

Einführung in das Kapitalertragsteuerrecht

Autor: Dr. Steffen C. **Hörner**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Herbert Smith Freehills, Frankfurt am Main

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

Inhaltsverzeichnis

A. Überblick zu §§ 43–45e	1
--	----------

	Anm.		Anm.
I. Systematik des Kapitalertragsteuerabzugs	1	1. Übersicht über die Regelungen der §§ 43–45e	3
II. Arten der Kapitalertragsteuer	2	2. Regelungsinhalt der §§ 43–45e im Einzelnen	4
III. Regelungsinhalt der §§ 43–45e	3		

B. Rechtsentwicklung der §§ 43–45e . .	6
---	----------

C. Bedeutung der Kapitalertragsteuer . .	7
---	----------

	Anm.		Anm.
I. Wesen der Kapitalertragsteuer	7	1. Schedulenbesteuerung	10
1. Rechtsnatur der Kapitalertragsteuer	7	2. Indienstnahme Privater	10a
2. Quellensteuercharakter der Kapitalertragsteuer	8	III. Aspekte der Kapitalbesteuerung innerhalb der EU	11
3. Objektsteuermerkmale der Kapitalertragsteuer	9	1. EU-Zinsrichtlinie (aufgehoben)	11
4. Massengeschäfte	9a	2. Mutter-Tochter-Richtlinie	12
II. Verfassungsmäßigkeit der Kapitalertragsbesteuerung	10	3. Streubesitzdividenden	13

D. Geltungsbereich der Kapitalertragsteuer-Vorschriften 15

	Anm.		Anm.
I. Sachlicher Geltungsbereich	15	III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	17
II. Persönlicher Geltungsbereich	16		

E. Verhältnis des Steuerabzugs zu anderen Vorschriften 20

	Anm.		Anm.
I. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	20	1. Grundzüge der DBA-Regelungen für Kapitalerträge	23
II. Verhältnis zu anderen nationalen Vorschriften	21	2. Quellensteuerhöchstsätze ausgewählter Doppelbesteuerungsabkommen für Dividenden und Zinsen unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen	23a
1. Verhältnis zum KStG	21	3. DBA-Sonderregelungen für Kapitalerträge in bestimmten Fällen	24
2. Verhältnis zur AO	21a		
3. Verhältnis zum InvStG	22		
III. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	23		

F. Ermittlung der abzugspflichtigen Kapitalerträge 26

G. Verfahrensfragen 27

	Anm.		Anm.
I. Einbehalten, Anmelden und Abführen der Kapitalertragsteuer	27	III. Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a)	30
1. Einbehalten der Kapitalertragsteuer (§ 44)	27	IV. Erstattung der Kapitalertragsteuer	31
2. Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer (§ 45a Abs. 1)	28	1. Erstattung nach § 44b	31
II. Kapitalertragsteuerbescheinigung (§ 45a Abs. 2 bis 6)	29	2. Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO	33
		3. Erstattung nach Doppelbesteuerungsabkommen	34
		V. Prüfungsvorbehalt der Finanzverwaltung	35

A. Überblick zu §§ 43–45e

Schrifttum: TIPKE, Die rechtliche Misere der Zinsbesteuerung, BB 1989, 157; LINDBERG, Das Zinsabschlaggesetz – Die Besteuerung des Kapitalertrags ab 1.1.1993, München 1992; GEURTS, Private Erfüllungsgehilfen des Staats am Beispiel des Freistellungsauftrags, DB 1997, 1997; HEY, Steuern verwalten durch Banken, FR 1998, 497; HOPPE, Das Erhebungsdefizit im Bereich der Besteuerung der Zinseinkünfte, Münster 1998; BURGI, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, Tübingen 1999; HEY, Besteuerung von Einkommen – Aufgaben, Wirkungen und europäische Herausforderungen, JZ 2006, 851; MELLINGHOFF, Referat 66. DJT, München 2006, Teil Q, 85; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungsteuer, StuW 2007, 221; HARENBERG, Kapitaleinkünfte und Abgeltungsteuer, StbJb. 2007/08, 61; HEY, Verletzung fundamentaler Besteuerungsprinzipien durch Gegenfinanzierungsmaßnahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008, BB 2007, 1303; TIPKE, Steuergerechtigkeit unter besonderer Berücksichtigung des Folgerichtigkeitsprinzips, StuW 2007, 201; HAISCH/DANZ, JStG 2009 – Beabsichtigte Änderungen bei der Vermögensanlage, DStZ 2008, 392; STRAHL, Abgeltungsteuer aus Sicht mittelständischer Unternehmen, Ubg 2008, 143; WEBER-GRELLET, Die Abgeltungsteuer: Irritiertes Rechtsempfinden oder Zukunftschance?, NJW 2008, 545; ENGLISCH, Verfassungsrechtliche und steuersystematische Kritik der Abgeltungssteuer, StuW 2009, 221; HAISCH, Umwandlung, Abgeltungsteuer und Teileinkünfteverfahren, Ubg 2009, 96; WORGULLA, Die Unterbeteiligung an Kapitalgesellschaften im System der Abgeltungsteuer, DB 2009, 1146; EGE, Beschränkte Steuerpflicht – Systematik und aktuelle Entwicklungen, DStR 2010, 1205; HARENBERG/ZÖLLER, Abgeltungsteuer 2010, Herne/Berlin, 2. Aufl. 2010; MUSIL, Abzugsbeschränkungen bei der Abgeltungsteuer als steuersystematisches und verfassungsrechtliches Problem, FR 2010, 149; DRÜEN, Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Tübingen 2012; DESENS, Kapitaleinkünfte bei Leerverkäufen über den Dividendenstichtag („cum/ex“-Geschäfte), DStZ 2012, 142; ENGLISCH, Anmerkung zu FG Kassel, B. v. 8.10.2012 – 4 V 1661/11, RdF 2012, 426; WEBER-GRELLET, Die Kapitalertragsteuer im System der Abgeltungsteuer (Teil I), DStR 2013, 1357; PAINTNER, Das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, DStR 2014, 1621; ANEMÜLLER, Besonderheiten zum Kirchensteuerabzug ab VZ 2015 und Praxishinweise, ErbStB 2015, 117; SCHÖN, Cum-/Ex-Geschäfte – materiell-rechtliche und verfahrensrechtliche Fragen, RdF 2015, 115; FLORSTEDT, Anteilszurechnung und Alternativität – Zugleich zur Frage der Legalität einer mehrfachen Erstattung einmal gezahlter Kapitalertragsteuer bei „Cum-ex“-Geschäften, FR 2016, 641; HOFMANN, Kein Anspruch auf Schadensersatz gegen Kreditinstitute bei verpflichtender Umsetzung des Kapitalertragsteuerabzugs, DStR 2016, 1848; LORITZ, Der Streit um Cum-Ex-Geschäfte – Rückbesinnung auf die Grundlagen, Auslegung des Steuerrechts an den Realitäten und Wahrung rechtsstaatlicher Prinzipien – Teil I, WM 2017, 309 und 353; LORITZ, Die Realität des Aktientransfers in Zeiten der Dauerglobalurkunde – Sachgerechtes Verständnis des Zivilrechts als Grundlage zur Vermeidung steuerlicher Irrwege – Teil I, BB 2017, 2327 und 2394; FLORSTEDT, Wirtschaftliches Eigentum und Steuerungsebene bei Aktiengeschäften um den Dividendenstichtag, StuW 2018, 216; GRAF, Die unendliche Geschichte des § 50d Abs. 3 EStG, BB 2018, 2391; HAARMANN, Die Relevanz der Rückgewährverpflichtung eines Wertpapierdarlehens für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums – zugleich ein Beitrag zur Zweckrichtung des § 39 AO, BB 2018, 1623; KLEIN/HÖRNER/ADAM, Ausgewählte internationale Aspekte des InvStG 2018, ISR 2018, 216; LECHNER/SCHOBER, Wertpapierdarlehen und -pensionsgeschäfte mit Investmentfonds – BMF-Schreiben vom 15.5.2018, BB 2018, 1691; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 26.3.1975 – IV C 6 - S 1301 – Schweiz - 3/75, BStBl. I 1975, 479 (betr. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 [BGBl. II 1972, 1022; BGBl. I 1972, 519]); BMF v. 20.5.2009 – IV B 5 - S 2411/07/10021 – DOK 2009/0230615, BStBl. I 2009, 645 (betr. Entlastung von Abzugsteuern aufgrund von

Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] nach dem Kontrollmeldeverfahren – Erstreckung auf Kapitalerträge gemäß § 50d Abs. 6 EStG); BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 - S 2134/10/10003 - 02, BStBl. I 2016, 1324 (betr. wirtschaftliche Zurechnung bei Wertpapiergeschäften); BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85 (betr. Einzelfragen zur Abgeltungsteuer; Ergänzung des BMF-Schreibens v. 18.1.2016 durch: BMF v. 3.5.2017 – IV C 1 - S 2252/08/10004:020 – DOK 2017/0376548, BStBl. I 2017, 739; BMF v. 19.12.2017 – IV C 1 - S 2405/0:008, BStBl. I 2018, 52; BMF v. 12.4.2018 – IV C 1 - S 2252/08/10004:021 – DOK 2018/0281370, BStBl. I 2018, 624); BMF v. 22.6.2017 – IV B 6 - S 1315/13/10021:046, BStBl. I 2017, 878 (Bekanntmachung einer finalen Staatenaustauschliste iSd. § 1 Abs. 1 FKAutG für den ersten automatischen Austausch von Informationen über Finanzkonten in Steuersachen vom 30.9.2017); BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986 (betr. steuerliche Behandlung von „Cum/Cum-Transaktionen“); BMF v. 4.4.2018 – IV B 3 - S 2411/07/10016 - 14 – DOK 2018/0148776, BStBl. I 2018, 589 (betr. Entlastung vom Steuerabzug vom Kapitalertrag bei ausländischen Gesellschaften [§ 50 d Abs. 3 EStG]).

1

I. Systematik des Kapitalertragsteuerabzugs

Eine KapErtrSt wurde erstmals durch das Kapitalertragsteuergesetz v. 29.3.1920 eingeführt (RGBl. 1920, 345; WEBER-GRELLET, DStR 2013, 1357). In ihrer ursprünglichen Form betrug die KapErtrSt 10 % und wurde ua. auf Dividenden, Aktien, Ausschüttungen von GmbH und Genossenschaften und Wertpapierzinsen erhoben. Es war zunächst keine Anrechnung dieser Vorbelastung auf die ESt oder KSt vorgesehen, da es dem Willen des historischen Gesetzgebers entsprach, das auf Vermögensbesitz beruhende Einkommen höher zu besteuern als zB Arbeitseinkommen (WEBER-GRELLET, DStR 2013, 1357 mwN).

Seit dieser Zeit ist die StErhebung im Bereich der Kapitaleinkünfte durch den StAbzug geprägt. Die verfahrensrechtl. Vorschriften dazu finden sich in §§ 43–45e. Die KapErtrSt ist – wie die LSt – keine eigenständige Steuerart, sondern eine besondere Erhebungsform der ESt oder KSt auf Kapitalerträge (BFH v. 14.2.1973 – I R 77/71, BStBl. II 1973, 452; BFH v. 23.8.2000 – I R 107/98, BStBl. II 2001, 742; HASSELMANN in LBP, § 43 Rz. 5 [6/2017]; HOFFMANN in FROTSCHER/GEURTS, § 43 Rz. 5 [2/2017]).

Seit dem 1.1.2009 hat der StAbzug im Bereich privater Kapitalerträge, zu denen ab 2009 auch die Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanlagen und Einlösung von Wertpapieren gehören, abgeltende Wirkung (§ 43 Abs. 5 Satz 1). Die dem StAbzug unterliegenden Kapitalerträge sind in der Folge grds. nicht mehr mit der StErklärung zu deklarieren. Der systematische Aufbau der Vorschriften orientiert sich grds. an den unterschiedlichen Arten der Kapitalerträge.

Seit 2009 sind die gesetzlichen Vorschriften vom Bestreben des Gesetzgebers geprägt, durch den abgeltenden StAbzug möglichst viele Veranlagungsfälle zu vermeiden. Der StAbzug vom Kapitalertrag hat damit Züge einer Objektsteuer (HOFFMANN in FROTSCHER/GEURTS, § 43 Rz. 8 [2/2017]). Die Änderungen des Jahres 2009 wurden auch als „Einstieg in eine duale Einkommensteuer bzw. Schedulensteuer“ beschrieben (WEBER-GRELLET, DStR 2013, 1357 [1358]).

2

II. Arten der Kapitalertragsteuer

Die KapErtrSt lässt sich heute in zwei Teilbereiche einteilen, und zwar in Abhängigkeit davon, ob der StAbzug abgeltende Wirkung hat oder nicht.

Steuerabzug mit Abgeltungswirkung: Soweit die KapErtrSt auf private Kapitalerträge iSd. § 20 erhoben wird, hat sie im Hinblick auf die ESt abgeltende Wir-

kung (§ 43 Abs. 5 Satz 1). Die dem StAbzug unterlegenen Erträge müssen grds. nicht mehr erklärt und veranlagt werden. Die Abgeltungswirkung des StAbzugs im Hinblick auf die ESt tritt nunmehr sowohl bei unbeschränkt als auch beschränkt Stpfl. ein (§ 50 Abs. 2 Satz 1).

Die KapErtrSt wird grds. ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des StSchuldners, also des Gläubigers der Kapitalerträge, von der Gesamtsumme der zu einem bestimmten Zeitpunkt zufließenden Kapitalerträge erhoben. Sie ist im Zuflusszeitpunkt vom Abzugsverpflichteten einzubehalten, anzumelden und abzuführen, ohne dass die endberechtigten Gläubiger (zB Anteilinhaber, Wertpapierinhaber) bekannt sein müssen.

Die KapErtrSt kennt zwei StSätze:

- die allgemeine KapErtrSt von 25 % auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4, Nr. 6–7a und Nr. 8–12 sowie Satz 2 und
- die besondere KapErtrSt von 15 % auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c iVm. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Gewinnzuführungen an Gewährträger iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10).

Zu den dem StAbzug unterliegenden Kapitalerträgen gehören auch die besonderen Entgelte oder Vorteile, die neben oder an Stelle der in Satz 1 Nr. 1–12 bezeichneten Kapitalerträgen gewährt werden (§ 43 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 20 Abs. 3).

Steuerabzug mit Vorauszahlungswirkung: Kapitalerträge, die aus Kapitalanlagen erzielt werden, die im BV gehalten werden, unterliegen in gleichem Maße dem StAbzug wie private Erträge. Der StAbzug hat in diesen Fällen nach § 43 Abs. 5 Satz 2 allerdings keine abgeltende, sondern – wie vor 2009 – lediglich die Wirkung einer StVorauszahlung. Die KapErtrSt wird in diesen Fällen auf die ESt oder KSt angerechnet.

