beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner kann sein unionsrechtlich geschütztes Erstattungsbegehren durchsetzen, ohne auf eine zusätzliche Anlaufhemmung angewiesen zu sein. Dies gilt wie dargelegt auch für die Klägerin, die vor Ablauf des Jahres 2012 einen Freistellungsbescheid hätte beantragen können.
- 58** ddd) Eine Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO im Erstattungsverfahren für die Erteilung des Freistellungsbescheids neben einer Ablaufhemmung gemäß § 171 Abs. 3 AO, die aufgrund des Erstattungsantrags ausgelöst würde, würde daher beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner für die Kapitalertragsteuer nicht in eine mit dem gebietsansässigen Anteilseigner vergleichbare verfahrensrechtliche Situation stellen, sondern einseitig bevorzugen. Dies verlangt das Äquivalenzprinzip jedoch nicht.
- 59** 4. Der Senat erachtet die Unionsrechtslage auf Grundlage der vorliegenden Rechtsprechung des EuGH als eindeutig. Dies gilt für die Unionsrechtskonformität des zweigeteilten Verfahrens, die unionsrechtlichen Vorgaben zur Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten bei der Umsetzung des unionsrechtlichen Erstattungsanspruchs, deren Begrenzung durch das Effektivitäts- und Äquivalenzprinzip und die den nationalen Gerichten zustehende Befugnis, die einschlägigen nationalen Verfahren hinsichtlich ihrer Vergleichbarkeit und Modalitäten zu beurteilen. Einer Vorlage an den EuGH nach Art. 267 Abs. 3 AEUV bedarf es auf dieser Grundlage nicht (EuGH-Urteile CILFIT vom 06.10.1982 - C-283/81, ECLI:EU:C:1982:335; Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi vom 06.10.2021 - C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799; vgl. auch Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2021, 504; vom 08.11.2023 - 2 BvR 1079/20, HFR 2024, 357).
- 60** 5. Der Senat entscheidet im Einverständnis mit den Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).
- 61** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de