

§ 45b Angaben zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer

idF des AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787)

(1) Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle weist jeder nach Maßgabe des § 45a Absatz 2 zu erteilenden Bescheinigung und jedem nach § 45b Absatz 5 zu übermittelnden Datensatz eine nach amtlichem Muster zu erstellende Ordnungsnummer zu.

(2) Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und 2 Satz 4 ist die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 um folgende Angaben zu ergänzen:

1. die Identifikationsnummer nach § 139b der Abgabenordnung des Gläubigers der Kapitalerträge; handelt es sich bei dem Gläubiger der Kapitalerträge nicht um eine natürliche Person, so sind dessen Firma oder Name, Anschrift und Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c der Abgabenordnung oder, wenn die Wirtschafts-Identifikationsnummer noch nicht vergeben wurde, dessen Steuernummer anzugeben;
2. den Bruttobetrag der vom Gläubiger der Kapitalerträge je Wertpapiergattung und Zahlungstag erzielten Kapitalerträge unter Angabe der Bezeichnung und der Internationalen Wertpapierkennnummer des Wertpapiers;
3. den Betrag, der je Wertpapiergattung und Zahlungstag einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Zuschlagsteuern; die Ermäßigung der Kapitalertragsteuer um die auf die Kapitalerträge entfallende Kirchensteuer ist nicht zu berücksichtigen; sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen auszugleichen, sind statt der Beträge der abgeführten Steuern der Betrag der einbehaltenen und auf die Kapitalerträge entfallenden Kapitalertragsteuer vor Durchführung des Verlustausgleiches und vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages sowie der Betrag der darauf entfallenden Zuschlagsteuern anzugeben;
4. die Höhe des jeweils angewendeten Steuersatzes;
5. die Stückzahl der Wertpapiere je Wertpapiergattung und Zahlungstag sowie davon die Stückzahl der Wertpapiere, die auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäftes übertragen wurden, verbunden mit der Angabe, ob bei Anschaffung der Aktien die Lieferung von Aktien mit oder ohne Dividendenanspruch vereinbart wurde und ob Aktien mit oder ohne Dividendenanspruch geliefert wurden;
6. zur Anschaffung der Wertpapiere oder zu ihrer Übertragung auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäftes jeweils das Datum des Handelstags, das Datum des vereinbarten Abwicklungstags und das Datum des tatsächlichen Abwicklungstags sowie die jeweilige Stückzahl;
7. zur Veräußerung der Wertpapiere oder zu ihrer Rückübertragung auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäftes, soweit die Wertpapiere innerhalb von 45 Tagen nach Fälligkeit der Kapitalerträge veräußert oder rückübertragen wurden, jeweils das Datum des Han-

delstags, das Datum des vereinbarten Abwicklungstags und das Datum des tatsächlichen Abwicklungstags sowie die jeweilige Stückzahl;

8. die Firma, die Rechtsform, die Anschrift und der Legal Entity Identifier der jeweils in die Verwahrkette nacheinander eingebundenen inländischen oder ausländischen Zwischenverwahrstellen der Wertpapiere sowie der Depotbank, die die Wertpapiere für den Gläubiger der Kapitalerträge unmittelbar verwahrt, unter Angabe der jeweiligen Depotnummern der durch die Zwischenverwahrstellen geführten Depots, in denen die Aktien verwahrt werden;
9. die Konto- oder Depotnummer des Gläubigers der Kapitalerträge; werden die Wertpapiere durch einen Treuhänder für den Gläubiger der Kapitalerträge verwahrt, sind die Konto- oder Depotnummer des Treuhänders sowie die Daten nach Nummer 1 auch für den Treuhänder anzugeben.

(3) ¹Soweit die Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 2 auf Grund eines Hinterlegungsscheines bezogen wurden, beziehen sich die Angaben nach Absatz 2 auf den Hinterlegungsschein. ²Die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 ist in diesem Fall je Wertpapiergattung und Zahlungstag um folgende Angaben zu ergänzen:

1. die Bezeichnung und die Internationale Wertpapierkennnummer der hinterlegten Wertpapiere;
2. das in den Emissionsbedingungen des Hinterlegungsscheines festgelegte Verhältnis der Hinterlegungsscheine zu den durch die inländische Hinterlegungsstelle verwahrten inländischen Wertpapieren;
3. die Gesamtzahl ausgegebener Hinterlegungsscheine sowie die Gesamtzahl der hinterlegten Wertpapiere, jeweils zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses;
4. die Anzahl der Hinterlegungsscheine des Gläubigers der Kapitalerträge zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses.

³Einem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut darf eine Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 Satz 1 erster Halbsatz nur erteilt werden, soweit es dem Aussteller schriftlich versichert, dass die Wertpapiere nicht als Deckungsbestand für ausgegebene Hinterlegungsscheine dienen. ⁴Für Kapitalerträge, die auf einem Hinterlegungsschein beruhen, darf dem Inhaber des Hinterlegungsscheines eine Bescheinigung nur erteilt werden, wenn der Emittent des Hinterlegungsscheines dem Aussteller schriftlich versichert, dass die Gesamtzahl ausgegebener Hinterlegungsscheine im gesamten Zeitraum zwischen dem Gewinnverteilungsbeschluss für die bei der inländischen Hinterlegungsstelle hinterlegten Wertpapiere und der Gutschrift der Erträge bei den Inhabern der Hinterlegungsscheine dem Verhältnis nach Satz 2 Nummer 2 entsprochen hat.

(4) ¹Der Aussteller der Bescheinigung hat die nach Absatz 2 und 3 Satz 2 zu ergänzenden Angaben an das Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung elektronisch zu übermitteln; dabei ist die nach Absatz 1 vergebene Ordnungsnummer anzugeben. ²Die Datenübermittlung nach Satz 1 hat abweichend von § 93c Absatz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss des Kapitalertrages folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. ³Sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen auszugleichen, so sind neben den Angaben nach Satz 1 der Betrag der auf der nach amtlichem Muster erteilten Bescheinigung für den Gläubiger der Kapitalerträge ausgewiesenen Kapitalertragsteuer und der Betrag der ausgewiesenen Zu-

schlagsteuern zu übermitteln. ⁴Die nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 3 der Abgabenordnung dem Steuerpflichtigen zu erteilende Information kann auf der Bescheinigung angegeben werden.

(5) ¹In den Fällen des § 45a Absatz 2a hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge dem Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung für jeden Zufluss unverzüglich elektronisch die in den Absätzen 2 und 3 Satz 2 genannten Angaben zu übermitteln; dabei sind die nach Absatz 1 vergebene Ordnungsnummer, das durch den Ansässigkeitsstaat vergebene Steueridentifikationsmerkmal des Gläubigers der Kapitalerträge sowie, sofern der Gläubiger der Kapitalerträge keine natürliche Person ist und eine Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c Absatz 1 der Abgabenordnung noch nicht vergeben wurde, die Rechtsform und das Datum des Gründungsaktes der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse anzugeben. ²Absatz 3 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.

(6) ¹Wurde für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a oder Nummer 2 Satz 4 keine Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 erteilt oder wurden keine Angaben gemäß § 45a Absatz 2a übermittelt, hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung folgende Angaben zu den Zuflüssen des vorangegangenen Kalenderjahres zu übermitteln:

1. die Identifikationsnummer nach § 139b Absatz 1 der Abgabenordnung des Depotinhabers; handelt es sich bei dem Depotinhaber nicht um eine natürliche Person, so sind dessen Firma oder Name, Anschrift und Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c Absatz 1 der Abgabenordnung oder, wenn diese noch nicht vergeben wurde, dessen Steuernummer anzugeben; bei im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen ist zusätzlich das durch den Ansässigkeitsstaat vergebene Steueridentifikationsmerkmal anzugeben;
2. die Konto- oder Depotnummer;
3. den Bruttobetrag der je Wertpapiergattung und Zahlungstag erzielten Kapitalerträge unter Angabe der Bezeichnung und der Internationalen Wertpapierkennnummer des Wertpapiers sowie die Stückzahl der Wertpapiere und
4. den Betrag der je Wertpapiergattung und Zahlungstag einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und den Betrag der Zuschlagsteuern sowie den angewendeten Steuersatz.

²Wurde für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a oder Nummer 2 Satz 4 vom Steuerabzug ganz oder teilweise Abstand genommen, so hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung neben den in den Absätzen 2, 3 Satz 2 und Absatz 5 Satz 1 genannten Angaben folgende Angaben zu den Zuflüssen des vorangegangenen Kalenderjahres zu übermitteln:

1. die Ordnungsnummer, die bei Erteilung einer Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 oder Übermittlung von Angaben gemäß § 45a Absatz 2a vergeben wurde, und
2. die Rechtsgrundlage für den reduzierten oder unterlassenen Steuerabzug.

³Die Datenübermittlung nach den Sätzen 1 und 2 hat abweichend von § 93c Absatz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss des Kapitalertrages folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

(7) ¹Die inländischen und ausländischen Zwischenverwahrstellen sowie die Depotbank und der Treuhänder, die die Wertpapiere für den Gläubiger der Kapitalerträge unmittelbar verwahren, sind für die Zwecke der Absätze 2 bis 5 verpflichtet, ihrer jeweiligen Verwahrstelle die Angaben nach Absatz 2 Nummer 1, 2, 5 bis 9 und Absatz 3 Satz 2 vollständig und richtig mitzuteilen. ²Das Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut und der Emittent der Hinterlegungsscheine haben die nach § 45b Absatz 3 Satz 3 oder Satz 4 gegenüber dem Aussteller der Steuerbescheinigung zu erteilende schriftliche Versicherung vollständig und richtig abzugeben. ³Die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 darf erst erteilt und die Angaben gemäß § 45a Absatz 2a dürfen erst übermittelt werden, wenn der die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Angaben nach den Absätzen 2 und 3 vollständig vorliegen.

(8) In den Fällen der Absätze 4 bis 6 gilt Folgendes:

1. § 93c Absatz 3 der Abgabenordnung ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass der übermittelte Datensatz unabhängig davon zu korrigieren oder zu stornieren ist, wann die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Feststellung im Sinne des § 93c Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 oder Nummer 2 der Abgabenordnung trifft; die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist unabhängig von der in § 93c Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Frist verpflichtet, einen Datensatz zu übermitteln, wenn sie nachträglich erkennt, dass sie zur Übermittlung eines Datensatzes verpflichtet war und der Datensatz nicht übermittelt wurde;
2. § 171 Absatz 10a der Abgabenordnung ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Festsetzungsfrist unabhängig vom Zeitpunkt des Zugangs der Daten bei dem Bundeszentralamt für Steuern nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang der Daten endet.

(9) Inländische börsennotierte Gesellschaften haben gemäß § 67d des Aktiengesetzes Informationen über die Identität ihrer Aktionäre zum Zeitpunkt ihres Gewinnverteilungsbeschlusses zu verlangen und die ihnen übermittelten Informationen elektronisch nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung unverzüglich elektronisch an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

(10) ¹Das Bundeszentralamt für Steuern speichert die nach den Absätzen 4 bis 6 und 9 übermittelten Daten zur Ermittlung der auf die Kapitalerträge einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und analysiert diese im Hinblick auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle, die die Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuer mit erheblicher Bedeutung zum Gegenstand haben. ²Es darf dazu auch ihm nach Maßgabe dieser Absätze übermittelte personenbezogene Daten verarbeiten, soweit dies zur Erfüllung der Aufgabe nach Satz 1 erforderlich ist.