III. Regelungsinhalt der §§ 43–45e

1. Übersicht über die Regelungen der §§ 43–45e

3

ESTG-Vorschrift	Regelungsinhalt
§ 43	Umfang der Kapitalerträge mit StAbzug und ergänzende Regelungen ua. zum sog. Interbankenprivileg (§ 43 Abs. 2 Satz 2) und zur Abgeltungswirkung (vgl. § 43 Abs. 5)
§ 43a	Steuersätze (25 % und 15 %), Bemessungsgrundlagen (vgl. § 43a Abs. 2) und Verrechnungstöpfe für unterjährige Verrechnung positiver und negativer Kapitalerträge (vgl. § 43a Abs. 3)
§ 43b	Bemessung der KapErtrSt bei Sachverhalten, die in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL fallen
§ 44	Regelungen zum Einbehalt und zur Entrichtung der KapErtrSt durch den Schuldner der Erträge oder durch die die Erträge auszahlende oder den Veräußerungsvorgang ausführende Stelle
§ 44a	Voraussetzungen für die Abstandnahme vom StAbzug bei Freistellungsaufträgen und bei Nichtveranlagungsfällen
§ 44b	Voraussetzungen für die Erstattung der KapErtrSt bei rechtsgrundlosem KapErtrStAbzug oder bei verspäteter Vorlage von bestimmten Bescheinigungen (zB Freistellungsbescheinigung, NV-Bescheinigung)

EStG-Vorschrift	Regelungsinhalt
§ 45	Ausschluss der KapErtrStErstattung bei Dividendenzahlung an einen Nicht-Anteilseigner
§ 45a	Anmeldung und Bescheinigung der KapErtrSt durch den Abzugsverpflichteten
§ 45d	Mitteilungspflichten der zum StAbzug Verpflichteten an das BZSt.
§ 45e	Ermächtigungsnorm zum Erlass der ZIV entsprechend der RL 2003/48/EU v. 3.6.2003 (ABl. EU 2003 Nr. L 157, 38)

4 2. Regelungsinhalt der §§ 43–45e im Einzelnen

§ 43 führt in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–12 und Satz 2 im Einzelnen die Kapitalerträge auf, bei denen die KapErtrSt einzubehalten ist. Dazu ergänzende Regelungen (ua. zum sog. Interbankenprivileg, § 43 Abs. 2 Satz 2) finden sich in den Abs. 2–4. Abs. 5 Satz 1 bestimmt die Abgeltungswirkung der KapErtrSt für private Kapitaleinkünfte.

§ 43a enthält die Vorschriften über die StSätze (25 % in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7a und 8 bis 12 sowie 15 % in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c), die Bemessungsgrundlagen (wie zB die sog. Ersatzbemessungsgrundlage iHv. 30 % der Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung von WG nach Abs. 2 Satz 7) sowie die Regelungen über die unterjährige Verrechnung positiver und negativer Kapitalerträge in den sog. Verrechnungstöpfen (§ 43a Abs. 3).

§ 43b nennt die Voraussetzungen, unter denen die KapErtrSt in grenzüberschreitenden Fällen bei Gewinnausschüttungen im Verhältnis von Tochter- zur Muttergesellschaft nicht erhoben wird. Die Vorschrift setzt die Mutter-Tochter-RL (RL 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABl. EU 2011 Nr. L 345, 8) in deutsches Recht um.

§ 44 regelt für die Abzugstatbestände des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7b und 8–12 und Satz 2 die Entrichtung der KapErtrSt.

§ 44a betrifft eine Reihe unterschiedlicher Fälle, bei denen für bestimmte Kapitalerträge und bestimmte Gläubiger kein StAbzug vorzunehmen ist, da es in diesen Fällen an der stl. Relevanz fehlt (vgl. WEBER-GRELLET, DStR 2013, 1357 [1362]). Beispielhaft genannt seien Freistellungsaufträge aufgrund des Sparer-Pauschetrags, NV-Bescheinigungen sowie Fälle sog. Dauerüberzahler (§ 44a Abs. 5).

§ 44b sieht die Erstattung von KapErtrSt bei rechtsgrundlosem StAbzug oder bei verspäteter Vorlage von bestimmten Bescheinigungen (zB Freistellungsbescheinigung, NV-Bescheinigung) vor. Die Vorschrift ist durch das AmtshilferLUmsG (v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809) stark vereinfacht worden. Das Erstattungsverfahren ist nunmehr nur noch auf der Ebene des Abzugsverpflichteten möglich. Alternativ kann der Abzugsverpflichtete bei der folgenden StAnmeldung die abzuführende KapErtrSt entsprechend kürzen. § 44b Abs. 1 wurde durch das InvStRefG (v. 19.7.2016, BGBl. I 2016, 1730) neu gefasst und regelt die Erstattung von KapErtrSt, die auf Ausschüttungen eines Investmentfonds in dessen Liquidationsphase angefallen ist, soweit es sich dabei nicht um den Wertzuwachs eines Kj. iSd. § 17 InvStG nF handelt.

§ 45 schließt die Erstattung der KapErtrSt aus, wenn Dividendenerträge an einen anderen als den Inhaber der Kapitalbeteiligung ausgezahlt werden. Dies gilt

nicht für den Fall der Veräußerung eines Dividendenscheins iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a (§ 45 Satz 2). Die Erstattung an einen Erwerber von Zins-scheinen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b ist dagegen ausgeschlossen.

§ 45a regelt für die Abzugstatbestände des § 43 Abs. 1 Satz 1 die KapErtrSt-Anmeldung und die Ausstellung von KapErtrStBescheinigungen. Die Vorschrift regelt auch die Verpflichtung des Ausstellers einer StBescheinigung zur Korrektur solcher StBescheinigungen, die den Voraussetzungen der Abs. 2 bis 5 nicht entsprechen, sowie die Haftung des Ausstellers von StBescheinigungen.

§ 45d ordnet für alle zum StAbzug verpflichteten Personen an, dass diese bestimmte Daten aus Freistellungsaufträgen an das BZSt. zu übermitteln haben (s. Anm. 35). Zur Überprüfung der Berechtigung des Bezugs bestimmter Sozialleistungen dürfen die Daten aus den Mitteilungen auf Verlangen an die Sozialleistungsträger weitergegeben werden (Abs. 2).

§ 45e enthält die Ermächtigungsvorschrift für den Erlass der ZinsInfVO, mit der die europäische Zinsrichtlinie 2003/48/EG v. 3.6.2003 in nationales Recht umgesetzt worden war. Die InsInfVO gilt grds. nur noch für Zinszahlungen, die bis zum 31.12.2015 zugeflossen sind. Ihre Außerkraftsetzung ist Folge der Aufhebung der ZinsRL durch RL (EU) 2015/2060 v. 10.11.2015 (ABl. EU 2015 Nr. L 301, 1); s. Anm. 11.

Einstweilen frei.

5

B. Rechtsentwicklung der §§ 43–45e

6

KapErtrStG v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 345): Erstmalige Einf. einer KapErtrSt von 10 % als zusätzliche Abgabe auf Dividenden aus Aktien, GmbH- und Genossenschaftsausschüttungen, Wertpapierzinsen, Zinsen aus Hypotheken-, Grund- und Rentenschulden sowie aus bestimmten anderen Darlehen. Es kam zu keiner Anrechnung auf die ESt, da das Einkommen, das auf Vermögensbesitz beruhte, bewusst höher belastet werden sollte.

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

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Unter Beibehaltung des KapErtrStSatzes von 10 % Übernahme der in der Zweiten StNotVO v. 19.12.1923 getroffenen KapErtrStRegelungen in das EStG (§§ 83–88); abweichend vom KapErtrStG 1920 fielen

- GmbH-Ausschüttungen,
 - Genossenschaftsausschüttungen nur noch dann, wenn sie unter 10 RM je Altmitglied lagen und
 - Zinsen aus Hypotheken, Grund- und Rentenschulden
- nicht mehr unter die Abzugspflicht.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): § 43 trat im Zuge der Neuordnung des KapErtrStRechts an die Stelle von § 83 Abs. 1, 2 und 4 EStG 1925. In den StAbzug wurden erneut GmbH-Ausschüttungen sowie Genossenschaftsausschüttungen, die unter 10 RM lagen, einbezogen. Damit er-

hielt die KapErtrSt ihren bis 2007 maßgeblichen Inhalt (WEBER-GRELLET, DStR 2013, 1357 [1358]).

KapErtrStDV v. 22.12.1934 (RStBl. 1935, 17): Ergänzung der KapErtrStRegelungen des EStG 1934. In § 2 Abs. 1 Nr. 1 KapErtrStDV wurde die in § 84 EStG 1925 enthaltene Regelung über die Abstandnahme vom StAbzug bei Identität von Gläubiger und Schuldner übernommen.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Erweiterung der sachlich steuerabzugspflichtigen Erträge, insbes. durch Wiedereinbeziehung der Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren mW ab 1.4.1946.

MilitärRegG Nr. 64 v. 22.6.1948 (StuZBl. NRW 1948, 123): Der frühere Umfang der KapErtrStPflicht wurde mW ab 1.1.1949 im Wesentlichen wiederhergestellt.

KapMarktFördG v. 15.12.1952 (BGBl. I 1952, 793; BStBl. I 1952, 985): Erweiterung der Abzugstatbestände des § 43 Abs. 1 um Zinsen aus bestimmten festverzinslichen Wertpapieren durch Anfügung der Nr. 3–6.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Wegen der mit der KStReform ohnehin notwendig gewordenen Neuregelung im Bereich der KapErtrStVorschriften wurden die §§ 43 ff. unter gleichzeitiger Einarbeitung der KapErtrStDV neu gefasst. Neueinführung des § 43a, der aus § 44 Abs. 1 und 4 aF, und aus § 45 Abs. 1 aF und aus § 3 KapErtrStDV die Bestimmungen über die Bemessung der allgemeinen KapErtrSt und der Kuponsteuer neuer Art übernahm.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Die sog. Kuponsteuer wurde abgeschafft.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Mit Einf. der sog. kleinen KapErtrSt von 10 % (Quellensteuer) wurde der Katalog des § 43 Abs. 1 um Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden sowie Renten aus Rentenschulden (Nr. 4), Zinsen aus Altanleihen (Nr. 5) und um Zinsen aus Kapitalforderungen aller Art (Nr. 8) – ausgenommen ausländ. Kapitalerträge, Interbankengeschäfte und Zinsen aus Spareinlagen mit gesetzlicher Kündigungsfrist von drei Monaten (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 Buchst. b Doppelbuchst. bb, Abs. 3) – erweitert. Ausschüttungen auf Anteile inländ. Wertpapier-Sondervermögen unterlagen ebenfalls der kleinen KapErtrSt.

StReformÄndG 1990 v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Die durch das StReformG 1990 eingeführte kleine KapErtrSt wurde infolge des erheblichen Verwaltungsaufwands sowie der eintretenden Kapitalflucht ab 1.7.1989 abgeschafft (Aufhebung von § 43 Abs. 1 Nr. 4 und 8, Streichung des Abs. 3 Sätze 2 und 3) (vgl. hierzu LINDBERG, Das Zinsabschlaggesetz, 1992, 20).

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): In § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 und Satz 2 wurde die KapErtrStPflicht auf Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7) und zinsähnliche Erträge (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) mit einem StSatz (Zinsabschlag) von 30 % oder 35 % bei Tafelgeschäften ausgedehnt. Der Zinsabschlag trat neben die unverändert fortbestehende KapErtrSt von 25 %. Er erfasst Zinsen aus sog. verbrieften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a) und einfachen Forderungen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b). Einbezogen werden Zinserträge aus verbrieften ausländ. Kapitalforderungen (§ 43 Abs. 1 Satz 1). Für bestimmte Zinserträge aus einfachen Forderungen muss der StAbzug nicht vorgenommen werden (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b Doppelbuchst. aa–dd). Zum Abzug ist die die Zinserträge auszahlende Stelle (Zahlstellensteuer) verpflichtet (§ 44 Abs. 1). Der Sparer-Freibetrag und WKPauschbetrag können be-

reits beim StAbzug – außer in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 (s.u. „Entwurf eines StBereinG 1999“) und 6 – berücksichtigt werden, indem der StPfl. dem Abzugsverpflichteten einen Freistellungsauftrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder eine NV-Bescheinigung einreicht (§ 44a Abs. 1 und 2). Gleichzeitig wurde der StAbzug auf ausgeschüttete und thesaurierte Zins- und Mieterträge aus Anteilen an inländ. Wertpapier- und Grundstückssondervermögen (Investmentfonds) eingeführt (§§ 38b, 44 KAGG).

FKPG v. 23.6.1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl. I 1993, 510): Mit Wirkung ab 1.7. 1993 wurden Ausschüttungen ausländ. Wertpapier-Sondervermögen mit und ohne Vertriebszulassung einem StAbzug von 30 % unterworfen. Der Abzug erfolgt durch die inländ. depotführende Stelle.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Anpassung des § 43 an die Änderungen des § 20, insbes. des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 in einer neuen Nr. 8. Damit wurde der StAbzug ab 1994 auf in- und ausländ. Kapitalerträge aus der Veräußerung von getrennten Zinsscheinen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b), auf vereinnahmte Stückzinsen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3) und auf die Veräußerung bzw. Einlösung bestimmter Finanzinnovationen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4) ausgedehnt. Die jeweilige Bemessungsgrundlage für die neuen Tatbestände wurde in § 43a Abs. 2 (Marktrendite oder Pauschalbemessungsgrundlage) bestimmt. Erstmals wurde die sog. Topflösung zur Berücksichtigung von gezahlten Stückzinsen (§ 43a Abs. 3) bei der Bemessung des StAbzugs in das Gesetz aufgenommen. Für die Rückgabe oder Veräußerung von Anteilen aus in- und ausländ. Investmentfonds wurde zum 1.1.1994 die Besteuerung des Zwischengewinns eingeführt (§ 38b Abs. 4 KAGG, § 18a Abs. 1 Nr. 3 AuslInvestmG).

