

§ 44

Entrichtung der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730;
BStBl. I 2016, 731)

(1) ¹Schuldner der Kapitalertragsteuer ist in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 7b und 8 bis 12 sowie Satz 2 der Gläubiger der Kapitalerträge. ²Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. ³In diesem Zeitpunkt haben in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2 bis 4 sowie 7a und 7b der Schuldner der Kapitalerträge, jedoch in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 die für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag ausführende Stelle im Sinne des Satzes 4 Nummer 1, und in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a, 5 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Steuerabzug unter Beachtung der im Bundessteuerblatt veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. ⁴Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist

1. in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 bis 7 Buchstabe a und Nummer 8 bis 12 sowie Satz 2
 - a) das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b, das inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländische Wertpapierhandelsbank,
 - aa) das die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an einer Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte, die Zinsscheine, die Anteile an Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes oder sonstigen Wirtschaftsgüter verwahrt oder verwaltet oder deren Veräußerung durchführt und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt oder in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 8 und 11 die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt,
 - bb) das die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt;
 - b) der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe a und Nummer 10 unter den Voraussetzungen des Buchstabens a, wenn kein inländisches Kreditinstitut oder kein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist;
2. in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut, das die Kapitalerträge als Schuldner auszahlt oder gutschreibt;
3. in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a

- a) das inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b, das inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländische Wertpapierhandelsbank, welche die Anteile verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt oder die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine auszahlt oder gutschreibt oder die Kapitalerträge an eine ausländische Stelle auszahlt,
 - b) die Wertpapiersammelbank, der die Anteile zur Sammelverwahrung anvertraut wurden, wenn sie die Kapitalerträge an eine ausländische Stelle auszahlt,
 - c) der Schuldner der Kapitalerträge, soweit die Wertpapiersammelbank, der die Anteile zur Sammelverwahrung anvertraut wurden, keine Dividendenregulierung vornimmt; die Wertpapiersammelbank hat dem Schuldner der Kapitalerträge den Umfang der Bestände ohne Dividendenregulierung mitzuteilen,
4. in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5, soweit es sich um die Vorabpauschale nach § 16 Absatz 1 Nummer 2 des Investmentsteuergesetzes handelt, das inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b, das inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländische Wertpapierhandelsbank, welches oder welche die Anteile an dem Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes verwahrt oder verwaltet.

⁵Die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum zehnten des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung

1. des Schuldners der Kapitalerträge,
2. der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle oder
3. der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle

nach dem Einkommen zuständig ist; bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ist die einbehaltene Steuer in dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen.

⁶Dabei ist die Kapitalertragsteuer, die zu demselben Zeitpunkt abzuführen ist, jeweils auf den nächsten vollen Eurobetrag abzurunden. ⁷Wenn Kapitalerträge ganz oder teilweise nicht in Geld bestehen (§ 8 Absatz 2) und der in Geld geleistete Kapitalertrag nicht zur Deckung der Kapitalertragsteuer ausreicht, hat der Gläubiger der Kapitalerträge dem zum Steuerabzug Verpflichteten den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen. ⁸Zu diesem Zweck kann der zum Steuerabzug Verpflichtete den Fehlbetrag von einem bei ihm unterhaltenen und auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge lautenden Konto, ohne Einwilligung des Gläubigers, einziehen. ⁹Soweit der Gläubiger nicht vor Zufluss der Kapitalerträge widerspricht, darf der zum Steuerabzug Verpflichtete auch insoweit die Geldbeträge von einem auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge lautenden Konto einziehen, wie ein mit dem Gläubiger vereinbarter Kontokorrentkredit für dieses Konto nicht in Anspruch genommen wurde. ¹⁰Soweit der Gläubiger seiner Verpflichtung nicht nachkommt, hat der zum Steuerabzug Verpflichtete dies dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen. ¹¹Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer vom Gläubiger der Kapitalerträge nachzufordern.

(1a) ¹Werden inländische Aktien über eine ausländische Stelle mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert und leitet die ausländische Stelle auf die Erträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 einen einbehaltenen Steuerbetrag im Sinne des § 43a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 an eine inländische Wertpapiersammelbank weiter, ist diese zur Abführung der einbehaltenen Steuer verpflichtet. ²Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 gilt Satz 1 entsprechend.

(1b) Bei inländischen und ausländischen Investmentfonds ist für die Vorabpauschale nach § 16 Absatz 1 Nummer 2 des Investmentsteuergesetzes Absatz 1 Satz 7 bis 11 entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge an dem Tag zu (Absatz 1), der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. ²Ist die Ausschüttung nur festgesetzt, ohne dass über den Zeitpunkt der Auszahlung ein Beschluss gefasst worden ist, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung; ist durch Gesetz eine abweichende Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs bestimmt oder lässt das Gesetz eine abweichende Bestimmung der Fälligkeit durch Satzungsregelung zu, gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag der Fälligkeit. ³Für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 gelten diese Zuflusszeitpunkte entsprechend.

(3) ¹Ist bei Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in dem Beteiligungsvertrag über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, so gilt der Kapitalertrag am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Kapitalertrag ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden soll, als zugeflossen. ²Bei Zinsen aus partiarischen Darlehen gilt Satz 1 entsprechend.

(4) Haben Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge vor dem Zufließen ausdrücklich Stundung des Kapitalertrags vereinbart, weil der Schuldner vorübergehend zur Zahlung nicht in der Lage ist, so ist der Steuerabzug erst mit Ablauf der Stundungsfrist vorzunehmen.

(5) ¹Die Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen oder die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen haften für die Kapitalertragsteuer, die sie einzubehalten und abzuführen haben, es sei denn, sie weisen nach, dass sie die ihnen auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt haben. ²Der Gläubiger der Kapitalerträge wird nur in Anspruch genommen, wenn

1. der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat,
2. der Gläubiger weiß, dass der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltenen Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt oder
3. das die Kapitalerträge auszahlende inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut die Kapitalerträge zu Unrecht ohne Abzug der Kapitalertragsteuer ausgezahlt hat.

³Für die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge, der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle und der die Kapitalerträge auszahlen- den Stelle bedarf es keines Haftungsbescheids, soweit der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge aus- zahlende Stelle die einbehaltene Kapitalertragsteuer richtig angemeldet hat oder soweit sie ihre Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Finanz- amt oder dem Prüfungsbeamten des Finanzamts schriftlich anerkennen.

(6) ¹In den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7c gilt die juristische Person des öffentlichen Rechts und die von der Körperschaftsteuer befrei- te Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Gläubi- ger und der Betrieb gewerblicher Art und der wirtschaftliche Geschäft- betrieb als Schuldner der Kapitalerträge. ²Die Kapitalertragsteuer entsteht, auch soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen entfällt, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden sind, im Zeit- punkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ab- lauf des Wirtschaftsjahres; in den Fällen des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Satz 2 am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwen- dung und in den Fällen des § 22 Absatz 4 des Umwandlungssteuergeset- zes am Tag nach der Veräußerung. ³Die Kapitalertragsteuer entsteht in den Fällen des § 20 Absatz 1 Nummer 10 Buchstabe b Satz 3 zum Ende des Wirtschaftsjahres. ⁴Die Absätze 1 bis 4 und 5 Satz 2 sind entsprechend anzuwenden. ⁵Der Schuldner der Kapitalerträge haftet für die Kapital- ertragsteuer, soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen und auf Veräußerungen im Sinne des § 22 Absatz 4 des Umwandlungssteuer- gesetzes entfällt.

(7) ¹In den Fällen des § 14 Absatz 3 des Körperschaftsteuergesetzes ent- steht die Kapitalertragsteuer in dem Zeitpunkt der Feststellung der Han- delsbilanz der Organgesellschaft; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft. ²Die entstan- dene Kapitalertragsteuer ist an dem auf den Entstehungszeitpunkt nachfol- genden Werktag an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung der Organgesellschaft nach dem Einkommen zuständig ist. ³Im Übrigen sind die Absätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.

Autor: Sebastian **Hartrott**, Syndikus-Rechtsanwalt, HANNOVER LEASING Investment GmbH, Pullach

Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt/M.

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 44 . .	1
---	---

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 44	1	III. Bedeutung und Verfas- sungsmäßigkeit des § 44 .	3
II. Rechtsentwicklung des § 44	2	IV. Geltungsbereich des § 44 .	4

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Entrichtung der Kapitalertragsteuer .. 11**

	Anm.																											
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">I.</td> <td style="width: 85%;">Schuldner-eigenschaft</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">11</td> </tr> <tr> <td>II.</td> <td>Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer</td> <td style="text-align: right;">12</td> </tr> <tr> <td>III.</td> <td>Entrichtungspflichtiger für die Kapitalertragsteuer</td> <td style="text-align: right;">13</td> </tr> <tr> <td></td> <td>1. Allgemeines</td> <td style="text-align: right;">13</td> </tr> <tr> <td></td> <td>2. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge.</td> <td style="text-align: right;">14</td> </tr> </table>	I.	Schuldner-eigenschaft	11	II.	Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer	12	III.	Entrichtungspflichtiger für die Kapitalertragsteuer	13		1. Allgemeines	13		2. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge.	14	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;"></td> <td style="width: 85%;">3. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">15</td> </tr> <tr> <td></td> <td>4. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle</td> <td style="text-align: right;">16</td> </tr> <tr> <td></td> <td>5. Keine Entrichtungspflicht</td> <td style="text-align: right;">17</td> </tr> <tr> <td>IV.</td> <td>Steuerabzugsverfahren und Abführung der Kapitalertragsteuer</td> <td style="text-align: right;">19</td> </tr> </table>		3. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle	15		4. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle	16		5. Keine Entrichtungspflicht	17	IV.	Steuerabzugsverfahren und Abführung der Kapitalertragsteuer	19
I.	Schuldner-eigenschaft	11																										
II.	Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer	12																										
III.	Entrichtungspflichtiger für die Kapitalertragsteuer	13																										
	1. Allgemeines	13																										
	2. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge.	14																										
	3. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle	15																										
	4. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle	16																										
	5. Keine Entrichtungspflicht	17																										
IV.	Steuerabzugsverfahren und Abführung der Kapitalertragsteuer	19																										

