

**IX. Sonstige Vorschriften, Bußgeld-,
Ermächtigungs- und Schlussvorschriften**

§ 50b

Prüfungsrecht

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

¹Die Finanzbehörden sind berechtigt, Verhältnisse, die für die Anrechnung oder Vergütung von Körperschaftsteuer, für die Anrechnung oder Erstattung von Kapitalertragsteuer, für die Nichtvornahme des Steuerabzugs, für die Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c oder für die Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern nach § 45e von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen, bei den am Verfahren Beteiligten zu prüfen. ²Die §§ 193 bis 203 der Abgabenordnung gelten sinngemäß.

Autor: Dipl.-Finw. Wilfried **Apitz**, Regierungsdirektor, Sundern
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50b	1
---	----------

	Anm.	Anm.
I. Grundinformation zu § 50b	1	
II. Rechtentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 50b	2	
III. Bedeutung des § 50b	3	
IV. Geltungsbereich des § 50b	4	
V. Verhältnis des § 50b zu anderen Vorschriften	5	
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	5	
2. Verhältnis zu Vorschriften außerhalb des EStG	6	

B. Erläuterungen zu Satz 1: Prüfungsrecht der Finanzbehörden	7
---	----------

	Anm.	Anm.
I. Prüfungsrecht	7	
1. Finanzbehörden	7	
2. Berechtigung zur Prüfung	8	
II. Umfang des Prüfungsrechts	9	
1. Bedeutsame und aufklärungsbedürftige Verhältnisse	9	
2. Anrechnung/Vergütung von Körperschaftsteuer	10	
a) Anrechnung von Körperschaftsteuer	10	
b) Vergütung von Körperschaftsteuer	11	
3. Anrechnung/Erstattung von Kapitalertragsteuer	12	
a) Anrechnung von Kapitalertragsteuer	12	

	Anm.		Anm.
b) Erstattung von Kapitalertragsteuer	13	6. Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern nach § 45e	16
4. Nichtvornahme des Steuerabzugs	14	III. Am Verfahren Beteiligte ..	17
5. Jahresbescheinigung iSd. § 24c aF über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen	15	1. Begriff „Verfahren“	17
		2. Beteiligte	18
		3. Prüfungszeitpunkt	19

<p>C. Erläuterungen zu Satz 2: Sinngemäße Anwendung der §§ 193–203 AO</p>	20
--	----

<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 50b</p>
--

Schrifttum: WAGNER, Möglichkeiten der Finanzverwaltung zur Ermittlung und Abgrenzung der Einkünfte aus Finanzinnovationen und aus privaten Veräußerungsgeschäften, StBp. 2007, 299; FINDEIS, Außenprüfung unter dem Regime der Abgeltungssteuer, DB 2009, 2397; DESENS, Wer ist ein „am Verfahren Beteiligter“ i.S.d. § 50b EStG?, FR 2012, 946; HERZBERG, Zu einem neuen Verständnis des § 30a AO im Kontext von Abgeltungssteuerprüfungen, DStR 2014, 1535.

1 **I. Grundinformation zu § 50b**

§ 50b regelt eine besondere Ap. im Zusammenhang mit der KapErtrSt, der Bauabzugsteuer, der bis zum VZ 2008 ausgestellten Jahresbescheinigung nach § 24c aF und dem früheren KStAnrechnungsverfahren. Gegenüber den §§ 193 ff. AO erweitert die Vorschrift den Kreis der Prüfungsadressaten und bestimmt einen besonderen Prüfungsrahmen. Im Übrigen werden §§ 193–203 AO für sinngemäß anwendbar erklärt, nicht aber § 204 AO (verbindliche Zusage).

2 **II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 50b**

KStReformG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Auf Vorschlag des FinAussch. des BTag (BTDrucks. 7/5130, 24) wird § 50b in das EStG eingefügt. Im RegE eines Dritten StReformG (BTDrucks. 7/1470), der in seinem Art. 2 auch den Entwurf des KStReformG enthielt, war eine derartige Vorschrift noch nicht enthalten.

HBeleitG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2262; BStBl. I 1989, 19): Durch Art. 4 Nr. 10 wird die ursprünglich ihrem Wortlaut nach eingeschränkte Vorschrift dahingehend ergänzt, dass die FinBeh. auch berechtigt sind, Verhältnisse zu prüfen, die für die Nichtvornahme des StAbzugs von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen.

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): § 50b wird durch das ZinsabschlagG nicht unmittelbar geändert. Die Bedeutung des

Prüfungsrechts nach § 50b steigt aber trotzdem, denn die Nichtvornahme des Zinsabschlags stellt eine Nichtvornahme des StAbzugs iSd. § 50b dar.

Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001 (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602): § 50b wird durch das Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe nicht unmittelbar geändert. Eine Erweiterung des Prüfungsumfanges ergibt sich aus § 48 Abs. 4. Diese Vorschrift regelt das Prüfungsrecht der FinBeh. für die Anmeldung und Abführung des StAbzugs (Bauabzugssteuer) in sinngemäßer Anwendung des § 50b.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Der Bereich der Prüfungsmöglichkeiten wird durch Neufassung des Satzes 1 auf die Mitteilungen an das BZSt. (ehemals Bundesamt für Finanzen) nach § 45e ausgedehnt.

Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809): In § 50b Satz 1 werden die Wörter „Bundesamt für Finanzen“ durch die Wörter „Bundeszentralamt für Steuern“ ersetzt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2876; BStBl. I 2007, 28): In Satz 1 werden nach dem Wort „Steuerabzugs“ ein Komma und die Wörter „für die Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c“ eingefügt. Das besondere Prüfungsrecht wird dadurch auf die Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen ausgedehnt.

Zeitlicher Geltungsbereich: Eine Prüfung nach § 50b ist erstmals zulässig, soweit sie der Aufklärung von Verhältnissen dient, die für die Anrechnung oder Vergütung von KSt oder Anrechnung oder Erstattung von KapErtrSt bei Einnahmen, die dem Stpfl. nach dem 31.12.1976 zugeflossen sind, von Bedeutung sind (§ 52 Abs. 1 Satz 3 EStG 1977). Beruhen die Einnahmen auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Beschluss, ist die Prüfung nur zulässig, wenn sich zusätzlich der Beschluss auf die Gewinnverteilung für ein Wj. bezogen hat, das nach dem 31.12.1976 abgelaufen ist (§ 52 Abs. 1 Satz 4 EStG 1977).

Die Prüfung einer Nichtvornahme eines StAbzugs bei Zinsen (Zinsabschlag) ist erstmals ab 1993 zulässig (s. § 43 Anm. 3).

Ein StAbzug auf Bauleistungen ist erstmals zulässig auf Gegenleistungen, die nach dem 31.12.2001 erbracht werden (s. § 48 Anm. 4). Eine Prüfung der Nichtvornahme eines StAbzugs auf Bauleistungen ist ab 1.1.2002 zulässig.

Die Prüfung der Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen iSd. § 24c war erstmals anzuwenden für Jahresbescheinigungen, die nach dem 31.12.2004 ausgestellt wurden. § 24c wurde im Zuge der Einführung der Abgeltungssteuer durch UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) gestrichen. § 24c war letztmals für den VZ 2008 anzuwenden (§ 52a Abs. 12). Für Zwecke der Antragsveranlagung im Rahmen der Abgeltungssteuer sieht § 45a Abs. 2 und 3 die Ausstellung einer StBescheinigung mit den nach § 32d erforderlichen Angaben vor.

Die Prüfung der Verhältnisse, die für die Mitteilungen an das BZSt. nach § 45e von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen, ist erstmals ab 1.1.2004 zulässig (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 2003). Die ZIV ist zum 31.12.2015 ausgelaufen (§ 17 Abs. 1 ZIV idF 3. VO zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2016, 1722). Die Außerkraftsetzung beruht auf der Aufhebung der ZinsRL 2003/48/EG durch RL (EU) 2015/2060 v. 10.11.2015 (ABl. EU 2015 Nr. L 301, 1). Die Umsetzung der Aufhebung erfolgte durch das Finanzkonten-

Informationsaustauschgesetz v. 21.12.2015 (BGBl. I 2015, 2531), das zuletzt durch Art. 6 des Anti-BEPS-Gesetzes v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000) geändert worden ist, s. § 50e Anm. 3.

3

III. Bedeutung des § 50b

Die Einf. des § 50b stand im Zusammenhang mit dem durch die KStReform 1977 geschaffenen Anrechnungsverfahren. Die Ausschüttungsbelastung (§ 27 Abs. 1 KStG aF) von $30 = 3/7$ der dem Anteilseigner zufließenden Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 wurde nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 aF auf die ESt des Anteilseigners angerechnet. Über § 31 KStG (§ 49 KStG aF) iVm. § 36 Abs. 2 Nr. 3 aF galt dieses Verfahren auch für anrechnungsberechtigte Körperschaften. Unter gewissen Voraussetzungen war auch eine Vergütung der KSt zulässig (§ 52 KStG aF iVm. § 36b aF). Seit Abschaffung des Anrechnungsverfahrens hat § 50b insoweit nur noch Bedeutung für die KapErtrSt (§§ 43 Abs. 1).

Erweitertes Prüfungsrecht als Gegenstück zum Anrechnungsverfahren: Für die Anrechnung der KapErtrSt und früher auch KSt reicht es aus, dass die einbehaltene KapErtrSt bzw. KSt durch eine StBescheinigung nachgewiesen wird. Dieser dem Stpfl. eingeräumten Möglichkeit zur Minderung seiner Steuerlast hat der Gesetzgeber mit § 50b ein Prüfungsrecht gegenübergestellt, das weiter reicht als die Möglichkeiten der allgemeinen Ap. (§§ 193–203 AO). Als Beteiligte am Prüfungsverfahren kommen nicht nur unbeschränkt oder beschränkt stpfl. natürliche oder juristische Personen in Betracht, die anrechnungs-, vergütungs- oder erstattungsberechtigt sind. Betroffen sind vielmehr alle am Verfahren nach § 50b Beteiligten, wie zB alle inländ. Schuldner von kaperrstpfl. Erträgen (§ 43) sowie Kreditinstitute, die für Rechnung des Schuldners Kapitalerträge auszahlen (§ 45a Abs. 3). Der Gläubiger der Kapitalerträge bleibt auch im Falle der KapErtrStErstattung nach § 44b Abs. 6 durch die Verwahrbank Beteiligter iSd. § 50b (Hess. FG v. 7.8.2012 – 4 V 3084/11, juris, rkr.). Sachlich ist die Prüfungscompetenz eingeschränkt auf die Überprüfung der tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse der am Verfahren Beteiligten im Zusammenhang mit der Anrechnung oder Vergütung von KSt, der Anrechnung und Erstattung von KapErtrSt, der Nichtvornahme eines StAbzugs, der Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c aF sowie der Fertigung von Mitteilungen an das BZSt. nach § 45e.