Steuertentlastungsgesetz 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): In § 45d wurde Abs. 1 Nr. 3 dahingehend geändert, dass die Mitteilung an das Bundesamt für Finanzen anstatt der Höhe des erteilten Freistellungsauftrags nunmehr die Höhe des Betrags (Kapitalertrag) enthalten muss, für den aufgrund des Freistellungsauftrags vom StAbzug Abstand genommen worden ist. Abs. 2 wurde dahingehend erweitert, dass die Mitteilungen nur zur Durchführung eines Verwaltungsverfahrens oder eines gerichtlichen Verfahrens in Steuersachen oder eines Strafverfahrens wegen einer Steuerstraftat oder eines Bußgeldverfahrens verwendet werden dürfen. In Abs. 3 wurde die Berechtigung des Bundesamts für Finanzen zum Datenabgleich mit den bei den Sozialleistungsträgern vorhandenen Daten und die Mitteilung des Ergebnisses an die Sozialbehörden aufgenommen. Die Beschränkung auf die Bundesanstalt für Arbeit ist entfallen.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, § 43a Abs. 1 Nr. 2 und § 45b werden aufgehoben und letztmals auf Kapitalerträge angewandt, die vor dem 1.1.1999 zufließen (§ 52 Abs. 53), da derartige Wertpapiere nicht mehr im Umlauf sind.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die Vorschriften der §§ 43–45d über die KapErtrStPflcht, die Höhe des StAbzugs, die StErhebung sowie das Verfahren der StErstattung im Fall der Nicht-Veranlagung zur ESt werden komplett neu gefasst. Insbesondere in § 43 werden Änderungen vorgenommen, die wegen des Wegfalls der Vorschriften zur Vergütung von KSt in §§ 36a–36e notwendig wurden.

Bundeswertpapierverwaltungsgesetz v. 11.12.2001 (BGBl. I 2001, 3519; BStBl. I 2002, 186): Einführung der Begriffe „Bundeswertpapierverwaltung“ und „Landesschuldenverwaltung“ in § 43a Abs. 4.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In § 43a Abs. 2 wird Satz 7, der die Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Fremdwährungspapieren regelt, angefügt.

Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Änderung der §§ 43 Abs. 1, 43a Abs. 2 Satz 7, 44 Abs. 6, 44a Abs. 4 und Abs. 7 sowie des § 45a Abs. 5.

Viertes Finanzmarktförderungsgesetz v. 21.6.2002 (BGBl. I 2002, 2010): Streichung des § 45d Abs. 2 betr. die Nutzung der Mitteilung an das Bundesamt für Finanzen im Verwaltungs- oder steuerstrafgerichtlichen Verfahren.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): § 44c, der die StErstattung bei bestimmten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen regelte, wird aufgehoben.

AO-ÄndG v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1753; BStBl. I 2005, 343): Änderung des § 44 Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 hinsichtlich des Zuflusszeitpunkts von Anteilerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2.

Richtlinien-Umsetzungsgesetz v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Erweiterung des StAbzugs in § 43 Abs. 1 auf Einnahmen aus der Veräußerung von isolierten Dividendenscheinen und Anpassung des § 43b an die Änderung der Mutter-Tochter-RL (RL 90/435/EWG) durch die RL 2003/123/EG v. 22.12.2003 und an die BFH-Rspr. (BFH v. 18.12.2002 – I R 51/01, BFH/NV 2003, 572; BFH v. 18.12.2002 – I R 68/01, HFR 2003, 991; BFH v. 18.12.2002 – I R 50/01, Der Konzern 2003, 564).

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): In § 43b Abs. 1 wird Satz 4 im Hinblick auf Gewinnausschüttungen angefügt, die anlässlich einer Umwandlung oder Liquidation von KapGes. zufließen, für die die Mutter-Tochter-RL (RL 90/435/EWG) keine Anwendung findet. § 44 Abs. 6 Sätze 2–5 werden redaktionell geändert.

Gesetz zur Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung und zur Schaffung eines Refinanzierungsregisters v. 22.9.2005 (BGBl. I 2005, 2809): Änderung der §§ 44b, 45b, 45d, da die bisherigen Aufgaben des Bundesamts für Finanzen mit administrativen steuerfachlichen Aufgaben des BMF in einem neuen Bundeszentralamt für Steuern (BZSt.) zusammengelegt wurden.

JSStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Anpassung des § 43 Abs. 3 an die Änderungen in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und redaktionelle Änderung des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 7 Buchst. b Satz 2 sowie weitere Änderung in §§ 43a, 43b, 44, 44b, 45a und 45b.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Anpassung der kapertstl. Vorschriften an die Umstellung auf das System einer abgeltenden KapErtrSt (Abgeltungsteuer) und Anpassung an die Erweiterung des § 20 Abs. 2 auf Veräußerungsgewinne. Wichtigste Änderungen sind die Einf. eines einheitlichen KapErtrStsatzes von 25 % in § 43a Abs. 1 Nr. 1 (ausgenommen der Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10) und die Ausweitung des bisherigen Stückzinstopfes auf einen allgemeinen Verrechnungstopf, in dem unterjährig von den Kreditinstituten die Verrechnung positiver und negativer Kapitalerträge und realisierter Kursgewinne/-verluste vorgenommen wird.

JSStG 2008 v. 20.12.2008 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Anpassung des § 43b an geänderte EU-RL und Schaffung einer Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung der KapErtrStAnmeldung in § 45a Abs. 1. Anpas-

sung von § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 Buchst. b, § 45a Abs. 4 Satz 2 an den durch das UntStReformG 2008 neu gefassten § 44a Abs. 8.

Gesetz zur Errichtung eines Finanzmarktstabilisierungsfonds v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982): Mit § 14 Abs. 1 FMStFG wird geregelt, dass die Kapitalerträge des Fonds nicht dem StAbzug unterliegen.

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Infolge der Erweiterung des § 20 um einen Abs. 4a wird § 43a Abs. 2 Satz 2 an diese Vorschrift redaktionell angepasst. Redaktionelle Anpassungen erfolgen weiter in § 44a Abs. 8 und 9.

JSStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Die Mitteilungspflicht der auszahlenden Stelle bei unentgeltlicher Übertragung wurde erweitert. § 43 Abs. 1a wurde aufgehoben, Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 redaktionell geändert und in Abs. 2 Satz 6 wurde die Aufbewahrungsfrist auf sechs Jahre verkürzt. In § 43 Abs. 5 Satz 1 wurden die Regelungen zur Abgeltungswirkung überarbeitet und ein neuer Satz 4 eingefügt, der auch bei der Abgeltungsteuer die Möglichkeit des § 165 AO eröffnet.

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098): Eine neue Nr. 1a wurde in § 43 Abs. 1 Satz 1 eingeführt, die den StAbzug bei Dividenden inländ. sammel- und streifbandverwahrten Aktien und bei Tafelgeschäften regelt. Damit wurde das System der Abzugspflicht umgestellt: Bislang war der Schuldner (die inländ. Aktiengesellschaft) zum StAbzug verpflichtet. Mit dem OGAW-IV-UmsG ging die Abzugsverpflichtung grds. auf das inländ. depotführende Kreditinstitut über. Damit fallen seither Abzugsverpflichtung und Verpflichtung zur Ausstellung der KapErtrStBescheinigung (§ 45a) grds. nicht mehr auseinander. Ziel war es, die Möglichkeit zu beenden, Arbitragegewinne aus sog. Cum/Ex-Geschäften zu erzielen. Vorgenommen wurden auch redaktionelle Folgeänderungen aus der Einf. der neuen Nr. 1a in § 43 Abs. 1 Satz 1.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): In § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a wurden die Begriffe „Genussscheine“ und sonstige „Erträgnisscheine“ eingefügt. In § 43 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 wurde die entsprechende Anwendung der nach Nr. 1a geltenden Vorschriften für Teilschuldverschreibungen und Genussrechte bei bestimmten Verwahrungen nach dem DepotG angeordnet. Das Erstattungsverfahren des § 44b wurde vereinfacht.

AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 (BGBl. I 2013, 4318; BStBl. I 2014, 2): Als redaktionelle Folgeänderung des AIFM-UmsG v. 4.7.2013 (BGBl. I 2013, 1981) wurde in § 43 Abs. 2 Satz 2 der Begriff „Kapitalanlagegesellschaft“ durch den Begriff „Kapitalverwaltungsgesellschaft“ ersetzt.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): In § 43 Abs. 1 Nr. 4 wurde eine Ausnahmeregelung für den StAbzug für Kapitalerträge aus gebrauchten LV eingefügt. Diese soll aufgrund der „niedrigen Anzahl der betroffenen Fälle einer Vermeidung von Bürokratieaufwand für die Versicherungswirtschaft“ dienen (BTDrucks. 18/1529, 58; HOFFMANN in FROTSCHER/GEURTS, § 43 Rz. 4e [2/2017]; PAINTNER, DStR 2014, 1621). Hintergrund ist, dass § 20 Abs. 1 Nr. 6 durch das KroatienAnpG um eine Regelung (Sätze 7 und 8) ergänzt worden ist, nach der auch Erträge aus gebrauchten LV stpfl. sind. § 43 Abs. 1 Nr. 4 nimmt diese Erträge vom StAbzug aus, da dieser nicht auf die Sätze 7 und 8 des § 20 Abs. 1 Nr. 4 verweist. In § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b wurden außerdem die Begriffe „Kreditinstituts oder eines ausländischen Finanzdienstleistungsinstituts“ durch den Begriff „Unternehmen“ ersetzt, da auch in §§ 53, 53b KWG nur noch der Begriff „Unternehmen“ verwendet wird.

ZollkodexAnpG v. 30.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Neu eingefügt wurde ein Buchst. c in § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 3. Damit gilt im Falle von Aktien, die ganz oder teilweise von der Dividendenregulierung und somit auch von der Auszahlung der Dividende über die Wertpapiersammelbank ausgeschlossen werden (sog. abgesetzte Bestände), die ausschüttende Gesellschaft als die Kapitalerträge auszahlende Stelle. Um dieser eine ordnungsgemäße Abführung der KapErtrSt zu ermöglichen, hat die Wertpapiersammelbank der ausschüttenden Gesellschaft den Umfang der abgesetzten Bestände mitzuteilen. Daneben wurden Änderungen in § 44b Abs. 5 Satz 3 vorgenommen.

Gesetz zur Modernisierung der Finanzaufsicht über Versicherungen v. 1.4.2015 (BGBl. I 2015, 434): In § 43 wurde der bisherige Verweis auf §§ 106, 110a oder 110d VAG durch einen Verweis auf §§ 61, 65 oder § 58 VAG ersetzt.

VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): § 93c AO wurde eingeführt. Die Vorschrift zieht bestimmte Regelungen zu Übermittlungspflichten durch Dritte vor die Klammer. Zudem wurden in § 72a Abs. 4 AO die Haftung Dritter bei Datenübermittlungen iSv. § 93c AO geregelt und in § 203a AO eine neue Rechtsgrundlage für die Außenprüfung bei mitteilungspflichtigen Stellen eingefügt (zu § 93c s. ua. HÖRETH/STELZER, DStZ 2016, 520 [521 f.]). Das erforderte Folgeänderungen in § 43 Abs. 1 Sätze 6 und 7, Abs. 2 Sätze 7 und 8.

InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Die Besteuerung von in- und ausländ. Investmentfonds sowie von Anlegern von Investmentfonds wurde grundlegend reformiert (zum InvStRefG vgl. Anhang zu § 20 EStG, Einf. zum InvStG Anm. 4 ff., sowie ua. KELTERBORN, BB 2017, 2263; ANZINGER, FR 2016, 101; HÖRING, DStZ 2016, 383; KEMPE/HIRTZ, DStR 2016, 1; JANSEN/GREGER, BB 2018, 407 und 1243). Dies machte Folgeänderungen der §§ 43 ff. zum 1.1.2018 notwendig. Für Ausschüttungen aus Investmentfonds (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 2 Abs. 11 InvStG) und die Vorabpauschale (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 18 InvStG) wurde der Tatbestand des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 neu eingefügt; für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds (§ 16 Abs. 1 Nr. 3 iVm. § 19 InvStG) § 43 Abs. 1 Satz Nr. 9.

C. Bedeutung der Kapitalertragsteuer

I. Wesen der Kapitalertragsteuer

7 1. Rechtsnatur der Kapitalertragsteuer

Die KapErtrSt ist keine Steuer eigener Art, sondern eine besondere Erhebungsform der ESt und KSt, mit der zur Sicherung und Kontrolle des Steueraufkommens (GERSCH in KSM, § 43 Rz. A 3 [3/2010]) idR an der Quelle der Erträge, bei der die Erträge auszahlende Stelle oder bei der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle die ESt abgegolten oder eine Vorauszahlung auf die ESt oder KSt der Steuerinländer geleistet wird (BTDrucks. 7/1470, 307). Soweit die KapErtrSt Vorauszahlungscharakter hat, ist sie allerdings keine echte Vorauszahlung iSd. § 37, weil sie nicht auf die laufenden Vorauszahlungen anrechenbar ist. Sie wird vielmehr nur bei der Bemessung oder Anpassung der Vorauszahlungen berücksichtigt (§ 37 Abs. 3 Sätze 2 und 4). Die Anrechnung auf die festgesetzte ESt oder KSt erfolgt dagegen wie bei einer Vorauszahlung (§ 36 Abs. 2 Nr. 2).

Bei Steuerausländern gilt nach § 50 Abs. 2 Satz 1 die ESt für die dem KapErtrStAbzug unterliegenden Einnahmen – ebenso wie bei Steuerinländern mit privaten Kapitaleinkünften seit 2009 – durch den StAbzug als abgegolten, soweit die Einnahmen nicht zu den BE eines inländ. Betriebs gehören (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1).

2. Quellensteuercharakter der Kapitalertragsteuer

8

Der Begriff „Quellensteuer“ ist im deutschen StRecht nicht gebräuchlich. Er wird aber im StRecht einer Reihe anderer Länder, zB Frankreich und Österreich, für im Abzugsweg (an der Quelle) erhobene Steuer verwendet (zB „*retenne à la source*“ im französischen StRecht) und hat sich international als Terminus für alle am Ursprung von Kapitalerträgen und anderen Einnahmen erhobenen Steuern eingebürgert und durchgesetzt. Der Begriff wird nicht nur bei Auszahlung der Erträge durch den Schuldner an den Gläubiger, sondern auch dann verwendet, wenn eine dazwischen geschaltete Stelle, zB eine Bank oder ein anderes Finanzdienstleistungsunternehmen, die Erträge um die einzubehaltende Steuer zu kürzen hat und anschließend die verbleibenden Nettoerträge an den Gläubiger auszahlt. In dieser Art eines weiten Verständnisses des Begriffs „Quellensteuer“ kann auch die deutsche KapErtrSt als Quellensteuer bezeichnet werden (s. schon die Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 33, und ebenso BTDrucks. 7/1470, 307). Soweit die auszahlende Stelle den StAbzug vorzunehmen hat, kann sie – möglicherweise treffender – auch als „Zahlstellensteuer“ beschrieben werden (vgl. HAMACHER/DAHM in KORN, § 43 Rz. 3 [10/2017]; HOFFMANN in FROTSCHER/GEURTS, § 43 Rz. 9 [2/2017]; WEBER-GRELLET, DStR 2013, 1412 [1416]).