**C. Erläuterungen zu Abs. 1a:
Entrichtung der Kapitalertragsteuer im Falle von manufactured dividends 20**

	Anm.									
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">I.</td> <td style="width: 85%;">Besteuerung von manufactured dividends</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">20</td> </tr> <tr> <td>II.</td> <td>Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die inländische Wertpapier-sammelbank</td> <td style="text-align: right;">21</td> </tr> </table>	I.	Besteuerung von manufactured dividends	20	II.	Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die inländische Wertpapier-sammelbank	21	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">III.</td> <td style="width: 85%;">Entsprechende Anwendung bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">22</td> </tr> </table>	III.	Entsprechende Anwendung bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2	22
I.	Besteuerung von manufactured dividends	20								
II.	Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die inländische Wertpapier-sammelbank	21								
III.	Entsprechende Anwendung bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2	22								

**D. Erläuterungen zu Abs. 1b:
Steuerabzug im Falle der Vorabpauschale nach § 18 InvStG 22a**

	Anm.						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">I.</td> <td style="width: 85%;">Vorabpauschale nach § 18 InvStG</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">22a</td> </tr> </table>	I.	Vorabpauschale nach § 18 InvStG	22a	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">II.</td> <td style="width: 85%;">Steuerabzug bei der Vorabpauschale</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">22b</td> </tr> </table>	II.	Steuerabzug bei der Vorabpauschale	22b
I.	Vorabpauschale nach § 18 InvStG	22a					
II.	Steuerabzug bei der Vorabpauschale	22b					

**E. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zuflusszeitpunkt bei Gewinnanteilen und anderen Kapitalerträgen 23**

	Anm.						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">I.</td> <td style="width: 85%;">Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungsbeschluss</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">23</td> </tr> </table>	I.	Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungsbeschluss	23	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 5%;">II.</td> <td style="width: 85%;">Fehlende Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungsbeschluss</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">24</td> </tr> </table>	II.	Fehlende Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungsbeschluss	24
I.	Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungsbeschluss	23					
II.	Fehlende Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungsbeschluss	24					

Anm.	Anm.
III. Entsprechende Anwendung bei Kapitalerträgen	iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 25

**F. Erläuterungen zu Abs. 3:
Zuflusszeitpunkt bei Einnahmen aus der
Beteiligung als stiller Gesellschafter . . . 30**

**G. Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuerabzug bei Stundung der Kapitalerträge 35**

**H. Erläuterungen zu Abs. 5:
Haftung für Kapitalertragsteuer 40**

Anm.	Anm.
I. Haftung des Entrichtungspflichtigen (Abs. 5 Satz 1) 40	und des Gläubigers der Kapitalerträge 42
II. Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge (Abs. 5 Satz 2) 41	IV. Verfahren 43
III. Gesamtschuldnerische Haftung des Schuldners	1. Allgemeines 43
	2. Haftungsbescheid 44
	3. Kapitalertragsteueranmeldung 45

**I. Erläuterungen zu Abs. 6:
Sonderregelung im Falle des § 43 Abs. 1
Satz 1 Nr. 7c 50**

Anm.	Anm.
I. Fiktion bei Betrieben gewerblicher Art 50	III. Entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 4 und 5 Satz 2 52
II. Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer 51	IV. Haftung des Schuldners der Kapitalerträge 53

**J. Erläuterungen zu Abs. 7:
Entstehung und Abführung bei
Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 KStG 58**

Anm.	Anm.
I. Entstehung der Kapitalertragsteuer 58	III. Entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 4 60
II. Entrichtung der Kapitalertragsteuer 59	

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 44

Schrifttum: SORGENFREI, Einzelaspekte des Dividendenstripping, FR 2001, 291; RAVENSTEIN, Die neue Abgeltungsteuer nach dem Unternehmensteuerreformgesetz, StuB 2007, 343; FISCHER, Problemfelder bei der Abgeltungsteuer, DStR 2007, 1898; PODEWILS, Doppelte Steuererstattung durch „Dividenden-Stripping“ – Lukrative Aktiengeschäfte um den Dividendenstichtag, AG 2010, 391; BRUNS, Leerverkäufe und missbräuchliche Gestaltungen, DStR 2010, 2061; ENGLISCH, Wirtschaftliches Eigentum beim Kauf girosammelverwahrter Aktien, FR 2010, 1023; RAU, Leerverkäufe und doppelte Anrechnung von Kapitalertragsteuer, DStR 2010, 1267; BERGER/MATUSZWEWSKI, Dividendenstripping im Fokus der Finanzverwaltung, BB 2011, 3097; HENSEL, BMF: Neuer Steuerabzug auf Bezüge aus inländischen Aktien, RdF 2011, 362; PODEWILS, Neues zum „Dividendenstripping“ aus Finanzverwaltung und Rechtsprechung, FR 2011, 69; RAU, Das neue Kapitalertragsteuererhebungssystem für inländische, von einer Wertpapiersammelbank verwahrte Aktien, DStR 2011, 2325; TAPPEN, Steuerrechtsänderungen durch das geplante OGAW-IV-Umsetzungsgesetz, DStR 2011, 246; NIEDLING, Neuregelung des Kapitalertragsteuerabzugs durch das OGAW-IV-UmsG – erste Bestandsaufnahme und Problemfelder in der Praxis, RdF 2012, 43; GEERLING/GRANKE, Verweigerung der Steueranrechnung nach Dividendenstripping als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, DStR 2013, 1711; WEBER-GRELLET, Die Funktion der Kapitalertragsteuer im System der Abgeltungsteuer, DStR 2013, 1357; HAASE/DORN, Probleme des Kapitalertragsteuerabzugs bei Dividendenabzug über ausländische Investmentfonds – Handlungsbedarf für den Gesetzgeber, DStR 2015, 1158; SCHMID, Wirtschaftliches Eigentum an börsennotierten Aktien bei Wertpapierleihgeschäften, DStR 2015, 801; SPENGLER/EISGRUBER, Die nicht vorhandene Gesetzeslücke bei Cum-/Ex-Geschäften, DStR 2015, 785; BALDAUF, Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom Bundestag verabschiedet, NWB 21/2016, 1563; BINDL/MAGER, Ausgewählte Zweifelsfragen und Lösungsvorschläge zum InvStG n.F., BB 2016, 2711; BINDL/STADLER, Das neue InvStG – Überblick und Korrekturbedarf, DStR 2016, 1953; LORITZ, Der Streit um Cum-Ex-Geschäfte – Rückbesinnung auf die Grundlagen, Auslegung des Steuerrechts an den Realitäten und Wahrung rechtsstaatlicher Prinzipien, WM 2017, 309 (Teil I), 353 (Teil II); BEHNES, Haftung der Verwahrstellen bei Cum/Cum-Transaktionen nach dem BMF-Schreiben v. 17.7.2017, RdF 2018, 40.

I. Grundinformation zu § 44

1

Die Vorschrift regelt die Entrichtung der KapErtrSt in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 7b und 8 bis 12 sowie Satz 2 und in ihrem Abs. 6 auch in dem Fall des § 43 Abs. 1 Nr. 7c. Folglich erfasst sie alle Fälle der KapErtrSt und trifft dabei Aussagen zur Schuldneigenschaft, zum Zeitpunkt der Entstehung, zum Einbehalt, zur Abführung an das FA sowie zur Haftung für die KapErtrSt. Einer präzisen Systematik folgt die Regelung dabei nicht.

Abs. 1 bestimmt den Schuldner der KapErtrSt (Satz 1), ihre Entstehung im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge (Satz 2), die Pflicht zum StAbzug (Satz 3), die auszahlende Stelle (Satz 4), die Pflicht zur Abführung an das jeweils zuständige FA (Satz 5) unter Beachtung des Abrundungsgebots (Satz 6) und legt für die Fälle des Sachbezugs bei Unterdeckung einen Anspruch des zum StAbzug Verpflichteten gegenüber dem Gläubiger fest (Satz 7). Die für den StAbzug erforderlichen Beträge können vom Konto des Gläubigers eingezogen werden (Satz 8). Auch zwischen dem Gläubiger der Kapitalerträge und der depotführenden Stelle bestehende Kontokorrentkredite können für Zwecke des StAbzugs genutzt werden (Satz 9). Kommt der Gläubiger seiner Verpflichtung, dem zum StAbzug Verpflichteten den KapErtrStBetrag zur Verfügung zu stellen, nicht nach, so besteht im Übrigen eine Anzeigeverpflichtung des zum StAbzug Ver-

pflichteten gegenüber dem FA (Satz 10) und eine Nachforderungspflicht gegenüber dem säumigen Gläubiger (Satz 11).

Abs. 1a verpflichtet inländ. Wertpapiersammelbanken zur Abführung von KapErtrSt, die im Rahmen von Kompensationszahlungen (*manufactured dividends*) bei Cum-/Ex-Transaktionen über ausländ. Stellen einbehalten worden ist.

Abs. 1b bestimmt, wer Abzugsverpflichteter bei der mit dem InvStRefG eingeführten Vorabpauschale nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 18 InvStG 2018 ist.

Abs. 2 enthält eine Zufluss-Fiktion für Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wurde auf den beschlussgegenständlichen Auszahlungstag (Satz 1) oder – in Ermangelung eines solchen – auf den Tag nach der Beschlussfassung oder – im Falle abweichender Fälligkeitsbestimmungen – am Tag der Fälligkeit (Satz 2).

Abs. 3 enthält eine Zufluss-Fiktion für Einnahmen aus stiller Beteiligung, nach der der Kapitalertrag am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteils als zugeflossen gilt, begrenzt auf einen Zeitraum von sechs Monaten nach Ablauf des jeweiligen Wj. (Satz 1). Für Zinsen aus partiarischen Darlehen soll Entsprechendes gelten (Satz 2).

Abs. 4 verlagert den Zuflusszeitpunkt in Fällen einer ausdrücklichen Stundungsvereinbarung auf den Ablauf der Stundungsfrist.

Abs. 5 regelt die Haftung für die KapErtrSt und enthält Angaben über die Haftungssubjekte sowie zu deren Exkulpationsmöglichkeiten (Satz 1). Die Möglichkeiten der Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge sind eingeschränkt (Satz 2). Geregelt wird ferner, in welchen Fällen der Inanspruchnahme ein Haftungsbescheid erforderlich ist (Satz 3).