Steuerabzug bei Bauleistungen: § 48a Abs. 4 regelt das Prüfungsrecht der FinBeh. für die Anmeldung und Abführung des StAbzugs bei Bauleistungen in sinngemäßer Anwendung des § 50b. Der Leistungsempfänger hat den StAbzug selbst zu berechnen und anzumelden. Der Verweis auf § 50b stellt sicher, dass aufgrund des StAbzugsverfahrens mit der Möglichkeit der Anrechnung bzw. Erstattung (§ 48c) keine ungerechtfertigten Steuervorteile erschlichen und die notwendigen Voraussetzungen für einen StAbzug auf Bauleistungen tatsächlich erfüllt werden (vgl. BMF v. 1.11.2001 – IV A 5 - S 1900 - 292/01, BStBl. I 2001, 804; BMF v. 27.12.2002 – IV A 5 - S 2272 - 1/02, BStBl. I 2002, 1399).

Jahresbescheinigung nach § 24c aF: Für die VZ 2004 bis 2008 hatten Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute ihren Kunden eine Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen auszustellen. Mit Einf. der Abgeltungssteuer ab VZ 2009 ist § 24c aF ersatzlos entfallen. Für die VZ 2004 bis 2008 hatten die FinBeh. das besondere Recht auf Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der ausgestellten Jahresbescheinigungen.

Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern gem. § 45e: Die FinBeh. haben das Recht auf Überprüfung, ob der Mitteilungspflicht nach § 45e iVm. der Zinsinformationsverordnung (ZIV) v. 26.1.2004 (BGBl. I 2004, 128; dazu BMF v. 30.1.2008 – IV C 1 - S 2402 - a/0, BStBl. I 2008, 320) Folge geleistet wird und die Mitteilungen dem Grunde und der Höhe nach zutr. ausgestellt werden. Die ZIV ist zum 31.12.2015 ausgelaufen. Die Außerkraftsetzung beruht auf der Aufhebung der ZinsRL 2003/48/EG durch RL (EU) 2015/2060 v. 10.11.2015 (ABl. EU 2015 Nr. L 301, 1). Die Umsetzung der Aufhebung erfolgte durch das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz v. 21.12.2015 (BGBl. I 2015, 2531), das zuletzt durch Art. 6 des Anti-BEPS-Gesetzes v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000) geändert worden ist; s. § 50e Anm. 3.

Prophylaktische Bedeutung: § 50b soll sicherstellen, dass aufgrund des früheren Anrechnungsverfahrens bzw. der Regelungen über den StAbzug bei Zinsen und Bauleistungen, der Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c aF über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen sowie den Mitteilungen an das BZSt. nach § 45e keine ungerechtfertigten Steuervorteile erschlichen werden. Im weitesten Sinne ist § 50b eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift, die die übrigen Regelungen zum StAbzug, zur Erstattung oder Vergütung von KapErtrSt usw. flankiert. Von der Möglichkeit des § 50b wird nicht flächendeckend Gebrauch gemacht. Der Vorschrift kommt daher mehr prophylaktische Bedeutung zu. Der Kreis der am Prüfungsverfahren Beteiligten soll durch die Möglichkeit der Prüfung und das damit verbundene Risiko einer Haftung und Nachforderung zur Steuerehrlichkeit angehalten werden. Im Erg. soll die Regelung also zur Sicherung des Steueraufkommens beitragen.

IV. Geltungsbereich des § 50b

4

Sachlicher Geltungsbereich: § 50b ergänzt die Vorschriften der AO über die Durchführung von Ap. (§§ 193–203 AO).

Persönlicher Geltungsbereich: Das Prüfungsrecht der FinBeh. nach § 50b betrifft alle Personen, die zur Anrechnung oder Vergütung von KSt, Anrechnung oder Erstattung von KapErtrSt berechtigt sind, die Anspruch auf Absehen vom StAbzug haben, die Beteiligte am StAbzugsverfahren nach §§ 48 ff. sind und am Verfahren zur Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c waren und/oder diejenigen, die unmittelbar in das Mitteilungsverfahren nach § 45e eingebunden oder an diesen Verfahren irgendwie beteiligt sind. Betroffen sein können sowohl unbeschränkt und beschränkt stpfl. natürliche als auch über § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG juristische Personen, die einem dieser Verfahren unterliegen bzw. daran beteiligt sind.

V. Verhältnis des § 50b zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

5

Verhältnis zu § 36 Abs. 2 Nr. 2: Auf die ESt werden ua. angerechnet die durch StAbzug erhobene ESt, wie zB die KapErtrSt, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder nach § 3 Nr. 40 oder nach § 8b Abs. 1, 2 und 6 Satz 2 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge entfällt und keine Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Die

Überprüfung der Verhältnisse für die Anrechnung der KapErtrSt unterliegt der Vorschrift des § 50b.