3. Objektsteuermerkmale der Kapitalertragsteuer

9

Sowohl in der Rspr. als auch im Schrifttum wurde die KapErtrSt oftmals als eine sich stark einer Objektsteuer annähernde Steuer bezeichnet (MIRRE/DREUTTER, Handkommentar der Reichssteuergesetze, Bd. II, 89, mwN zur ursprünglichen Rspr.).

Objektsteuermerkmale nach geltendem Recht: War die KapErtrSt ursprünglich einmal als Objektsteuer ohne Erstattung zu viel einbehaltener StAbzugsbeträge konzipiert (vgl. KapErtrStG v. 29.3.1920; s. Anm. 6), so sind heute an Objektsteuermerkmalen die Nichtberücksichtigung persönlicher Verhältnisse, das Ausgabenabzugsverbot und die ab 2009 erweiterte Abgeltungsfunktion geblieben. Die Vorschriften über den StAbzug weisen allerdings auch gewisse Merkmale einer Personensteuer auf (KNAUPP in KIRCHHOF, 18. Aufl. 2019, § 43 Rz. 1), denn die Abstandnahme vom StAbzug aufgrund von Freistellungsaufträgen und NV-Bescheinigungen sowie zB die ehgattenübergreifende Verrechnung von positiven und negativen Erträgen nach Vorlage eines gemeinsamen Freistellungsauftrags hängen von den persönlichen Verhältnissen der Stpfl. ab. Ebenso ist die Erstattung der KapErtrSt von den individuellen Verhältnissen abhängig. Zudem ist der StAbzug in bestimmten Fällen auch heute noch als Vorauszahlung auf die ESt bzw. KSt ausgestaltet (§ 32d Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1–3). Somit hat die KapErtrSt Züge sowohl einer Objektsteuer (HOFFMANN in FROTSCHER/GEURTS, § 43 Rz. 8 [2/2017]) als auch einer Personensteuer. Die Systemänderung im Jahre 2009 hat durchaus zu einer Schedulisierung des ESt-Rechts geführt (WEBER-GRELLET, DStR 2013, 1357 [1358]), die aufgrund der äü-

berst komplexen Regelungen in §§ 43 ff. den angestrebten Vereinfachungseffekt konterkarierte (GERSCH in KSM, § 43 Rz. A 2 [3/2010]) und umfangreiche Verwaltungsanweisungen notwendig machte (vgl. nur BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85; Ergänzung des BMF-Schreibens v. 18.1.2016 durch BMF v. 3.5.2017 – IV C 1 - S 2252/08/10004:020 – DOK 2017/0376548, BStBl. I 2017, 739; BMF v. 19.12.2017 – IV C 1 - S 2405/0:008, BStBl. I 2018, 52; BMF v. 12.4.2018 – IV C 1 - S 2252/08/10004:021 – DOK 2018/0281370, BStBl. I 2018, 624).

9a 4. Massengeschäfte

Bei Wertpapiergeschäften in ihrer heutigen Form handelt es sich um Massengeschäfte, die einen hohen Abstraktionsgrad aufweisen. Die Geschäfte finden grds. zwischen anonymen Marktteilnehmern statt und können nur durch den Einsatz spezieller EDV-Programme mit der notwendigen Präzision, Qualität und Geschwindigkeit durchgeführt werden. Daraus ergeben sich zivilrechtl. Herausforderungen. Im Einzelnen:

Zivilrechtliche Probleme bei der Übertragung von Aktien: Das deutsche Zivilrecht erfasst die heutige Wirklichkeit des Wertpapierhandels nur teilweise. Es geht im Ausgangspunkt von zT überholten Vorstellungen aus; dies betrifft zB die gedanklich noch immer zugrunde liegende Annahme, Aktien seien in einzelnen physisch verwahrten Urkunden verbrieft. In der Praxis werden börsennotierte Aktien deutscher Emittenten fast ausschließlich in Form einer bei der Clearstream Banking AG als Zentralverwahrer hinterlegten Globalurkunde verwahrt. Wie das Eigentum an einer einzelnen Aktie übertragen wird, ist dann auch zivilrechtl. umstritten. Im Kern dreht sich der Streit um die Frage, ob der Hinterleger einen Herausgabeanspruch hat, den er abtreten kann (vgl. §§ 929, 931 BGB). In der Abwicklungspraxis der Banken reduziert sich die Übertragung von Aktien dabei letztlich auf einen rein elektronischen Vorgang, bei dem die Wertpapiersammelbank die Gesamtzahl der Aktien auf die bei ihr angeschlossenen Depotbanken aufteilt, die ihrerseits eine weitere Aufteilung auf die einzelnen Depots der Kunden vornehmen. Gegenläufige Ansprüche etwa werden dabei auf der jeweiligen Ebene aufgerechnet (LORITZ, WM 2017, 309 [312]).

Außerbörsliche Geschäfte: Aktiengeschäfte werden heute vielfach nicht über staatlich konzessionierte Börsen abgewickelt, sondern erfolgen außerbörslich. Derartige Geschäfte werden als OTC-Geschäfte (*over-the-counter*) bezeichnet und bieten insbes. bei großvolumigen Aktiengeschäften Vorteile. Eine entscheidende Rolle spielen dabei sog. Zentrale Gegenparteien (*Central Counterparties*). Ein qualitativer Unterschied zwischen klassischen Börsengeschäften und OTC-Geschäften unter Einschaltung einer Zentralen Gegenpartei besteht praktisch kaum noch. Insbesondere werden auch OTC-Geschäfte durch den Einsatz sog. *Inter Dealer Broker*, die Angebote auf Kauf und Verkauf zusammenführen, im Wesentlichen anonym durchgeführt (LORITZ, WM 2017, 309 [311 f.]).

Durch die Komplexität all dieser Vorgänge können Friktionen auch im Zusammenspiel mit den Vorschriften über die KapErtrSt entstehen. Dies zeigt das folgende Beispiel:

Beispiel: Verkaufen 1000 Kunden der Depotbank A je 100 Aktien der X-AG, während je 500 Kunden der Depotbanken B und C je 100 solcher Aktien kaufen, während wiederum andere 500 Kunden der Depotbank C je 100 Aktien der X-AG verkaufen und 200 Kunden der Depotbank B und 300 Kunden der Depotbank A je 100 solcher Aktien kaufen, kann unabhängig von der Frage, ob es sich um Börsen- oder OTC-Geschäften

handelt, keiner der jeweiligen Käufer und Verkäufer sagen, vom welcher konkreten anderen Vertragspartei er seine Aktien erworben hat. Im Beispiel würden Depotbank A 70 000 Aktien (100 000 Verkäufe ./ 30 000 Käufe) von Clearstream abgebucht, Depotbank B 70 000 Aktien zugebucht (50 000 Käufe + 20 000 Käufe), während der Bestand von Depotbank C unverändert bleibt (50 000 Käufe ./ 50 000 Verkäufe).

Diese Umstände sollten bei der Auslegung der Vorschriften über die KapErtrSt mitbedacht werden. Nicht handhabbar erscheint es vor diesem Hintergrund, wenn etwa das wirtschaftliche Eigentum in Abhängigkeit von individuellen Umständen der jeweiligen Vertragsparteien zu unterschiedlichen Zeitpunkten übergehen würde. Davon geht aber das Hess. FG aus, wenn es für Leerverkäufe und OTC-Geschäfte einerseits und gedeckte Börsengeschäfte andererseits zu jeweils unterschiedlichen Zeitpunkten den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums annimmt (Hess. FG v. 10.3.2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656, rkr.; Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761, rkr.). Eine Notwendigkeit dazu besteht jedenfalls seit der Verlagerung des StAbzugs von KapErtrSt auf die auszahlende Stelle im Rahmen des OGAV-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126) mW zum 1.1.2012 nicht mehr, denn bereits durch diese Maßnahme sollte die Möglichkeit von Arbitragegewinn aus Cum-/Ex-Geschäften aufgrund der Nichteinbehaltung von KapErtrSt bei über ausländ. Stellen abgewickelten Leerverkäufen beendet worden sein, ohne dass es noch darauf ankäme, dass in bestimmten Fallkonstellationen das wirtschaftliche Eigentum zu einem späteren Zeitpunkt als üblich übergeht.

II. Verfassungsmäßigkeit der Kapitalertragsbesteuerung

1. Schedulenbesteuerung

10

Die seit 2009 als Reaktion auf den internationalen Steuerwettbewerb eingeführte niedrige Schedulenbesteuerung privater Kapitalerträge ist bereits durch die Entsch. des BVerfG v. 27.6.1991 (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654) vorgezeichnet gewesen. Das Gericht hat damals eine Quellenbesteuerung von Zinserträgen zur Verhinderung des Vollzugsdefizits im Bereich des § 20 als verfassungsrechtl. durchaus zulässig bezeichnet: „Es bliebe auch im Rahmen des gesetzgeberischen Einschätzungsspielraums, wenn der Gesetzgeber ... alle Kapitaleinkünfte ... an der Quelle besteuert und mit einer Definitivsteuer belastet, die in einem linearen Satz den absetzbaren Aufwand und den Progressionssatz in Durchschnittswerten typisiert“ (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654).

Auch die Entsch. des BVerfG v. 21.6.2006 (BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, DStR 2006, 1316) hat die Sicherung des deutschen Wirtschaftsstandorts als Rechtfertigung für eine Durchbrechung des Gleichheitsgrundsatzes anerkannt, wengleich aber am Prinzip der Gleichbehandlung aller Einkunftsarten festgehalten wurde (dazu HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 505). Vor diesem Hintergrund muss die schedulenhafte und niedrige Besteuerung der Kapitaleinkünfte durch einen Quellensteuerabzug vom Stpfl. wohl grds. hingenommen werden.

2. Indienstnahme Privater

10a

Kritisch zu sehen ist auch die umfangreiche unentgeltliche Indienstnahme der Kreditinstitute zum StAbzug im Rahmen der Abgeltungsteuer (grundlegend zur

Indienstnahme Privater: IPSEN, FS Kaufmann, 1950, 141; DRÜEN, Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012). In seiner „Ausgangsentcheidung ... zur Indienstnahme Privater“ (DRÜEN, Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, 2012, 21) kam des BVerfG zu dem Erg., dass es sich bei der Verpflichtung der Banken zur Einbehaltung und Abführung der Kuponsteuer um eine an Art. 12 Abs. 1 GG zu messende, zulässige Regelung der Berufsausübung handele (BVerfG v. 29.11.1967 – 1 BvR 175/66, NJW 1968, 347). Mit seinem Nichtannahmebeschluss (BVerfG v. 28.8.2000 – 1 BvR 1821/97, DB 2000, 2113) zur unentgeltlichen Bearbeitung der Freistellungsaufträge durch die Kreditinstitute hat das BVerfG auch eine Vergütung des Aufwands durch die Kunden der Banken abgelehnt. In der Zielsetzung „Verwaltungsvereinfachung und Effizienz“ bei der Inanspruchnahme der Stpfl. durch den Staat sieht das Gericht einen die Regelung rechtfertigenden Gemeinwohlbelang, der auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahrt. Die Verwaltung von Freistellungsaufträgen stehe im Zusammenhang mit der Entsch. des Gesetzgebers, die Kreditinstitute zur Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt an den Staat heranzuziehen und überschreite auch nicht die Grenzen, die sich für richterliche Entsch. aus Art. 20 Abs. 2 und 3 GG ergeben (krit. dazu ua. HEY, FR 1998, 497; GEURTS, DB 1997, 1997; für einen staatlichen Kostenausgleich BURGI, Funktionale Privatisierung und Verwaltungshilfe, 1999, 271).

Zu einer besonderen Belastung wird die Indienstnahme Privater im Rahmen der KapErtrSt dadurch, dass Fehler Haftungsfolgen nach sich ziehen können (etwa nach § 45a Abs. 7) und dies nach dem Willen des Gesetzgebers auch in Fällen gelten soll, in denen die Abzugsverpflichteten schwierige Rechtsfragen zu beurteilen haben. Dies gilt mit der Neufassung des Investmentsteuerrechts etwa für den Fall der Dividendenkompensationszahlungen nach § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG, bei denen von möglicherweise abzugsverpflichteten Personen erwartet wird, dass diese beurteilen können, ob ihr Gegenüber ein Investmentfonds im Sinne des deutschen Steuerrechts ist (dazu KLEIN/HÖRNER/ADAM, ISR 2018, 216 [224]).

III. Aspekte der Kapitalbesteuerung innerhalb der EU

11 1. EU-Zinsrichtlinie (aufgehoben)

Die EU-Zinsrichtlinie wurde mW ab dem 1.1.2016 aufgehoben (RL (EU) 2015/2060 des Rates v. 10.11.2015 zur Aufhebung der RL 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, ABl. EU 2015 Nr. L 301, 1). Danach erfolgte der letzte Datenaustausch im Kj. 2016 für den Meldezeitraum 2015 (vgl. Art. 2 Änderung der Zinsinformationsverordnung: § 17 I ZIV idF 3. VO zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 18.7.2016, BGBl. I 2016, 1722). Die Aufhebung erfolgte im Hinblick auf die RL 2011/16/EU v. 15.2.2011 (ABl. EU 2011 Nr. L 64, 1) und die (ergänzende) RL 2014/107/EU v. 9.12.2014 (ABl. EU 2014 Nr. L 359, 1) zum verpflichtenden automatischen Informationsaustausch. Umgesetzt wurde diese RL durch das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz v. 21.12.2015 (BGBl. I 2015, 2531). Das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz gilt für Mitgliedstaaten der EU und für Drittstaaten, mit denen die „Mehrseitige Vereinbarung vom 29.10.14“ abgeschlossen ist (vgl. BMF v. 6.4.2017 – IV B 6 - S 1315/13/10021:046 – DOK 2017/0071951, BStBl. I 2017, 708; BMF v. 22.6.2017 – IV B 6 - S 1315/13/10021:046, BStBl. I

2017, 878 – Staatsenaustauschliste). Das Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz regelt die Pflichten der Finanzinstitute und des BZSt.

2. Mutter-Tochter-Richtlinie

12

Die RL des Rates über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (RL 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABl. EU 2011 Nr. L 345, 8) sieht im Grundsatz vor, dass Dividendenzahlungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften iSd. RL von einer Besteuerung an der Quelle befreit sind (Art. 5, 6 RL 2011/96/EU). Ein Mutter-Tochter-Verhältnis iSd. RL besteht bei einer Beteiligung von wenigstens 10 % am Kapital der Tochtergesellschaft. § 43b setzt die Vorgaben der Mutter-Tochter-RL in nationales Recht um und nennt die Voraussetzungen, unter denen die KapErtrSt bei Gewinnausschüttungen im Verhältnis von Tochter- zur Muttergesellschaft nicht erhoben wird.

