

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Durch Ergänzung der Sätze 1 und 2 wird zum einen klargestellt, dass neben der Erstattung auch die Anrechnung von KapErtrSt ausgeschlossen ist, wenn die Dividende an einen anderen als den Anteilseigner ausgezahlt wird, zum anderen werden Gestaltungen zur Umgehung des § 36a EStG verhindert.
- 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).

§ 45

Ausschluss der 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)

¹In den Fällen, in denen die Dividende an einen anderen als an den Anteilseigner ausgezahlt wird, ist **die Erstattung oder Anrechnung von Kapitalertragsteuer für** den Zahlungsempfänger ausgeschlossen. ²Satz 1 gilt nicht für den Erwerber eines Dividendenscheines oder sonstigen Anspruches in den Fällen des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a Satz 2; **beim Erwerber sind drei Fünftel der Kapitalertragsteuer nicht anzurechnen oder zu erstatten.** ³In den Fällen des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b ist die Erstattung von Kapitalertragsteuer an den Erwerber von Zinsscheinen nach § 37 Absatz 2 der Abgabenordnung ausgeschlossen.

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; Bindl/Leidel, Unternehmensbesteuerung nach dem „Jahressteuergesetz 2018“, GmbHR 2019, 1; Höreth/Stelzer, Jahressteuergesetz 2018 – Überblick und finale Änderungen, DStZ 2019, 13.

Kompaktübersicht

J 18-1 Inhalt der Änderungen:

► **Die Ergänzung in Satz 1** soll der Klarstellung dienen, dass neben der Erstattung auch die Anrechnung von KapErtrSt ausgeschlossen ist, wenn die Dividende an einen anderen als den Anteilseigener ausgezahlt wird (BTDrucks. 19/4455, 40).

► **Die Ergänzung in Satz 2** soll Gestaltungen verhindern, bei denen versucht wird, über die Abtrennung von Dividendenscheinen die Beschränkung der Anrechnungsvoraussetzungen des § 36a zu umgehen (BTDrucks. 19/4455, 40). Sie tritt zu früheren Versuchen des Gesetzgebers, als missbräuchlich empfundene Gestaltungen im Zusammenhang mit der Abtrennung und Veräußerung von Dividendenscheinen zu unterbinden (s. dazu § 49 Anm. 822; Helios/Klein, FR 2014, 110).

J 18-2 Rechtsentwicklung:

► **Zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 45 Anm. 2.

► **„JStG 2018“ v. 11.12.2018** (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Ergänzungen in Satz 1 und Satz 2 ua. mit dem Ziel, die Umgehung der Voraussetzungen des § 36a zu verhindern.

J 18-3 Zeitlicher Anwendungsbereich:

► **Die Ergänzungen in Satz 1 und Satz 2** sind bereits ab dem 1.1.2018 anwendbar (BTDrucks. 19/4455, 40). Dies ergibt sich 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 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 Ergänzungen des § 45 finden sich in Art. 2 Nr. 4 „JStG 2018“. Da das „JStG 2018“ am 14.12.2018 im Bundesgesetzblatt verkündet wurde, trat der geänderte § 45 damit noch im VZ 2018 in Kraft (Höreth/Stelzer, DStZ 2019, 13 [18]; Höreth/Stelzer, DStZ 2018, 645 [649]; Anemüller, EStB 2018, 337 [338]).

► **Unechte Rückwirkung:** Das „JStG 2018“ ist erst kurz vor Ende des Jahres 2018 in Kraft getreten. Der Gesetzgeber geht indes davon aus, dass es sich dabei um einen Fall der unechten Rückwirkung handele. Dies deshalb, weil sich „ein Anspruch auf Erstattung oder Anrechnung der KapErtrSt im