Verhältnis zu § 36a: Im Inland veranlagte Aktionäre deutscher börsennotierter Gesellschaften bzw. Genussscheininhaber können die vollständige Anrechnung der auf die Ausschüttung einbehaltenen KapErtrSt nur unter bestimmten engen Voraussetzungen erreichen (s. § 36a Anm. 1). Die Überprüfung der Verhältnisse für die Anrechnung der KapErtrSt unterliegt der Vorschrift des § 50b.

Verhältnis zu §§ 44b: Für die Erstattung von KapErtrSt gilt das allgemeine Ermittlungsrecht der FinBeh. Das Prüfungsrecht nach § 50b wird dadurch nicht ersetzt.

Verhältnis zu § 48a Abs. 4: Der Leistungsempfänger hat die Pflicht, den StAbzug auf Bauleistungen selbst zu berechnen und anzumelden. Durch die in § 48a Abs. 4 angeordnete entsprechende Anwendung des § 50b haben die FinBeh. das Recht auf Überprüfung der tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse der am Verfahren Beteiligten. Die Prüfung kann sich ua. auf die zutreffende Berechnung des StAbzugs, die Anmeldung, die Abführung, die Abrechnung nach § 48 Abs. 2 sowie die Nichtvornahme eines StAbzugs erstrecken.

6 2. Verhältnis zu Vorschriften außerhalb des EStG

Verhältnis zu §§ 7, 11 InvStG: § 7 Abs. 5 InvStG sowie § 11 Abs. 1 Satz 2 InvStG regeln die Erstattung von einbehaltener und abgeführter KapErtrSt. Ein ausdrückliches Recht auf Ap. ist nicht enthalten. Dies ermöglicht erst § 50b.

Verhältnis zu § 31 KStG: § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG erklärt die Vorschriften des EStG für die Durchführung der Besteuerung einschließlich der Anrechnung, Entrichtung und Vergütung der KSt für entsprechend anwendbar. Das Prüfungsrecht des § 50b gilt ebenfalls.

Verhältnis zu §§ 193–203 AO: Die §§ 193–203 AO enthalten die allgemeinen Vorschriften für die Durchführung einer Ap. Gegenüber diesen Vorschriften erweitert § 50b den Kreis der zu prüfenden Personen. Andererseits wird das Feld der zu prüfenden Verhältnisse in § 50b enger abgesteckt als in den Vorschriften der AO. §§ 193–203 AO sind nach § 50b Satz 2 sinngemäß anwendbar (vgl. Anm. 20).

B. Erläuterungen zu Satz 1: Prüfungsrecht der Finanzbehörden

I. Prüfungsrecht

7 1. Finanzbehörden

Satz 1 gesteht das Prüfungsrecht den FinBeh. zu. Dies sind die in § 6 Abs. 2 AO iVm. §§ 1 und 2 FVG benannten Behörden, soweit sie vom Umfang des Prüfungsrechts (s. Anm. 9) betroffen sind.

Das Prüfungsrecht der FinBeh. im Allgemeinen wird eingeschränkt durch Satz 2, wonach §§ 193–203 AO sinngemäß anzuwenden sind. § 195 AO regelt,

dass nur die zuständige FinBeh. eine Ap. durchführen darf. Diese kann allerdings nach § 195 Satz 2 AO auch andere FinBeh. mit einer entsprechenden Ap. beauftragen. Hinsichtlich einer anderen örtlich zuständigen FinBeh. gilt dies uneingeschränkt. Bei einer anderen sachlich zuständigen FinBeh. gilt dies nur dann, wenn diese auch gesetzlich zur Durchführung der Ap. berechtigt ist (zB BZSt. nach § 19 Abs. 3 FVG).

2. Berechtigung zur Prüfung

8

Die Berechtigung zur Prüfung hat grds. nur die örtlich und sachlich zuständige FinBeh.

Die örtliche Zuständigkeit für die Anrechnung von KSt und/oder KapErtrSt bei der Veranlagung zur ESt oder KSt richtet sich nach § 19 AO (WohnsitzFA) oder § 20 AO (GeschäftsleitungsFA).

Für den Fall, dass sich die Geschäftsleitung nicht im Geltungsbereich der AO befindet oder sich der Ort der Geschäftsleitung nicht feststellen lässt, bestimmt sich die örtliche Zuständigkeit nach § 20 Abs. 2–4 AO.

Die örtliche Zuständigkeit für die Prüfung nach § 50b iVm. § 48 Abs. 4 bestimmt sich nach §§ 19, 20 AO. Ausnahme: Hat der/das leistende Unternehmer/Unternehmen seinen Wohnsitz (Geschäftsleitung/Sitz) außerhalb des Geltungsbereichs der AO, so ist für die Prüfung nach § 50b das FA zuständig, das örtlich für die Besteuerung der entsprechenden Umsätze nach § 21 Abs. 1 AO zuständig ist (§ 20a AO).

Die örtliche Zuständigkeit für die Prüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Jahresbescheinigung iSd. § 24c aF über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen richtet sich nach dem Sitz bzw. der Geschäftsleitung des ausstellenden Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts.

Die sachliche Zuständigkeit der FinBeh. richtet sich, soweit nichts anderes bestimmt ist, nach dem FVG (§ 16 AO). Die FÄ sind als örtliche Landesbehörden für die Verwaltung der Steuern zuständig, soweit die Verwaltung nicht aufgrund des Art. 108 Abs. 4 Satz 1 GG den BundesFinBeh. übertragen worden ist. Hieraus ergibt sich die sachliche Zuständigkeit sowohl für die Anrechnung oder Vergütung der KSt bzw. Anrechnung oder Erstattung der KapErtrSt als auch für den Zinsabschlag und StAbzug von Bauleistungen.

