

Die Neuregelung auf einen Blick

- ▶ Um etwaige cum/cum-Geschäfte unter Beteiligung gemeinnütziger Anleger zu verhindern, wurde neben einer neuen Nr. 3 in § 44a Abs. 10 Satz 1 in § 44b ein neuer Abs. 2 eingefügt. Durch das Zusammenwirken beider Vorschriften soll sichergestellt werden, dass auch bei gemeinnützigen Anlegern KapErtrSt nur unter den Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 erstattet wird.
- ▶ Betroffen sind gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377).

§ 44b

Erstattung der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
 zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018
 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377)

(1) *unverändert*

(2) Ist bei Gläubigern nach § 44a Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 gemäß § 44a Absatz 10 Satz 1 Nummer 3 Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden, wird auf Antrag durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Gläubigers befindet, die Kapitalertragsteuer erstattet, wenn der Gläubiger die Voraussetzungen nach § 36a Absatz 1 bis 3 erfüllt.

(3) und (4) *weggefallen*

(5) bis (7) *unverändert*

Autor: Dr. Steffen C. **Hörner**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
 Hengeler Mueller, Frankfurt am Main
 Mitherausgeber: Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
 Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Schrifttum: Anemüller, Aktuelle Entwicklungen zur Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen, EStB 2018, 337; Höreth/Stelzer, Regierungsentwurf zum Jahressteuergesetz 2018 unter neuem Namen, DStZ 2018, 645; Anemüller, Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuer-

ausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – Überblick über die Änderungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und der Erbschaftsteuer, ErbStB 2019, 53; Höreth/Stelzer, Jahressteuergesetz 2018 – Überblick und finale Änderungen, DSTZ 2019, 13; Strahl, Aktueller Überblick zur Jahresendgesetzgebung, KÖSDI 2019, 21118; Warnke, Das Jahressteuergesetz 2018 und das Familienentlastungsgesetz – Die ertragsteuerlichen Änderungen zum neuen Jahr im Überblick, EStB 2019, 21.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 17.12.2018 – IV C 1 - S 2405/0:008, BStBl. I 2018, 1399; OFD Frankfurt a.M. v. 19.12.2018 – S 2400 A - 014 - St 54, StEd. 2019, 61.

Kompaktübersicht

- J 18-1 **Inhalt der Änderungen:** Durch den neu gefassten Abs. 2 soll sichergestellt werden, dass auch bei den in § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 genannten begünstigten Anlegern KapErtrSt nur unter den Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 erstattet wird. Dies betrifft gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.
- J 18-2 **Rechtsentwicklung:**
- ▶ **Zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 44b Anm. 2.
 - ▶ **Zur Gesetzesentwicklung nach 2014 bis 2016** s. § 44b Anm. J 17-2.
 - ▶ **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Einfügung des neu gefassten Abs. 2 um sicherzustellen, dass auch bestimmten gemeinnützigen Anlegern KapErtrSt nur unter den Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 erstattet wird.
- J 18-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Neuregelung in Abs. 2 ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 Satz 3 erstmals für nach dem 31.12.2018 zufließende Kapitalerträge anzuwenden (BTDrucks. 19/4455, 46; Warnke, EStB 2019, 21 [24]). Dies ergibt sich im Detail wie folgt: Die Änderungen des EStG im „JStG 2018“ verteilen sich auf drei Artikel: Art. 1: „Änderung des Einkommensteuergesetzes“, Art. 2: „Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes“ und Art. 3 ebenfalls: „Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes.“ Die Zeitpunkte des Inkrafttretens der einzelnen Artikel des „JStG 2018“ legt Art. 20 „JStG 2018“ wie folgt fest: Art. 1 tritt mW v. 1.1.2018 in Kraft (Art. 20 Abs. 2). Art. 3 tritt am 1.1.2019 in Kraft (Art. 20 Abs. 3) und Art. 2 tritt am Tag nach der Verkündung des „JStG 2018“ in Kraft (Art. 20 Abs. 1).
- Die Ergänzung des § 44b findet sich in Art. 3 Nr. 7 „JStG 2018“. Damit trat diese am 1.1.2019 in Kraft.