Autorin: Dr. Sophie Schurowski, LL.M., Steuerberaterin, Petersberg
Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 45b

I. Grundinformation zu § 45b	1	IV. Geltungsbereich des § 45b	4
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 45b	2	V. Verhältnis des § 45b zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßig- keit des § 45b	3		

B. Erläuterungen zu Abs. 1:

Zuteilung einer Ordnungsnummer	10
--	----

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Ergänzende Angaben auf der Steuerbescheinigung	15
--	----

D. Erläuterungen zu Abs. 3:

Ergänzende Angaben auf der Steuerbescheinigung im Sonderfall von American Depositary Receipts	20
--	----

E. Erläuterungen zu Abs. 4:

Elektronische Datenübermittlung für unbeschränkt Steuerpflichtige	25
--	----

F. Erläuterungen zu Abs. 5:

Elektronische Datenübermittlung für beschränkt Steuerpflichtige	30
--	----

G. Erläuterungen zu Abs. 6:

Elektronische Datenübermittlung zur unterbliebenen Ausstellung einer Steuerbescheinigung bzw. der sie ersetzenden Meldung sowie zur Reduzierung bzw. Abstandnahme vom Steuerabzug	35
--	----

H. Erläuterungen zu Abs. 7:

Pflichten der agierenden Zwischenverwahrstellen, Depotbanken und Treuhänder untereinander	40
--	----

I. Erläuterungen zu Abs. 8:

Anwendung des § 93c AO ausweichlich verschärfter Korrekturverpflichtung zur elektronischen Datenübermittlung und erweiterte Festsetzungsverjährung	45
--	----

J. Erläuterungen zu Abs. 9:

Elektronische Datenübermittlung über die Identität von Aktionären	50
--	----

K. Erläuterungen zu Abs. 10:

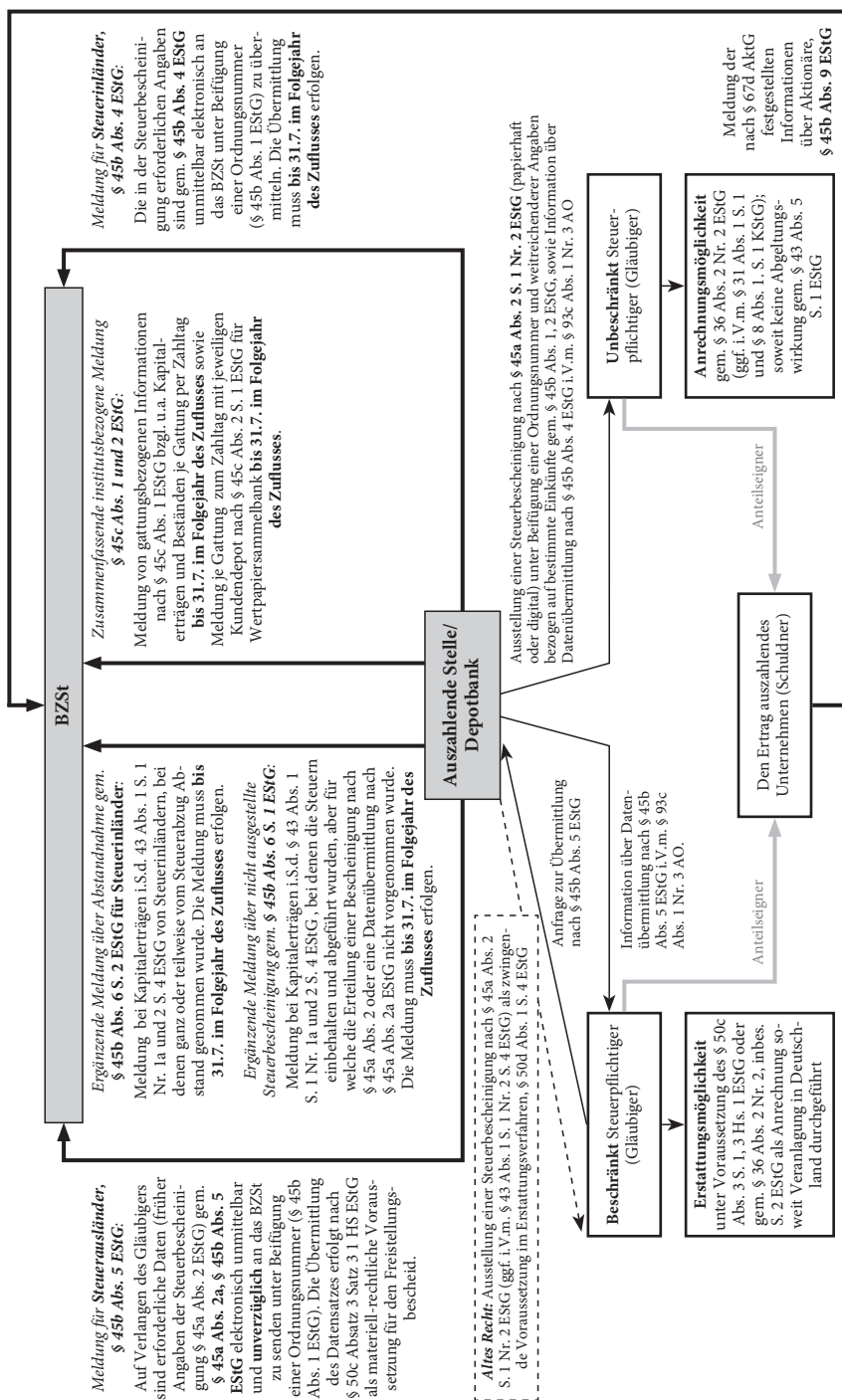
Ermächtigung des Bundeszentralamts für Steuern	55
--	----

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 45b

Schrifttum: *Anemüller*, Änderungen bei der Kapitalertragsteuer durch das AbzStEntModG – Überblick über die Änderungen bei Steuerabzug und Bescheinigung, EStB 2021, 436; *Haasel/Nürnberg*, Der Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von KapESt, Ubg 2020, 674; *Schuwowski*, Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen, Berlin 2020; *Altwater*, Steuerbescheinigung ohne Steuerabzug? – Ein Beitrag zum aktuellen steuerlichen Gefährdungspotential von Aktien-Geschäften um den Dividendenstichtag, Zugleich ein Plädoyer für einen Systemwechsel bei der Besteuerung von Streubesitzdividenden, DStR 2021, 261; *Beckert/Schober*, Änderungen beim Kapitalertragsteuerabzug – ein verspätet richtiger Schritt?, RdF 2021, 49; *Drißen*, Verfassungsfragen bei der Reform des Kapitalertragsteuerabzugsverfahrens durch das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz, FR 2021, 605 und 671; *Florstedt*, Zum Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer, BB 2021, 1757; *Hoffmann/Watzlaw*, Die §§ 45a, 45b und 45c EStG-E im Regierungsentwurf eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG), DStR 2021, 633; *Hörster*, Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz, Teil 1: Neugestaltung der Vorschriften über die Entlastung von Abzugsteuern und die Bescheinigung der Kapitalertragsteuer, NWB 2021, 1586; *Schuwowski*, Das neue Verfahren zur Behandlung des Kapitalertragsteuerabzugs nach dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz und die Abkehr vom OECD Model „TRACE“ in Deutschland, FR 2021, 204; *Stiegler*, Pflicht zur Aktionärsidentifizierung durch die Hintertür?, AG 2021, R86; *Watzlaw/Lofing*, Herausforderungen der depotführenden Stellen bei der Umsetzung des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes, RdF 2022, 48.

1 I. Grundinformation zu § 45b

§ 45b regelt ua. das formelle Verfahren zur Ausstellung der KapErtrStBescheinigung iSd. § 45a Abs. 2 sowie deren inhaltliche Erweiterung. Der Zweck der Regelung ist ua., § 45a um weitere Aspekte der Bescheinigung oder Meldung von KapErtrSt zu ergänzen. § 45b besteht aus zehn Absätzen und bestimmt in Abs. 1 die Vergabe einer Ordnungsnummer für jede erteilte Bescheinigung bzw. jeden zu übermittelnden Datensatz. Abs. 2 enthält eine detaillierte Aufzählung von weiteren Angaben, welche bei der Bescheinigung der KapErtrSt aufzuführen sind. Diese Angaben werden im Falle von Kapitalerträgen aus *American Depositary Receipts* (ADR) nochmals durch Abs. 3 um die darin enthaltenen Informationen erweitert. Hiernach regelt Abs. 4 die Aufbereitung und Übermittlung der nach Abs. 1 bis 3 zu ermittelnden KapErtrSt-Bescheinigungsangaben. Abs. 5 regelt eine nach § 45a Abs. 2a die Ausstellung der KapErtrStBescheinigung ersetzende Übermittlungspflicht der KapErtrStBescheinigungsangaben für beschränkt Stpfl. Zwei weitere Meldearten regelt Abs. 6. mit der Datenübermittlung bezüglich nicht ausgestellter StBescheinigungen bzw. nicht durchgeführter Meldungen (bei beschränkt Stpfl.). Zudem sieht Abs. 6 eine weitere Datenübermittlungspflicht bezüglich eines nicht bzw. nicht vollständig erhobenen StAbzugs vor. Abs. 7 beinhaltet die Pflicht zum Informationsaustausch zwischen Depotbanken, Zwischenverwahrern und Treuhändern. Die verfahrensrechtl. Vorgaben zur Datenübermittlung und ggf. zur Korrekturmeldung sowie eine bereichsspezifische Ablaufhemmung sind in Abs. 8 vorgesehen. Abs. 9 regelt eine weitere Meldung inländ. börsennotierter Gesellschaften über die Identität ihrer Aktionäre zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses. Zuletzt enthält Abs. 10 die bereichsspezifische datenschutzrechtl. Erlaubnisnorm, die es dem BZSt. ermöglicht, die erhobenen und übermittelten Daten zu speichern und zu bearbeiten. Einen besseren Überblick über die verschiedenen in §§ 45b und 45c enthalten Meldungen vermittelt folgendes Schaubild:



Grundsätzlich wäre es glücklicher gewesen, die Vorgaben betr. die KapErtrSt-Bescheinigung durch das AbzStEntModG in einer Norm zusammenzufassen. Derzeit ist die Verpflichtung zur Ausstellung der Bescheinigung als solche sowie weitere formelle Vorgaben in § 45a Abs. 2 ff. und damit in der gleichen Norm wie die KapErtrStAnmeldung verankert. § 45b ergänzt insoweit § 45a Abs. 2 ff. für bestimmte Kapitalerträge aus vornehmlich girosammelverwahrten Papieren.

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 45b

AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): Einfügung der Norm § 45b zur Regelung eines neuen weitgehend digitalisierten Systems zur Übermittlung von Steuerbescheinigungsdaten und weiteren Datenmeldungen.

Zeitlicher Geltungsbereich: Nach § 52 Abs. 44b ist die Norm erstmals anwendbar für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2024 zufließen. Die erstmalige Datenübermittlung für unbeschränkt Stpfl. hat daher bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss des Kapitalerträge folgenden KJ. (s. Abs. 4 Satz 2 und Abs. 6 Satz 3) 2026 zu erfolgen.

3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 45b

Bedeutung: § 45b regelt insbes. Erweiterungen zum inhaltlichen Umfang von KapErtrStBescheinigungen, die durch auszahlende Stellen für Kapitalerträge aus sammelverwahrten Aktien sowie ADR, aktienähnlichen Genussrechten und rentenähnlichen Genussrechten sowie Wandelanleihen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Abs. 1 Nr. 2 Satz 4) ausgestellt werden.

Überwachung des KapErtrStAbzugs: Der Zweck der Inhaltserweiterung von KapErtrStBescheinigungen bei girosammelverwahrten Papieren, aber auch der weiteren Meldeverpflichtungen für auszahlende Stellen, Zwischenverwahrer und inländ. börsennotierte Gesellschaften in § 45b besteht insbes. in der Überwachung des KapErtrStAbzugs. Dies ist vor dem Hintergrund missbräuchlicher Steuergestaltungsmodelle, welche unter den Begriffen Cum/Ex, Cum/Cum oder Cum/Fake bekannt geworden sind, zu sehen (§ 43 Anm. 7; *Schurowski*, FR 2021, 204). Die Daten sind für die Behörden wesentlich, um Missbräuchen dieser Art in Zukunft vorzubeugen und Informationsdefizite der Behörden zu beseitigen. Damit einhergehend besteht eine erweiterte Mitwirkungspflicht, insbes. bei den auszahlungspflichtigen Stellen, zur Beschaffung und Übermittlung der Daten an das BZSt. nach Maßgabe des § 93c AO.

Nachverfolgbarkeit und Digitalisierung: Die so gewonnen Daten dienen dem Aufbau einer sog. KapErtrSt-Datenbank beim BZSt., welche den kompletten Verwahrkettenprozess eines Papiers transparent abbilden soll. Nach der Gesetzesbegründung soll diese Datenbank die abstrakt bestehende Gefahr von Doppelerstattungen bzw. -anrechnungen beseitigen, da für das BZSt. neue Möglichkeiten der Datenauswertung geschaffen werden. Diese Maßnahme steht neben den bereits erfolgten gesetzlichen Korrekturen zur Verhinderung von missbräuchlichen Doppelerstattungen bzw. -anrechnungen in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 zur Besteuerung von Dividendenkompensationszahlungen, der Einf. des Zahlstellenprinzips in 2012 sowie der typisierenden Missbrauchsnormen des § 36a und § 50j (*Jachmann-Michel*

in *Brandis/Heuermann*, § 45b Rz. 6 [2021]). Gleichzeitig bezweckt der Gesetzgeber durch die Datensammlung eine Reduzierung und Verschlankung sowie eine umfassende Digitalisierung der vorhandenen Verfahren zur Entlastung von der KapErtrSt (vgl. *Hörster*, NWB 2021, 1586; *Schuwowski*, FR 2021, 204 [209]) für ausländ. Stpfl. sowie insgesamt eine stärkere Konzentration der Aufgaben beim BZSt.

Gesetzessystematisch ist die Norm den Regelungen betr. die StErhebung bzw. den StAbzug vom Kapitalertrag zuzurechnen.

Verfassungsmäßigkeit: Die Verfassungsmäßigkeit des § 45b ist verbunden mit zwei Fragenkomplexen.