Die Beauftragung einer Finanzbehörde führt ebenfalls zu der erforderlichen sachlichen Zuständigkeit und zieht das Prüfungsrecht des § 50b nach sich. Das Recht zur Beauftragung einer anderen FinBeh. ergibt sich aus § 195 Satz 2 AO. Dadurch besteht die Möglichkeit, dass das BZSt. ein örtlich zuständiges FA mit der Prüfung beauftragt oder eine Steuerfahndungsstelle (§ 208 Abs. 2 Nr. 1 AO) eingeschaltet wird. Art und Umfang der Prüfung ergeben sich aus einer schriftlich zu erteilenden Prüfungsanordnung (§ 196 AO).

II. Umfang des Prüfungsrechts

1. Bedeutsame und aufklärungsbedürftige Verhältnisse

9

Das Prüfungsrecht erstreckt sich auf bestimmte Verhältnisse im Zusammenhang mit der Anrechnung oder Vergütung von KSt oder Anrechnung oder Erstattung von KapErtrSt, der Nichtvornahme eines StAbzugs (Zinsabschlag, StAbzug bei

Bauleistungen) sowie der Ausstellung einer Jahresbescheinigung iSd. § 24c aF über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen oder den Mitteilungen an das BZSt. nach § 45e, soweit sie von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen.

Verhältnisse sind dabei alle tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse, die für die StPflcht und für die Besteuerung maßgebend sind (§ 199 Abs. 1 Satz 1 AO). Hierzu rechnen insbes. Abzugs-, Mitwirkungs-, Auskunfts- und Mitteilungspflichten.

Von Bedeutung sind die Verhältnisse, wenn sie für die Besteuerung im Sinne der in § 50b benannten Prüfungsfelder erheblich sein können (§ 200 Abs. 1 Satz 1 AO).

Aufklärungsbedürftig sind Verhältnisse, die nicht klar, sondern ungewiss sind. Eine nähere Erläuterung, worauf sich die Aufklärungsbedürftigkeit erstrecken soll, enthält das Gesetz nicht ausdrücklich. Gemeint sein kann aber nur, dass es sich um aufklärungsbedürftige Verhältnisse in Bezug auf die Anrechnung oder Vergütung von KSt, Anrechnung oder Erstattung von KapErtrSt, Nichtvornahme des StAbzugs oder Mitteilungen an das BZSt. nach § 45e handeln muss.

Das Prüfungsrecht kann sich aus dem Begriff „von Bedeutung“ oder „aufklärungsbedürftig“ alternativ ergeben. Beide Tatbestandsmerkmale müssen nicht kumulativ vorliegen. Wenn Verhältnisse ungewiss sind und einer Aufklärung bedürfen, werden sie zwangsläufig auch von Bedeutung sein und umgekehrt. Falls die Verhältnisse für die Besteuerung keine Bedeutung hätten, bedürften sie keiner Aufklärung. Daher hat der Hinweis auf die Verhältnisse, die der Aufklärung bedürfen, uE nur klarstellenden Charakter.

2. Anrechnung/Vergütung von Körperschaftsteuer

10 a) Anrechnung von Körperschaftsteuer

Prüfungsmöglichkeiten ergaben sich aus §§ 36 Abs. 2 Nr. 3, 45a EStG aF sowie §§ 44, 45, 46 KStG aF. Mit Wegfall des Anrechnungs- und Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens ist die Problematik für die Zukunft entfallen.

Prüfungsschwerpunkte: Die FinBeh. prüften, ob die für die Anrechnung der KSt erforderlichen Bescheinigungen zutreffend ausgestellt wurden; dies insbes. beim Wechsel der Ausschüttungsbelastung von 36 % auf 30 % (§ 27 Abs. 1 KStG aF) sowie beim Wechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren.

11 b) Vergütung von Körperschaftsteuer

Prüfungsmöglichkeiten ergaben sich aus §§ 36b, 36c, 36d, 35e EStG aF, §§ 49, 52 KStG aF und §§ 38 Abs. 2, 49 KAGG aF. Mit Wegfall des Anrechnungs- und Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens ist die Problematik für die Zukunft entfallen.

Prüfungsschwerpunkte: Die FinBeh. prüften, ob die einzelnen Vergütungsvoraussetzungen tatsächlich gegeben waren bzw. die Ausschlussgründe des § 36b Abs. 5 aF nicht erfüllt wurden.

3. Anrechnung/Erstattung von Kapitalertragsteuer

a) Anrechnung von Kapitalertragsteuer

12

Prüfungsmöglichkeiten ergeben sich aus § 36 Abs. 2 Nr. 2, § 36a Abs. 1 und §§ 8 Abs. 1, 31 Abs. 1 KStG. § 36 Abs. 2 Nr. 2 regelt die Anrechnung von KapErtrSt auf die im Veranlagungsverfahren festgesetzte ESt. § 36a regelt für die im Inland veranlagten Aktionäre deutscher börsennotierter Gesellschaften bzw. Genussscheininhaber die vollständige Anrechnung der auf die Ausschüttung einbehaltenen KapErtrSt nur unter bestimmten engen Voraussetzungen (s. § 36a Anm. 1). Für Körperschaften gilt die Regelung sinngemäß (§ 8 Abs. 1 und § 31 Abs. 1 KStG).