Abs. 6 schafft mit Blick auf die Schuldner-eigenschaft (Satz 1), den Entstehungszeitpunkt (Sätze 2 und 3) sowie für die Haftung für KapErtrSt (Satz 5) Sonderregelungen für BgA. Für diese gelten die Abs. 1 bis 4 und Abs. 5 Satz 2 der Vorschrift im Übrigen entsprechend (Satz 4).

Abs. 7 enthält Regelungen für die Entstehung, Entrichtung und Abführung der KapErtrSt in den Fällen einer Mehrfachabführung iSd. § 14 Abs. 3 KStG (Sätze 1 und 2) und bestimmt für diese Fälle im Übrigen die entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 4 der Vorschrift (Satz 3).

2

II. Rechtsentwicklung des § 44

KapErtrStG v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 345): Erstmalige Einführung einer KapErtrSt von 10 % als zusätzliche Abgabe (keine Anrechnung auf ESt) auf Dividenden aus Aktien, GmbH- und Genossenschaftsausschüttungen, Wertpapierzinsen, Zinsen aus Hypotheken-, Grund- und Rentenschulden sowie aus bestimmten anderen Darlehen.

Zweite StNotVO v. 19.12.1923 (RGBl. I 1923, 1205): Einführung einer KapErtrSt von 10 % als auf die ESt anrechenbarer Vorwegabzug anstelle der zusätzlichen Abgabe nach KapErtrStG v. 29.3.1920.

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Unter Beibehaltung des KapErtrStsatzes von 10 % Übernahme der in der Zweiten StNotVO v. 19.12.1923 getroffenen KapErtrStRegelungen in das EStG (§§ 83–88); abweichend vom KapErtrStG 1920 fielen GmbH-Ausschüttungen nicht mehr unter den StAbzug und Genossenschaftsausschüttungen nur noch dann, wenn sie 10 RM je Mit-

glied überstiegen; auch Zinsen aus Hypotheken-, Grund- und Rentenschulden wurden von der Abzugspflicht ausgenommen.

VO v. 16.10.1930 (RGBl. I 1930, 464): Herausnahme der Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren aus dem Kreis der dem StAbzug unterliegenden Kapitalerträge.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 2005; RStBl. 1934, 1261): § 44 trat im Zuge der Neuordnung des KapErtrStRechts an die Stelle von § 83 Abs. 3 und der §§ 85, 86, 88 EStG 1925, unter Beibehaltung des Abzugssteuersatzes von 10 %.

KapErtrStDV v. 22.12.1934 (RStBl. 1935, 17): Ergänzung der KapErtrStRegelungen des EStG 1934. In § 6 Abs. 2 und 3 KapErtrStDV war erstmals eine Zuflussfiktion für Gewinnanteile und für Einnahmen aus stiller Beteiligung enthalten.

EStG 1939 v. 27.2.1939 (RGBl. I 1939, 297; RStBl. 1939, 337): Mit Neufassung der Vorschrift wurde klargestellt, dass der Gläubiger der Kapitalerträge Steuerschuldner der KapErtrSt ist und unter bestimmten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden kann, während der Schuldner der Kapitalerträge grds. unbeschränkt haftet.

KRG Nr. 12 (StuZBl. 1946, 2): Mit Wirkung ab 1.4.1946 Erweiterung der Steuerabzugstatbestände, insbes. durch Wiedereinbeziehung der Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren, sowie Erhöhung des StSatzes auf 25 %.

MRegG Nr. 64 v. 22.6.1948 (StuZBl. NW, 123): Der sachliche Umfang der KapErtrStPflicht, wie er bis zu den Änderungen durch KRG Nr. 12 bestanden hatte, wurde wieder hergestellt, jedoch unter Beibehaltung des StSatzes iHv. 25 %.

KapMarktFördG v. 15.12.1952 (BGBl. I 1952, 793; BStBl. I 1952, 935): Schaffung der Abs. 1 und 2 einhergehend mit der Differenzierung der StSätze: Beibehaltung von 25 % für Dividenden und Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, neuer Satz von 30 % für die neu dem Abzug unterstellten festverzinslichen Wertpapiere (mit Abgeltungswirkung) und von 60 % für Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren, deren Emission von den üblichen Marktbedingungen abwich.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Anfügung einer Ermächtigungsvorschrift zum Erlass des StAbzugs vom Kapitalertrag (Abs. 6).

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Verlängerung der Frist für Anmeldung und Abführung der KapErtrSt von einer Woche auf einen Monat durch Änderungen in Abs. 3 Satz 2.

KuponStG v. 25.3.1965 (BGBl. I 1965, 147; BStBl. I 1965, 103): In der Überschrift des § 44 „Bemessung und Entrichtung der Kapitalertragsteuer“ wurden die Worte „in den Fällen des § 43 Abs. 1 Ziff. 1 bis 5“ eingefügt. Die Bemessung und Entrichtung der KapErtrSt nach § 43 Abs. 1 Ziff. 6 (Kuponsteuer) wurde im neu geschaffenen § 45 geregelt.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): In Abs. 1 Nr. 1 EStG 1975 wurde die Aufzählung der Fälle, in denen die KapErtrSt 25 % beträgt, um die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG 1975 erweitert als Folge der Erstreckung des StAbzugs auf die sog. Versicherungsdividenden.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Neufassung der Vorschrift unter Einarbeitung der aufgehobenen KapErtrStDV. Vom ursprünglichen Regelungsgehalt des § 44 aF verblieben für die Neufassung nur noch Abs. 3 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 5 aF; die übrigen Regelungen wurden in andere Vorschriften übernommen oder entfielen. Die bislang in Abs. 1 und 4 enthaltene

Regelung über Höhe und Bemessungsgrundlage wurde in den neu geschaffenen § 43a übernommen, Abs. 3 Satz 3 aF wurde zu § 43 Abs. 4, während Abs. 2 und 6 aF entfielen. Im Wesentlichen wurden in Abs. 1 die Regelungsinhalte des Abs. 5 Satz 1 aF (Satz 1), des § 3 Abs. 5 Nr. 1 StAnpG (Satz 2), des Abs. 3 Sätze 1 und 2 aF und der §§ 5 Abs. 1 Satz 1, 6 Nr. 1, 8 Abs. 1 Nr. 1, 8 Abs. 2 Nr. 1 KapErtrStDV (Sätze 3 und 4) sowie des § 4 KapErtrStDV (Satz 5) übernommen. Die Neufassung des Abs. 2 erfolgte entsprechend § 6 Abs. 2 KapErtrStDV, die des Abs. 3 entsprechend § 6 Abs. 3 KapErtrStDV unter Erstreckung auf Zinsen aus partiarischen Darlehen. Mit der Neufassung des Abs. 4 wurde die früher in § 7 Abs. 1 KapErtrStDV enthaltene Stundungsregelung übernommen, während Abs. 5 im Wesentlichen entsprechend dem Abs. 2 Sätze 2 und 3 aF, ergänzt um Teilregelungen der §§ 5 Abs. 2 und 12 Abs. 2 KapErtrStDV, gefasst wurde.

StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In der Überschrift der Vorschrift und in Abs. 1 Satz 1 wurden jeweils die Worte „§ 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 und 7“ durch die Worte „§ 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 5“ ersetzt als Folge der Streichung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 (Bauzinsen).

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In der Überschrift der Vorschrift und in Abs. 1 Satz 1 wurden jeweils die Worte „§ 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 5“ durch die Worte „§ 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 und 8“ ersetzt als redaktionelle Anpassung an den geänderten § 43.

HBegleitG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2262; BStBl. I 1989, 19): Durch Änderung von Abs. 1 wurde Kreditinstituten gestattet, bei an das Bundesamt für Finanzen gestellten Sammelanträgen auf Erstattung von KapErtrSt auf Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren in Nichtveranlagungsfällen die vorfinanzierte KapErtrSt bei der nächsten KapErtrStAnmeldung aus der KapErtrSt zu entnehmen, die sie selbst als Schuldner von Kapitalerträgen einzubehalten und abzuführen haben. Entsprechend wurde die Rundungsvorschrift angepasst und ein Rückforderungsanspruch des Bundesamtes für Finanzen in Verbindung mit der Anzeigepflicht des Kreditinstituts bei unrechtmäßiger KapErtrStEntnahme geschaffen.

ÄndStReformG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Im Zuge der Abschaffung der sog. kleinen Kapitalertragsteuer von 10 % wurde der seit 1989 geltende Rechtszustand wiederhergestellt.

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): In der Überschrift und in Abs. 1 Satz 1 wurden jeweils die Worte „§ 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 5“ durch die Worte „§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 und 7 sowie Satz 2“ ersetzt (Anpassung an die dem Zinsabschlag unterliegenden Kapitalerträge). Im Übrigen wurde Abs. 1 infolge der Einführung der sog. Zahlenstellenlösung für den Zinsabschlag, wonach bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 7 und Satz 2 der Zinsabschlag von der sie auszahlenden inländ. Stelle (jdR Kreditinstitut) abgezogen und abgeführt wird, neu gefasst. In Abs. 5 wurde für die Abzugsverpflichteten eine Verschuldenshaftung mit Exkulpationsmöglichkeit eingeführt.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In der Überschrift und in Abs. 1 wurden die Zitate jeweils um die Bezugnahme auf den neu eingeführten § 43 Abs. 1 Nr. 8 ergänzt. Daneben wurde in Abs. 1 bestimmt, dass die Einlösung von Zinsscheinen durch den Nichtinhaber des Wertpapiers dann kein Tafelgeschäft ist, wenn die Zinsscheine in einem Depot bei der auszahlenden Stelle verwahrt werden (Satz 4 Nr. 1 Buchst. A Doppelbuchst. aa) sowie die Definition des Tafelgeschäfts auf Wertpapiere ohne Zinsscheine (zB *Zero-Bonds*) ausgeweitet (Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb). Die Rundungsvorschrift

in Abs. 1 Satz 6 wurde neu gefasst, um die gesonderte Abrundung des Zinsabschlags von der übrigen KapErtrSt aufgrund unterschiedlicher Zuweisung dieser Steuer zu ermöglichen. Durch Anfügen der Sätze 7 bis 9 wurde die Erhebung der KapErtrSt für die Fälle geregelt, in denen der Kapitalertrag als Sachbezug zur Verfügung gestellt wird.