Grund und Bedeutung der Änderung: Die Neuregelung in Abs. 2 soll verhindern, dass bestimmte gemeinnützige Anleger für sog. cum/cum-Gestaltungen genutzt werden können (Höreth/Stelzer, DStZ 2019, 13 [18]; Höreth/Stelzer, DStZ 2018, 645 [649]; Anemüller, EStB 2018, 337 [338]; Anemüller, ErbStB 2019, 53 [54]). Sie steht in Zusammenhang mit der Einfügung einer neuen Nr. 3 in § 44a Abs. 10 Satz 1 durch das „JStG 2018“. Danach hat bei Kapitalerträgen, die nach dem 31.12.2018 an die in § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 genannten gemeinnützigen Anleger zufließen, in bestimmten Fällen trotz Vorliegens einer Freistellungsbescheinigung nach § 44a Abs. 7 Satz 2 ein Abzug von KapErtrSt zu erfolgen; dies gilt, soweit die Kapitalerträge einen Betrag von 20 000 € übersteigen und der Gläubiger bei Zufluss der Kapitalerträge nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine war. Der StAbzug hat in Höhe von drei Fünfteln zu erfolgen. § 44b Abs. 2 nF legt – korrespondierend dazu – die Voraussetzungen fest, unter denen die vom StAbzug betroffenen Anleger die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt verlangen können; nämlich dann, wenn die betroffenen Anleger die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 erfüllen.

J 18-4

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 2 nF (Antragserfordernis für die Erstattung von Kapitalertragsteuer bei gemeinnützigen Anlegern)

Verhinderung von etwaigen cum/cum-Geschäften unter Beteiligung gemeinnütziger Anleger: Durch den neu gefassten Abs. 2 soll sichergestellt werden, dass auch bei den in § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 genannten begünstigten Anlegern KapErtrSt nur unter den Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 erstattet wird. Dies betrifft gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigung und Vermögensmassen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

J 18-5

► **Gläubiger nach § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1:** Gläubiger nach § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 sind die in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG genannten gemeinnützigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen (s. § 44a Anm. 19). Bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2, 3 und 7a bis 7c, die derartigen Gläubigern vor dem 1.1.2019 zufließen, war bei Vorlage einer Freistellungsbescheinigung des für die Geschäftsleitung oder den Sitz des Gläubigers zuständigen FA der StAbzug nicht vorzunehmen. Interessanterweise findet sich im Wortlaut von § 44a Abs. 7 Satz 1 kein Hinweis auf Kapitalerträge nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, die FinVerw. geht aber (wohl) davon aus, dass auch solche Kapitalerträge von der Norm er-

fasst sind (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl. I 2016, 85, Rz. 297). Dafür spricht auch der Verweis in § 44b Abs. 2 nF auf § 36a, der seinerseits ausschließlich auf § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a abstellt.

► **Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3:** Nach der Einfügung einer neuen Nr. 3 in § 44a Abs. 10 Satz 1 muss nunmehr bei Kapitalerträgen, die den in § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 genannten gemeinnützigen Anlegern nach dem 31.12.2018 zufließen, in bestimmten Fällen trotz Vorliegens einer Freistellungsbescheinigung nach § 44a Abs. 7 Satz 2 ein Abzug von KapErtrSt in Höhe von drei Fünfteln erfolgen, soweit die Kapitalerträge einen Betrag von 20 000 € übersteigen und der Gläubiger bei Zufluss der Kapitalerträge nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine war. Die FinVerw. hat zu dieser Neuregelung eine Reihe von Übergangsregelungen durch BMF-Schreiben erlassen (BMF v. 17.12.2018 – IV C 1 - S 2405/0:008, BStBl. I 2018, 1399; OFD Frankfurt am Main v. 19.12.2018 – S 2400 A - 014 - St 54, StEd. 2019, 61): So werde es – erstens – im Hinblick auf das Erstattungsverfahren nach § 44a Abs. 5 von der FinVerw. bis zum 31.12.2019 nicht beanstandet, wenn ein StAbzug von drei Fünfteln auch dann vorgenommen wird, wenn die Kapitalerträge den Betrag von 20 000 € nicht übersteigen. Ob dies auch für die Gläubiger der Kapitalerträge gilt, erscheint zweifelhaft. Zweitens wird nicht beanstandet, wenn die auszahlende Stelle daran anknüpft, dass der gemeinnützige Anleger die Anteile bei Zufluss der Kapitalerträge seit mindestens einem Jahr ununterbrochen im Bestand hat und im Hinblick darauf der Abzug der KapErtrSt unterbleibt. Drittens wird nicht beanstandet, wenn für eine vollständige Abstandnahme vom KapErtrStAbzug für Kapitalerträge nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a der auszahlenden Stelle statt einer NV-Bescheinigung eine amtlich beglaubigte Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids überlassen wird, der für einen nicht länger als fünf Jahre zurückliegenden VZ erteilt worden ist, oder eine noch gültige NV-Bescheinigung der NV Art 03, die bis zum 31.12.2017 ausgestellt wurde, auch nach dem 31.12.2018 berücksichtigt wird.