Prüfungsschwerpunkte: Im Rahmen der besonderen Prüfung nach § 50b überprüfen die FinBeh. regelmäßig das Vorliegen der einzelnen Anrechnungsvoraussetzungen. Insbesondere geht es dabei um die Frage, ob die Bescheinigungen, die die Anrechnung rechtfertigen, zutr. erteilt wurden. In diesem Zusammenhang werden auch die entsprechend zu führenden Aufzeichnungen überprüft.

b) Erstattung von Kapitalertragsteuer

13

Prüfungsmöglichkeiten ergeben sich aus §§ 44b, 45, EStG; §§ 7, 11 InvStG.

Prüfungsschwerpunkte: Im Rahmen der besonderen Prüfung nach § 50b überprüfen die FinBeh. regelmäßig das Vorliegen der einzelnen Erstattungsvoraussetzungen. Bis zum Jahr 2009 erfolgte die Erstattung von KapErtrSt auf Gewinnausschüttungen, Wandelanleihen und Gewinnausschüttungen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG aF durch das BZSt. (§ 44b EStG aF). Das Kreditinstitut konnte als Vertreter für den Anleger einen Antrag auf Erstattung der KapErtrSt iSd. § 44b EStG aF stellen (§ 45b EStG aF, Erstattung aufgrund von Sammelanträgen). Die FinBeh. prüften gerade bei Sammelerstattungsanträgen auch die Unterlagen, von deren Existenz und Aufbewahrung mittels Auflage (§ 45b Abs. 1 EStG aF) die Erstattung von KapErtrSt abhängig gemacht wurde. § 45b ist durch Gesetz v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) weggefallen.

4. Nichtvornahme des Steuerabzugs

14

Prüfungsmöglichkeiten ergeben sich aus §§ 44a, 48a Abs. 4.

► § 44a regelt die Ausnahmen vom KapErtrStAbzug in Fällen der Freistellung (Freistellungsauftrag und NV-Bescheinigung; § 44a Anm. 1) sowie bei bestimmten stbefreiten Körperschaften. Der zum StAbzug Verpflichtete ist zur Aufbewahrung der Freistellungsaufträge verpflichtet. Des Weiteren hat der Verpflichtete in seinen Unterlagen das FA, das die Bescheinigung erteilt hat, den Tag der Ausstellung der Bescheinigung und die in der Bescheinigung angegebene Steuer- und Listennummer zu vermerken.

Den Sonderfall der Abstandnahme bei von der KSt befreiten Gläubigern regelt § 44a Abs. 4. Die Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten des § 44a Abs. 3 gelten entsprechend (§ 44a Abs. 4 Satz 4).

► § 48a Abs. 4 erklärt § 50b für den Bereich des StAbzugs bei Bauleistungen ausdrücklich für entsprechend anwendbar.

► §§ 8, 9, 10 InvStG regeln die StBefreiung aufgrund steuerbegünstigter Anleger, den Nachweis der StBefreiung sowie den Nachweis der StBefreiung für Invest-

§ 50b Anm. 14–17 B. Satz 1: Prüfungsrecht der Finanzbehörden

mentfonds für steuerbegünstigte Anleger. Durch die StBefreiung kommt es zu einer gesetzlich geregelten Nichtvornahme eines StAbzugs.

Prüfungsschwerpunkte: Im Rahmen der besonderen Prüfung nach § 50b unterziehen die FinBeh. das Vorliegen der einzelnen Voraussetzungen, von denen die jeweilige Vorschrift das Absehen vom StAbzug abhängig macht, einer Kontrolle. Des Weiteren werden sie bezüglich der KapErtrSt regelmäßig die Aufzeichnungen iSd. § 44a Abs. 3 und Abs. 4 Satz 4 kontrollieren und sich die aufzubewahrenden NV-Bescheinigungen sowie Freistellungsaufträge vorlegen lassen. Eine Prüfung des StAbzugs bei Bauleistungen wird sich ua. auf die zutreffende Berechnung des StAbzugs, die Anmeldung, Abführung, Abrechnung nach § 48 Abs. 2 sowie die Nichtvornahme eines StAbzugs erstrecken.

15 **5. Jahresbescheinigung iSd. § 24c aF über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen**

Prüfungsmöglichkeiten ergeben sich aus dem Regelungsinhalt des § 24c aF. Diese Vorschrift verpflichtete Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute zur Ausstellung zusammengefasster Jahresbescheinigungen über Kapitalerträge iSd. § 20 und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen.

Prüfungsschwerpunkte: Im Rahmen der besonderen Prüfung nach § 50b konnte die FinBeh. die Richtigkeit und Vollständigkeit der zusammengefassten Jahresbescheinigung überprüfen.

Nach ersatzlosem Wegfall der Jahresbescheinigung nach § 24c aF sieht § 45a Abs. 2 und 3 die Ausstellung einer StBescheinigung mit den nach § 32d erforderlichen Angaben vor. Hier greifen die Prüfungsmöglichkeiten zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer (vgl. Anm. 12 ff.).