- ▶ *Meldepflichten:* Die erste verfassungsrechtl. bedenkliche Fragestellung ergibt sich aus den zusätzlichen Meldepflichten als weitere unentgeltliche Indienstnahme Privater für grds. staatliche Aufgaben. Die verfassungsmäßigen Anforderungen resultierend insbes. aus der Berufsfreiheit nach Art. 12 GG (vgl. Vor § 43 Anm. 10a; insgesamt die Untersuchung bei *Drüen*, FR 2021, 603; allg. zur Indienstnahme *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012; auch zu weiteren Meldepflichten von auszahlenden Stellen im Gesamtbild der Indienstnahme der Finanzindustrie *Schuwowski*, Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen, 2020, 100 ff.). Im Zusammenhang mit der Indienstnahmeproblematik steht auch die verursachungsunabhängige Haftungsverstärkung ohne Exkulpationsmöglichkeit in § 45a Abs. 7 (hierzu *Drüen*, FR 2021, 671; § 45a Anm. 20). Der Gesetzgeber reizt durch die Normen §§ 45b, 45c und § 45a Abs. 7 einmal mehr die verfassungsmäßigen Grenzen der Indienstnahme Privater für den Steuervollzug aus und begibt sich damit in unsicheres Fahrwasser. Dies gilt umso mehr, als die meldepflichtigen Informationen im Geschäftsbetrieb von Banken derzeit teilweise nicht vorliegen und extra für Zwecke der Meldung erhoben werden müssen (bspw. Informationen über Zwischenverwahrung oder über Wertpapierleihgeschäfte des Kunden mit Dritten, bei welchen die Depotbank nur eine Aus- und Eingangsverbuchung sieht), um den – eigentlich staatlichen – Ermittlungsaufgaben nachzukommen. In der Zusammenschau der diversen Pflichten der Finanzindustrie für den Steuervollzug, welche nach hier vertretener Auffassung als additiver Grundrechtseingriff angesehen werden können (vgl. *Schuwowski*, Der automatische Austausch von Finanzkonteninformationen in Steuersachen, 2020, 203 ff.), sowie der gleichzeitigen Verschärfung der verschuldensunabhängigen Haftung ist eine verfassungsrechtl. Untersuchung durch die Gerichte geboten (ebenso verfassungsrechtl. Zweifel äußert *Drüen*, FR 2021, 671 [679], welche reine Parallele zum Umsatzsteuerrecht zieht, sowie verfassungsrechtl. Zweifel bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens bereits der Bundesrat (Stellungnahme des BRat zum AbzStEntModG v. 5.3.21, BTDrucks. 50/21, Seite 15 f.) zutreffend in Anlehnung zur Empfehlung von dem Finanzausschuss und dem Wirtschaftsausschuss zu § 45b EStG (Empfehlungen der Ausschüsse zum Entwurf des AbzStEntModG v. 22.2.2021, BR-Drucks. 50/1/21, 15).
- ▶ *Datenerhebung und -speicherung:* Die zweite verfassungsrechtl. Frage betrifft die vorgesehene Datenerhebung und unbegrenzte Datenspeicherung im Zusammenhang mit den KapErtrStBescheinigungsdaten. Im Zusammenhang mit der KapErtrSt-Datenbank wurden insbes. vom Bundesbeauftragten für Datenschutz Bedenken geäußert (*Kelber*, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum Abz-

StEntModG, BTDrucks. 19/27632). Die detailreiche, anlasslose und zentrale Datenspeicherung beim BZSt. von ganz üblichen Kleinsparerdepots (keine Schwellwertausnahmen) in Girosammelverwahrung ohne Risikoabwägungen sei im System der Abgeltungsteuer unverhältnismäßig und komme einer „Rasterfahndung“ gleich. Die Abgeltungsteuer hat zum Zweck, dass durch die Besteuerung mit abgeltender Wirkung zu einem einheitlichen StSatz gerade keine Deklaration und nachträgliche amtliche Prüfung notwendig wird, womit die zentrale Speicherung von Daten in einer KapErtrSt-Datenbank nicht notwendig erscheint. Durch die zentrale Sammlung von Freistellungsbescheinigungen nach § 45d, die durch die FÄ eingesehen werden können, sowie durch die Möglichkeit zur Prüfung maßgeblicher Verhältnisse gem. § 50b sind bereits Maßnahmen in Kraft, die eine notwendige Kontrolle ermöglichen. Ob eine zentrale Aufzeichnung entsprechender Datenmengen ohne jegliche Schwellwerte es ermöglicht, Cum/Ex-ähnliche Missbrauchsgestaltungen wirksam zu erkennen und zu bekämpfen, bleibt fraglich (vgl. *Haase/Nürnberg*, Ubg 2020, 674 [676]). Ein konkreter Abgleich der monatlichen Steuerabführungen als Gesamtsumme gem. § 44 Abs. 1 Satz 5 mit den vorgesehenen jährlichen Meldepflichten nach § 45b ist jedenfalls nicht möglich (vgl. *Jarass*, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum AbzStEntModG, BTDrucks. 19/27632, 3; *Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 45b Rz. 23 [158/2021]). Insbesondere lässt der Gesetzgeber Transparenz dazu vermissen, wie die notwendige Aufbereitung und Filterung der Massendatenspeicherung erfolgen soll, denn nur so können die Daten für Kontrollzwecke überhaupt nutzbar gemacht werden (an dem Sinn und Zweck der erweiterten Bescheinigungsangaben zweifelnd auch *Beckert/Schober*, RdF 2021, 49 [55]). Schon vor diesem Hintergrund ist eine Evaluierung zwingend, die insbes. die Verwendung der Informationen und die Zweckmäßigkeit der Erhebung überprüft, um im Anschluss eine Neubewertung der Alternativen zu ermöglichen (*Anzinger*, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum AbzStEntModG, BTDrucks. 19/27632, 13). Insoweit ist die anlasslose Speicherung von KapErtrSt-Daten ein Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung, wobei eine erhöhte Eingriffsintensität durch die Verdachtslosigkeit und die große Streubreite (BVerfG v. 4.4.2006 – 1 BvR 518/02, BVerfGE 115, 320) anzunehmen ist, die insbes. bei Kleinanlegern im System der Abgeltungsteuer unverhältnismäßig erscheint (*Kelber*, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum AbzStEntModG, BTDrucks. 19/27632, 3 f.).

Stellungnahme: Nach der hier vertretenen Auffassung ist der Aufbau einer derartig ausgestalteten KapErtrSt-Datenbank mit den oben dargestellten verfassungsrechtl. Fragestellungen bedenklich, da andere Möglichkeiten bestehen, die Missbrauchsvermeidung ebenso effizient zu unterbinden und dabei weitaus weniger in die Grundrechte der Indienstgenommenen eingreifen. Das von der OECD vorgestellte Modell namens „*Treaty Relief and Compliance Enhancement (TRACE)*“ (abrufbar unter www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/treatyreliefandcomplianceenhancementtrace.htm) wurde vom Gesetzgeber als zu missbrauchsanfällig angesehen, da es den Finanzinstituten zu viel Verantwortung an die Hand gäbe. So hätten Finanzinstitute „regelmäßig keinen Anreiz, gegen ihre eigenen Kunden zu ermitteln“ (vgl. Regierungsentwurf AbzStEntModG v. 22.01.21, Drucks. 50/21, 2f.). Dies ist schon insoweit widersprüchlich, da auch bei dem nun vorgesehenen

Modell ein erheblicher Teil der Ermittlungs- und Steuererhebungstätigkeit auf die auszahlenden Stellen übertragen wird. Darüber hinaus hat sich das TRACE-ähnliche *Qualified Intermediary*-Regime zur Erhebung, Anmeldung und Abführung von US-Quellensteuern seit 2001 ohne Missbrauchsskandale bewährt und ist bereits bei der Mehrzahl deutscher Depotbanken implementiert (hierzu *Schuwowski*, FR 2021, 204 [212]). Selbst wenn das TRACE-Modell keine überzeugende Alternative wäre, da ggf. nicht die erforderlichen staatlichen Kontrollinstrumente bestehen (vgl. *Anzinger*, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum AbzStEntModG, BTDrucks. 19/27632, S. 8, welcher die Alternativen weitergehend beleuchtet), so gibt es dennoch andere Alternativen, um einen Umsetzungsaufwand zu minimieren. So wird bspw. vorgeschlagen, einen einheitlichen abgeltenden StAbzug auf Streubesitzdividenden iHv. 15% für in- und ausländ. KapGes. einzuführen (überzeugend *Altwater*, DStR 2021, 261 [266]). Auch hätte sowohl für die Problematik der Indienstnahme der Meldepflichtigen als auch im Hinblick auf datenschutzrechtl. Bedenken ernsthafter überlegt werden sollen, ob eine Meldung ähnlich dem OECD *Common Reporting Standard* (abrufbar unter www.oecd.org/tax/automatic-exchange/common-reporting-standard/) auch für Inländer erfolgen sollte; sicherlich mit detailreicherem Datenumfang, auch was die Verwahrketten Informationen anbelangt. Insoweit könnten jedoch bereits bestehende Meldewege und IT-Umsetzungen auf Seiten der in Dienst genommenen Finanzinstitute genutzt werden. Die gemeldeten Daten könnten dann bspw. als Vorbefüllung in die stl. Deklaration (Anlage KAP) einfließen. Vor diesem Hintergrund könnte auch erneut über eine Möglichkeit zur Anwendung des progressiven StSatzes auf Kapitalerträge nachgedacht werden, wobei das Vorliegen eines strukturellen Vollzugsdefizits erneut zu prüfen wäre. Zuletzt ergibt sich hier auch rein datenschutzrechtl. – obwohl ggf. für die Meldung ein größerer Datenumfang nötig wäre – eine Rechtfertigung. So werden die personenbezogenen Daten gleichsam für die konkrete Besteuerung relevant und gezielt in den Deklarationsprozess eingebunden, anstatt sie zu einem erheblichen Teil anlasslos zu speichern. Ein solcher Schritt erscheint dem Gesetzgeber jedoch zu groß und stattdessen sieht er die vorgesehene Alternative vor. Diese ist nur ein weiterer Teil einer Stückelung separater Meldepflichten, welche sich auch inhaltlich überlappen. Die Chance für einen kompletten Regimewechsel, der bspw. missbrauchsanfällige StBescheinigungen unnötig werden lässt, blieb ungenutzt. Die geplanten Anpassungen des derzeitigen Regimes dienen vielmehr zur Vergangenheitsbewältigung missbräuchlicher Steuergestaltungsmodelle, anstatt einen wirklichen Fortschritt bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften einzuleiten. Auch wenn dem Gesetzgeber bei der Eignung der Meldepflichten zur Missbrauchsverhinderung eine gewisse Einschätzungsprerogative zukommt, hätten die verfassungsrechtl. Bedenken ernster genommen werden müssen. Sollte dieser Weg nicht fruchten und der Gesetzgeber in wenigen Jahren eine Kehrtwende weg von der StBescheinigung wünschen, sind Leittragende einmal mehr die unentgeltlich in den Dienst genommenen Privaten. Diese müssten dann erneut die Meldewege unter hohem Ressourcenaufwand umfangreich anpassen.

IV. Geltungsbereich des § 45b

4

Sachlicher Geltungsbereich: In sachlicher Hinsicht regelt § 45b das Verfahren zur Ausstellung und Übermittlung der KapErtrStBescheinigung iSd. § 45a Abs. 2 sowie

deren inhaltliche Umfangserweiterung. § 45b gilt grds. für alle Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4. Die Regelung sieht eine elektronische Übermittlung der KapErtrStBescheinigungsdaten somit nur für Kapitalerträge aus sammelverwahrten Aktien, ADR sowie aktienähnlichen Genussrechten und rentenähnlichen Genussrechten sowie Wandelanleihen vor (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Abs. 1 Nr. 2 Satz 4). Dabei ist es unerheblich, ob die Papiere von natürlichen Personen im PV oder BV gehalten werden oder ob eine juristische Person Eigentümer ist. Für sonstige Kapitalerträge, die in § 45a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 4 genannt sind, ist weiterhin unabhängig von einer beschränkten oder unbeschränkten StPflicht des Gläubigers eine StBescheinigung ohne Meldung an das BZSt. auszustellen, welche nun jedoch mit einer Ordnungsnummer iSd. § 45b Abs. 1 und weiteren Angaben zu versehen ist.

Zusätzlich regelt § 45b weitere Meldepflichten für auszahlende Stellen und Zwischenverwahrer in Abs. 7, sowie eine Meldepflicht für inländ. börsennotierte Gesellschaften in Abs. 9. In sachlicher Hinsicht dienen diese dem Aufbau der vom BZSt. vorgesehenen KapErtrSt-Datenbank.