3. Streubesitzdividenden

13

Dividenden aus Beteiligungen von stl. im EU-Ausland ansässigen Gesellschaften an inländ. Tochtergesellschaften, die die Höhe von 10 % nicht erreichen, fallen nicht in den Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-RL. Bis zu dem am 29.3.2013 in Kraft getretenen Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 (BGBl. I 2013, 561) hatte dies zur Folge, dass derartige Streubesitzdividenden bei Zahlungen an einen stl. im EU-Ausland ansässigen Gesellschafter einer höheren StBelastung unterlagen als bei Zahlung an eine inländ. Gesellschaft, denn bei inländ. KapGes. wurden die Dividenden bei der Veranlagung zu 95 % von der kstl. Bemessungsgrundlage ausgenommen (§ 8b Abs. 1, 5 KStG) und die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt wurde anschließend im Veranlagungsverfahren auf die deutsche KSt vollständig angerechnet oder ggf. erstattet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2). Ausländische KapGes. als Empfänger von Streubesitzdividenden fielen nicht in den Anwendungsbereich des § 43b und konnten daher lediglich etwaige Erstattungsansprüche aus DBA oder auf 15 % nach § 44a Abs. 9 geltend machen. In seiner Entsch. v. 20.10.2011 (EuGH v. 20.10.2011 – C-284/09 – Deutschland/Kommission, Slg 2011, I-9879) hatte der EuGH diesen Umstand als Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV) bewertet. Durch das Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09 sollte dieser Verstoß beseitigt werden, indem künftig Streubesitzdividenden auch bei Zahlung an inländ. KapGes. als Anteilseigner der vollen StPflicht unterliegen (§ 8b Abs. 4 KStG). Dies gilt für nach dem 28.2.2013 vorgenommene Dividendenausschüttungen (§ 34 Abs. 7a KStG aF). Für sog. Altfälle, also bis zum 28.2.2013 zugeflossene Ausschüttungen an stl. im EU-Ausland ansässige KapGes. wurde eine Regelung eingeführt, nach der auf Antrag des Stpfl. die Abgeltungswirkung aufgehoben (§ 32 Abs. 1 KStG) und die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt erstattet wird (§ 32 Abs. 5 KStG).

Einstweilen frei.

14

D. Geltungsbereich der Kapitalertragsteuer-Vorschriften

15

I. Sachlicher Geltungsbereich

Die Vorschriften über die KapErtrSt gelten für inländ., aber auch für bestimmte ausländ. (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 bis Nr. 7 Buchst. a und Nr. 8 bis 12) Kapitalerträge iSd. § 20. Es werden bis auf Zinsen aus Grundschulden und Hypotheken (§ 20 Abs. 1 Nr. 5), Erträge aus Wechseldiskont (§ 20 Abs. 1 Nr. 8) und solche Kapitalerträge, die ohne Berührung einer inländ., zur Einbehaltung verpflichteten Stelle ausgezahlt werden, alle in § 20 aufgezählten Einnahmen aus Kapitalvermögen vom StAbzug erfasst. Steuerpflichtige Erträge, die nicht der KapErtrSt unterliegen haben, hat der Stpfl. in seiner EStErklärung anzugeben (§ 32d Abs. 3 Satz 1).

Kapitalertragsteuerabzug: Dem StAbzug unterliegen nur die in § 43 abschließend aufgezählten in- und ausländ. Kapitalerträge. Inwieweit Erträge als inländ. einzuordnen sind, bestimmt § 43 Abs. 3. Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 sowie Nr. 1a bis Nr. 4 sind inländ., wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (§ 43 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1). Kapitalerträge iSd. § 43 Satz 1 Nr. 4 (Erträge aus LV) sind auch dann inländ., wenn der Schuldner eine Niederlassung iSd. §§ 61, 65 oder 68 des Versicherungsaufsichtsgesetzes im Inland hat (§ 43 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2). Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 (Veräußerung von Dividendenscheinen bzw. Abtretung von Dividendenansprüchen) sind inländ., wenn der Schuldner der veräußerten Ansprüche die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt (§ 43 Abs. 3 Satz 2). Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 (Einnahmen aus Dividendenkompensationszahlungen, wenn die Aktien mit Dividendenberechtigung (cum) erworben, aber ohne Dividendenberechtigung (ex) geliefert werden) sind inländ., wenn der Emittent der Aktien Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat (§ 43 Abs. 3 Satz 3). Ausländische Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 1a iVm. Nr. 6 liegen vor, wenn weder die Voraussetzungen des § 43 Abs. 3 Satz 1 noch des Satzes 2 vorliegen. Zum „Inland“ s. § 1 Anm. 57; zum „Wohnsitz“ s. § 1 Anm. 62, zu „Geschäftsleitung“ und „Sitz“ s. § 1 KStG Anm. 20, 21.

Kapitalertragsteuerbemessung: Für die dem StAbzug unterliegenden Erträge ist die Bemessung der KapErtrSt in § 43a geregelt. § 43b regelt die Bemessung der KapErtrSt in den Fällen der Mutter-Tochter-RL.

Kapitalertragsteuerentrichtung: Die Entrichtung der KapErtrSt regelt § 44 für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7b und Nr. 8 bis 12 sowie Satz 2.

Abstandnahme vom Steuerabzug: Nach § 44a kommt in bestimmten Fällen eine Abstandnahme vom StAbzug durch den Abzugsverpflichteten in Betracht.

Kapitalertragsteuererstattung kann nach § 44b bei rechtsgrundlosem KapErtrStAbzug oder bei verspäteter Vorlage von bestimmten Bescheinigungen (zB Freistellungsbescheinigung, NV-Bescheinigung) in Anspruch genommen werden. Die Vorschrift ist durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809) stark vereinfacht worden. § 44b Abs. 1 wurde durch das InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) neu gefasst und regelt nunmehr die Erstattung von KapErtrSt, die auf Ausschüttungen eines Investmentfonds in dessen Liqui-

dationsphase angefallen ist, soweit es sich bei diesem nicht um Wertzuwachs eines Kj. iSd. § 17 InvStG nF handelt.

Kapitalertragsteueranmeldung und -bescheinigung: Die Regelungen zur Anmeldung und Bescheinigung der KapErtrSt finden sich in § 45a. Die Verpflichtung trifft jeweils den (inländ.) Schuldner der Kapitalerträge, die (inländ.) auszahlende Stelle oder die nach § 44 Abs. 1a zur Abführung verpflichtete Stelle.

II. Persönlicher Geltungsbereich

16

Schuldner sowohl der KapErtrSt als auch der mit ihr abgeholzten ESt ist nach § 44 Abs. 1 Satz 1 in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7b und 8 bis 12 der Gläubiger der Kapitalerträge, dh. derjenige, der den Tatbestand des § 20 erfüllt. Nach BFH (BFH v. 15.3.1995 – I R 85/93, BFH/NV 1996, 112) ist Gläubiger im zivilrechtl. Sinne derjenige, der einen Anspruch auf den Kapitalertrag hat. Neben den materiell-rechtl. bestimmten Stpfl. tritt nach § 44 Abs. 1 Satz 3 – wie bei der LSt – der sog. Entrichtungsschuldner oder besser Entrichtungspflichtige (vgl. HEUERMANN, StuW 2006, 332, sowie HEUERMANN, FR 2013, 354), also derjenige, der zum Einbehalt, zur Anmeldung und zur Abführung der KapErtrSt verpflichtet ist. Dabei handelt es sich entweder um (i) den Schuldner der Kapitalerträge (Fälle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 4 sowie 7a und 7b), (ii) die für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag ausführende Stelle (Fälle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2) oder (iii) die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (Fälle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 5 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2).

Kapitalertragsteuerabzug, -bemessung, -entrichtung, -anmeldung und -bescheinigung richten sich grds. nach sachlichen Merkmalen; persönliche Merkmale und Verhältnisse des Gläubigers der Kapitalerträge bleiben im StAbzugsverfahren grds. unberücksichtigt. Eine Ausnahme stellt die Freistellung bis zur Höhe des Sparer-Pauschbetrags dar (§ 20 Abs. 9), die NV-Veranlagungsbescheinigung und die ehgattenübergreifende unterjährige Verlustverrechnung durch das Kreditinstitut. Der Abzug von WK/BA oder SA ist im Abzugsverfahren mit Ausnahme der Veräußerungs- und Glattstellungskosten ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 Satz 1). Nach § 43a Abs. 2 Satz 1 sind als Bemessungsgrundlage für den StAbzug grds. die ungekürzten Erträge heranzuziehen (Bruttoprinzip).

Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a kommt ua. in folgenden Fällen in Betracht:

- ▶ *Freistellungsauftrag* (§ 44a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 10 Satz 2), wenn die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 aus Genussrechten oder in bestimmten Fällen der Überlassung an ArbN, Nr. 1a (vgl. § 44a Abs. 10 Satz 2), Nr. 3 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 von unbeschränkt Stpfl. den Sparer-Pauschbetrag von 801 € bzw. 1.602 € nicht übersteigen und ein Freistellungsauftrag vorliegt (§ 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1);

- ▶ *NV-Bescheinigung* (§ 44a Abs. 1 Satz 4), wenn unbeschränkt Stpfl. voraussichtlich nicht zur ESt zu veranlagten sind und eine NV-Bescheinigung des FA vorliegt (§ 44a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2);

- ▶ *Körperschaftsteuerbefreiter Gläubiger* (§ 44a Abs. 4 und 4a) bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2, wenn der Gläubiger ein kstbefreites inländ. KStSubjekt (§ 44a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1), eine inländ. jPöR (§ 44a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) oder – in entsprechender Anwendung des Abs. 4 – eine PersGes. iSd. § 212 Abs. 1 SGB ist;

Vor § 43 Anm. 16–17 D. Geltungsbereich der KapErtrSt.-Vorschriften

► *Dauerüberzahler*: Nach § 44a Abs. 5 bei sog. Dauerüberzahlern für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 1a (vgl. § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 2), Nr. 2, 5 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2, die unbeschränkt oder beschränkt Stpfl. zufließen, bei denen die Erträge zu den BE gehören und die KapErtrSt aufgrund der Art ihrer Geschäfte auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende ESt oder KSt;

► *Gemeinnützige Gläubiger*: Für die Abstandnahme vom StAbzug nach § 44a Abs. 7 bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 1a (vgl. § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3) 2, 3 und 7a bis 7c ist grds. die Vorlage einer NV-Bescheinigung erforderlich;

► *Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften*: Ist der Gläubiger der Kapitalerträge nach § 43 Abs. 1 eine beschränkt stpfl. Körperschaft iSd. § 2 Nr. 1 KStG, so werden zwei Fünftel der einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt erstattet, wobei § 50d Abs. 1 Sätze 3 bis 12 sowie Abs. 3 und 4 entsprechende Anwendung finden sollen (§ 44a Abs. 9 Sätze 1 und 2).

Kapitalertragsteuererstattung wird unter den Voraussetzungen des § 44b gewährt (s. Anm. 15).

17

III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Abgeltungswirkung der Kapitalertragsteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen: Die ESt für Einkünfte, die dem Abzug der KapErtrSt unterliegen, gilt bei beschränkt Stpfl. durch den StAbzug grds. als abgegolten. Das gilt auch, wenn der StAbzug tatsächlich nicht vorgenommen wurde (BFH v. 26.4.1978 – I R 97/76, BStBl. II 1978, 628) sowie auch, wenn ein Nachforderungsbescheid ergeht, da die Nachforderung dem StAbzug gleichsteht (BFH v. 18.5.1994 – I R 21/93, BStBl. II 1994, 697; wie hier LOSCHOLDER in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50 Rz. 27). Ausnahmen von der Abgeltungswirkung enthält § 50 Abs. 2 Satz 2. Dies betrifft insbes. Fälle, in denen die Kapitalerträge BE eines inländ. Betriebs sind. Zur vollständigen oder teilweisen Erstattung der KapErtrSt aufgrund von DBA s. Anm. 34.

Verbot von Ausgabenabzug und Verlustberücksichtigung: Dem Abzug der KapErtrSt unterliegen die vollen Kapitalerträge ohne Abzug (§ 43a Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1). Nach § 43 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2, der durch das InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730) eingeführt wurde, ist der StAbzug bei Erträgen aus Investmentfonds nur von den nach Anwendung der Teilfreistellung nach § 20 InvStG 2018 verbleibenden Investmenterträgen vorzunehmen. Infolge der Abgeltungswirkung für beschränkt Stpfl. scheidet damit idR jede Berücksichtigung von WK oder BA bei der deutschen Besteuerung aus.

Besonderheiten bei der erweiterten beschränkten Steuerpflicht: Seit dem VZ 2013 ist bei ausgewanderten unbeschränkt Stpfl., auf die § 2 AStG Anwendung findet, die Abgeltungswirkung des Abzugs der KapErtrSt nach § 50 Abs. 2 nicht mehr aufgehoben. Die Aufhebung der Abgeltungswirkung gilt seitdem nur noch für Einkünfte, die dem StAbzug aufgrund von § 50a unterliegen (§ 2 Abs. 5 Satz 3 AStG).

Ausländische Personengesellschaft als Ertragsschuldner: Insbesondere bei Einnahmen aus stiller Gesellschaft und Zinsen aus partiarischen Darlehen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4) iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 3 kommen als Ertragsschuldner auch PersGes. in Betracht. Ob es sich in diesen Fällen um inländ. Kapitalerträge handelt, richtet sich danach, ob die PersGes. als Schuldnerin der Kapitalerträge (§ 43 Abs. 3

Satz 1) Geschäftsleitung oder Sitz im In- oder Ausland hat. Bei einer im Ausland ansässigen PersGes. sind die Erträge keine inländ., selbst wenn die PersGes. teilweise oder ganz aus inländ. Gesellschaftern besteht. Bei Unterbeteiligung am Geschäftsanteil einer PersGes. ist Schuldner der Hauptbeteiligte, sodass es an inländ. Kapitalerträgen auch dann fehlt, wenn die Gesellschaft zwar im Inland ansässig ist, der Hauptbeteiligte aber nicht.

Einstweilen frei.