16 **6. Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern nach § 45e**

Prüfungsmöglichkeiten ergeben sich unmittelbar aus der Bezugnahme auf § 45e iVm. der ZIV v. 26.1.2004 (BGBl. I 2004, 128; dazu BMF v. 30.1.2008 – IV C 1 - S 2402 - a/0, BStBl. I 2008, 320). Betroffen sind Zinserträge über die Grenze. Die ZIV ist zum 31.12.2015 ausgelaufen (§ 17 Abs. 1 ZIV idF 3. VO zur Änderung steuerlicher Vorschriften, BGBl. I 2016, 1722). Die Außerkraftsetzung beruht auf der Aufhebung der ZinsRL 2003/48/EG durch RL (EU) 2015/2060 v. 10.11.2015 (ABl. EU 2015 Nr. L 301, 1). Die Umsetzung der Aufhebung erfolgte durch das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz v. 21.12.2015 (BGBl. I 2015, 2531), das zuletzt durch Art. 6 des Anti-BEPS-Gesetzes v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000) geändert worden ist; s. § 50e Anm. 3.

Prüfungsschwerpunkte sind die zu fertigenden Mitteilungen über die Zinserträge an das BZSt. sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach.

III. Am Verfahren Beteiligte

17 **1. Begriff „Verfahren“**

Der Begriff „Verfahren“ wird in § 50b nicht näher definiert. Es können daher nur die allgemeinen Grundsätze des § 78 AO herangezogen werden. Unter Verfahren

ist dann die nach außen wirkende Tätigkeit der FinBeh. zu verstehen, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, auf die Vorbereitung und auf den Erlass eines Verwaltungsakts gerichtet ist (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 78 AO Rz. 2 [8/2018]).

Im Rahmen des § 50b muss es sich um Verfahren handeln, die

- die Anrechnung/Vergütung von KSt,
 - die Anrechnung/Erstattung von KapErtrSt,
 - die Nichtvornahme eines StAbzugs (einschließlich StAbzugs bei Bauleistungen),
 - die Ausstellung einer Jahresbescheinigung nach § 24c aF über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen oder
 - Mitteilungen an das BZSt. nach § 45e
- betreffen.

2. Beteiligte

18

Der Begriff des „am Verfahren Beteiligten“ entspricht nicht dem des § 78 AO. Das Gesetz verwendet insoweit nicht eindeutig den Begriff „Beteiligter“ sondern „am Verfahren Beteiligter“. § 50b bedient sich nicht dieser präzisen Ausdrucksweise, sondern belässt es bei der unbestimmten Formulierung „am Verfahren Beteiligte“. Damit sind dann alle Personen gemeint, die unmittelbar oder auch nur mittelbar an einem Verfahren iSd. § 50b beteiligt sind. Zu diesem Personenkreis gehören dann auch die Aussteller von Bescheinigungen, die für die Anrechnung von KSt und KapErtrSt von Bedeutung sind (BTDrucks. 7/5310, 24). Der Begriff „Beteiligter“ umfasst nicht nur eine Depotbank, sondern auch den Gläubiger der Kapitalerträge (Hess. FG v. 7.8.2012 – 4 V 3084/11, juris, rkr., krit. DESENS, FR 2012, 946). Es gilt danach in diesem Zusammenhang der Begriff „Steuerpflichtiger“ iSd. § 33 AO (aA DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 33 AO Rz. 3 f. [8/2018]). Das Prüfungsrecht der FinBeh. nach § 50b betrifft alle Personen, die zur Anrechnung/Vergütung von KSt, Anrechnung/Erstattung von KapErtrSt, Nichtvornahme eines StAbzugs, Ausstellung einer Jahresbescheinigung nach § 24c aF oder Mitteilungen an das BZSt. nach § 45e berechtigt oder an diesen Verfahren irgendwie beteiligt sind. Damit kommt die Definition des § 33 AO dem Begriff „am Verfahren Beteiligten“ iSd. § 50b am nächsten.

Verwertung von Erkenntnissen bei Dritten: Soweit bei einem „am Verfahren Beteiligten“ eine Prüfung iSd. § 50b Satz 1 durchgeführt wird und dabei Erkenntnisse bzgl. der Besteuerung eines Dritten gewonnen werden, dürfen diese Erkenntnisse ausgewertet werden. § 50b Satz 2 erklärt §§ 193–203 AO für sinngemäß anwendbar; damit besteht nach § 194 Abs. 3 AO die Möglichkeit Verhältnisse anderer als in § 194 Abs. 1 AO genannter Personen im Zusammenhang mit einer Prüfung nach § 50b festzustellen (Zulässigkeit von Kontrollmitteilungen). Die Auswertung dieser Feststellungen (Kontrollmitteilungen) ist insoweit zulässig, als ihre Kenntnis für die Besteuerung dieser anderen Personen von Bedeutung ist oder die Feststellungen eine unerlaubte Hilfeleistung in Steuersachen betreffen. Eine sachliche Beschränkung der Verwertung Verhältnisse anderer ergibt sich aus dem Prüfungsumfang des § 50b (so auch STRUNK in KORN, § 50b EStG Rn. 7 [7/2016]).

Anrechnung von Körperschaftsteuer und/oder Kapitalertragsteuer: Beteiligte am Verfahren iSd. § 50b sind der Anteilseigner/Gläubiger der KapErtrSt bzw. allgemein die Aussteller von StBescheinigungen. Hierbei kann es sich zB

§ 50b Anm. 18–19 B. Satz 1: Prüfungsrecht der Finanzbehörden

um inländ. Kreditinstitute, inländ. Notare, Anrechnungskörperschaften usw. (§ 45a EStG §§ 44, 45, 46 KStG aF) handeln.