Persönlicher Geltungsbereich: Verpflichtet zur Erteilung einer StBescheinigung gegenüber dem Gläubiger der Kapitalerträge mit den ergänzenden Angaben nach Abs. 1-6 ist die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (§ 45a Abs. 2 Nr. 2). Darüber hinaus verpflichtet Abs. 7 die in- und ausländ. Zwischenverwahrstellen sowie die Depotbank und die Treuhänder, die die Wertpapiere für den Gläubiger der Kapitalerträge unmittelbar verwahren, zur Meldung gegenüber ihrer Verwahrstelle. Zuletzt verpflichtet Abs. 9 inländ. börsennotierte Gesellschaften zur Meldung von Informationen bezüglich ihrer Aktionäre.

5 V. Verhältnis des § 45b zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 iVm. § 45a Abs. 2 und 2a: Die Anrechnung der durch Abzug erhobenen KapErtrSt im Veranlagungsverfahren bedingt die Vorlage der StBescheinigung bzw. die Meldung der entsprechenden Angaben iSd. § 45b.

Verhältnis zu § 50c Abs. 2 und 3 iVm. § 43b Abs. 2 Satz 5 und § 44a Abs. 9 Satz 2 iVm. § 45a Abs. 2 und 2a: Die Freistellung oder Erstattung der durch Abzug erhobenen KapErtrSt bedingt die Vorlage der StBescheinigung bzw. die Meldung der entsprechenden Angaben iSd. § 45b. Die Übermittlung der Bescheinigungsdaten ist zwingende materiell-rechtl. Voraussetzung für den Erstattungs- bzw. Freistellungsanspruch (sowie bereits früher die Vorlage der StBescheinigung BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504, Rz. 5).

Verhältnis zu § 45a Abs. 2 und 2a: § 45a Abs. 2 enthält die generelle Verpflichtung verschiedener Stellen zur Ausstellung einer KapErtrStBescheinigung. Außerdem enthält die Norm Vorgaben, wie diese an den Gläubiger auszustellen ist und welche weiteren formellen Verfahrensregelungen zu beachten sind. § 45b ergänzt diese generellen Vorgaben ua. mit konkreten Inhaltsangaben für die StBescheinigung.

Verhältnis zu § 45a Abs. 7: § 45a Abs. 7 beinhaltet eine Gefährdungshaftung für die nach § 45b Abs. 1 bis 5 verpflichteten Aussteller der StBescheinigung bzw. für die Übermittler der vorgesehenen Meldungen. Nach dieser Norm werden die Verpflichteten mit einer verschuldensunabhängigen Haftung für verkürzte Steuern

oder zu Unrecht gewährten StVorteile belegt, soweit ein Kausalzusammenhang mit einer unrichtigen oder unvollständigen Bescheinigung bzw. Meldung besteht. Eine Exkulpationsmöglichkeit ist nicht gegeben (zur Norm und den verfassungsrechtl. Bedenken, welche mit dieser Haftung für die Indienstnahme Privater einhergehen, vgl. ausführl. mwN § 45a Anm. 20; *Drüen*, FR 2021, 671 [672]).

Verhältnis zu § 45d: § 45d Abs. 1 und 2 beinhaltet die Meldung über Freistellungsaufträge und Nichtveranlagungsbescheinigungen durch Kreditinstitute an das BZSt. (vgl. § 45d Anm. 1–9). Die Meldung dient der Überprüfung zur Rechtmäßigkeit einer Abstandnahme vom StAbzug bei allen relevanten Kapitalerträgen. So wird insbes. kontrolliert, ob der der Sparerpauschbetrag iHv. 801 € (Einzelnveranlagte) bzw. 1602 € (zusammenveranlagte Ehepartner) nicht bei verschiedenen kontoführenden Instituten mehrfach genutzt wird und es demnach zu einer rechtswidrigen Doppelfreistellung kommt. § 45b Abs. 6 Satz 2 umfasst die Meldung über eine Abstandnahme vom StAbzug nur bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a oder Nr. 2 Satz 4; vornehmlich typische Dividendenerträge. Ziel ist es hier, den Rechtsgrund der Abstandnahme explizit zu ermitteln und einer konkreten, durch Ordnungsnummer identifizierbaren StBescheinigung iSd. § 45a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bzw. Meldung nach § 45a Abs. 2a zuzuweisen, um etwaige Missbrauchsstrukturen im Allgemeinen aufzudecken. Mithin bestehen rein inhaltliche Überschneidungen beider Melderegime bezogen auf bestimmte Erträge; der Sinn und Zweck der Regelungen ist dennoch verschieden und spiegelt sich in der notwendigen unterschiedlichen Datenaufbereitung wider.

Verhältnis zu § 50e Abs. 2 bis 5: In § 50e Abs. 3 bis 5 sind die Bußgeldvorschriften der nach § 45b zu erbringenden Bescheinigungs- und Meldepflichten sowie Versicherungspflichten aufgenommen. Ein Bußgeld kann bis zur Höhe von 20000 € erhoben werden (§ 50e Abs. 4). Die Ordnungswidrigkeit kann nach § 50e Abs. 3 auch dann geahndet werden, wenn sie nicht in Deutschland begangen wird.

Einstweilen frei.

6–9

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Zuteilung einer Ordnungsnummer

10

Abs. 1 sieht vor, dass in allen Fällen, in denen gem. § 45a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 die Kapitalerträge auszahlende Stelle StBescheinigungen erstellt oder die Übermittlung der Bescheinigungsdaten nach § 45a Abs. 2a erfolgt, eine individuelle Ordnungsnummer zu vergeben ist.

Zweck: Die Zuteilung einer individuellen Ordnungsnummer ermöglicht eine eindeutige Identifizierung jeder StBescheinigung bzw. Datenübermittlung und deren Zuordnung zum Aussteller. In dieser Weise können doppelt ausgestellte Bescheinigungen bzw. Datenübermittlungen und mithin zweifach bescheinigte bzw. gemeldete Kapitalerträge vermieden werden. Dies dient der Bekämpfung missbräuchlicher Doppelerstattungen. Setzt man die individuelle Ordnungsnummer in Zusammenhang mit den personenbezogenen Daten des Bescheinigungs- bzw. Meldeinhalts und hier insbes. mit der Steuer-Identifikationsnummer als zentrales Personenkennzeichen, kann jeder Bescheinigung bzw. Datenübermittlung nur einmal ein konkreter Stpfl. eindeutig zugeordnet werden. Da nach dem Gesetzeswortlaut „jeder“ StBescheinigung bzw. Datenübermittlung eine Ordnungsnummer zuzufügen ist, gilt dies auch für sog. Nullbescheinigungen, die keine Kapitalerträge enthalten. Ein zukünftiges BMF-Schreiben könnte hier ggf. noch Ausnahmen beinhalten.

Inhalt und Struktur der Ordnungsnummer werden durch das BMF im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nach amtlichem Muster mittels BMF-Schreiben vorgegeben. Es ist anzunehmen, dass die Ordnungsnummer eine eindeutige einheitliche Kennung für jede auszahlende Stelle und jedes Steuerjahr umfassen wird. So kündigte das BZSt. bereits an, dass eine sog. UUID-Nummer (*Universally Unique Identifier*-Nummer) als einheitliches Format dienen soll. Eine solche UUID ist eine Ziffern-Zeichen-Kette, die nach bestimmten internationalen Standards (ISO/IEC 11578:1996 oder IETF RFC 4122) gebildet wird und sich bereits bei anderen BZSt. Meldeverfahren bewährte. Die UUID ermöglicht es, dass die auszahlende Stelle eine eigene Nummer nach diesem Format vergibt, was insbes. für Institute mit ausgelagerter Bescheinigungserstellung durch externe Dienstleister eine Erleichterung mit sich bringt, da in diesem Fall keine Abstimmung zwischen internen und externen Stellen erfolgen muss. Eine Kunden- bzw. Unternehmensgruppen-Unterscheidung ist durch die UUID nicht möglich. Die Ordnungsnummer ist nicht mit dem sog. Ordnungsmerkmal iSd. § 93c Abs. 1 Nr. 2a AO zu verwechseln, welche ein internes Datenfeld der mitteilungspflichtigen Stelle zur Identifizierung des Stpfl. darstellt. (vgl. § 45d Anm. 6; *Haselmann* in *Koenig*, 4. Aufl. 2021, § 93c AO Rz. 5).

Offen ist weiterhin, ob auch Ersatz-StBescheinigungen nach § 45a Abs. 5 und berichtigte StBescheinigungen nach § 45a Abs. 6 eine eigene Ordnungsnummer erhalten sollen. Der Sinn und Zweck der Norm – die eindeutige maschinelle Zuordnung zur Verhinderung von Zweifachausstellungen bzw. -datenübermittlungen – würde eine neue Ordnungsnummer verlangen, welche jedoch die Referenzierung zur Originalbescheinigung bzw. Datenübermittlung beinhaltet, ggf. durch ein Zusatzzeichen in der Ordnungsnummer (*Hoffmann/Watzlaw* DStR 2021, 633 [637]). Eine Klärung dieser praktischen Fragestellung wird voraussichtlich erst durch das zu erwartende BMF-Schreiben erfolgen. Derzeit geplant ist jedoch das zumindest die Ersatz-StBescheinigungen nach § 45a Abs. 5 die gleiche Ordnungsnummer wie die Original Bescheinigung führen soll.

Anwendungszeitraum: § 52 Abs. 48a EStG sieht die Anwendung von § 51 Abs. 4 Nr. 1e EStG (Verordnungsermächtigung) für die Vergabe von Ordnungsnummern für Kapitalerträge vor, die nach dem 31. Dezember 2023 zufließen, obwohl gem. § 52 Abs. 44b und 44c EStG das System der neuen Steuerbescheinigungsmeldung erst ein Jahr später bei Zufluss von KapErträgen nach dem 31. Dezember 2024 greift. Hierbei handelt es sich aller Voraussicht nach um ein redaktionelles Versehen.

11–14 Einstweilen frei.

15 C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ergänzende Angaben auf der Steuerbescheinigung

Abs. 2 beinhaltet inhaltliche Erweiterungen der zu bescheinigenden Angaben bei Kapitalerträgen iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4. Dies betrifft inländ. Dividenden giro sammelverwahrter inländ. Aktien, Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen nach § 2 Satz 2 und § 5 DepotG. Umfasst sind auch aktien- oder rentenähnliche Genussrechte sowie Wandelanleihen. Die Daten umfassen neben personenbezogenen Gläubigerdaten (Nr. 1–9) und KapErtr-Daten (Nr. 2–4)

auch spezielle Wertpapier- und Handelsdaten (Nr. 5–7) sowie Verwahrketteninformationen (Nr. 8).

Ergänzende Angaben im Detail:

- *Steuer-ID (Abs. 2 Nr. 1):* Die Meldung umfasst bei natürlichen Personen die Steuer-ID iSd. § 139b AO und bei allen anderen Stpfl. Firma oder Name sowie Anschrift und Wirtschafts-ID nach § 139c AO oder, wenn die Wirtschafts-ID noch nicht vergeben wurde, (Einführung voraussichtlich 2023), die Steuernummer des Gläubigers der Kapitalerträge. Durch die Regelungen zur Kontenwahrheit liegt der Depotbank regelmäßig die Steuer-ID vor. Dies gilt im Zeitpunkt der Kontoeröffnung entweder direkt durch Angabe des Stpfl. nach § 154 Abs. 2a AO oder durch das sog. Abrufverfahren beim BZSt. nach § 154 Abs. 2b AO. Sollte die Steuer-ID oder die Wirtschafts-ID nicht vorliegen, hat die Depotbank eine sog. Vergeblichkeitsmeldung nach § 154 Abs. 2c AO abzugeben. Durch die Aufnahme der Steuer- bzw. Wirtschafts-ID als eindeutiges Identifikationsmerkmal ist eine eindeutige Zuordnung des bescheinigten Kapitalertrags zu einem Stpfl. möglich. Bei beschränkt Stpfl. ist vermutlich eine dem deutschen Steueridentifikationsmerkmal entsprechende Nummer des Ansässigkeitsstaats einzutragen. Es ist davon auszugehen, dass analog zu den Regelungen zum *Common Reporting Standard* (BMF v. 1.2.2017 – IV B 6 - S 1315/13/10021:044, BStBl. I 2017, 305, Rz. 340) Depotbanken nicht zur Überprüfung der Richtigkeit einer angegebenen Steuer-ID verpflichtet werden. Eine Depotbank wird danach nicht verantwortlich gemacht, wenn sich die von einer natürlichen Person gemachten Angaben als unzutreffend erweisen und dem Finanzinstitut dies nicht bekannt sein konnte. Für die Angabe deutscher Steuer-IDs wird dies nicht gelten, da hier das konkrete vom BZSt. vorgegebene Format maschinell validiert werden kann.