18–19

E. Verhältnis des Steuerabzugs zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

20

Verhältnis zu § 11: Der für die Entstehung der allgemeinen KapErtrSt und für die Vornahme des StAbzugs maßgebende Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge (§ 44 Abs. 1 Satz 2) bestimmt sich nach den Zuflussregeln des § 11 Abs. 1, soweit sich aus den Vorschriften über den StAbzug nicht etwas anderes ergibt. Im Einzelnen:

► *Sonderregelung für den Zufluss von Gewinnanteilen (zB Dividenden):* Gewinnanteile (Dividenden) und andere Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge an dem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist (§ 44 Abs. 2 Satz 1). Ist lediglich die Ausschüttung beschlossen, ohne dass ein Auszahlungstag bestimmt wird, so gilt der Tag nach dem Ausschüttungsbeschluss als Zuflusszeitpunkt (§ 44 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1). Ist durch das Gesetz eine abweichende Fälligkeit des Auszahlungsanspruchs bestimmt oder lässt das Gesetz eine abweichende Bestimmung der Fälligkeit durch Satzungsregelung zu, gilt als Zuflusszeitpunkt dagegen der Tag der Fälligkeit (§ 44 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2).

► *Sonderregelung für den Zufluss von Einnahmen aus stiller Gesellschaft und partiarischen Darlehen:* Ohne besondere Vereinbarung über den Ausschüttungszeitpunkt gelten Einnahmen aus stiller Gesellschaft am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder der sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3), spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des betreffenden Wj., als zugeflossen (§ 44 Abs. 3 Satz 1). Dies gilt entsprechend für Einnahmen aus partiarischen Darlehen (§ 43 Abs. 3 Satz 2).

► *Stundung des Kapitalertrags:* Haben Gläubiger und Schuldner vor dem Zufließen ausdrücklich Stundung des Kapitalertrags vereinbart, weil der Schuldner vorübergehend zur Zahlung nicht in der Lage ist, so ist der StAbzug erst mit Ablauf der Stundungsfrist vorzunehmen.

► *Unterschiedliche Zuflusszeitpunkte für Kapitalertragsteuer und veranlagte Einkommensteuer:* Infolge der besonderen Zuflussregelungen in § 44 Abs. 2 und 3 kann es vorkommen, dass der danach maßgebende Zufluss und der sich nach ihm richtende Zeitpunkt der Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt einerseits sowie der Zufluss nach den allgemeinen Regeln des § 11 und die Erfassung der Kapitalerträge bei der Veranlagung andererseits in zwei verschiedene VZ fallen. Kommt es zwischen diesen beiden Zeitpunkten zu einem Gläubigerwechsel, so können sich Probleme ergeben, weil die KapErtrSt in diesen Fällen nicht für die

Rechnung desjenigen einbehalten wird, dem die KapErtrStAnrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz Nr. 2 zustehen würde.

Beispiel: Verkauft Privatanleger A einen Zinsschein einer Schuldverschreibung, der in 01 fällig war, an B und legt B diesen Zinsschein der Bank in 02 zur Auszahlung vor, so hat A den Kaufpreis in 01 ertragstl. im Wege der Veranlagung zu erklären und zu versteuern (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b), während B in 02 lediglich eine Forderung einzieht. Gleichwohl hat die Bank vom auszuzahlenden Zinsbetrag an B nach §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. b, 44 Abs. 1 KapErtrSt einzubehalten (Zufluss der Erträge aus Sicht der Bank 02), die B, da er, was die Bank aber nicht erkennen kann, nicht Gläubiger der Zinserträge ist und den Zahlungsbetrag auch nicht zu versteuern hat, anrechnen kann. Zuflusszeitpunkt bei A ist das Jahr 01, in dem die Zinsen fällig und für A verfügbar waren (§ 11). Er wäre auch Anrechnungsberechtigter, jedoch findet unter Privatpersonen kein StAbzug statt. B dagegen verbleibt nur die Möglichkeit, mit der Veranlagung der Kapitalerträge in 02 unter Offenlegung des Veräußerungsvorgangs die KapErtrSt vom FA zurückzufordern.

Verhältnis zu § 20: Der Katalog der Kapitalerträge, die dem StAbzug nach § 43 Abs. 1 unterliegen, ist enger als die Aufzählung der zu Einkünften aus Kapitalvermögen führenden Einnahmen in § 20; zur Bedeutung der Aufzählung in § 20 s. § 20 Anm. 46. Folgende Erträge fallen zwar in den Anwendungsbereich der Abgeltungssteuer, wenn diese von den Stpfl. als private Kapitalerträge erzielt werden, unterliegen aber nicht der KapErtrSt:

- ▶ § 20 Abs. 1 Nr. 5: Zinsen aus Hypotheken und Grundschulden und Renten aus Rentenschulden.
- ▶ § 20 Abs. 1 Nr. 8: Diskontbeträge aus Wechseln und Anweisungen einschließlich der Schatzwechsel.
- ▶ *Erträge, die von im Ausland ansässigen Banken ausgezahlt werden:* Diese unterliegen grds. ebenfalls nicht dem Einbehalt von deutscher KapErtrSt. Sie sind im Veranlagungsverfahren durch den Stpfl. zu erklären.

Verhältnis zu § 36: Die Regelungen über den Zeitpunkt der Entstehung der KapErtrSt in § 44 Abs. 1 Satz 2 (Zufluss) stellen – wie die Regelungen für die EStVorauszahlungen in § 37 Abs. 1 Satz 2, für die LSt in § 38 Abs. 2 Satz 2 und für die Abzugsteuer der beschränkt Stpfl. in § 50a Abs. 5 Satz 1 – eine in § 36 Abs. 1 Satz 1 ausdrücklich zugelassene Ausnahme („soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist“) von dem dort niedergelegten allgemeinen Grundsatz dar, dass die ESt mit Ablauf des VZ entsteht.

▶ *Vorauszahlungscharakter der Kapitalertragsteuer:* Soweit die KapErtrSt keine Abgeltungswirkung hat, wird bei unbeschränkt Stpfl. die KapErtrSt nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 auf die ESt bzw. iVm. § 31 Abs. 1 KStG auf die KSt angerechnet, die auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte entfällt, soweit keine Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Die endgültige Besteuerung der Kapitalerträge richtet sich nach dem individuellen ESt- oder KStTarif. Bei beschränkt Stpfl. ist mit dem StAbzug die ESt grds. abgegolten (§ 50 Abs. 2, § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

▶ *Erstattung der Kapitalertragsteuer:* Die Regelungen über die Erstattung der KapErtrSt sind *lex specialis* zu der in § 36 Abs. 4 Satz 2 getroffenen Bestimmung über die Rückzahlung überzahlter ESt. Sie haben zum Ziel, unnötige Veranlagungen zu vermeiden, indem statt der Veranlagung und der erst nach ihrer Durchführung stattfindenden Auszahlung der KapErtrSt die Erstattung in einem besonderen und zeitlich vorgezogenen Verfahren gewährt wird.

Verhältnis zu § 36a und § 50j: Für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (also insbes. für Dividenden aus sammelverwahrten Aktien) enthält § 36a weitere

Voraussetzungen, die für die volle Anrechnung der durch StAbzug erhobenen ESt erfüllt sein müssen. Namentlich wird (vorbehaltlich bestimmter in § 36 Abs. 4 enthaltener Ausnahmen) gefordert, dass der Stpfl.:

- während einer Mindesthaltedauer von 45 Tagen, die innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach der Fälligkeit der Kapitalerträge erreicht werden muss, ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 AO) der Aktien ist;
- während dieser Mindesthaltedauer mindestens 70 % des Wertminderungsrisikos (sog. Mindestwertänderungsrisiko) trägt;
- nicht verpflichtet ist, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten.

Die Vorschrift dient der Eindämmung sog. Cum/Cum-Geschäfte, bei denen Steuerausländer die von ihnen gehaltenen Aktien typischerweise über den Dividendenstichtag mit Dividendenanspruch (cum) auf anrechnungsberechtigte Steuerinländer übertragen haben. Den Vorteil aus der Steueranrechnung beim Steuerinländer teilen sich die Parteien typischerweise wirtschaftlich. Die Vorschrift ist erstmals anwendbar auf Kapitalerträge, die ab dem 1.1.2016 zufließen (§ 52 Abs. 35b). § 50j enthält eine vergleichbare Regelung für Cum/Cum-Geschäfte zwischen Steuerausländern, bei denen ein Steuerausländer seine Aktien über den Dividendenstichtag auf einen anderen Steuerausländer überträgt, der jedoch eine günstigere Position nach Maßgabe des auf ihn anwendbaren DBA hat. Die Gesetzesbegründung bezeichnete solche Fälle als „cum/cum-treaty shopping“ (BTDrucks. 18/10506, 78 f.; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 50j Rz. 1). § 50j enthält keine explizite Anwendungsregelung. Richtigerweise ist die Vorschrift auf ab dem 1.1.2017 zufließende Kapitalerträge anzuwenden (§ 50j Anm. 6; ERTLICH in BLÜMICH, § 50j Rz. 23 [4/2017]).

Verhältnis zu § 49 und § 50: Soweit abzugspflichtige Kapitalerträge BE des inländ. Betriebs eines beschränkt Stpfl. sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 2), bemisst sich die ESt oder KSt grds. nach § 32a Abs. 1 (vgl. § 50 Abs. 1 Satz 2), sodass auch hier die KapErtrSt vorauszahlungsähnlichen Charakter hat und § 36 Abs. 2 Nr. 2 (Anrechnung auf die ESt oder KSt) gilt. Gehören die der KapErtrSt unterliegenden Kapitalerträge zu den beschränkt stpfl. Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 5 (Einkünfte aus Kapitalvermögen), so gilt die ESt oder KSt durch den StAbzug als abgegolten (§ 50 Abs. 2 Satz 1). Das gilt allerdings nicht, wenn die Einkünfte BE eines inländ. Betriebs sind (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1). Soweit keine beschränkte StPfl. besteht, unterbleibt ein StAbzug (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 – S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 313).

Verhältnis zu § 50d Abs. 3: Ausländische Gesellschaften mussten für eine teilweise oder vollständige Entlastung von deutscher KapErtrSt bislang die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 erfüllen, der dem Zweck dient, sog. *treaty shopping* zu verhindern. Nach zwei Entsch. des EuGH ist allerdings davon auszugehen, dass § 50d Abs. 3 jedenfalls in wesentlichen Teilen europäische Grundfreiheiten verletzt (vgl. EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16 – Deister Holding AG, vormals Traxx Investments NV, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24; EuGH v. 20.12.2017 – C-613/16 – Juhler Holding A/S, ABl. EU 2018 Nr. C 72, 24; EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24). Der EuGH begründet seine Entsch. im Kern damit, dass § 50d Abs. 3 jede Einzelfallprüfung ausschließe. Die Mitgliedstaaten der EU könnten in dieser pauschalen Art und Weise aber nur „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Konstruktion(en)“ aufgreifen, „die einzig und allein zur ungerechtfertigten Nutzung eines Steuervorteils ge-

schaffen wurde(n)“ (EuGH v. 14.6.2018 – C-440/17, ABl. EU 2018 Nr. C 328, 24, Rz. 48). Die FinVerw. hatte auf die erste der beiden Entsch. des EuGH reagiert und den Versuch unternommen, die Auswirkungen dieser Entsch. zu begrenzen (BMF v. 4.4.2018 – IV B 3 - S 2411/07/10016 - 14 – DOK 2018/0148776, BStBl. I 2018, 589). Nach der zweiten Entsch. wird der Gesetzgeber reagieren müssen. § 50d Abs. 3 in seiner bisherigen Form dürfte nicht zu halten sein (zum Ganzen GRAF, BB 2018, 2391; zur Rechtsentwicklung – insbes. zum Verhältnis zum Europarecht – s. § 50d Anm. 2, 7).

Verhältnis zu § 51a Abs. 2b ff.: Mit dem BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592) und dem AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2012 (BGBl. I 2013, 1809) wurde zum VZ 2015 ein elektronisches Abzugsverfahren für die KiSt auf Kapitalerträge eingeführt. Die Religionszugehörigkeit des Stpfl. wird dem Abzugsverpflichteten zu diesem Zweck vom BZSt. zum Abruf zur Verfügung gestellt (ANEMÜLLER, ErbStB 2015, 117 [120]). Das vorherige sog. Antragsverfahren wurde abgeschafft. Der Stpfl. kann indes durch einen Antrag auf Eintragung eines Sperrvermerks beim BZSt. die Mitteilung seiner Religionszugehörigkeit und damit den Abzug der KiSt verhindern (ETTLICH in BLÜMICH, § 51a Rz. 72 [8/2018]).

II. Verhältnis zu anderen nationalen Vorschriften

21 1. Verhältnis zum KStG

Verhältnis zu § 5 Abs. 2 KStG: Abgeltungswirkung besteht bei allen Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 für die nach § 5 Abs. 1 KStG von der KSt befreiten KStSubjekte, weil sich deren StBefreiung nicht auf die dem StAbzug ganz oder teilweise unterliegenden Einkünfte erstreckt (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG). Die Steuer kann durch die Regelungen zur Abstandnahme oder Erstattung des § 44a aufgehoben werden. Für den genannten Gläubigerkreis kommt bei bestimmten Kapitalerträgen ggf. eine Abstandnahme vom StAbzug nach § 44a Abs. 4 in Betracht.

Verhältnis zu § 8b und § 32 KStG: Zu den Regelungen zu Streubesitzdividenden und zur Mutter-Tochter-RL s. Anm. 11.

21a 2. Verhältnis zur AO

Verhältnis zu §§ 39, 42 AO: In der jüngeren Rspr. und in Teilen der Literatur ist die Tendenz zu erkennen, dass als stl. unerwünscht betrachteten Gestaltungen durch Anwendung der Vorschriften über das wirtschaftliche Eigentum der Boden entzogen werden soll (vgl. etwa BFH v. 16.4.2014 – I R 2/12, DB 2014, 2321, zu einer bestimmten Art von Cum/Ex-Geschäften; BFH v. 18.8.2015 – I R 88/13, BStBl. II 2016, 961, kein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei der Wertpapierleihe; Hess. FG v. 10.3.2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656, rkr., und Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761, rkr., jeweils zu Cum/Ex-Geschäften; SCHÖN, RdF 2015, 115 [119 ff.]). Ein derart „missbrauchsinduziertes“ (vgl. FLORSTEDT, FR 2016, 641 [645, 651]) Verständnis des wirtschaftlichen Eigentums verstößt einerseits gegen den Zuordnungszweck des § 39 AO (HAARMANN, BB 2018, 1623 [1636]), andererseits stößt es jedenfalls dort an seine Grenzen, wo die stl. Beurteilung von Kauf, Verkauf oder leihweise Überlassung von Wertpapieren am Kapitalmarkt auch bei typischerweise anonymen Massengeschäften von bestimmten Umständen in der Sphäre einer an der-

artigen Geschäften beteiligten Person abhängig werden würde, obwohl die anderen beteiligten Personen diese Umstände naturgemäß nicht kennen können (s. Anm. 9a). Vorzugswürdig ist in diesen Fällen eine Prüfung am Maßstab des § 42 AO (FLORSTEDT, StuW 2018, 216). Zu begrüßen ist daher, dass die FinVerw. mittlerweile jedenfalls kritische Fälle der Wertpapierleihe wieder über § 42 AO lösen will (BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986), nachdem sie zunächst (womöglich voreilig) die Rspr. des BFH im Wesentlichen übernommen hatte (BMF v. 11.11.2016 – IV C 6 - S 2134/10/10003-02, BStBl. I 2016, 1324).