Begleitgesetz zum Gesetz zur Umsetzung von EG-Richtlinien zur Harmonisierung bank- und wertpapieraufsichtlicher Vorschriften v. 22.10.1997 (BGBl. I 1997, 2567; BStBl. I 1994, 923): Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 und 2 sowie Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 wurden redaktionell an das Gesetz über das Kreditwesen angepasst, wonach auch Finanzdienstleistungsinstitute als auszahlende Stellen, welche den Zinsabschlag erheben, in Betracht kommen. Die Änderung ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 28.10.1997 zufließen (§ 52 Abs. 29b).

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): In § 44 wurden die Überschrift, Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 an den Wegfall des § 43 Abs. 1 Nr. 5 angepasst.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Im Zuge der Neufassung der §§ 43 bis 45d wurden bei § 44 lediglich Änderungen in Abs. 1 und Abs. 6 vorgenommen, die durch den kstl. Systemwechsel bedingt waren.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Satz 6 wurde das Wort „Deutsche-Mark-Betrag“ durch das Wort „Euro-Betrag“ ersetzt.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): In Abs. 6 wurden der Satz 1 geändert und die Sätze 3 und 5 eingefügt.

AO-ÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2004, 343): In Abs. 1 Satz 5 wurde Halbs. 2 eingefügt.

EURLUmsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Die Vorschrift wurde um einen Abs. 7 ergänzt.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 6 Sätze 2 und 5 wurden redaktionell geändert und sprachlich an das neue UmwStG angepasst.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 1, 2, 5 und 6 wurden geändert. Die Änderungen waren zT redaktioneller Natur, enthielten zT aber auch notwendige Anpassungen des StAbzugs an Änderungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Mit den Änderungen in Abs. 1 Satz 1, Satz 4 Nr. 1, Satz 6 und Abs. 2 Satz 1 wurden die Folgeänderungen für die Umstellung auf das System einer abgeltenden KapErtrSt und die Anpassungen an die Erweiterung des § 20 auf Veräußerungsgewinne vorgenommen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. b wurde ergänzt, um einer denkbaren Erweiterung der Verpflichtung des Schuldners zum KapErtrStEinbehalt vorzubeugen.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Mit den Änderungen in Abs. 1 Satz 3 und in Abs. 1 Satz 4 Buchst. a Doppelbuchst. aa wurde geregelt, dass bei einer Veräußerung von isolierten Dividendenscheinen über ein Kreditinstitut und bei Ausfall von Differenzbeträgen oder sonstigen Vorteilen aus dem Abschluss eines Termingeschäfts das abwickelnde Kreditinstitut die zum StAbzug verpflichtete Stelle ist.

Steuerhinterziehungsbekämpfungsgesetz v. 29.7.2009 (BGBl. I 2009, 2302; BStBl. I 2009, 826): In Abs. 1 Nr. 1 wurde der Buchst. f neu eingefügt. Die

BReg. wurde dadurch ermächtigt, mit Zustimmung des BRats eine Rechtsverordnung zur Bekämpfung der grenzüberschreitenden Steuerhinterziehung der erlassen. Danach besteht die Möglichkeit, den BA- und WK-Abzug von der Erfüllung besonderer Mitwirkungs- und Nachweispflichten abhängig zu machen. Weiter erhielt die BReg. die Möglichkeit, per Verordnung ausländ. Gesellschaften die Entlastung von KapErtrSt oder Abzugsteuern wie in § 50d Abs. 1 und 2 vorgesehen, vom Nachweis der Identität der natürlichen Personen abhängig zu machen, die an der Gesellschaft mit mindestens 10 % unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Die BReg. erhielt ebenfalls die Möglichkeit, durch Verordnung zu regeln, unter welchen Voraussetzungen der gesonderte Steuertarif nach § 32d Abs. 1 für Einkünfte aus Kapitalvermögen sowie die Grundsätze des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 1 und 2 versagt werden können.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Durch Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa wird „§ 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 11“ durch „§ 43 Absatz 1 Nummer 8 und 11“ ersetzt.

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098): In Abs. 1 Satz 3 wird die Verantwortlichkeit für den Einbehalt von KapErtrSt bei sammel- und streifbandverwahrten Aktien neu geregelt. In Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 wird geregelt, wer konkret für den entsprechenden Einbehalt verantwortlich ist.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Mit der Einführung des neuen Abs. 1a werden inländ. Wertpapiersammelbanken verpflichtet, die im Rahmen von Cum-/Ex-Transaktionen über ausländ. Kreditinstitute auf Kompensationszahlungen einbehaltene KapErtrSt an die FinVerw. abzuführen, um Veranlagungsfälle zu vermeiden.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. b wird wegen der Anfügung eines neuen Buchst. c redaktionell angepasst. Durch den neu eingefügten Buchst. c wird der Schuldner der Kapitalerträge als auszahlende Stelle zum StAbzug bei Kapitalerträgen gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a verpflichtet, wenn die Wertpapiersammelbank für die bei ihr in Sammelverwahrung gegebenen Aktien iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a keine Dividendenregulierung vornimmt.

StÄndG v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. II 2015, 846): Abs. 1 Satz 3 wird zur Sicherung einer einheitlichen Anwendung der Rechtsauffassung der FinVerw. durch die Kreditinstitute ergänzt. Durch die Einfügung in Abs. 2 Satz 2 wird verhindert, dass ein Zufluss der Dividendenzahlung vor Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs angenommen wird und die Erhebung der KapErtrSt vor dem Zufluss der Dividendenzahlung erfolgt.

InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Mit der Änderung in Abs. 1 Satz 3 wird die die Kapitalerträge auszahlende Stelle verpflichtet, KapErtrSt auf Erträge aus Investmentfonds (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5) abzuziehen. Hinter Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 wird eine neue Nr. 4 eingefügt, nach der sich im Falle der sog. Vorabpauschale gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG 2018 die Abzugsverpflichteten bei Erträgen aus Investmentfonds (Abs. 1 Satz 1 Nr. 5) bestimmen. Nach Abs. 1 Satz 7 wurden zwei neue Sätze eingefügt, die den zum StAbzug Verpflichteten berechtigen, zur Begleichung von KapErtrSt auf bei ihm unterhaltene Konten des Gläubigers der Erträge zuzugreifen. Dadurch wurden die bisherigen Sätze 8 und 9 zu den Sätzen 10 und 11. Im Zuge der Einführung des neuen Abs. 1b sind die Sätze 7 bis 11 entsprechend anwendbar, sofern zugunsten des Anlegers die Vorabpauschale gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG 2018 anzusetzen ist.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 44 3

Bedeutung: Die Vorschrift ist Bestandteil des sechsten Kapitels des EStG, das die Vorschriften zur StErhebung enthält. Während § 43 bestimmt, bei welchen Kapitalerträgen die ESt durch Abzug vom Kapitalertrag einbehalten wird, soll § 44 nach der gesetzgeberischen Intention das Wie des KapErtrStEinhalts mit Blick auf die einzelnen Kapitalerträge klären.

Verfassungsmäßigkeit: Gegen die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift bestehen keine Bedenken.

IV. Geltungsbereich des § 44 4

§ 44 gilt für die in § 43 aufgeführten in- und ausländ. Kapitalerträge in den Bereichen der ESt und KSt. Die Regelung gilt gleichermaßen für unbeschränkt und beschränkt Stpfl.

Einstweilen frei. 5–10

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Entrichtung der Kapitalertragsteuer

I. Schuldner-eigenschaft 11

Nach Abs. 1 Satz 1 ist regelmäßig der Gläubiger der Kapitalerträge Schuldner der KapErtrSt. Dies betrifft die Fälle des § 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 7b und 8 bis 12 sowie Satz 2.

Eine Ausnahme besteht lediglich für Kapitalerträge iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit. In diesem Fall fallen Gläubiger und Schuldner der KapErtrSt zusammen. Abs. 6 regelt separat, dass Schuldner der KapErtrSt in diesen Fällen der Betrieb und Gläubiger die jPöR als Anteilseigner ist.

II. Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer 12

Zuflussprinzip: Abs. 1 Satz 2 bestimmt in Anlehnung an das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1, dass die KapErtrSt in dem Zeitpunkt entsteht, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. In diesem Zeitpunkt haben die Entrichtungspflichtigen den StAbzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen.

Abweichungen vom Zuflussprinzip: Ausnahmen hiervon gelten bei Dividendenausschüttungen (Abs. 2) und bei Kapitalerträgen aus stiller Beteiligung oder einem partiarischen Darlehen (Abs. 3). Wird der Zuflusszeitpunkt in diesen Fällen nicht ausdrücklich fixiert, wird er vom Gesetzgeber fingiert. Im Falle der Stundung von Kapitalerträgen (Abs. 4) und bei Mehrfachabführungen von KapErtrSt bei vororganschaftlichen Verhältnissen (Abs. 7) ergeben sich weitere Ausnahmen vom og. Grundsatz.

III. Entrichtungspflichtiger für die Kapitalertragsteuer

13 1. Allgemeines

Schuldner- versus Zahlstellenprinzip: Abs. 1 Satz 3 regelt, wer den KapErtrStAbzug vorzunehmen hat. Da es sich bei der KapErtrSt um eine Quellensteuer handelt, fallen Steuerschuldner und Entrichtungspflichtiger regelmäßig auseinander. Der Entrichtungspflichtige erfüllt insoweit eine fremde Steuerschuld. Entrichtungspflichtig können natürliche oder juristische Personen sein. In Bezug auf die in § 43 genannten Kapitalerträge legt Abs. 1 Satz 3 zwei verschiedene Personenkreise fest, denen die Verantwortung für die Entrichtung der KapErtrSt im Einzelfall obliegt. Es sind dies einerseits in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 4 sowie 7a und 7b der Schuldner der Kapitalerträge bzw. im Falle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 die für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder andererseits in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle.