Unklar ist, welche Folgen eine nicht bzw. nicht vollständig oder nicht richtig vorliegende Steuer-ID oder Wirtschafts-ID/Steuernummer auch für den Stpfl. hat. Auf Seiten der Depotbank wird in einem solchen Falle vermutlich eine sog. Dummie-Nummer zu melden sein.

- *Bruttobetrag der Kapitalerträge (Abs. 2 Nr. 2):* Zu melden ist der Bruttobetrag der vom Gläubiger der Kapitalerträge je Wertpapiergattung und Zahlungstag erzielten Kapitalerträge unter Angabe der Bezeichnung und der Internationalen Wertpapierkennnummer des Wertpapiers (ISIN = *International Securities Identification Number*). Bruttobetrag meint den Betrag vor einer Verlustverrechnung gem. § 43a Abs. 3 Satz 2, einer Quellensteueranrechnung, einer Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags iSd. § 20 Abs. 9 oder Berücksichtigung der KiSt. Auch nachträgliche Erstattungen der vormals einbehaltenen KapErtrSt durch nachträglich erzielte Verluste bleiben bei der Berechnung unberücksichtigt.
- *Brutto-Kapitalertragsteuer (Abs. 2 Nr. 3):* Zu melden ist der Betrag der je Wertpapiergattung und Zahlungstag einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt und der Betrag der einbehaltenen und abgeführten Zuschlagsteuern. Die Ermäßigung der KapErtrSt um die auf die Kapitalerträge entfallende KiSt ist nicht zu berücksichtigen. Sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Abs. 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen auszugleichen, sind statt der Beträge der abgeführten Steuern der Betrag der einbehaltenen und auf die Kapitalerträge entfallenden KapErtrSt **vor** Durchführung des Verlustausgleichs und vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags sowie der Betrag der darauf entfallenden Zuschlagsteuern anzugeben. Insofern ist insbes. bei natürlichen Personen eine Er-

mittlung erforderlich, welche schlussendlich mit der tatsächlichen Besteuerung des Anlegers bzw. der Steuereinbehaltung durch die Depotbank nicht übereinstimmt (mit Verweis auch auf den Wortlaut des Gesetzes *Watzlaw/Lofing*, RdF 2022, 48). Ein solcher fiktiver Betrag wird derzeit bereits für die KapErtrSt-Anmeldung (einzutragen in Zeile 12) berechnet (*Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633 [638]; *Watzlaw/Lofing*, RdF 2022, 48 [49]). Der Ausweis der Zuschlagsteuern erscheint überflüssig, da er immer an den Betrag der KapErtrSt geknüpft ist.

Das Gesetz bezieht sich nicht auf die Quellensteueranrechnung nach § 43a Abs. 3 Satz 1 (s. dazu § 43a Anm. 16), da davon ausgegangen werden kann, dass auf inländische sammelverwahrte Aktien keine ausländische Quellensteuer anfällt.

In Abgrenzung dazu ist die nach Durchführung der Verlustverrechnung gem. § 43a Abs. 3 Satz 2 am Ende des Kj. einbehaltene und abgeführte KapErtrSt nach § 43b Abs. 4 Satz 3 zu übermitteln. Soweit eine Abstandnahme vom KapErtrStAbzug besteht, erfolgt eine Meldung nach § 43b Abs. 6 Satz 2.

- **Steuerbetrag (Abs. 2 Nr. 4):** Der Steuerbetrag sieht die Meldung der Höhe des jeweils angewendeten StSatzes vor. Es handelt sich um den Regelsteuersatz iHv. 25 % bzw. 15 % in Fällen des § 44a Abs. 8 (zB Depot einer Kommune) oder 14,218 % gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 InvStG (Investmentfonds). Bei zuletzt genannten reduzierten Steuersätzen unter 25 % ist zusätzlich noch eine Meldung nach § 45b Abs. 6 S. 2 vorzunehmen, wenn eine StB ausgestellt wurde. Nicht gemeint ist der StSatz nach Berücksichtigung von KiSt oder der effektive StSatz nach etwaigen Reduzierungen wie dem Verlustausgleich. **Wertpapierstückzahl (Abs. 2 Nr. 5):** Zu melden ist die Stückzahl der Wertpapiere je Wertpapiergattung und der Zahlungstag sowie die Stückzahl der Wertpapiere, die auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäfts übertragen wurden, verbunden mit der Angabe, ob bei Anschaffung der Aktien die Lieferung von Aktien mit oder ohne Dividendenanspruch vereinbart wurde und ob Aktien mit oder ohne Dividendenanspruch geliefert wurden. Die Angabe bezieht sich auf gesamte Wertpapierbestände, auch wenn nur mit einem Teil eine Wertpapierleihe unternommen wird. In der praktischen Abwicklung der Geschäfte ist derzeit die Wertpapierleihe nicht von einem gängigen Depotübertrag zu unterscheiden (*Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633 [638]; *Jachmann-Michel* in *Brandis/Heuermann*, § 45b Rz. 32 [158/2021]). Dies bringt neue Umsetzungs Herausforderungen mit sich, da zukünftig Information über das Vorliegen eines Wertpapierleihgeschäfts im Zusammenhang mit einer Wertpapierübertragung über das sog. Tax-Box-Verfahren auch grenzüberschreitend weitergegeben werden müssen.

Bezogen auf die Wertpapierleihe ist weiterhin fraglich, ob hier die Möglichkeit durch ein zukünftiges BMF-Schreiben eröffnet wird, Privatpersonen von dieser Datenmeldung zu befreien, da solche Geschäfte regelmäßig nicht durch Privatpersonen erbracht werden.

Bei Übertragungen ohne Gläubigerwechsel sollte sich die Depotbank regelmäßig darauf verlassen können, dass keine Wertpapierleihe vorliegt. Dies sollte jedoch nicht bei treuhänderisch gehaltenen Depots der Fall sein, da hier eine Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum auf den Treugeber vorliegen kann.

- **Anschaffungszeitpunkt** (Abs. 2 Nr. 6): Des Weiteren ist bei Anschaffung der Wertpapiere oder ihrer Übertragung auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäfts jeweils das Datum des Handelstags, das Datum des vereinbarten Abwicklungstags und das Datum des tatsächlichen Abwicklungstags sowie die jeweilige Stückzahl zu melden. Hierbei findet die Fifo-Verbrauchsfolge Anwendung. Der Gesetzgeber hat hierbei eine Regelung mit unbegrenzter Rückwirkung auch auf Sachverhalte vor Einf. der Abgeltungssteuer (1.1.2009) geschaffen. Diese Daten liegen bei den Depotbanken nicht vor und können auch nachträglich nicht mehr beschafft werden. Des Weiteren können die Bestände praktisch nicht unbeschränkt in der Vergangenheit zugeordnet werden (vgl. mit Praxisbeispiel *Watzlaw/Lofing*, RdF 2022, 48 [49]). Auch liegen Anschaffungsdaten bei Depotüberträgen aus dem Drittland und bei Depotüberträgen zwischen Depotbanken im Drittland derzeit nicht vor und können auch für die Vergangenheit nur schwer beschafft werden. Andererseits dürfen keine Bescheinigungen ohne diese Informationen erstellt werden. Der hier geforderte Umfang erscheint insgesamt unverhältnismäßig. Insoweit ist zu hoffen, dass ein zukünftiges BMF-Schreiben eine Erleichterung für die Vergangenheit bringen wird.

Mit dem Begriff „tatsächlicher“ Abwicklungsstichtag ist das *actual settlement date* gemeint, dh. der Tag der tatsächlichen Abwicklung/Verbuchung auf dem Depotkonto des Käufers und mit dem Begriff „vereinbarter“ Abwicklungsstichtag ist das *contractual settlement date* gemeint, dh. der vertraglich vereinbarte Abwicklungstag des Wertpapierauftrags.

- **Veräußerung und Rückübertragungsdaten** (Abs. 2 Nr. 7): Die StBescheinigung soll Angaben zur Veräußerung der Wertpapiere oder zu ihrer Rückübertragung auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäfts, soweit die Wertpapiere innerhalb von 45 Tagen nach Fälligkeit der Kapitalerträge veräußert oder rückübertragen wurden, jeweils das Datum des Handelstags, das Datum des vereinbarten Abwicklungstags und das Datum des tatsächlichen Abwicklungstags sowie die jeweilige Stückzahl enthalten. Eine StBescheinigung kann somit frühestens 45 Tage nach Fälligkeit der Kapitalerträge (Dividendenstichtag) ausgestellt werden, da erst zu diesem Zeitpunkt feststeht, ob Angaben zur Veräußerung der Aktien auf der StBescheinigung anzugeben sind. Dieser Zeitraum ist auch bei „unverzüglich“ – also nach § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB ohne schuldhaftes Zögern zu erfolgenden – Meldungen von KapitalertrStBescheinigungsdaten für beschränkt Stpfl. gem. § 45a Abs. 2a zu beachten. Insoweit ist die 45 Tage-Spanne von den die StBescheinigung ausstellenden Stellen zu überwachen und stellt für Stpfl. ein Hindernis dar. Die fraglichen Daten könnten gem. §§ 36a und 50j von den Stpfl. angefordert werden (*Beckert/Schober*, RdF 2021, 49 [56]; vgl. auch zur Verhältnismäßigkeit dieser Informationsmeldung *Jachmann-Michel* in *Brandis/Heuermann*, § 45b Rz. 34 [158/2021]).
- **Depotketteninformationen** (Abs. 2 Nr. 8): Zu melden ist Firma, Rechtsform, Anschrift und *Legal Entity Identifier* der in einer Verwahrkette nacheinander eingebundenen in- oder ausländ. Zwischenverwahrstellen von Wertpapieren sowie der Depotbank, die die Wertpapiere für den Gläubiger der Kapitalerträge unmittelbar verwahrt, unter Angabe der jeweiligen Depotnummern der durch die Zwischenverwahrstellen geführten Depots, in denen die Aktien verwahrt werden. Diese Angaben liegen den depotführenden Stellen derzeit nicht vor und es bleibt fraglich, ob insbes. bei Auslandssachverhalten derartige Informationen in

der Zukunft übermittelt werden (vgl. Anm. 40). Derzeit sieht der Gesetzeswortlaut eindeutig vor, dass wenn keine Daten vorliegen, auch keine StBescheinigung ausgestellt werden darf. Soweit bis 2026 somit die Meldewege zwischen den Verwahrstellen nicht funktionieren, muss der Stpfl. Nachteile in Kauf nehmen. Die Depotbank darf in diesen Fällen keine Bescheinigung ausstellen. Die inländischen auszahlenden Stellen müssen die ihnen nachgelagerten in- und ausländischen Verwahrstellen (inkl der Depotbank des wirt. Berechtigten) melden. Vorgeschaltete Stellen (regelm. Zentralverwahrer wie Clearstream Banking oder Euroclear) müssen nicht gemeldet werden.

- **Konto-/Depotnummer (Abs. 2 Nr. 9):** Zu melden ist auch die Konto- oder Depotnummer des Gläubigers der Kapitalerträge; werden die Wertpapiere durch einen Treuhänder für den Gläubiger der Kapitalerträge verwahrt, sind die Konto- oder Depotnummer des Treuhänders sowie die Daten nach Abs. 2 Nr. 1 auch für den Treuhänder anzugeben (neben den Daten des Treugebers). Aufgrund von Vorgaben des Geldwäschegesetzes und des § 154 AO sollte den Depotbanken die Person des Treugebers bekannt sein und die Daten dementsprechend übermittelbar sein. Ist dies im Ausnahmefall nicht gegeben (bspw. Sammeltreuhandkonten), ist dies im Meldesatz kenntlich zu machen und eine Erstattung kann nur durch den Treugeber im nachträglichen Antragsverfahren geltend gemacht werden.

Konten von Gemeinschaften: Bei Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung ist die Steuerbescheinigung, auf den Namen der Gemeinschaft auszustellen (Tz. 11 des BMF-Schreibens vom 15.12.2017 zur Ausstellung von Steuerbescheinigungen). Dies betrifft bspw. Auch Erbengemeinschaften oder Vermietergemeinschaften mit einem Depot. Insoweit wird an dieser Stelle wohl der Name, welcher von der Depotbank geführt wird, zu nutzen sein soweit keine offizielle Bezeichnung existiert. Eine eindeutige Zuordnung ergibt sich dann über die zu meldende Steuernummer.

Kirchensteuer: Der Ausweis der einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt erfolgt ohne Berücksichtigung der auf die Kapitalerträge entfallenden KiSt

Sammelsteuerbescheinigungen sind keine Bescheinigung im Sinne des § 45a Abs. 2 EStG und berechtigt nicht zur unmittelbaren Anrechnung oder zur Beantragung einer Erstattung der darin ausgewiesenen Steuern. Demnach darf in diesem Fall durch die letzte inländische auszahlende Stelle weder eine Bescheinigung noch eine entsprechende Meldung i.S.d. § 45b abgegeben werden. Werden hingegen Einzelsteuerbescheinigungen auf Grundlage einer Sammelsteuerbescheinigung ausgestellt, sind die Meldepflichten nach § 45b zu beachten. Im Meldedatensatz ist anzugeben, dass diese Bescheinigung auf Grundlage einer Sammelsteuerbescheinigung erstellt wurde.