Verhältnis zu § 222 Satz 3 AO: Die Stundung der KapErtrStSchuld wie auch des Haftungsanspruchs gegen den Entrichtungspflichtigen ausgeschlossen (zu verfassungsrechtl. Bedenken s. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 222 AO Rz. 6 [2/2015]).

3. Verhältnis zum InvStG

22

Verhältnis zu §§ 6, 7 InvStG: Nach der Reform des InvStG unterliegen in- und ausländ. Investmentfonds auf der Fondseingangsseite mit ihren inländ. Beteiligungseinnahmen, inländ. Immobilienerträgen und sonstigen inländ. Einkünften der KSt (§ 6 Abs. 2 InvStG). Soweit diese Einnahmen, Erträge oder Einkünfte einem StAbzug unterliegen, beträgt die KapErtrSt einheitlich 15 %, und zwar bereits inklusive SolZ (§ 7 Abs. 1 InvStG). Voraussetzung ist die Vorlage einer sog. Statusbescheinigung gem. § 7 Abs. 3 Satz 1 InvStG beim Entrichtungsverpflichteten der KapErtrSt (zum Problem der KapErtrSt auf Zahlungen im Zusammenhang mit Wertpapierleih- und -pensionsgeschäften iSv. § 6 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 vgl. ua. KLEIN/HÖRNER/ADAM, ISR 2018, 216; LECHNER/SCHÖBER, BB 2018, 1691). Nimmt ein Spezial-Investmentfonds die Transparenzoption wahr, so sind die Regelungen des EStG zum StAbzug vom Kapitalertrag so anzuwenden, als ob dem jeweiligen Anleger die inländ. Beteiligungseinnahmen oder die sonstigen inländ. Einkünfte unmittelbar selbst zugeflossen wären (§ 31 Abs. 1 InvStG), s. § 50 Anm. 1.

Verhältnis zu §§ 16, 34 InvStG: Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören Investmenterträge nach § 16 InvStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 3) sowie Spezial-Investmenterträge nach § 34 InvStG (§ 20 Abs. 1 Nr. 3a). Nur für die Investmenterträge nach § 16 InvStG finden sich die Regelungen zur KapErtrSt in § 43 ff. Für Ausschüttungen aus Investmentfonds (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 iVm. § 2 Abs. 11 InvStG) und die Vorabpauschale (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 iVm. § 18 InvStG) ergibt sich dies aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5, für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds aus § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9. Zum StAbzug verpflichtet ist insoweit die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1), also idR das die Investmentanteile verwahrende Kreditinstitut. Bemessungsgrundlage für die KapErtrSt sind die Erträge nach Anwendung einer etwaigen Teilfreistellung nach § 20 InvStG.

Für Spezial-Investmenterträge finden sich die Regelungen zur KapErtrSt in § 50 InvStG. Die Vorschrift ist *lex specialis* zu den §§ 43 ff., die lediglich insoweit Anwendung finden, als § 50 InvStG auf diese verweist. Zum StAbzug verpflichtet ist bei Spezial-Investmenterträgen der inländ. Spezial-Investmentfonds (zu den Einzelheiten vgl. Anhang zu § 20 EStG, § 50 InvStG Anm. 1).

III. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen

23 1. Grundzüge der DBA-Regelungen für Kapitalerträge

DBA-Regelungsinhalt: Die Vorschriften der DBA über Zinsen und Dividenden bestimmen im Grundsatz, dass die Kapitalerträge im Wohnsitzstaat besteuert werden (Art. 10 Abs. 1 [Dividenden], Art. 11 Abs. 1 OECD-MA 2017 [Zinsen]). Vielfach behält sich jedoch auch der Quellenstaat ein Recht zur Besteuerung vor, das dann meist der Höhe nach auf einen bestimmten Prozentsatz (5 % bzw. 15 %) der Bruttobeträge begrenzt ist (Grundsatz der Wohnsitzbesteuerung mit eingeschränktem Recht zur Quellenbesteuerung, s. Art. 10 Abs. 2, Art. 11 Abs. 2 OECD-MA). Davon abweichend bleibt das Besteuerungsrecht des Quellenstaats uneingeschränkt, wenn die Beteiligung oder Forderung, für die die Erträge gezahlt werden, zu einer vom Gläubiger im Quellenstaat unterhaltenen BS gehören (sog. Betriebsstättenvorbehalt, Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 OECD-MA).

Gegenstand der DBA-Regelungen für Kapitalerträge sind nur Erträge, die aus einem Vertragsstaat stammen und von einem Gläubiger im anderen Vertragsstaat bezogen werden. Daher haben diese Regelungen auf die deutsche KapErtrSt nur insoweit Auswirkungen, als die Gläubiger von Kapitalerträgen aus inländ. Quellen in einem anderen Vertragsstaat ansässig sind.

Geltungsbereich der DBA-Regelungen: Die DBA unterscheiden bei Kapitalerträgen nur zwischen Dividenden und Zinsen in jeweils einem gesonderten Abkommensartikel (Art. 10 [Dividenden], Art. 11 OECD-MA [Zinsen]). Die Begriffe „Dividenden“ und „Zinsen“ sind nicht in jeder Beziehung identisch mit den gleich lautenden Begriffen des deutschen StRechts; die Begriffsinhalte bestimmen sich nach eigenen DBA-Definitionen (Art. 10 Abs. 3, Art. 11 Abs. 3 OECD-MA).

► *Auswirkungen bei im Inland ansässigen Gläubigern* können sich aufgrund eines DBA auf die KapErtrSt lediglich dann ergeben, wenn inländ. Kapitalerträge dem Gewinn einer vom Gläubiger im anderen Vertragsstaat unterhaltenen BS zuzurechnen sind und somit aufgrund des Betriebsstättenvorbehalts (Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4 OECD-MA) die DBA-Regelung für Unternehmensgewinne (Art. 7 OECD-MA) eingreift.

► *Auswirkungen für im Ausland ansässige Gläubiger:* Abgesehen von den Fällen, in denen der Betriebsstättenvorbehalt gilt, weil die Kapitalerträge einer inländ. BS des Gläubiger zuzurechnen sind, ist durch die deutschen DBA die endgültige Erhebung einer KapErtrSt teils ganz ausgeschlossen und teils der Höhe nach begrenzt, meist auf einen Satz von weniger als 25 %.

Bei Dividenden aus Streubesitz gilt überwiegend eine einheitliche StSatzbegrenzung auf 15 %. Bei Zinsen sind die Regelungen differenzierter. Die DBA mit der Mehrzahl der westlichen Industrieländer schließen die Quellensteuerbegrenzung ganz aus, während im Übrigen auch hier die StSatzbegrenzungen gelten, die je nach DBA 10 %, 15 % oder 20 % betragen. Besonderheiten gelten nach einigen DBA für Schachteldividenden (sog. Schachtelprivileg), die – abweichend von Streubesitzdividenden (Art. 23A Abs. 2 OECD-MA) – auf deutscher Seite im Wohnsitzstaat des Gläubigers von der Besteuerung freigestellt sind (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA). Dabei gilt nach § 50d Abs. 1, dass die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der KapErtrSt ungeachtet der §§ 43b und 50g sowie etwaiger DBA anzuwenden sind, wobei der Anspruch des

Gläubigers der Kapitalerträge auf völlige oder teilweise Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer erhalten bleibt.

2. Quellensteuerhöchstsätze ausgewählter Doppelbesteuerungsabkommen für Dividenden und Zinsen unbeschränkt steuerpflichtiger natürlicher Personen

23a

Land	Dividenden	Zinsen
Australien	15 %	10 %
Belgien	15 %	15 %
China (Volksrepublik China ohne Hongkong und Macau)	10 %	10 %
Dänemark (ausdrücklich ausgenommen sind die Färöer und Grönland)	15 %	0 %
Estland	15 %	10 %
Finnland	15 % (oder 25 % bei stillen Gesellschaftern)	0 %
Frankreich seit 2002 (Zusatzabkommen v. 20.12.2001, BStBl. I 2002, 891)	15 %	0 %
Griechenland	25 %	10 % (fiktiv 10 %)
Indien	10 %	10 %
Irland	15 %	0 %
Israel	10 %	5 %
Italien	15 %	10 %
Japan	15 %	0 %
Kanada	15 %	10 %
Korea, Republik (nicht zu Korea gehört das Hoheitsgebiet der Demokratischen Volksrepublik Korea [Nordkorea])	15 %	10 %
Luxemburg	15 %	0 %
Mauritius	15 %	0 %
Mexiko	15 %	5 % oder 10 %
Niederlande	15 %	0 %
Norwegen	15 %	0 %
Österreich	15 %	0 %
Polen	15 %	5 %
Portugal	15 % (fiktiv 15 %)	10 % oder 15 % (fiktiv 15 %)
Russische Föderation (Russland)	15 %	0 %

Land	Dividenden	Zinsen
Schweden	15 %	0 %
Schweiz	15 %	0 %
Singapur	15 %	8 %
Spanien	15 %	0 %
Ungarn	15 %	0 %
Venezuela	15 %	5 %
Vereinigte Arabische Emirate (VAE)	10 % oder 15 %	0 %
Vereinigtes Königreich (Großbritannien und Nordirland)	15 %	0 %
Vereinigte Staaten (USA) (umfasst jedoch nicht Puerto Rico, die Jungferninseln, Guam und die anderen amerikanischen Besitzungen und Territorien)	15 %	0 %
Vietnam	15 %	10 %
Zypern (der Anwendungsbereich des DBA-Zypern erstreckt sich zurzeit nur auf den südlichen Teil des Landes; für Nordzypern besteht ein abkommensloser Zustand)	15 %	0 %

Die Kapitalertragsteuerbefreiungen oder -ermäßigungen aufgrund von DBA werden im Regelfall nicht bereits bei der Auszahlung oder Gutschrift der Erträge berücksichtigt, sondern müssen nachträglich durch Stellung eines Erstattungsantrags geltend gemacht werden.

24 3. DBA-Sonderregelungen für Kapitalerträge in bestimmten Fällen

Zahlreiche DBA enthalten Sonderregelungen für bestimmte Gläubiger oder für bestimmte Kapitalerträge. Einige der wichtigsten sind:

Weitergehende Abkommensvergünstigung für bestimmte Gläubiger:

Wenn in DBA für Zinsen keine Befreiung von der KapErtrSt, sondern nur eine Ermäßigung der KapErtrSt vorgesehen ist, wird vielfach jedoch über die allgemeinen StSatzermäßigungen hinaus eine Befreiung gewährt, wenn der Gläubiger der Zinsen die Regierung des anderen Vertragsstaats, eine seiner Gebietskörperschaften oder seine Staatsbank ist (zB Art. 11 Abs. 3 Buchst. a DBA-Australien). Eine in den USA ansässige und dort wegen Gemeinnützigkeit usw. stbefreite Institution, die bei angenommener Ansässigkeit in Deutschland ebenfalls stbefreit wäre, hat einen Anspruch auf völlige Befreiung der von deutschen Dividenden einbehaltenen KapErtrSt (Art. 27 DBA-USA).

Erweiterter Dividendenbegriff: Zu den Dividenden iSd. DBA gehören fast durchweg auch Einnahmen aus typisch stiller Beteiligung sowie teilweise auch Zinsen aus partiarischen Darlehen; zur Begriffsbestimmung im nationalen Recht s. § 20 Anm. 191 ff.

25 Einstweilen frei.

F. Ermittlung der abzugspflichtigen Kapitalerträge

26

Bruttoprinzip: Nach § 43a Abs. 2 Satz 1 sind grds. die vollen Kapitalerträge ohne jeden Abzug Bemessungsgrundlage für den StAbzug. Besonderheiten gelten für Erträge aus Investmentfonds (§§ 16, 20 InvStG nF; BReg., BTDrucks. 18/8045, 136; LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 43a Rz. 2).

Ausnahmen vom Bruttoprinzip: Nach § 43a Abs. 3 hat die auszahlende Stelle ausländ. Steuern auf Kapitalerträge nach Maßgabe des § 32d Abs. 5 zu berücksichtigen (Vgl. BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 201 ff.). Außerdem hat die auszahlende Stelle im jeweiligen Kj. negative Kapitalerträge einschließlich gezahlter Stückzinsen bis zur Höhe der positiven Kapitalerträge auszugleichen (§ 43 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1). Mit dieser Regelung wurde die vorherige Regelung zum sog. Stückzinstopf deutlich ausgeweitet (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 43a Rz. 3). Da die auszahlende Stelle negative und positive Kapitalerträge unterjährig nur in der Reihenfolge ihres Zuflusses abarbeiten kann, kann es zu einem StAbzug in unterschiedlicher Höhe kommen – je nachdem, in welcher Reihenfolge die positiven und negativen Kapitalerträge zufließen. Die auszahlenden Stellen können daher sog. Steuerverrechnungskonten führen, auf deren Grundlage sie dem Stpfl. unterjährig Steuergutschriften erteilen (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 212 ff.). Die Verlustverrechnung ist indes nur für Konten und Depots im PV zulässig (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 214 ff.). Für die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus Aktienverkäufen ist wegen § 20 Abs. 6 Satz 4 ein separater Verlustverrechnungstopf zu führen, in dem auch Verluste aus der Veräußerung von ADR (*American Depository Receipts*) und GDR (*Global Depository Receipts*) einzustellen sind (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 228 ff.).

G. Verfahrensfragen
I. Einbehalten, Anmelden und Abführen der Kapitalertragsteuer
1. Einbehalten der Kapitalertragsteuer (§ 44)

27

Zeitpunkt des Einbehaltens: Die KapErtrSt entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (§ 44 Abs. 1 Satz 2). Der Zeitpunkt des Zuflusses richtet sich grds. nach § 11 (zu Ausnahmen s. Anm. 11). In diesem Zeitpunkt ist der StAbzug vorzunehmen (§ 44 Abs. 1 Satz 3), und zwar von den folgenden Stellen:

- ▶ *in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 4 sowie 7a und 7b* vom Schuldner der Kapitalerträge;
- ▶ *in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2* von der für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle;
- ▶ *in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 5 bis 7 und 8 bis 12* von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle.