► **Auf Antrag durch das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung oder der Sitz des Gläubigers befindet:** Der Erstattungsantrag nach Abs. 2 ist durch den Gläubiger der Kapitalerträge an das FA zu richten, in dessen Bezirk sich seine Geschäftsleitung (s. § 1 KStG Anm. 20) oder sein Sitz (s. § 1 KStG Anm. 21) befindet. Aus dem Wortlaut, der sich an § 44a Abs. 7 Satz 2 orientiert, ergibt sich nicht, welches FA zuständig ist, wenn sich Geschäftsleitung und Sitz des Gläubigers in unterschiedlichen Finanzamtsbezirken befinden. Vermutlich wollte der Gesetzgeber in Kurzform die Regelung des § 20 AO referenzieren, wonach sich die örtliche Zuständigkeit für KSt primär nach dem Ort der Geschäftsleitung (§ 20 Abs. 1 AO) der betroffenen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögens-

masse richtet und nur dann, wenn sich dieser nicht im Inland befindet, der jeweilige Sitz relevant wird (§ 20 Abs. 2 AO). Dies wird einem pragmatischen Vorgehen entsprechen. Streng genommen könnte der neu gefasste Abs. 2 aber auch so verstanden werden, dass er ein Wahlrecht gewährt zwischen dem FA, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung, und dem, in dessen Bezirk sich der Sitz des gemeinnützigen Anlegers befindet. Das Antrags-erfordernis ermöglicht es dem FA, das Vorliegen der Voraussetzungen des § 36 Abs. 1 bis 3 zu prüfen (Anemüller, EStB 2018, 337 [338]; Anemüller, ErbStB 2019, 53 [54]).

► **Voraussetzungen nach § 36a Abs. 1 bis 3:** Für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (also insbes. für Dividenden aus sammelverwahrten Aktien) enthält § 36a weitere Voraussetzungen, die für die volle Anrechnung der durch StAbzug erhobenen ESt erfüllt sein müssen. Namentlich wird (vorbehaltlich bestimmter in § 36 Abs. 4 enthaltener Ausnahmen) gefordert, dass der Stpfl. (i) während einer Mindesthaltedauer von 45 Tagen, die innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach der Fälligkeit der Kapitalerträge erreicht werden muss, ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 AO) der Aktien ist, (ii) während dieser Mindesthaltedauer mindestens 70 % des Wertminderungsrisikos (sog. Mindestwertänderungsrisiko) trägt und (iii) nicht verpflichtet ist, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten. Diese Vorschrift, die erstmals auf Kapitalerträge anwendbar war, die ab dem 1.1.2016 zufließen (§ 52 Abs. 35b), dient der Eindämmung sog. cum/cum-Geschäfte, bei denen Steuerausländer die von ihnen gehaltenen Aktien typischerweise über den Dividendenstichtag mit Dividendenanspruch (cum) auf anrechnungsberechtigte Steuerinländer übertragen haben. Den Vorteil aus der StAnrechnung beim Steuerinländer teilten sich die Parteien typischerweise wirtschaftlich. Indem § 44b Abs. 2 nF die Voraussetzungen des § 36a für die Erstattung von KapErtrSt in Bezug nimmt, sollen cum/cum-Geschäfte unter Beteiligung gemeinnütziger Anleger iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG verhindert werden. Bislang traf derartige Anleger lediglich die Verpflichtung nach § 36a Abs. 4 EStG, die Nichteinhaltung der Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 gegenüber dem für sie zuständigen FA anzuzeigen (s. § 36a Anm. 25; Strahl, KÖSDI 2019, 21097 [21120]). Diese Verpflichtung sei „aufgrund der Mittellosigkeit der steuerbegünstigten Anleger“ in der Vergangenheit „regelmäßig ins Leere“ gelaufen (Warnke, EStB 2019, 21 [24]).

§ 44b