16–19 Einstweilen frei.

20 D. Erläuterungen zu Abs. 3: Ergänzende Angaben auf der Steuerbescheinigung im Sonderfall von American Depositary Receipts

Ergänzende Angaben bei American Depositary Receipts: Abs. 3 Satz 1 enthält weitere Angaben, die auf der Bescheinigung von KapErtrSt zu ergänzen sind. Dies betrifft Kapitalerträge iSd. Abs. 2, welche mittels amerikanischer Hinterlegungs-

scheine auf deutsche Aktien (sog. *American Depositary Receipts*, ADR) bezogen wurden. Mit diesen Zertifikaten wurde ebenfalls eine missbräuchliche Gestaltung, bekannt als „Cum/Fake“ (vgl. § 43 Anm. 7), betrieben. Mit den zusätzlichen Informationen auf der KapErtrStBescheinigung wird ein Kontrollmechanismus geschaffen. Insbesondere das Verhältnis zwischen Hinterlegungsschein und korrespondierender Aktie soll hierbei transparent werden. Ziel ist es sicherzustellen, dass während des Zeitraums zwischen Gewinnverteilungsbeschluss für die hinterlegten Aktien und der Gutschrift der Erträge an die ADR-Inhaber keine ADR ausgegeben wurden, die nicht durch den bei der inländ. Hinterlegungsstelle eingebuchten Bestand an inländ. Wertpapieren gedeckt waren. Insoweit darf kein Missverhältnis zwischen ADR und hinterlegten Aktien bestehen, da dies zu unberechtigten Erstattungsansprüchen von KapErtrSt führen kann.

Versicherung über Deckungsbestand bei American Depositary Receipts: Abs. 3 Satz 3 beinhaltet eine Versicherungspflicht zwischen Finanzinstituten über Deckungsbestände von ADR. Die Pflicht kommt zum Tragen, wenn ein Finanzdienstleistungsinstitut KapErtrStBescheinigungen für den Steuereinbehalt auf Erträge aus einem bei einem anderen Kreditinstitut verwahrten Wertpapierbestand ausstellt. Letzteres muss hierbei versichern, dass die Wertpapiere nicht als Deckungsbestand für Hinterlegungsscheine dienen. Liegt der auszahlenden Stelle keine entsprechende Versicherung vor, darf eine StBescheinigung nicht erteilt werden.

Abs. 3 Satz 4 beinhaltet eine Versicherungspflicht für Emittenten von ADR gegenüber dem Aussteller der KapErtrStBescheinigungen. Der Emittent hat zu versichern, dass während des Zeitraums zwischen dem Gewinnverteilungsbeschluss für die hinterlegten Aktien und der Gutschrift der Erträge an die Inhaber des ADR keine weiteren ADR ausgegeben wurden, die nicht durch den bei der inländ. Hinterlegungsstelle eingebuchten Bestand an inländ. Wertpapieren gedeckt waren. Auch hier darf die StBescheinigung nicht ausgeben werden, bis die Versicherung vorliegt.

Die abzugebenden Versicherungen sind nach § 50e Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a und b bußgeldbewehrt. Insoweit versucht der Gesetzgeber, die Verantwortung auch auf die der Depotbank des Stpfl. vorgelagerten Stellen zu erstrecken. Dies erscheint nur sachgerecht. Fraglich bleibt aber, wie bei ausländ. Stellen eine Sanktionierung in der Praxis durchsetzbar ist.

Wie eine Versicherung im Massenverfahren praktisch abzugeben ist, bleibt offen. Es ist anzunehmen, dass eine Dauerbestätigung nicht ausreichen wird. Vielmehr wird die Versicherung gattungsbezogen für die Depotbestände erteilt werden und regelmäßig erneuert werden müssen. Für eine bessere Kontrolle und Implementierung im Massenverfahren auch mit ausländ. Finanzinstituten wäre eine Mustervorlage des Gesetzgebers oder der FinVerw. Wünschenswert oder eine Massentaugliche Abbildung über Datenlieferanten wie Wertpapiermitteilung (WM-Datenservice).

Einstweilen frei.

21–24

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Elektronische Datenübermittlung für unbeschränkt Steuerpflichtige 25

Abs. 4 beinhaltet die Übermittlungspflicht der KapErtrStBescheinigungsangaben iSd. Abs. 2 und 3 Satz 2 für den Aussteller der StBescheinigung bei unbeschränkt

Stpfl. Neben der jährlichen Ausstellung der KapErtrStBescheinigung an den Stpfl. gem. § 45a Abs. 2 (papierhaft oder elektronisch, vgl. § 45a Abs. 2 Satz 2) erfolgt nunmehr auch die jährliche Mitteilung dieser zusätzlichen Angaben an das BZSt. Die Meldung hat nach Maßgabe des § 93c AO zu erfolgen (vgl. § 45d Anm. 6). Die auf datenschutzrechtl. Hintergrund beruhende Vorschrift des § 93c AO wird bei allen Übermittlungspflichten nach dem Regierungsentwurf zum AbzStEntModG (v. 22.01.21, Drucks. 50/21, Seite 45) erwähnt und sieht bspw. auch eine Kundeninformation nach § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO vor.

Von § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO abweichende Frist: Die Datenübermittlung hat bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss der Kapitalerträge folgenden Jahres zu erfolgen. Die in § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO genannte Frist ist nicht anzuwenden.

Information des Steuerpflichtigen: Der Aussteller der KapErtrStBescheinigung bzw. die mitteilungspflichtige Stelle hat den Stpfl. gem. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO über die an das BZSt. zu übermittelnden Daten zu informieren (generell *Haselmann in Koenig*, 4. Aufl. 2021, § 93c AO Rz. 6; *Seer in: Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 93c Tz. 10 [Stand 5/2021]). Die Information kann direkt auf der Bescheinigung angegeben werden (§ 45b Abs. 4 Satz 4). Im Falle korrigierter StBescheinigungen wird ein Hinweis auf die vorgenommenen Änderungen ausreichend sein, um Wiederholungen zu vermeiden. Soweit dem Stpfl. keine StBescheinigung ausgestellt wurde, ist derzeit noch unklar, ob und wie eine Information iSd. § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO erfolgen soll.

Dies betrifft auch den Fall, dass dem Stpfl. mitgeteilt werden muss, dass aufgrund fehlender Informationen keine KapErtrStBescheinigung ausgestellt werden kann, bspw. wenn eine Versicherung im Zusammenhang mit ADR nicht abgegeben wurde (§ 45b Abs. 3 Sätze 3 und 4) oder wenn die Anschaffungsdaten von Papieren fehlen (§ 45b Abs. 2 Nr. 6). Insbesondere in den ersten Jahren der Implementierung werden solche Fälle wahrscheinlich vorkommen und beim Stpfl. zu einer unbefriedigenden Situation führen. In diesen Fällen wird dann eine Meldung nach Abs. 6 durch die auszahlende Stelle abgegeben werden, wonach sich jedoch kein Anspruch auf Entlastung für den Stpfl. ergibt. Eine andere Möglichkeit zur Erstattung bzw. Freistellung der einbehaltenen KapErtrSt ist derzeit nicht vorgesehen.

Technische Umsetzung: Für die Datenübermittlung müssen die meldepflichtigen Stellen beim BZSt eine Zulassung beantragen. Soweit Drittanbieter für die Übermittlung genutzt werden, müssen diese meldepflichtigen Stellen keine zusätzliche eigene Zulassung beantragen. Die Zulassungen für das Kontrollverfahren Freistellungsaufträge (FSAK) beim BZSt sollen auch für die Meldung nach §§ 45b und 45c gelten. Regelmäßig sollten daher bereits etablierte deutsche Depotbanken keine neue Zulassung benötigen. Es ist vorgesehen, dass eine meldepflichtige Stelle unter Verwendung der gleichen Zulassungsnummer auch verschiedene Meldungen pro Geschäftsbereich versenden kann.

Des Weiteren werden die technischen Anforderungen in Kommunikationshandbüchern des BZSts wiedergegeben (noch zu veröffentlichen in Deutscher und Englischer Sprache). Eine Meldung soll nur in Form einer Massendatenschnittstelle erfolgen. Eine Formularmeldung (manuell über das BOP-Portal) ist nicht möglich, auch bei Korrekturmeldungen. Letzteres bedeutet eine zwingende Anbindung und Umsetzung einer Massendatenschnittstelle auch für meldepflichtige Stellen, die nur sehr geringen Meldeumfang haben. Datenplausibilisierungen, welche vor Versendung der Meldung vorgenommen werden sollten, werden in den geplanten Kommunikationshandbüchern des BZSts beschränkt vorgegeben werden. Es ist jedoch gängige Praxis, dass Institute darüber hinaus in Abhängigkeit ihrer IT-Struk-

tur weitere Plausibilisierungen vornehmen um die Richtigkeit der gemeldeten Daten zu gewährleisten und unnötige Korrekturmeldungen zu vermeiden.

Meldung der Netto-Kapitalertragsteuer: Abs. 4 Satz 3 beinhaltet unglücklich versteckt die Pflicht zur Meldung einer weiteren Information. Danach ist in Abgrenzung zur Brutto-KapErtrSt nach Abs. 2 Nr. 3 auch die nach Durchführung der Verlustverrechnung gem. § 43a Abs. 3 Satz 2 am Ende des Kj. einbehaltene und abgeführte KapErtrSt zu übermitteln. Hierbei handelt es sich bei natürlichen Personen mit Papieren im PV um den summierten Jahresbetrag, wonach im Gegensatz zu Abs. 2 Nr. 3 der Betrag je Wertpapiergattung und Zahlungstag aufzuschlüsseln ist (*Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633 [640]; *Watzlaw/Lofing*, RdF 2022, 48 [50 f.] mit anschaulichem Beispiel). Trotz des Wortlauts wird hier nicht nur die Verlustverrechnung gemeint sein, sondern darüber hinaus sowohl die Anrechnung von Quellensteuern als auch der Abgleich mit einem Freistellungsauftrag und einer Nichtveranlagungsbescheinigung. Es ist davon auszugehen, dass bei Spezial-Investmentfonds mit Ausübung der Transparenzoption die Informationen nach § 31 InvStG (s. dazu Anhang zu § 20, § 31 InvStG Anm. 1 ff.) und damit auch die persönlichen Daten der Investoren gemeldet werden müssen.

Einstweilen frei.

26–29

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Elektronische Datenübermittlung für beschränkt Steuerpflichtige

30

Abs. 5 enthält die elektronische Übermittlungspflicht der KapErtrStBescheinigungsangaben iSd. Abs. 2 und 3 Satz 2 für den Aussteller der StBescheinigung bei beschränkt Stpfl. Ziel ist es hier insbes., zukünftige Missbräuche mit sammelverwahrten Papieren im grenzüberschreitenden Kontext möglichst zu vermeiden und den Entlastungsprozess nicht mehr maßgeblich in die Hände des Stpfl. und der involvierten Finanzinstitute zu geben, sondern ein weiteres staatliches Kontrollinstrument zu schaffen. So sieht der Gesetzgeber vor, in den Fällen von § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und 2 Satz 4 (insbes. inländ. Dividendenerträge) die StBescheinigung durch die elektronische Übermittlung der Angaben gänzlich zu ersetzen. Erzielt der beschränkt Stpfl. hingegen andere Kapitalerträge mit Steuerabzug, wie z.B. grundpfandrechtlich gesicherte Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 7 iVm § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG), wird ihm darüber auch künftig nur eine papierhafte Steuerbescheinigung nach Muster III ausgestellt ohne (zusätzliche) Datenübermittlung an das BZSt. Demzufolge behält das amtliche Muster III der Steuerbescheinigung lt. BMF-Schreiben vom 15.12.2017 weiterhin seine Gültigkeit für diesen Fall.

Grundsätzlich hat die Meldung nach Maßgabe des § 93c AO zu erfolgen (vgl. § 45d Anm. 6).

Nach Satz 2 sind auch in den Fällen der Übermittlung von Angaben nach § 45a Abs. 2a dem Übermittler gegenüber die Versicherungen nach Abs. 3 Sätze 2 und 3 im Hinblick auf Hinterlegungsscheine abzugeben, bevor die Angaben an das BZSt. übermittelt werden dürfen.