Veranlagungsverfahren ... nicht bereits im Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge“ ergebe, „sondern erst dann, wenn der jeweilige Veranlagungszeitraum abgeschlossen und die Steuerbescheinigungen im Rahmen der Steuererklärung des Steuerpflichtigen dem zuständigen Finanzamt vorgelegt ...“ würden (BTDrucks. 19/4455, 41). Im Übrigen könnten sich die Stpfl. (die Dividendenscheine erwerben und eine Forderung des Anteilseigners einziehen) schon wegen der Existenz des § 36a nicht auf schutzwürdiges Vertrauen berufen, denn der Erwerb eines Dividendenscheins halte die der Dividende zugrunde liegenden Aktien nie und könne daher schon nach zuvor geltender Rechtslage nicht die Voraussetzungen des § 36a (ua. Tragung des Wertänderungsrisikos) erfüllen. Es sei deshalb schon nach der bislang geltenden Rechtslage zweifelhaft gewesen, ob der Erwerb eines Dividendenscheins überhaupt einen Anrechnungs- bzw. Erstattungsanspruch in voller Höhe gehabt habe (BTDrucks. 19/4455, 41). Diese Argumentation ist mE nicht frei von Zweifeln. Dies gilt insbes. für die Frage, ob mit Blick auf § 36a tatsächlich kein schutzwürdiges Vertrauen vorlag, denn selbst aus Sicht des Gesetzgebers waren die Zweifel an der Anwendbarkeit des § 36a auf den Erwerb eines Dividendenscheins ja so groß, dass er sich zur Änderung des § 45 Satz 2 entschloss (so auch Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [6]).

Grund und Bedeutung der Änderung:

J 18-4

► **Die Ergänzung in Satz 1** soll der Klarstellung dienen, dass neben der Erstattung auch die Anrechnung von KapErtrSt ausgeschlossen ist, wenn die Dividende an einen anderen als den Anteilseigner ausgezahlt wird (BTDrucks. 19/4455, 40; Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [5]; Anemüller, EStB 2018, 337 [338]). Situationen, in denen dies relevant wird, lassen sich durch folgendes Beispiel verdeutlichen (nach Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [5]):

Beispiel 1: V veräußert ihre Geschäftsanteile an einer GmbH an K. Sie behält sich aber den Dividendenanspruch des laufenden Wj. vor. Nach dem Ausschüttungsbeschluss wird die Dividende unter Abzug von KapErtrSt an V ausgezahlt. Nach § 20 Abs. 5 Sätze 1 und 2 wird die Dividende stl. allerdings bereits der K zugerechnet, da sie im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses schon wirtschaftliche Eigentümerin (§ 39 AO) der relevanten Geschäftsanteile an der GmbH war. In diesem Fall kann sich K die KapErtrSt nach den allgemeinen Voraussetzungen anrechnen bzw. erstatten lassen. Eine Erstattung oder Anrechnung der KapErtrSt zugunsten der V ist nicht möglich (§ 45 Satz 1).

► **Die Ergänzung in Satz 2** soll Gestaltungen verhindern, bei denen versucht wird, über die Abtrennung von Dividendenscheinen die Beschränkung der Anrechnungsvoraussetzungen des § 36a zu umgehen (Anemüller, EStB 2018, 337 [338]; Höreth/Stelzer, DStZ 2019, 13 [18]; Höreth/Stelzer, DStZ 2018, 645 [649]). § 45 Satz 2 wird vor dem Hintergrund von Satz 1 verständlich. Wie gesehen regelt Satz 1, dass die Erstattung oder Anrechnung von KapErtrSt für den Zahlungsempfänger in solchen Fällen ausgeschlos-

sen ist, in denen die Dividende an einen anderen als an den Anteilseigner ausgezahlt wird. Ohne die Ausnahmeregelung in Satz 2 würde dies auch Fälle betreffen, in denen der Dritte vom Anteilseigner einen Dividendenschein oder einen sonstigen Anspruch auf Dividendenzahlung gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a erworben hat, also den im Vergleich zu Beispiel 1 umgekehrten Fall: Es wird nun nicht die der Dividende zugrunde liegende Einkunftsquelle unter Zurückbehalt des Gewinnanspruchs, sondern der Gewinnanspruch unter Zurückbehalt der Einkunftsquelle veräußert. Die sei an folgendem Beispiel erläutert (nach Bindl/Leidel, GmbH 2019, 1 [5]):

Beispiel 2: V veräußert einen noch nicht entstandenen Dividendenanspruch unter Zurückbehaltung des Stammrechts an K. Nach dem Ausschüttungsbeschluss wird die Dividende unter Abzug von KapErtrSt an K ausgezahlt. K erzielt stl. keine Einkünfte, da sie lediglich eine Forderung einzieht. Sie konnte sich die KapErtrSt allerdings bislang grds. anrechnen bzw. erstatten lassen (§ 45 Satz 2). V muss ihren Gewinn aus der Veräußerung des Dividendenanspruchs nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 1 versteuern und kann sich die hierauf entstandene KapErtrSt grds. anrechnen oder erstatten lassen. Die Dividende selbst muss sie wegen § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 nicht zusätzlich versteuern.