Vergütung von Körperschaftsteuer: Beteiligte am Verfahren iSd. § 50b sind die Anteilseigner in allen Verfahren nach §§ 36b–36e EStG aF; §§ 49, 52 KStG aF und § 39a KAGG aF, die jeweiligen Sammelantragsteller iSd. §§ 36c und 36d aF (zB inländ. Kreditinstitute für ihre Depotkunden, KapGes. für Belegschaftsaktionäre, Wirtschaftsgenossenschaften für ihre Mitglieder) sowie die Aussteller von StBescheinigungen (§§ 44, 45, 46 KStG aF; §§ 38b, 39a KAGG aF).

Erstattung von Kapitalertragsteuer: Beteiligte am Verfahren iSd. § 50b sind die Anteilseigner/Gläubiger der KapErtrSt als Erstattungsberechtigte nach §§ 44b EStG §§ 7, 11 InvStG sowie die Aussteller von StBescheinigungen nach § 45a.

Nichtvornahme des Steuerabzugs: Beteiligte am Verfahren iSd. § 50b sind bezüglich der KapErtrSt die Anteilseigner/Gläubiger als Inhaber des Anspruchs auf Absehen vom StAbzug nach §§ 44a, 43 Abs. 2 und 50d Abs. 2 sowie die Schuldner der KapErtrSt oder die auszahlenden Stellen (§ 45a Abs. 2). Beteiligte am Verfahren iSd. § 50b bezüglich des StAbzugs bei Bauleistungen sind Leister und Leistungsempfänger der Bauleistung.

19 3. Prüfungszeitpunkt

Keine besondere zeitliche Begrenzung: § 50b enthält keine Aussage über den Zeitpunkt der Prüfung. Auch Satz 2 (sinngemäße Anwendung der §§ 193–203 AO) bringt keine Klärung. Es liegt damit im pflichtgemäßen Ermessen (§ 5 AO) der FinBeh., ob und wann eine Prüfung nach § 50b durchgeführt wird. Die Prüfung kann dabei sowohl vor als auch nach Veranlagung der Stpfl., vor bzw. nach der Gewährung der KStVergütung bzw. KapErtrStErstattung oder den Tatbeständen der §§ 48 ff. bzw. § 45e erfolgen.

Eine zeitliche Grenze für die Prüfung bildet aber die Festsetzungsverjährung (§§ 169–171 AO). Wird vor Ablauf der Festsetzungsverjährung mit einer Ap. begonnen, endet die Festsetzungsfrist nicht, sondern es greift die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO ein. Dies gilt auch, wenn der Beginn der Ap. auf Antrag des Stpfl. hinausgeschoben wird. Diese Grundsätze gelten auch für eine Prüfung nach § 50b. Satz 2 erklärt die §§ 193–203 AO ausdrücklich für sinngemäß anwendbar. § 171 Abs. 4 AO stellt lediglich auf den Beginn einer Ap. ab. Schon dieser Verweis rechtfertigt die Annahme, dass § 50b lediglich eine Ap. aufgrund spezieller Rechtsgrundlage darstellt (SEER in TIPKE/KRUSE, vor §§ 193–203 AO Rz. 6 [8/2018]). Darüber hinaus rechtfertigt auch die Erfüllung der Definition „Außenprüfung“ als eine besonders angeordnete, idR umfassende Ermittlung der tatsächlichen und rechtl. Verhältnisse, die für die Besteuerung und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind, den Schluss, dass die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 4 AO für eine Prüfung iSd. § 50b mit allen Konsequenzen Anwendung findet.

Verbindung mit allgemeiner Außenprüfung: Es besteht die Möglichkeit, die Prüfung nach § 50b bei Stpfl., die ohnehin der Ap. iSd. §§ 193 ff. AO unterliegen, mit einer allgemeinen Ap. zu verbinden. Aus der Sicht der FinVerw. dürfte dies nicht zweckmäßig sein, denn für die allgemeine Ap. greift regelmäßig eine Anlaufhemmung der Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO wegen der Abgabe von StErklärungen ein. Im Fall der Prüfung eines Abzugsverpflichteten oder Sammelantragstellers nach § 50b ist dies nicht der Fall, so dass die Berechnungen bezüglich der Verjährungen auseinanderfallen. Das Risiko einer Verjährung spricht gegen eine Verknüpfung der Prüfungen.

**C. Erläuterungen zu Satz 2:
Sinngemäße Anwendung der §§ 193–203 AO**

Satz 2 erklärt die §§ 193–203 AO über die Ap. für sinngemäß anwendbar. Die Bestimmungen der AO greifen nur insoweit ein, wie dies dem Sinn und Zweck des § 50b entspricht. § 50b ist *lex specialis* gegenüber §§ 193–203 AO. Die Vorschriften stehen nicht in Konkurrenz zueinander, sondern ergänzen sich. Soweit der Zweck des § 50b keine Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen für eine Ap. verlangt, greifen §§ 193–203 AO unmittelbar ein. Die Vorschriften über die „verbindliche Zusage auf Grund einer Außenprüfung“ (§§ 204 ff. AO) werden ausdrücklich nicht für entsprechend anwendbar erklärt und finden im Zusammenhang mit § 50b keine Anwendung.

§ 50b