Bedeutung der auszahlenden Stelle: Der Regelungsbereich des Abs. 1 Satz 3 wurde im Zuge des OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098) um Kapitalerträge aus inländ. sammel- und streifbandverwahrten Aktien (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a) ergänzt und führt diesbezüglich zu einem Wechsel der Abzugsverantwortlichkeit vom Schuldner des Kapitalertrags auf die auszahlende Stelle. Aus Sicht des Gesetzgebers dient diese verfahrensmäßige Umstellung der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen bei Leerverkäufen von Aktien über den Dividendenstichtag (sog. Cum-/Ex-Transaktionen), da es hierbei in bestimmten Konstellationen zu einer – fiskalpolitisch unerwünschten – doppelten Bescheinigung von KapErtrSt zugunsten des Leerverkäufers und des zivilrechtl. Eigentümers der leer verkauften Aktien kommen konnte, obwohl die KapErtrSt tatsächlich nur einmal vom Emittenten der Aktien bzw. der depotführenden Stelle für den zivilrechtl. Eigentümer der leer verkauften Aktien einbehalten worden war. Durch den Wechsel vom Schuldner auf das Zahlstellenprinzip kann in der KapErtrStBescheinigung bestätigt werden, dass die KapErtrSt für diese Bescheinigung tatsächlich von der bescheinigenden Stelle abgeführt wurde.

Einzugermächtigung bei unbaren Kapitalerträgen: Abs. 1 Satz 8 schafft eine gesetzliche Ermächtigung zum Einzug der für den StAbzug erforderlichen Geldbeträge von einem Konto des Gläubigers der Kapitalerträge. Danach können die depotführenden Stellen insbes. in den Fällen einer unbaren stpfl. Kapitalmaßnahme oder zur Erhebung der KapErtrSt auf die Vorabpauschale nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 InvStG auf ein Girokonto oder sonstiges für den Gläubiger der Kapitalerträge geführtes Konto zugreifen. Einer Einwilligung des Gläubigers bedarf es hierfür nicht, weil nach Ansicht des Gesetzgebers insbes. in den Massenverfahren der Erhebung der KapErtrSt auf die Vorabpauschale (s. Anm. 16) eine Meldung an das BSFA einen unverhältnismäßig hohen administrativen Aufwand auf Seiten der depotführenden Stellen und der FinVerw. auslösen würde. Aus dem gleichen Grund sieht Abs. 1 Satz 9 vor, dass auch Kontokorrentkredite, die zwischen dem Gläubiger der Kapitalerträge und der depotführenden Stelle vereinbart wurden, für die Zwecke des StAbzugs genutzt werden dürfen. Die zum StAbzug Verpflichteten dürfen somit bis zur vereinbarten Obergrenze für einen Kontokorrentkredit die Geldbeträge einziehen. Da hierdurch Zinszahlungspflichten entstehen können, wurde dem Gläubiger der Kapitalerträge hin-

sichtlich der Nutzung eines Kontokorrentkredits ein Widerspruchsrecht eingeräumt, das allerdings nur mW für die Zukunft geltend gemacht werden kann. Der Widerspruch kann vollumfänglich gegen die Nutzung des Kontokorrentkredits gerichtet sein oder diesen – abweichend von der vertraglichen Obergrenze des Kontokorrentkredits – auf einen niedrigeren Überziehungsbetrag begrenzen. Bei einem bereits vorgenommenen StAbzug ist eine Rückerstattung aufgrund eines nachfolgenden Widerspruchs ausgeschlossen (BTD Drucks. 18/8739, 116).

Anwendbare Rechtsgrundsätze: Mit dem StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834) hat der Gesetzgeber infolge eines Petitions des BRat klargestellt, dass die auszahlenden Stellen als Organe der StErhebung im Rahmen des StAbzugs die Rechtsauffassung der FinVerw. anzuwenden haben. Dadurch wird eine einheitliche StErhebung gewährleistet. Dies war aufgrund eines Urteils des BFH aus dem Jahr 2012, nach dem ein Kreditinstitut verpflichtet sein sollte, dem sich auf Wortlaut und Zweck des EStG stützenden Widerspruch eines Bankkunden Folge zu leisten und vom StAbzug Abstand zu nehmen, auch wenn ein BMF-Schreiben den StAbzug anordnet (BFH v. 12.2.2012 – I R 27/12, BStBl. II 2013, 682), nicht mehr gewährleistet.

2. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge 14

Der Schuldner der Kapitalerträge ist für den Abzug oder Einbehalt der KapErtrSt in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 4 sowie 7a und 7b verantwortlich. Die Schuldnerereignis bestimmt sich nach zivilrechtl. Grundsätzen (StORG in FROTSCHER, § 44 Rz. 26 [1/2015]). Als Schuldner gilt nach § 241 Abs. 1 BGB, wer aufgrund eines Schuldverhältnisses dem Gläubiger eine Leistung zu erbringen verpflichtet ist. Das ist im Falle von

- inländ. Beteiligungserträgen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) die KapGes. oder Genossenschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 2 KStG,
- Erträgen aus inländ. Wandelanleihen, Gewinnobligationen und Genussrechten (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) der Emittent bzw. die derjenige, der ein Genussrecht gewährt,
- Kapitalerträgen aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen mit inländ. Vertragspartnern (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3) die Gesellschaft, an der die stille Beteiligung besteht bzw. der darlehensgewährende Unternehmen,
- Kapitalerträgen aus Lebensversicherungen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4) das VU,
- Leistungen einer Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a) das KStSubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3 bis 5 KStG und
- Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b) der jeweilige Betrieb.

3. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle 15

Die für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag ausführende Stelle ist für den Einbehalt der KapErtrSt im Falle der isolierten Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen unter Einschaltung eines Kreditinstituts zuständig, wenn die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile nicht mitveräußert werden (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2). Die gesonderte Klarstel-

lung in Abs. 1 Satz 3 ist erforderlich, weil der Emittent von der isolierten Veräußerung des Dividendenscheins keine Kenntnis erlangt und die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle nicht Schuldner der Dividendenzahlung ist (STORG in FROTSCHER, § 44 Rz. 27 [1/2015]).

16 4. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle

Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist für den Einbehalt der KapErtrSt in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 5 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 verantwortlich. Sie hat den StAbzug für Rechnung des Gläubigers vorzunehmen und die KapErtrSt an das FA abzuführen. Wer als auszahlende Stelle qualifiziert, bestimmt sich nach Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 bis 3. Die Vorschrift differenziert dabei nach der Art des Kapitalertrags.

Sammel- und streifbandverwahrte Aktien (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a): Als auszahlende Stelle gilt das inländ. Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut, das inländ. Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländ. Wertpapierhandelsbank, die die Aktien verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt oder die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine auszahlt oder gutschreibt oder die Kapitalerträge an eine ausländ. Stelle auszahlt. Alternativ ist die Wertpapiersammelbank, der die Anteile zur Sammelverwahrung anvertraut wurden, für den KapErtrStAbzug verantwortlich, wenn sie die Kapitalerträge an eine ausländ. Stelle auszahlt. Im Falle von sammel- und streifbandverwahrten Aktien iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a hat die auszahlende Stelle nach § 45a Abs. 1 Satz 1 die KapErtrSt im Anmeldeverfahren jeweils gesondert für das Bundesland, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung des Schuldners der Kapitalerträge befindet, anzugeben.

Investmenterträge (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5): Mit dem InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) wurden Erträge aus Investmentfonds iSd. InvStG als eigenständige Ertragsart „Investmenterträge“ in § 20 Abs. 1 Nr. 3 aufgenommen (BTDrucks. 18/8045, 132) (s. dazu § 20 Anm. J 16-6 und Anhang zu § 20 EStG, § 16 InvStG Anm. 5). Um die Besteuerung und Entrichtung der KapErtrSt für diese Ertragsart zu klären, wurde ua. eine Ergänzung in § 44 erforderlich. Diese differenziert nach der Art der Investmenterträge. Im Falle von Ausschüttungen regelt Abs. 1 Satz 3, dass die diese Investmenterträge auszahlende Stelle den KapErtrStAbzug auf Investmenterträge vorzunehmen hat. Wer in diesem Fall als auszahlende Stelle gilt, regelt Abs. 1 Satz 4 Nr. 1. Auszahlende Stelle ist danach das inländ. Kreditinstitut oder das inländ. Finanzdienstleistungsinstitut iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b, das inländ. Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländ. Wertpapierhandelsbank, das bzw. die die Investmentanteile verwahrt oder verwaltet oder deren Veräußerung durchführt. Die auszahlende Stelle hat nach Abs. 1 Satz 3 den KapErtrStAbzug vorzunehmen (BTDrucks. 18/8045, 137). Im Falle von Investmenterträgen aufgrund der sog. Vorabpauschale (s. Anm. 22) regelt Abs. 1 Satz 4 Nr. 4, wer zum StAbzug verpflichtet ist. Verpflichtet zum KapErtrStAbzug auf die Vorabpauschale ist danach das Kredit- oder sonstige Finanzinstitut, das die Anteile an einem Investmentfonds verwahrt oder verwaltet.

Dividenden und dividendenähnliche Erträge aus ausländischen Beteiligungen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6): Auszahlende Stelle ist bei Dividenden und dividendenähnlichen Erträgen aus ausländ. Beteiligungen sowie bei qualifi-

zierten Forderungen einschließlich der im Inland verwahrten ausländ. Wandelanleihen, Gewinnobligationen und schlichten Genussscheinen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a), Erträgen aus Stillhaltergeschäften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8), den Veräußerungsfällen einschließlich von Termingeschäften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 bis 12) das inländ. Kreditinstitut oder das inländ. Finanzdienstleistungsinstitut iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b, das inländ. Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländ. Wertpapierhandelsbank,

- das die Teilschuldverschreibung, die Anteile an einer Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte, die Zinsscheine, die Anteile an Investmentfonds iSd. InvStG oder sonstige WG verwahrt oder verwaltet oder deren Veräußerung durchführt und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt (Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa) oder
- das die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine (sog. Tafelgeschäft) oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländ. Kreditinstitut oder einem ausländ. Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt (Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb) oder,

wenn kein inländ. Kreditinstitut oder kein inländ. Finanzdienstleistungsinstitut die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist, der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a und 10.