Die Ergänzung in Satz 2 begrenzt nun die Anrechenbarkeit und/oder Erstattung der KapErtrSt beim Erwerber des Dividendenscheins auf zwei Fünftel der KapErtrSt. Drei Fünftel der KapErtrSt werden damit für den Erwerber des Dividendenscheins definitiv. Auf diese Weise soll ausweislich der Gesetzesbegründung verhindert werden, dass die Beschränkung der Anrechnungsvoraussetzungen des § 36a durch die Abtrennung von Dividendenscheinen umgangen wird (BTDrucks. 19/4455, 40). Der Gesetzgeber hat dabei folgendes Beispiel vor Augen (vgl. BTDrucks. 19/4455, 41):

Beispiel 3: „Ein Steuerausländer verleiht vor dem Dividendenstichtag eine inländische Aktie an eine inländische Bank (Wert der Aktie Cum Dividende: 100 Euro, Dividende: 10 Euro). Die inländische Bank zahlt vereinbarungsgemäß eine Kompensationszahlung in Höhe von 9,70 Euro an den Ausländer, trennt den Dividendenanspruch ab und veräußert ihn für 9,90 Euro an einen anderen Inländer. Dieser zieht die Dividende ein. Im Anschluss überträgt die inländische Bank die Aktie an den Steuerausländer zurück.“

Der inländ. Bank würde in diesem Beispiel ein Gewinn von nur $9,90 - 9,70 = 0,20$ € verbleiben. Die Veräußerung des Dividendenscheins würde bei ihr nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 1 der KapErtrSt unterliegen. Zwar wäre die Bemessungsgrundlage für die KapErtrSt zunächst der komplette Erlös aus der Veräußerung des Dividendenscheins (also 9,90 €), allerdings könnte die Bank wegen ihres weit geringeren Gewinns iHv. 0,20 € fast die komplette KapErtrSt angerechnet oder erstattet bekommen. Der Erwerber des Dividendenscheins konnte sich nach altem Recht auf Grundlage des § 45 Satz 2 ebenfalls die KapErtrSt erstatten oder anrechnen lassen. Nach Auffassung des Gesetzgebers sei es bislang unklar gewesen, ob die Vorschrift des § 36a bei der Erstat-

tung oder Anrechnung der KapErtrSt auf der Ebene des Erwerbers des Dividendenscheins anzuwenden gewesen sei.

Meines Erachtens kann § 36a beim Erwerber des Dividendenscheins schon deshalb keine Anwendung finden, weil dieser nicht über die der Dividenden zugrunde liegenden Anteile verfügt. Auf diese beziehen sich aber die Tatbestandsvoraussetzungen des § 36a (Mindesthaltedauer, Mindestwertänderungsrisiko etc.). Insoweit kommt also § 36a in der konkreten, im Beispiel der Gesetzesbegründung beschriebenen cum/cum-Konstellation nicht zur Anwendung. Die nun vom Gesetzgeber gewählte Reaktion, die Anrechnung oder Erstattung von KapErtrSt beim Erwerber von Dividendenscheinen auf zwei Fünftel der KapErtrSt zu begrenzen, schießt aber weit über das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel hinaus, die Umgehung der Anwendung des § 36a in der in der Gesetzesbegründung konkret beschriebenen cum/cum-Konstellation zu verhindern, denn nach der Neuregelung kommt es auch in solchen Fällen zu der beschriebenen Begrenzung der Anrechen- oder Erstattbarkeit der KapErtrSt, in denen überhaupt keine unerwünschten cum/cum-Gestaltungen iSd. § 36a vorliegen (so auch Bindl/Leidel, GmbHR 2019, 1 [5]). Eine zielgenauere Neuregelung wäre wünschenswert gewesen.

§ 45