Quellensteuerrückerstattungsservices: Üblicherweise fragen Depotbanken ihre Depotkunden bereits im Rahmen der Depoteröffnung einmalig und zeitlich unbegrenzt nach einer Beauftragung der depotführenden Stelle mit der Durchführung eines (weltweiten) Quellensteuerrückerstattungsservices. Ob dies auch als „Verlan-

gen“ iSd. Abs. 5 gewertet werden kann, ist unklar. Das mag im Einzelfall nach dem tatsächlichen Willen des Gläubigers als Verlangen zu interpretieren sein. Institute wären aber gut beraten, wenn sie eine Beauftragung mit der Übermittlung der Daten explizit in ihre Verträge aufnehmen.

Mittelbare Depotbeziehung: Eine offene Praxisfrage besteht des Weiteren bei Depots von PersGes. oder Spezialfonds. Der Gesellschafter/Investor hat ggf. keine Vertragsbeziehung zur die StBescheinigungsdaten übermittelnden Stelle und kann daher nicht ohne Umstände sein „Verlangen“ zur Ausstellung der Meldung zum Ausdruck bringen. Erstattungsantragsberechtigt bleibt der Gläubiger der Kapitalerträge, der weiterhin selbst oder durch beauftragten Dritten einen Antrag beim BZSt einreichen muss. Die übermittelnden Informationen der Verwahrstelle des Spezial-Investmentfonds werden für die Prüfung des Antrags durch das BZSt verwendet. Einzelheiten bzgl. der Meldung ausländischer Personengesellschaften sind noch in einem gesonderten BMF-Schreiben zu klären.

Information des Steuerpflichtigen: Gemäß § 93c Abs. 1 Nr. 3 AO hat eine Information des beschränkt stpfl. Gläubigers durch die Depotbank zu erfolgen (generell Haselmann in Koenig, 4. Aufl. 2021, § 93c AO Rz. 6). Die Ausgestaltung der Information ist derzeit unklar mangels weiterer Vorgaben seitens der FinVerw. (da der Gläubiger keine Bescheinigung mehr erhält, kann die Information hier nicht direkt abgedruckt werden, eine wie bisher ausgestellte Bescheinigung mit den ergänzenden neuen Angaben nur gekennzeichnet als „Steuerinformation“ ist möglich; ein amtliches Muster wird nicht gegeben).

Über § 93c AO hinausgehende Informationen: Abs. 5 enthält weitere gläubigerspezifische Angaben, die bei der Datenübermittlung aufzunehmen sind und für die Entlastungsverfahren beim BZSt. benötigt werden. Dies gilt insbes. für das ausländ. stl. Identifikationsmerkmal.

Von § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO abweichende Frist – „Unverzüglichkeit der Meldung“: Die Übermittlung ist entsprechend der Gesetzesbegründung und dem Heranziehen von § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB nach dem Verlangen des Gläubigers unverzüglich, also ohne schuldhaftes Zögern der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle durchzuführen. Die 45-Tages-Frist nach der Fälligkeit der Kapitalerträge gem. § 45b Abs. 2 Nr. 7 gilt es jedoch abzuwarten.

Auswirkung auf Erstattung und Anrechnung: Das Vorliegen eines entsprechenden Datensatzes beim BZSt. ist gem. § 50c Abs. 3 Satz 3 Halbs. 1 materiell-rechtl. Voraussetzung einer Erstattung (sowie bereits früher die Vorlage der StBescheinigung BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504, Rz. 5). Nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 soll die Übermittlung der Bescheinigungsdaten auch Voraussetzung einer Anrechnung der KapErtrSt sein, soweit beschränkt Stpfl. bei einem FA veranlagt werden.

31–34 Einstweilen frei.

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Elektronische Datenübermittlung zur unterbliebenen Ausstellung einer Steuerbescheinigung bzw. der sie ersetzenden Meldung sowie zur Reduzierung bzw. Abstandnahme vom Steuerabzug

Zwei Meldearten sind in Abs. 6 verankert. Zum einen hat der Aussteller der StBescheinigung die Pflicht zur Meldung von Kapitalerträgen, wenn zwar ein StAbzug vorgenommen, aber bis zum 31. Juli des auf das Zuflussjahr folgenden Jahres noch keine Bescheinigung bzw. die sie ersetzende Meldung (§ 45a Abs. 2 und 2a) erteilt bzw. veranlasst wurde. Dies ist ein Auffangtatbestand, der ua. Gläubiger betrifft, bei denen die für die StBescheinigung erforderlichen Daten, bspw. die Versicherung des Emittenten oder die Anschaffungsdaten der Papiere, nicht oder nicht vollständig vorliegen (vgl. Anm. 25). Da einige der zu bescheinigenden Daten nicht bereits den Depotbanken vorliegen und neu und umständlich auch aus Auslandsquellen erhoben werden müssen, droht diese Meldung nicht nur ein bloßer Auffangtatbestand zu werden. Sie kann insbesondere in den ersten Jahren der Umsetzung erheblichen Umfang einnehmen. Eine Meldung bzw. Ausstellung der StBescheinigung unter Angabe „nicht bekannt“ bei einigen Datenfeldern, bei denen die Informationen nicht zeitgerecht vorliegen, ist nicht vorgesehen.

Die weitere Meldepflicht sieht eine Datenübermittlung vor, wenn ein StAbzug auf die Kapitalerträge nicht iHv. 25 % vorgenommen oder vom StAbzug gänzlich Abstand genommen wurde. Davon umfasst sind insbes. stbefreite Anleger mit Nichtveranlagungsbescheinigungen sowie Investmentfonds, die unter das InvStG fallen und eine Statusbescheinigung (§ 7 Abs. 1 iVm 3 Satz 1 InvStG, s. dazu (s. dazu Anhang zu § 20, § 7 InvStG Anm. 20) erlangt haben, da diese dem 15 %igen, mithin mit weniger als 25 %, RegelStAbzug unterliegen. Dem Wortlaut her ist dies kritisch zu sehen, da 15 % der gesetzliche Regelsteuersatz ist und damit keine teilweise „Abstandnahme“. Fälle der Abstandnahme vom StAbzug aufgrund eines Freistellungsauftrags oder auch Fälle einer Verlustverrechnung sind nicht mit dem Wortlaut „Abstandnahme“ gemeint.

Die von der Meldung nach Abs. 6 betroffenen Kapitalerträge sind die Gleichen wie bei der Meldung nach Abs. 2 iVm. 4 oder 5 und umfassen insbes. Dividenden aus girosammelverwahrten Aktien (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Abs. 1 Nr. 2 Satz 4).

Zweck: Der Gesetzgeber möchte mit dieser Meldung ein „Transparentmachen“ (Regierungsentwurf AbzStEntModG v. 22.01.21, ggf. Drucks. 50/21, 46) der Volumina dieser Kapitalerträge auf Wertpapierdepotebene erreichen und insbes. auch Kenntnis über den Grund der Abstandnahme, welcher eine der zu meldenden Angaben in einem Freitextfeld sein wird (Abs. 6 Satz 2 Nr. 2).

Die Meldepflicht besteht parallel zur Meldung über Freistellungsaufträge und Nichtveranlagungsbescheinigungen durch Kreditinstitute an das BZSt. nach § 45d Abs. 1 und 2.

Ausgestaltungsdetails: Anders als nach Abs. 2 iVm. Abs. 4 oder 5 handelt es sich nach dem Wortlaut der Norm um eine depotbezogene Meldung. Am Ende wird sich jedoch erst nach Veröffentlichung der Datensatzbeschreibung durch das BZSt. die Unterscheidung zur Meldeaufbereitung zeigen. In der Praxis ist es ein erheblicher Unterschied, ob eine Meldung konten-/depotbezogen auszuführen ist oder kundenbezogen. Beide Alternativen setzen eine unterschiedliche IT-Logik voraus. Eine Schwellenwertregelung wurde vom Gesetzgeber nicht umgesetzt, obwohl dies

mehrfach von der Praxis gefordert wurde (*Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633 [642])).

Von § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO abweichende Frist: Die Datenübermittlung nach Abs. 6 Sätze 1 und 2 muss abweichend von § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss des Kapitalerträge folgenden KJ. zu erfolgen (Abs. 6 Satz 3).

36–39 Einstweilen frei.

40 H. Erläuterungen zu Abs. 7: Pflichten der agierenden Zwischenverwahrstellen, Depotbanken und Treuhänder untereinander

Abs. 7 beinhaltet die Mitteilungspflicht in- wie ausländ. Zwischenverwahrstellen sowie der Depotbanken und der Treuhänder, die die Wertpapiere für den Gläubiger der Kapitalerträge unmittelbar verwahren. Sie sind für die Zwecke der Abs. 2 bis 5 verpflichtet, ihrer jeweiligen Verwahrstelle die Angaben nach Abs. 2 Nr. 1, 2, 5 bis 9 und Abs. 3 Satz 2 vollständig und richtig mitzuteilen. Das Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut und der Emittent der Hinterlegungsscheine haben die nach Abs. 3 Satz 3 oder Satz 4 gegenüber dem Aussteller der StBescheinigung zu erteilende schriftliche Versicherung vollständig und richtig abzugeben.

Hintergrund: Wertpapiere werden für den Gläubiger der Kapitalerträge häufig nicht direkt bei der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle iSd. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 verwahrt. In diesen Fällen sind weitere Depotbanken zwischen der auszahlenden Stelle und der Depotbank des Gläubigers, die die Wertpapiere in einem auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge geführten Wertpapierdepot verwahrt, mit der Verwahrung der Wertpapiere beauftragt und Teil einer sog. Verwahrkette.

Da der Gläubiger der Kapitalerträge bei mehrstufigen Verwahrketten den Nachweis der Inhaberschaft über die verwahrten Wertpapiere über die Verwahrkette zu führen hat, ist es für die Prüfung der Zurechnung der Kapitalerträge erforderlich, dass die weiteren in die Verwahrung der Wertpapiere eingebundenen Stellen nach Abs. 2 Nr. 8 auf der StBescheinigung ausgewiesen werden und damit die Verwahrstruktur transparent ist.

Zweck der Regelung: Die Regelung sieht vor, dass die Verwahrung von girosammelverwahrten Papieren von Beginn bis Ende vollständig gegenüber dem BZSt. offengelegt wird. Mit dieser Transparenz soll auch sichergestellt werden, wer zu welchem Zeitpunkt Eigentümer der Papiere ist. Die Gesetzesbegründung verweist auch hier auf die zurückliegenden Missbrauchsfälle durch Cum/Ex und Cum/Cum (§ 43 Anm. 7) und darauf, dass die Kenntnis der mit der Verwahrung der Wertpapiere beauftragten Depotstellen eine wichtige Grundlage für die Prüfung und Bewertung entsprechender Gestaltungen zur unberechtigten Erstattung von Kap-ErtrSt darstellt (Regierungsentwurf AbzStEntModG v. 22.1.2021, ggf. Drucks. 50/21, 47). In der Vergangenheit war teilweise nicht mehr nachvollziehbar, wer zu welchem Zeitpunkt, insbes. am Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses, Eigentümer der Papiere und damit Entlastungsberechtigter im Erstattungsprozess war. Insofern ist jedoch fraglich, ob die hier verankerten Meldepflichten tatsächlich im Einzelfall Aufschluss über den wirtschaftlichen Eigentümer und damit den u.U. Erstattungsberechtigten geben, insbesondere bei Wertpapierleihgeschäften des

Kontoinhabers mit Dritten, bei welcher die übermittlungspflichtige Depotbank keine Informationen hat (s. Anm. 3, 55).

Clearing Haus: Die für das Clearing und die praktische Abwicklung zuständige zentrale Gegenpartei (bspw. Eurex Clearing AG) sollte nicht meldepflichtig sein. Sie gewährleistet die Erfüllung sämtlicher Geschäfte, die an den Börsen abgeschlossen werden, wodurch für die Marktteilnehmer das individuelle Kontrahentenrisiko entfällt. Sie verwahrt jedoch seit Einf. der Zahlstellenlösung mit dem OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126) keine Papiere, schreibt keine Kapitalerträge gut oder stellt StBescheinigungen aus, wonach sie nicht als auszahlende Stelle iSd. § 44 Abs. 1 Satz 4 gilt.

Zentralverwahrer: Der sog. Zentralverwahrer (bspw. Clearstream Banking) wird vermutlich als „erstes“ Mitglied der Kette von der Meldepflicht umfasst sein. Der Verwahrer ist gem. § 1 Abs. 3 DepotG Wertpapiersammelbank und steht in der Kette vor den typischen Depotbanken des Gläubigers der Kapitalerträge oder weiteren Zwischenverwahrern. Bei girosammelverwahrten Aktien iSv. § 5 DepotG führt der Zentralverwahrer in der Praxis sog. Omnibus-Konten, für die gem. § 4 Abs. 1 DepotG der Grundsatz der Fremdvermutung gilt. Eigen- und Kundenbestände werden nur getrennt geführt, wenn die Depotbank einen Bestand als Eigenbestand explizit ausweist (zum zivilrechtl. Hintergrund *Altvater*, DStR 2021, 261 [263]). Bei Zahlungen an das Ausland, bspw. an ausländ. Depotbanken, bei denen Stpfl. ihr Depot unterhalten, hat die inländ. Wertpapiersammelbank gem. § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 Buchst. b als letzte inländ. auszahlende Stelle den StAbzug vorzunehmen und die KapErtrStBescheinigung auszustellen. Die Auszahlung auf dem Omnibus-Konto der angelagerten ausländ. Depotbank des Gläubigers (soweit kein weiterer Zwischenverwahrer besteht) erfolgt netto. Den Zentralverwahrer treffen auch die weiteren in § 45c Abs. 1 vorgesehenen Meldepflichten.