Forderungen gegen ein inländisches Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitut (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b): Auszahlende Stelle ist das inländ. Kreditinstitut oder das inländ. Finanzdienstleistungsinstitut, das die Kapitalerträge (übliche Guthaben bei Banken und Sparkassen) als Schuldner auszahlt oder gutschreibt.

Abgesetzte Bestände: Auszahlende Stelle ist im Falle sog. abgesetzter Bestände die ausschüttende Gesellschaft. Bei abgesetzten Beständen handelt es sich um Aktienbestände, die vonseiten der Kunden ganz oder teilweise von der Dividendenregulierung ausgeschlossen worden sind. Die mit dem ZollkodexAnpG v. 22.12.2004 (BGBl. I 2014, 2417) als Buchst. c neu in Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 eingefügte Regelung bestimmt in solchen Fällen, dass die ausschüttende Gesellschaft als auszahlende Stelle zum StAbzug verpflichtet ist. Die ausschüttende Gesellschaft prüft, ob ein StAbzug vorzunehmen ist oder aber – insbes. nach Maßgabe des § 50d Abs. 2 (s. dazu § 50d Anm. 35 ff.) – zu unterbleiben hat. Hierzu hat die Wertpapiersammelbank den Schuldner der Kapitalerträge jedoch vom Umfang einer Bestandsabsetzung zu informieren (BTDrucks. 18/3017, 51). Der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle obliegt es gem. § 45a Abs. 2 Satz 1 auch, dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Verlangen eine KapErtrStBescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen, die die nach § 32d erforderlichen Angaben enthält.

5. Keine Entrichtungspflicht

17

Keinen StAbzug vornehmen müssen private Zinsschuldner, Auslandsbanken, ausländ. Finanzdienstleistungsinstitute und ausländ. Zweigstellen von Inlandsbanken.

Einstweilen frei.

18

IV. Steuerabzugsverfahren und Abführung der Kapitalertragsteuer

Stichtag: Die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene KapErtrSt ist jeweils bis zum 10. des Folgemonats seitens des jeweiligen Entrichtungspflichtigen an das FA abzuführen, das für seine Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist, vgl. §§ 19, 20 AO. Hierbei handelt es sich nach § 224 AO um eine Bringschuld des Entrichtungspflichtigen.

Abrundung: Die abzuführende KapErtrSt ist in der Gesamtsumme auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.

Keine Stundung: Eine Stundung der zu entrichtenden KapErtrSt ist nicht möglich, da es sich hierbei nicht um eine stundungsfähige Steuerschuld handelt, § 222 Abs. 1 AO iVm. § 37 AO (STORG in FROTSCHER, § 44 Rz. 49 [1/2015]).

C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Entrichtung der Kapitalertragsteuer im Falle von manufactured dividends

I. Besteuerung von manufactured dividends

Die Regelung vermeidet die Veranlagung von stpfl. Kompensationszahlungen, die infolge einer sog. Cum-/Ex-Transaktion geleistet werden.

Bei einer Cum-/Ex-Transaktion veräußert ein Leerverkäufer Aktien unter Einschaltung eines ausländ. Kreditinstituts. Dabei wird die Order zur Veräußerung der Aktien kurz vor dem Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses – dem Dividendenstichtag – erteilt, während die Lieferung der Aktien börsenüblich erst mit zweitägiger Verzögerung – und damit nach dem Dividendenstichtag – erfolgt. Das hat zur Folge, dass die sachenrechtl. Lieferung der Aktie ohne („ex“) Dividendenanspruch erfolgt (Dividendenstripping), obwohl das schuldrechtl. Geschäft noch eine Lieferung mit („cum“) Dividendenanspruch vorsah. Zum Ausgleich leistet der Leerverkäufer eine Kompensationszahlung in Höhe der Nettodividende (sog. *manufactured dividend*) an den Erwerber. Während derartige Kompensationszahlungen bei Abwicklung des Leerverkaufs über inländ. Kreditinstitute nach Einfügung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 durch das JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878) inländ. Dividenden gleichgestellt wurden, unterblieb bei der Abwicklung über ein ausländ. Kreditinstitut ein KapErtrStAbzug auf die Kompensationszahlung, da ausländ. Kreditinstitute durch § 44 Abs. 1 Satz 3 nicht zum Einbehalt der KapErtrSt verpflichtet wurden.

II. Entrichtung der Kapitalertragsteuer durch die inländische Wertpapiersammelbank

In der Praxis hat sich jedoch gezeigt, dass viele ausländ. Stellen im Interesse ihrer Kunden bereit sind, die auf eine Kompensationszahlung entfallende KapErtrSt auf freiwilliger Basis einzubehalten und abzuführen.

Die Abwicklung des freiwilligen Steuereinhalts durch das ausländ. depotführenden Kreditinstitut des Leerverkäufers erfolgt auf Grundlage der allgemeinen

Geschäftsbedingungen dadurch, dass der Leerverkäufer mit einer Kompensationszahlung in Höhe der Bruttodividende belastet wird. Diese Kompensationszahlung wird an das ausländ. depotführende Kreditinstitut des Käufers weitergeleitet, das wiederum auf Basis seiner allgemeinen Geschäftsbedingungen einen Steuereinbehalt vornimmt, so dass der Käufer nur eine Gutschrift in Höhe der Nettodividende erhält. Das ausländ. depotführende Institut des Käufers leitet die einbehaltene Steuer an eine inländ. Wertpapiersammelbank weiter.

Abs. 1a verpflichtet nunmehr die inländ. Wertpapiersammelbank zur Abführung des erhaltenen, für den Käufer einbehaltenen StBetrags an die FinVerw. Im Gegenzug stellt die inländ. Wertpapiersammelbank zugunsten des Käufers eine StBescheinigung aus. Sofern es sich bei dem Käufer um einen deutschen Privat Anleger handelt, soll durch den freiwilligen StEinbehalt eine Veranlagungspflicht für die Kompensationszahlung vermieden werden (BTDrucks. 17/13033, 135).

III. Entsprechende Anwendung bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 22

Nach Abs. 1a Satz 2 ist die Regelung des Satzes 1 bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 entsprechend anzuwenden.

Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 sind neben Dividenden auch vGA, Erträge aus Investmentanteilen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendscheinen.

Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind Zinsen aus Wandelanleihen, Gewinnobligationen oder Genussrechten.

D. Erläuterungen zu Abs. 1b: Steuerabzug im Falle der Vorabpauschale nach § 18 InvStG

I. Vorabpauschale nach § 18 InvStG 22a

Der mit dem InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) neu eingefügte Abs. 1b bestimmt, wie der StAbzug im Falle der Vorabpauschale nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 18 InvStG nF erfolgen soll.

Hintergrund der Vorabpauschale ist, dass der Anleger bei Publikumsfonds, die Erträge thesaurieren (dh. nicht ausschütten) oder die weniger als einen jährlich mindestens zu versteuernden sog. Basisertrag des Anlegers ausschütten, einen Mindestbetrag versteuern soll. Diese Vorabpauschale ersetzt die bisherigen ausschüttungsgleichen Erträge, dh. die tatsächlich durch den Fonds im Geschäftsjahr erzielten Erträge (BTDrucks. 18/8045, 88). Die Vorabpauschale ist der Betrag, um den die Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kj. den Basisertrag für dieses Kj. unterschreiten. Der Basisertrag wird ermittelt durch Multiplikation des Rücknahmepreises des Investmentanteils zu Beginn des Kj. mit 70 % des Basiszinses nach § 18 Abs. 4 InvStG nF. Der Basisertrag ist auf den Mehrbetrag begrenzt, der sich zwischen dem ersten und dem letzten im Kj. festgesetzten Rücknahmepreis zuzüglich der Ausschüttungen innerhalb des Kj. ergibt. Im Jahr des Erwerbs der Investmentanteile vermindert sich die Vor-

§ 44 Anm. 22a–22b D. Abs. 1b: StAbzug im Falle der Vorabpauschale

abpauschale um ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat des Erwerbs vorangeht. Die Vorabpauschale gilt am ersten Werktag des folgenden KJ. als zugeflossen. Beim Verkauf der Fondsanteile verrechnen die depotführenden Stellen in Deutschland automatisch die bereits besteuerten Vorabpauschalen mit dem Veräußerungsgewinn, um eine Doppelbesteuerung beim Anleger zu vermeiden (s. zur Vorabpauschale Anhang zu § 20 EStG, § 18 InvStG Anm. 10 ff.).

22b

II. Steuerabzug bei der Vorabpauschale

Maßgeblich für den StAbzug auf die Vorabpauschale sind die nach Abs. 1b entsprechend anwendbaren Regelungen in Abs. 1 Sätze 7 bis 9. Aufgrund des Verweises auf Satz 7 hat die auszahlende Stelle zunächst die für den StAbzug erforderlichen Geldbeträge vom Anleger bzw. ihrem Kunden anzufordern. Dabei sind aus gesetzgeberischer Sicht verschiedene Möglichkeiten denkbar, wie die Kreditinstitute durch vertragliche Vereinbarungen mit ihren Kunden das Zurverfügungstellen der zum StAbzug erforderlichen Geldmittel regeln. Insbesondere kann dem Kreditinstitut ein Zugriff auf das Girokonto oder ein anderes Konto eingeräumt werden, um die StAbzugsbeträge einzuziehen. Zusätzlich oder alternativ kann nach Auffassung des Gesetzgebers die Möglichkeit eingeräumt werden, in dem für die StErhebung erforderlichen Umfang Investmentanteile zu verkaufen (BTDrucks. 18/8045, 137). Derartige Regelungen sind bereits heute bei einer Vielzahl von Kreditinstituten, die als Depotbanken Investmentanteile verwahren und verwalten, in den AGB enthalten. Diese AGB-Klauseln dienen dazu, den Depotbanken die für die Depotgebühren erforderlichen Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Die entsprechenden Regelungen können nach Auffassung des Gesetzgebers für Zwecke des StAbzugs erweitert werden. Seiner Auffassung zufolge dürfte es daher nur in besonderen Ausnahmefällen dazu kommen, dass der Kunde bzw. der Stpfl. keine Geldbeträge für den StAbzug zur Verfügung stellt (BTDrucks. 18/8045, 138). Für diese seltenen Fälle sieht der Verweis auf Abs. 1 Satz 8 eine Anzeigepflicht der depotführenden Stelle gegenüber ihrem BSFA vor. Das FA wird dann entsprechend Abs. 1 Satz 9 die erforderlichen StAbzugsbeträge beim Stpfl. nachfordern.

Die Regelungen zur Einziehung der Geldbeträge für den StAbzug gegenüber dem Anleger sind neu. Bislang war nur ein KapErtrStAbzug bei Veräußerung von ausländ. thesaurierenden Investmentfonds vorgesehen, der für die gesamte Besitzzeit den StAbzug nachgeholt hat. In der Veranlagung musste der Anleger dann nachweisen, dass die jährlich angefallenen stpfl. Erträge (ausschüttungsgleiche Erträge und Mehr- oder Minderbeträge iSd. § 6 InvStG idF des AIFM-Steuer-Anpassungsgesetzes) bereits versteuert wurden. In der Praxis hat diese Regelung nach Ansicht des Gesetzgebers erhebliche Probleme sowohl auf Seiten der Stpfl. als auch der FinVerw. verursacht (vgl. Mitteilung des Bundesrechnungshofs über die Prüfung der Besteuerung der Anteilseigner von ausländischen thesaurierenden Investmentfonds v. 2.12.2014 – VIII 1 - 2013 - 0350). Insbesondere kam es in einer Vielzahl von Fällen zu einer Nicht- oder Mehrfachbesteuerung. Die Regelung in Abs. 1b soll derartige praktische Probleme vermeiden. Sie deckt sich nach den Ausführungen des Gesetzgebers weitgehend mit den Lösungsvorschlägen des Bundesrechnungshofs (BTDrucks. 18/8045, 138).

**E. Erläuterungen zu Abs. 2:
Zuflusszeitpunkt bei Gewinnanteilen und anderen
Kapitalerträgen**

**I. Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungs-
beschluss** 23

Abs. 2 Satz 1 schafft für den Zuflusszeitpunkt von inländ. Gewinnanteilen (Dividenden) und anderen inländ. Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen werden, eine Sonderregelung. Die KapErtrSt entsteht in diesen Fällen nicht mit dem tatsächlichen Zufluss der Einnahmen, sondern mittels einer Fiktion an dem Tag, den der Gewinnverwendungsbeschluss als Ausschüttungstag identifiziert. Dies gilt auch für Ausschüttungen an den alleinigen oder beherrschenden Gesellschafter der ausschüttenden Körperschaft (BFH v. 17.11.1998 – VII R 24/98, BStBl. II 1999, 223).

Dabei muss der Gewinnverwendungsbeschluss noch keine Aussage zu der Höhe der Ausschüttung treffen. Dies kann zu einem späteren Zeitpunkt im Rahmen des Jahresabschlusses der ausschüttenden Körperschaft nachgeholt werden. Ausreichend ist, dass ein bestimmter Ausschüttungstag genannt wird. Die Nennung eines Zeitraums für die Ausschüttung genügt dem Wortlaut der Regelung genauso wenig wie die Bezeichnung des Ausschüttungstags nach Woche, Monat oder Jahr. In diesen Fällen gelangt Abs. 2 Satz 2 zur Anwendung.

Die Regelung in Abs. 2 Satz 1 gilt aufgrund des Verweises auf § 43 Abs. 1 Satz Nr. 1 nur für inländ. Beteiligungserträge. Für ausländ. Beteiligungserträge gelangt Abs. 2 Satz 2 zur Anwendung.

**II. Fehlende Nennung des Zuflusszeitpunkts im Gewinnverwendungs-
beschluss** 24

Enthält der Gewinnverwendungsbeschluss keinen Ausschüttungszeitpunkt, gilt die KapErtrSt nach Abs. 2 Satz 2 am Tag nach der Fassung des Ausschüttungsbeschlusses als zugeflossen. Die Regelung wurde durch das StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834) um einen zweiten Halbs. ergänzt. Die Ergänzung sorgt für eine Öffnung der Regelung in Fällen, in denen gesetzlich oder durch Satzung eine spätere Fälligkeit des Anspruchs auf Auszahlung von Kapitalerträgen bestimmt wird.

**III. Entsprechende Anwendung bei Kapitalerträgen iSd. § 20
Abs. 1 Nr. 1 Satz 4** 25

Die Zuflussfiktionen in Abs. 1 Satz 1 und 2 gelten außer im Falle von Beteiligungserträgen auch bei Einnahmen aus Dividendenkompensationsleistungen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 (s. dazu § 20 Anm. 110 ff.).

Bei Dividendenkompensationsleistungen handelt es sich um Zahlungen, die der Erwerber girosammelverwahrter Aktien dafür erhält, dass er die Aktien vor dem Dividendenstichtag kauft, diese aber erst nach dem Dividendenstichtag – und damit ohne Dividendenanspruch – erhält.

Einstweilen frei.

26–29

30

**F. Erläuterungen zu Abs. 3:
Zuflusszeitpunkt bei Einnahmen aus der Beteiligung
als stiller Gesellschafter**

Abs. 3 Satz 1 enthält eine weitere Sonderregelung über den Zuflusszeitpunkt bei Einnahmen aus einer stillen Beteiligung an einem Handelsgewerbe. Danach ist grds. der Inhalt des jeweiligen Beteiligungsvertrags maßgeblich. Wird dort über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, gelten die Erträge aus der stillen Gesellschaft am Tag nach Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung, aus der der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters hervorgeht, als zugeflossen.

Davon unabhängig gilt der Kapitalertrag bei Fehlen einer Vereinbarung spätestens sechs Monate nach Ablauf des Wj., für das der Kapitalertrag ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden soll, als zugeflossen. Steht der Kapitalertrag bis dahin nicht fest, muss er geschätzt und nach späterer Feststellung berichtigt werden.

Abs. 3 Satz 2 bestimmt, dass die vorgenannten Grundsätze auch auf Zinserträge aus partiarischen Darlehen anzuwenden sind.

31–34 Einstweilen frei.

35

**G. Erläuterungen zu Abs. 4:
Steuerabzug bei Stundung der Kapitalerträge**

Abs. 4 regelt für den Fall, dass Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge vor deren Zufließen ausdrücklich Stundung vereinbart haben, weil der Schuldner vorübergehend nicht imstande ist zu zahlen, dass der StAbzug erst mit Ablauf der Stundungsfrist vorzunehmen ist.

Voraussetzung für ein derartiges Moratorium ist ua., dass sich Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge vor dem Zufließen ausdrücklich über eine Stundung geeinigt haben. Die Stundungsvereinbarung hat den Rechtscharakter eines Schuldänderungsvertrags iSd. § 311a Abs. 1 BGB, der den ausdrücklichen Willen aller Beteiligten manifestiert, dabei aber nicht der Schriftform bedarf, wenngleich sie empfehlenswert ist.

Die Stundung muss vereinbart worden sein, weil der Schuldner vorübergehend zur Zahlung nicht in der Lage ist. Andere Motive gibt der Wortlaut der Regelung nicht her. Hierdurch soll verhindert werden, dass ein Zahlungsaufschub rein stl. motiviert ist und der Gläubiger die Kapitalerträge lediglich zu einem späteren Zeitpunkt vereinnahmen möchte.

Auch nach Ablauf der Stundungsfrist muss der StAbzug nicht automatisch erfolgen. Das ist erst mit Erlangung der Verfügungsmacht über den Kapitalertrag durch den Gläubiger (§ 11) der Fall. Dagegen ist in den Fällen des § 44 Abs. 2 und 3 bereits mit Ablauf der Stundungsfrist von einem Zufluss auszugehen.

36–39 Einstweilen frei.

**H. Erläuterungen zu Abs. 5:
Haftung für Kapitalertragsteuer****I. Haftung des Entrichtungspflichtigen (Abs. 5 Satz 1)**

40

Nach Abs. 5 Satz 1 haften der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen oder die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen als Entrichtungspflichtige für den Einbehalt und die Abführung der KapErtrSt.

Pflichtverletzung: Eine Pflichtverletzung hat das FA dem Entrichtungspflichtigen nachzuweisen.

Verschuldensvermutung: Ist die Entrichtungspflicht verletzt worden, wird ein Verschulden des Entrichtungspflichtigen seit Einführung des ZinsabschlagG widerlegbar vermutet. Den Wechsel von einer objektiven auf eine subjektive Haftung des Entrichtungspflichtigen begründete der Gesetzgeber damit, dass sich das Haftungsrisiko durch die Einführung des Zinsabschlags und dadurch, dass bei neuen Finanzierungsformen zunächst oft unsicher sei, ob sie zu Kapitalerträgen oder nur zu Vermögensmehrungen führen, vervielfacht habe (RegBegr. zum ZinsabschlagG, BTDrucks. 12/2501, 18).

Entlastungsmöglichkeit: Der Entrichtungspflichtige kann folglich den Nachweis führen, dass er weder vorsätzlich noch grob fahrlässig die Entrichtungspflicht verletzt hat. Hinsichtlich des Haftungsmaßstabs gelten die zivilrechtl. Grundsätze der §§ 276 ff. BGB. Vorsatz ist danach das Wissen und Wollen des pflichtwidrigen Erfolgs (GRÜNEBERG in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 276 BGB Rz. 10). Dabei reicht Eventualvorsatz (*dolus eventualis*), dh. das billigende Inkaufnehmen der Pflichtverletzung, aus. Grob fahrlässig handelt, wer die verkehrsrübliche Sorgfalt in besonders schwerem Maße verletzt, schon einfachste, ganz naheliegende Überlegungen nicht anstellt und das nicht beachtet, was in dem gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen (GRÜNEBERG in PALANDT, 77. Aufl. 2018, § 277 BGB Rz. 5).

Kein Verschulden: Menschliches Versagen, Flüchtigkeitsfehler oder die Unkenntnis bzw. Fehlinterpretation von stl. Vorschriften begründen kein Verschulden im Sinne der Vorschrift. Der Entrichtungspflichtige ist nicht verpflichtet, zur Interpretation der StGesetze fachlichen Rat einzuholen. Konsultiert er jedoch eine zur Steuerberatung ermächtigte Person, muss er sich deren grob fahrlässiges Verhalten zurechnen lassen (LINDBERG in BLÜMICH, § 44 Rz. 28 [11/2016]).

II. Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge (Abs. 5 Satz 2)

41

Nach Abs. 5 Satz 2 haftet der Gläubiger der Kapitalerträge grds. nicht für die ordnungsgemäße Entrichtung der KapErtrSt. Er kann nur in den drei abschließend in Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 bis 3 genannten Konstellationen haftbar gemacht werden. Dabei ist unschädlich, dass der Gläubiger der Kapitalerträge zugleich Steuerschuldner ist (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = GmbHR 1996, 869).

Nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 haftet der Gläubiger der Kapitalerträge, wenn der Entrichtungspflichtige, dh. der Schuldner der KapErtrSt, die den Verkaufsauf-

trag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Kapitalerträge nicht vorschriftmäßig gekürzt haben. Vorschriftmäßig gekürzt ist der ausbezahlte Kapitalertrag, wenn er bereits um die KapErtrSt vermindert wurde.

Nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 haftet der Gläubiger der Kapitalerträge, wenn er weiß, dass der Entrichtungspflichtige, dh. der Schuldner der KapErtrSt, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene KapErtrSt nicht vorschriftmäßig abgeführt hat und er dies dem FA nicht unverzüglich mitgeteilt hat. Weiß der Gläubiger positiv um die mangelhafte Abführung, muss er das zuständige FA folglich ohne schuldhaftes Zögern (§ 121 Abs. 1 Satz 1 BGB) informieren.

Nach Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 haftet der Gläubiger der Kapitalerträge, wenn das die Kapitalerträge auszahlende inländ. Kreditinstitut oder das inländ. Finanzdienstleistungsinstitut die Kapitalerträge zu Unrecht ohne Abzug der KapErtrSt ausbezahlt hat.

42 III. Gesamtschuldnerische Haftung des Schuldners und des Gläubigers der Kapitalerträge

Liegen sowohl die Voraussetzungen für eine Haftung des Schuldners der Kapitalerträge als auch für eine Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge vor, haften beide Parteien gesamtschuldnerisch. Welchen der Gesamtschuldner das FA in Anspruch nimmt, obliegt der Behörde im Rahmen ihres pflichtgemäßen Ermessens. Nach § 44 AO schulden die Gesamtschuldner jeweils die gesamte Leistung, während die Erfüllung durch einen Gesamtschuldner auch für die übrigen Schuldner wirkt.

IV. Verfahren

43 1. Allgemeines

Verletzt der Entrichtungspflichtige seine Pflicht, die KapErtrSt einzubehalten oder abzuführen, wird er als Haftungsschuldner von dem für ihn zuständigen FA in Anspruch genommen. Nach Abs. 5 Satz 3 geschieht dies regelmäßig durch einen Haftungsbescheid gem. § 191 AO. Alternativ besteht die Möglichkeit zum Erlass eines Nachforderungsbescheids gem. § 167 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 155 AO. Das FA hat bei der Form der Inanspruchnahme des Stpfl. ein Wahlrecht (BFH v. 13.9.2000 – I R 61/99, BStBl. II 2001, 67). In beiden Fällen müssen jedoch die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllt sein.

44 2. Haftungsbescheid

Steueranspruch: Der Erlass eines Haftungsbescheids setzt zunächst voraus, dass der Steueranspruch besteht. Der Anspruch darf daher nicht durch Zahlung, Aufrechnung oder Erlass erloschen sein (Akzessorietät des Haftungsanspruchs, vgl. § 191 Abs. 5). Auch muss der Anspruch durchsetzbar sein. Außerhalb der Festsetzungsfrist für die Primärschuld darf ein Haftungsbescheid folglich nicht ergehen. Durch eine Außenprüfung beim Entrichtungspflichtigen wird die Verjährung des Steueranspruchs nicht gehemmt (BFH v. 22.10.1986 – I R 107/82, BStBl. II 1987, 293).

I. Abs. 6: Regelung im Falle d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c Anm. 44–50 § 44

Zuständigkeit: Zuständig für den Erlass des Haftungsbescheids ist das für den Entrichtungspflichtigen zuständige FA. Der Haftungsbescheid ist schriftlich zu begründen und muss die Ermessenserwägungen der FinVerw. widerspiegeln.

Sperrwirkung anderer Haftungsbescheide: Der Erlass eines Haftungsbescheids ist rechtswidrig, wenn der ihm zugrunde liegende Sachverhalt bereits Gegenstand eines bestandskräftig gewordenen und fortbestehenden anderen Haftungsbescheids geworden ist („Sperrwirkung“, BFH v. 25.5.2004 – VII R 29/02, BStBl. II 2005, 3). Hingegen entfaltet ein Haftungsbescheid, der sich auf einen in einem bestimmten Kalenderjahr verwirklichten Sachverhalt bezieht, nicht den Erlass eines weiteren Haftungsbescheids wegen eines demselben Kalenderjahr zuzuordnenden anderen Sachverhalts (BFH v. 30.8.1985 – VI R 21/85, BStBl. II 1989, 193; BFH v. 7.4.2005 – I B 140/04, BStBl. II 2006, 530). Die Sperrwirkung eines bestandskräftigen Haftungsbescheids gegenüber einer erneuten Inanspruchnahme des Haftungsschuldners besteht demnach nur, soweit es um ein und denselben Sachverhalt geht. Sie ist in diesem Sinne nicht jahres-, sondern sachverhaltsbezogen.

Rechtsbehelf: Als Rechtsbehelf gegen den Haftungsbescheid ist nach § 347 AO der Einspruch statthaft.

3. Kapitalertragsteueranmeldung

45

Hat der Entrichtungspflichtige die KapErtrSt richtig angemeldet oder seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem FA oder Prüfungsbeamten des FA schriftlich anerkannt, bedarf es nach Abs. 5 Satz 3 keines Haftungsbescheids.

Das schriftliche Anerkenntnis der Zahlungsverpflichtung nach Abschluss einer Außenprüfung steht nach § 167 Abs. 1 Satz 3 einer KapErtrStAnmeldung gleich. Erfolgt das Anerkenntnis vor oder während der Außenprüfung, hat es dagegen nicht die Wirkung einer Steueranmeldung.

Einstweilen frei.

46–49

<p style="text-align: center;">I. Erläuterungen zu Abs. 6: Sonderregelung im Falle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c</p>

I. Fiktion bei Betrieben gewerblicher Art

50

Abs. 6 Satz 1 fingiert bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge. Kapitalertragsteuerepflichtig iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c sind nicht zur Rücklagenbildung verwandte Gewinne eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einer unbeschränkt kstpfl., aber stbefreiten Körperschaft. Hierbei fallen Gläubiger (Anteilseigner des optierten Betriebs, jPöR bzw. stbefreite Körperschaft) und Schuldner (deren Betrieb, ihr BgA bzw. ihr wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) der Kapitalerträge zivilrechtl. zusammen (BTDrucks. 14/2783 v. 15.2.2000, 117). Daher wird als Gläubiger der Kapitalerträge die stbefreite Körperschaft und als Schuldner der BgA bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb behandelt.

51 **II. Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer**

Nach **Abs. 6 Satz 2** entsteht die KapErtrSt im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wj. Dies gilt auch, wenn die KapErtrSt auf vGA entfällt, die im abgelaufenen Wj. an die Trägerkörperschaft erfolgt sind.

In den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 2 (Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA) entsteht die KapErtrSt am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung und in den Fällen des § 22 Abs. 4 UmwStG (Anteilsveräußerungsgewinn jPöR und stbefreiter Körperschaften) am Tag nach der Veräußerung.

Nach **Abs. 6 Satz 3** entsteht die KapErtrSt in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10b Satz 3 (Einkünfte aus der Veranstaltung von Werbesendungen der inländ. öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten) am Ende des Wj.

52 **III. Entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 4 und 5 Satz 2**

Abs. 6 Satz 4 zufolge gelten Abs. 1 bis 4 sowie die Regelung des Abs. 5 Satz 2 (Inanspruchnahme des Steuerschuldners) bei Einkünften nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c aufgrund der Unterschiede zum regulären KapErtrStAbzug lediglich entsprechend.

53 **IV. Haftung des Schuldners der Kapitalerträge**

Nach Abs. 6 Satz 5 haftet der Schuldner der Kapitalerträge (der BgA bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb) für die KapErtrSt, die auf vGA und auf Veräußerungen iSd. § 22 Abs. 4 UmwStG entfällt. Die Inanspruchnahme des Gläubigers ist aufgrund der entsprechenden Anwendung des Abs. 5 Satz 2 daneben ebenfalls zulässig.

54–57 Einstweilen frei.

**J. Erläuterungen zu Abs. 7:
Entstehung und Abführung bei Mehrabführungen
iSd. § 14 Abs. 3 KStG**

58 **I. Entstehung der Kapitalertragsteuer**

Abs. 7 Satz 1 regelt zunächst die Entstehung der KapErtrSt in den Fällen des § 14 Abs. 3 KStG. § 14 Abs. 3 KStG bestimmt, dass Mehrabführungen innerhalb eines Organschaftsverhältnisses, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttung – und nicht als Gewinnabführung iSd. § 14 KStG – gelten. Damit handelt es sich kapitalertragstpf. Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Die KapErtrSt entsteht in Fällen des § 14 Abs. 3 KStG per Fiktion im Zeitpunkt der Feststellung der HBil. der OG, spätestens jedoch acht Monate nach Ablauf des Wj. der OG.

II. Entrichtung der Kapitalertragsteuer

59

Nach Abs. 7 Satz 2 ist die durch Mehrabführungen iSd. § 14 Abs. 3 KStG entstandene KapErtrSt an dem auf den Entstehungszeitpunkt nachfolgenden Werktag an das FA abzuführen. Zuständig ist das FA, das für die Besteuerung der OG nach dem Einkommen zuständig ist. Die Zuständigkeit richtet sich in diesem Fall nach § 20 AO (Maßgeblichkeit des Orts der Geschäftsleitung).

III. Entsprechende Anwendung der Abs. 1 bis 4

60

Abs. 7 Satz 3 bestimmt, dass Abs. 1 bis 4 für die Entrichtung der KapErtrSt in den Fällen des § 14 Abs. 3 KStG entsprechend zur Anwendung gelangen.