Form: Eine Form der Datenweitergabe ist derzeit nicht vorgegeben. Soweit dies auch in Zukunft nicht der Fall sein wird, wird vermutlich über die Verbände ein Marktstandard zu erarbeiten sein.

Extraterritorialer Ordnungswidrigkeitstatbestand: Gemäß § 50e Abs. 2 Nr. 3 ist die Weitergabe der Daten bezüglich der Erteilung der Versicherung bußgeldbewehrt, was auch außerhalb Deutschlands gelten soll (§ 50e Abs. 3). Dementsprechend sind insbes. Zwischenverwahrer oder Depotbanken gleichermaßen haftbar, wenn sie den Tatbestand der Bußgeldnorm im Ausland verwirklichen. Ob eine solche Bußgeldbelegung die Mitwirkung ausländ. Finanzinstitute erzwingen kann, erscheint fraglich (dazu *Anzinger*, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum AbzStEnt-ModG, BTDrucks. 19/27632, 12). Es ist auch unklar, wie in diesem Kontext ein vorgesehenes Bußgeld gem. § 50e Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a erhoben werden kann (vgl. *Schuruowski*, FR 2021, 204 [206]; FinAussch. des BRat, BRDrucks. 50/21 (Beschluss), 15; *Beckert/Schober*, RdF 2021, 49 [55]; *Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633 [639]). Auch das vorgebrachte Argument, dass ein marktgetriebener Druck durch die Gläubiger der Kapitalerträge erzeugt wird, da ihnen erst bei vollständiger Informationsbeschaffung die StBescheinigung ausgestellt wird, erscheint noch fraglich. In den ersten Jahren dürfte es eher zu Unmut des Gläubigers gegenüber seiner depotführenden Bank kommen als gegenüber der dahinterliegenden Verwahrstellen. Letztere können sich nur auf dem zivilrechtl. Weg mit ihren Vertragspartnern über die Datenweitergabe und die entsprechenden Ausgleichzahlungen bei Haftungsfragen einigen (was dafür spricht, die Verpflichtung zur Zurverfü-

gungstellung der erforderlichen Daten einschließlich ihrer Beschaffung bei nachgeordneten Stellen beizeiten vertraglich zu regeln). Dabei ist jedoch zu bedenken, dass derzeit regelmäßig nur Vertragsbeziehungen zum direkt nach- bzw. vorgeschalteten Verwehrkettenteilnehmer bestehen.

Folgewirkung für die Ausstellung der Bescheinigung bzw. der mit ihr zusammenhängenden Meldung: Die Bescheinigung bzw. die sie ersetzende Meldung darf nicht ausgestellt werden, soweit die Informationen über die Verwehrkette nicht vorliegen. Insoweit hat ggf. eine Meldung nach Abs. 6 zu erfolgen, welche nach Vorlage der Informationen gem. Abs. 8 zu korrigieren ist.

41–44 Einstweilen frei.

45 I. Erläuterungen zu Abs. 8: Anwendung des § 93c AO ausweichlich verschärfter Korrekturverpflichtung zur elektronischen Datenübermittlung und erweiterte Festsetzungsverjährung

Zweck der Regelung: Abs. 8 enthält eine Korrekturverpflichtung zur elektronischen Datenübermittlung und erweitert im gleichen Zuge die Festsetzungsverjährung. Die strenge Regelung zur Korrekturverpflichtung ist ebenfalls vor dem Hintergrund der zurückliegenden Missbrauchsskandale Cum/Ex, Cum/Cum und Cum/Fake zu sehen (§ 43 Anm. 7), deren Aufarbeitung die Finanz- und Strafverfolgungsbehörden seit Jahren beschäftigen. Derartige missbräuchliche Transaktionen sind aufgrund ihrer Komplexität, aber auch aufgrund der dahinterliegenden Massendaten, die es auszuwerten gilt, nur schwer aufzuklären. Gleichzeitig dient die Korrektur- und Stornierungspflicht aber auch der Datenrichtigkeit (Art. 5 Abs. 1 Buchst. d DSGVO). Die KapErtrSt-Datenbank des BZSt. kann ihren Zweck nur versuchen zu erfüllen, wenn die Massendaten auch auf Korrektheit automatisiert aktualisiert werden. Würde dies nicht sichergestellt, wäre eine solche Datenerhebung erst recht verfassungswidrig.

Korrekturinhalt und zeitlicher Umfang: Die Regelungen zur Übermittlung von Korrekturen oder zur Stornierung von Daten sind unabhängig von der Frist des § 93c Abs. 3 AO anzuwenden. Das heißt, dass auch nach Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitpunkt folgenden Kj. Korrekturen und Stornierungen erfolgen müssen. Eine zeitliche Begrenzung der Korrekturpflicht ist nicht vorgesehen, sollte aber dennoch angedacht werden, da eine Speicherung und Verarbeitung der Daten seitens der Finanzindustrie nicht unbegrenzt in die Vergangenheit reichen kann.

Die Notwendigkeit zur Korrektur übermittelter Datensätze kann sich auch ergeben, wenn nach erstmaliger Datenübermittlung nach § 45b Abs. 6 noch StBescheinigungen erstellt oder Datenübermittlungen nach § 45a Abs. 2a iVm. 45b Abs. 5 erfolgen und sich dadurch das Volumen nicht bescheinigter Kapitalerträge für einen Gläubiger ändern. Eine gesetzliche Nichtbeanstandungsregel für geringe Korrekturbeträge ist derzeit nicht vorgesehen. Mithin muss auch bei reinen Centbeträgen eine Meldung ergehen.

Meldezeitpunkt der Korrektur: Mit welcher Frist die Korrekturmeldung zu erfolgen hat, ist offen. Es ist anzunehmen, dass eine Korrektur unverzüglich bzw. innerhalb eines kurzen Zeitfensters nach Bekanntwerden der neuen Tatsachen zu erfolgen hat.

Ablaufhemmung: § 171 Abs. 10a AO ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Festsetzungsfrist unabhängig vom Zeitpunkt des Zugangs der Daten beim BZSt. nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang der Daten endet (Abs. 8 Nr. 2). Dies gibt der FinVerw. genügend Zeit zur Auswertung der übermittelten Daten.

Einstweilen frei.

46–49

J. Erläuterungen zu Abs. 9: Elektronische Datenübermittlung über die Identität von Aktionären 50

Um einen Abgleich der Daten nach Abs. 4 bis 6 sicherzustellen, werden gem. Abs. 9 auch börsennotierte Gesellschaften verpflichtet, Angaben zu ihren Anteilseignern an das BZSt. zu übermitteln. Inländische börsennotierte Gesellschaften können gem. § 67d Abs. 1 AktG Informationen über die Identität ihrer Aktionäre zum Zeitpunkt ihres Gewinnverteilungsbeschlusses von einem Intermediär iSd. § 67a Abs. 4 AktG, der Aktien der Gesellschaft verwahrt, verlangen. Der Intermediär wird demnach regelmäßig die Depotbank des Aktionärs sein. Über den neuen § 45b Abs. 5 wird aus diesem „kann“-Wortlaut des § 67d Abs. 1 AktG eine Pflicht zur Informationsbeschaffung und zur elektronischen Datenübermittlung an die Finanzbehörde nach Maßgabe des § 93c AO, die auch eine damit verbundene Haftung als Sanktionierung umfasst (vgl. kritisch Stiegler, AG 2021, R87 „Aktionärs-identifizierungspflicht der betroffenen Gesellschaft „durch die Hintertür“). Die Gesellschaft muss demnach auch den Aktionär über die Meldung zu informieren (§ 93c Abs. 1 Nr. 3 AO). Die Übermittlung hat unverzüglich an das BZSt. zu erfolgen, wobei es an einer genaueren Beschreibung dieses Zeitfensters fehlt. Die Meldepflicht beginnt für Gewinnverteilungsbeschlüsse nach dem 31.12.2024.

Zweck: Mit der Regelung wird eine weitere Möglichkeit des Datenabgleichs für das BZSt. geschaffen. Sie kann die Datenübermittlung der Emittenten mit den Datenübermittlungen der Finanzinstitute abgleichen. Materiell-rechtlich ist diese Norm dem § 20 Abs. 5 zuzuordnen, wonach der Anteilseigner die Dividendeneinkünfte erzielt, dh. diejenige Person, der nach § 39 AO die Anteile zuzurechnen sind. Insofern stellt die Gesetzesbegründung lediglich fest, dass gem. § 39 Abs. 1 AO WG grds. dem zivilrechtl. Eigentümer zuzurechnen seien. Aktiengesellschaften können nur eine Meldung der zivilrechtl. Eigentümerdaten erbringen. Vor dem Hintergrund der Missbrauchsfälle Cum/Ex und Cum/Cum (§ 43 Anm. 7) spielt jedoch die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums eine entscheidende Rolle, die mit dieser Meldung nicht transparenter gemacht werden kann (Jachmann-Michel, Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte, 2. Aufl. 2020, 75 ff., 81 ff.; Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann, § 45b Rz. 105 [158/2021]; Altvater, DStR 2021, 261 [264]; Loritz, DStR 2020, 1287; Weitbrecht/Strehle-Verkühlen, BB 2021, 860 [861 f.]). In diesem Zusammenhang werden sowohl seitens der Wissenschaft als auch der Praxis Bedenken über Erfüllbarkeit und Angemessenheit der Regelung geäußert (Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann, § 45b Rz. 105 [158/2021]; Altvater, DStR 2021, 261 [264]; Haase/Nürnberg, Ubg 2020, 674 [677]; Watzlaw/Lofing, RdF 2022, 48 [54]; Anzinger, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum AbzStEntModG, BTDrucks. 19/27632, 16; Leven, schriftliche Stellungnahme v. 23.12.2020 zum Gesetzentwurf des AbzStEntModG, BTDrucks. 19/27632, 16, Stiegler, AG 2021, R87).

Finanzinstitut gleichzeitig inländisches börsennotiertes Unternehmen: In diesen Fällen bedarf es eines besonderen Zulassungsprozesses beim BZSt., da das Kreditinstitut nach § 45b Abs. 4, 5 und 9 melden muss.

51–54 Einstweilen frei.

55 K. Erläuterungen zu Abs. 10: Ermächtigung des Bundeszentralamts für Steuern

Art. 10 beinhaltet die datenschutzrechtl. Erlaubnisnorm und dient der Ermächtigung des BZSt. zur Datenverarbeitung. Festgelegter Zweck, nach dem sich die Datenverarbeitung richten muss ist, dass das BZSt. die nach Abs. 4 bis 6 und 9 übermittelten Daten zur Ermittlung der auf die Kapitalerträge einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt speichert. Als weiterer Zweck wird angegeben, dass die Daten im Hinblick auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle, die die Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von KapErtrSt mit erheblicher Bedeutung zum Gegenstand haben, analysiert werden. Das BZSt. darf dazu auch übermittelte personenbezogene Daten verarbeiten, soweit dies für die genannte Analyse erforderlich sind. Abs. 10 ergänzt die bereits nach § 29b Abs. 1 AO bestehende Befugnis der Finanzbehörden zur Verarbeitung personenbezogener Daten zur Festsetzung und Erhebung/Erstattung von Steuern und Steuervergütungen (§ 88 AO). Die Zulässigkeit einer (zweckändernden) Weiterverarbeitung der nach Abs. 4 bis 6 übermittelten personenbezogenen Daten nach Maßgabe des § 29c AO soll unberührt bleiben (BRDrucks. 50/21, 48).

Insoweit werden die Daten nicht nur aus Verifikationsgründen erhoben, wonach sie der Ermittlung und Überwachung eines konkreten steuererheblichen Sachverhalts, bspw. der richtigen KapErtrStErhebung eines konkreten Aktienverkaufs, dienen. Vielmehr wird auch zur Abwehr einer abstrakten Gefahr möglicher Missbräuche mit sammelverwahrten Papieren eine Verarbeitungserlaubnis für Analysezwecke normiert, was einen erheblichen Eingriff in das Recht auf informationelle Selbstbestimmung darstellt (vgl. *Anzinger*, Öffentliche Anhörung im FinAussch. des Deutschen Bundestags am 14.4.2021 zum Gesetzentwurf der BReg. zum AbzStEntModG, BTDrucks. 19/27632, 17).