Bindung an die Auffassung der Finanzverwaltung: Der StAbzug ist unter Beachtung der im BStBl. veröffentlichten Auslegungsvorschriften der FinVerw. vorzunehmen (§ 44 Abs. 1 Satz 3 aE). Mit Wirkung zum 1.1.2016 hat der Gesetzgeber damit explizit die Bindungswirkung einer im BStBl. veröffentlichten Rechtsmeinung der FinVerw. auf die zur Vornahme des StAbzugs verpflichteten Stellen, also auf private Dritte, erstreckt. Bereits zuvor hatte die FinVerw. diese Auffassung in BMF-Schreiben vertreten (BMF v. 9.10.2012 – IV C 1 - S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953; BMF v. 8.7.2015 – IV C 1 - S 2252/09/10004:003 – DOK 2015/0595296, BStBl. I 2015, 543). Neben dem zentralen Schreiben betr. Einzelfragen zur Abgeltungssteuer (BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85) existiert eine Vielzahl weiterer im BStBl. veröffentlichter Schreiben zur Auslegungsfragen hinsichtlich des Abzugs von KapErtrSt (vgl. HOFMANN, DSrR 2016, 1848 [1849]), die damit für die zur Vornahme des StAbzugs verpflichteten Stellen bindend sind. Dies wurde damit begründet, dass die zur Vornahme des StAbzugs verpflichteten Stellen vom Staat in Dienst genommen werden und dabei gleichsam als „Organe der Steuererhebung“ tätig würden (BTDrucks. 18/4902, 44; BMF v. 18.1.2016 – IV C 1 - S 2252/08/10004:017 – DOK 2015/0468306, BStBl. I 2016, 85, Rz. 151a). Auch die Sicherstellung der Einheitlichkeit des StVollzugs und damit letztlich gleichheitsrechtl. Gründe werden zur Begr. angeführt (BTDrucks. 18/4902, 44). Nach Auffassung des Gesetzgebers haben die zur Vornahme des StAbzugs verpflichteten Stellen auch in rechtl. zweifelhaften Fällen den StAbzug nach Maßgabe der im BStBl. veröffentlichten Verwaltungsauffassung vorzunehmen; sie unterliegen indes keiner Pflicht, die strechtl. Würdigung der FinVerw. selbst zu prüfen (vgl. BTDrucks. 18/4902, 44). Eine Haftung bei Einhaltung der Vorgaben der FinVerw. scheidet daher mE aus. Eine Haftung sollte auch dann ausscheiden, wenn sich die zum StAbzug Verpflichteten an eine Auffassung der FinVerw. halten, die nicht im BStBl., sondern bspw. in einem Verbändeschreiben festgehalten wurde (KLEIN/HÖRNER/ADAM, ISR 2018, 216 [224]).

Voraussetzungen des Einbehaltens: Erhoben iSd. § 36 Abs. 2 Nr. 2 ist die KapErtrSt dann, wenn sie vom Abzugsverpflichteten für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge einbehalten wurde (Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761, rkr.). Wann genau die KapErtrSt einbehalten wurde, ist umstritten. Der Streit entzündet sich an sog. Cum/Ex-Geschäften, die dadurch charakterisiert waren, dass Dividendenkompensationszahlungen bis Ende des Jahres 2011 unter bestimmten Umständen nicht der KapErtrSt unterlagen. Dennoch wurden derartige Zahlungen marktüblich (nur) in Höhe der jeweiligen Nettodividende durchgeführt. Der Empfänger einer derartigen Kompensationszahlung stand wirtschaftlich also nicht anders, als wenn von einer Zahlung in Höhe der Bruttodividende KapErtrSt einbehalten und abgeführt worden wäre. Vor diesem Hintergrund wurde argumentiert, dass in diesen Fällen, die KapErtrSt einbehalten und damit iSd. § 36 Abs. 2 Nr. 2 erhoben gewesen sei. Es komme nur darauf an, dass der Käufer eine Zahlung in Höhe der Nettodividenden erhalten habe (vgl. DESENS, DSrZ 2012, 142 [152]; ENGLISCH, RdF 2012, 426). Die Gegenauffassung, der sich ua. das Hess. FG angeschlossen hat, verlangt für ein Einbehalten der KapErtrSt, dass die mit der Kompensationszahlung belastete Person (idR die Depotbank des Verkäufers) zuvor selbst den Bruttodividendenbetrag erhalten hat, von der die Steuer einzubehalten ist (Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761, rkr.; SCHÖN, RdF 2015, 115 [125 f.]). Angesichts der Tatsache, dass der Empfänger einer Zahlung in Höhe einer Nettodividende aufgrund der Anonymität des Kapitalmarktes und dessen Abwicklungsmodalitä-

ten (s. Anm. 9a) in vielen Fällen nicht wissen oder erkennen kann, ob die vom Hess. FG genannten Voraussetzungen erfüllt sind, ist dessen Erg. mE jedenfalls nicht frei von Zweifeln.

Rechtswirkungen des Einbehaltens: Das Einbehalten der KapErtrSt stellt nur eine Teilmaßnahme bei der Entrichtung der KapErtrSt dar. Entrichtet iSd. § 44 Abs. 1 ist die KapErtrSt erst mit ihrer Anmeldung und Abführung. Gleichwohl hat schon das Einbehalten eine Reihe von Rechtswirkungen:

► *Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO:* Da im Zeitpunkt des Einbehaltens die KapErtrSt nach § 44 Abs. 1 Satz 1 entstanden war, ist beim Einbehalten ohne rechtl. Grund auch ein Erstattungsanspruch grds. bereits entstanden, ohne dass es auf die Abführung ankommt.

► *Erboben iSd. § 36 Abs. Nr. 2* ist die KapErtrSt bereits dann, wenn sie vom Abzugsverpflichteten für Rechnung des Gläubiger einbehalten wurde; auf die tatsächliche Abführung kommt es nicht an (Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761, rkr.; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFH/NV 1996, 364; SCHÖN, RdF 2015, 115 [125 f.]).

► *Abgeltungswirkung:* Soweit der StAbzug Abgeltungswirkung hat, ist die ESt bereits durch den StAbzug abgegolten.

2. Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer (§ 45a Abs. 1)

28

Elektronische Anmeldung: Die Anmeldung der einbehaltenen KapErtrSt ist dem zuständigen FA auf elektronischem Weg zu übermitteln (§ 45a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1). Nur auf Antrag kann das FA zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten (§ 45a Abs. 1 Satz 4).

Anmeldung trotz Nichtvornahme des Steuerabzugs: Die Abgabe einer Anmeldung ist auch dann vorgeschrieben, wenn der StAbzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist (§ 45a Abs. 1 Satz 2). In diesen Fällen ist der Grund für die Nichtabführung anzugeben (§ 45a Abs. 1 Satz 3).

Rechtswirkung der Anmeldung und Abführung: Die Anmeldung ist eine StErklärung (§ 150 Abs. 1 Satz 2 AO) und steht einer StFestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 AO).

Stundung der Kapitalertragsteuerforderung: Die Verpflichtung des Schuldners der Kapitalerträge oder der auszahlenden bzw. der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle, die Steuer für Rechnung der Gläubiger der Kapitalerträge zu entrichten, einzubehalten und abzuführen, kann nicht mit der Begr. gestundet werden, der Abzugs- und Entrichtungsverpflichtete habe gegen das FA einen mit Sicherheit entstehenden StErstattungsanspruch. Der Anspruch des FA gegen den Entrichtungspflichtigen ist kein Anspruch aus einem StSchuldverhältnis iSd. AO. Der Abführungsverpflichtete ist nicht Schuldner iSd. § 43 AO (BFH v. 24.3.1998 – I R 120/97, BStBl. II 1999, 3).

Einspruch und Klage durch den Gläubiger der Kapitalerträge: Dem Gläubiger der Kapitalerträge steht, soweit in der StAnmeldung seine KapErtrSt enthalten ist, im Wege der sog. Drittanfechtung der Einspruch und ggf. die Klage vor dem FG zu (§ 40 Abs. 2 FGO). Der Einspruch ist gegen das BSFA des zum StAbzug Verpflichteten (idR des Kreditinstituts) zu richten. Zwar enthält die angefochtene Anmeldung der KapErtrSt keine StFestsetzung gegen den Gläubiger der Erträge, sondern gilt lediglich gem. § 168 Satz 1 AO als Festsetzung der Anmeldungs- und Entrichtungspflicht des Entrichtungspflichtigen. Gleichwohl ist

der Gläubiger der Erträge durch die Anmeldung und Entrichtung der KapErtrSt rechtl. und wirtschaftlich beschwert, da er als Schuldner der KapErtrSt gem. § 44 Abs. 1 Satz 1 den Einbehalt der KapErtrSt hinnehmen muss. Indes ist nach der stRspr. des BFH der Prüfungsumfang insoweit beschränkt, als im Rahmen einer im Wege der Drittanfechtung durch den Gläubiger der Kapitalerträge erhobenen Klage nur geprüft werden darf, ob der Schuldner der Kapitalerträge die StAnmeldung vornehmen durfte (BFH v. 12.12.2012 – I R 27/12, BStBl. II 2013, 682, Rz. 10 mwN).

29 II. Kapitalertragsteuerbescheinigung (§ 45a Abs. 2 bis 6)

Bescheinigungserteilung durch Schuldner oder auszahlende Stelle: Nach § 45a Abs. 2 Satz 1 haben

- in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 4, 7a und 7b der Schuldner der Kapitalerträge,
- in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 6, 7 und 8 bis 12 sowie des Satzes 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle und
- in den Fällen des § 44 Abs. 1a die zur Abführung der Steuer verpflichtete Stelle

dem Gläubiger auf Verlangen eine KapErtrStBescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen. Die Bescheinigung kann elektronisch übermittelt werden (§ 45a Abs. 2 Satz 2). Darüber hinaus hat der Abzugsverpflichtete der KiSt dem KiStpfl. auf dessen Verlangen eine Bescheinigung über die einbehaltene KapErtrSt zu erteilen (§ 51a Abs. 2d Satz 2).

Bescheinigungserteilung durch Kreditinstitut: Werden Kapitalerträge für Rechnung des Schuldners durch ein inländ. Kreditinstitut oder inländ. Finanzdienstleistungsinstitut gezahlt, so hat das Institut anstelle des Schuldners die KapErtrStBescheinigung zu erteilen (§ 45a Abs. 3 Satz 1). Dies gilt in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 (Dividendenkompensationszahlungen) entsprechend, der Emittent der Aktien gilt insoweit als Schuldner der Kapitalerträge (§ 45a Abs. 3 Satz 2). Aus dieser Vorschrift wird für Fälle sog. Cum/Ex-Geschäfte vor dem VZ 2012 teilweise geschlossen, dass dem Empfänger einer Dividendenkompensationszahlung in Höhe der Nettodividende bereits der ursprüngliche Abzug von KapErtrSt durch die Gesellschaft bei der Auszahlung der Dividenden zugerechnet werde (vgl. DESENS, DStZ 2012, 142 [154]; abl. SCHÖN RdF 2015, 115 [125]).

Nachweisfunktion der Kapitalertragsteuerbescheinigung: Die KapErtrStBescheinigung hat eine doppelte Funktion. Sie ist zum einen materielle Voraussetzung und Tatbestandsmerkmal des § 36 Abs. 2 Satz 2 zur Anrechnung der KapErtrSt, zum anderen dient sie als Nachweis für die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt auf die zugeflossenen Erträge (BFH v. 29.4.2008 – VIII R 28/07, BStBl. II 2009, 842; Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761, rkr., Rz. 93). Sie liefert insoweit nach Auffassung der Rspr. aber nur den Anscheinsbeweis für die Entrichtung der KapErtrSt auf die erhaltenen Zahlungen (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BFH/NV 2008, 845). Dieser Anscheinsbeweis soll nach Ansicht des Hess. FG erschüttert sein für Geschäfte, bei denen die Aktien außerbörslich einschließlic eines Dividendenanspruchs erworben werden, deren Belieferung allerdings abweichend von der Vereinbarung erst nach dem Dividendenbeschlussstag erfolgt. Dies gelte, so das Hess. FG, zumindest dann, wenn keine sog. Berufsträgerbescheinigung für die Aktiengeschäfte erteilt worden sei (Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761, rkr.).

Dividendenabrechnungen/Gutschriftanzeigen ausländischer Institute: Eine Anrechnung von KapErtrSt scheidet nach Ansicht des Hess. FG aus, wenn die Beträge lediglich von einer ausländ. Bank bescheinigt wurden und keine StBescheinigung eines inländ. Kreditinstituts oder inländ. Finanzdienstleistungsinstituts vorgelegt wird (Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 2554/13, BB 2017, 1878, rkr.).

III. Abstandnahme vom Steuerabzug (§ 44a)

30

Zur Abstandnahme vom StAbzug nach § 44a s. Anm. 16.

IV. Erstattung der Kapitalertragsteuer

1. Erstattung nach § 44b

31

Zur Erstattung von KapErtrSt nach § 44b s. Anm. 16.

Einstweilen frei.

32

2. Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO

33

Soweit KapErtrSt ohne rechtl. Grund gezahlt wurde eine Erstattung nicht schon nach § 44b in Betracht kommt, kann der Gläubiger die Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO beim BSFA des Schuldners oder der zum StAbzug verpflichteten Stelle beantragen (zB beim Kauf festverzinslicher Schuldverschreibungen zwischen zwei Zinsterminen durch beschränkt Stpfl.). Für den Erstattungsantrag ist eine besondere Form nicht vorgeschrieben. Der Antrag kann bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden (§§ 169 ff. AO).

3. Erstattung nach Doppelbesteuerungsabkommen

34

DBA-Befreiungen oder -Ermäßigungen durch Erstattung: Im Allgemeinen enthalten die DBA keine Regelungen darüber, nach welchen Verfahren die Quellensteuerbefreiungen oder -ermäßigungen zu gewähren sind. Das Verfahren bleibt den Vertragsstaaten überlassen (TISCHBIREK/SPECKER in VOGEL/LEHNER, DBA, 6. Aufl. 2015, Art. 10 OECD-MA Rz. 46). Eine Reihe von Staaten berücksichtigen den Ausschluss oder die Einschränkung ihres Besteuerungsrechts bereits bei der Ertragsvergütung (sog. Verfahren der Entlastung an der Quelle), indem sie eine Quellensteuer von vornherein nicht oder nur in der vom DBA zugelassenen Höhe erheben (zB Japan, Schweden, die USA). Die Bundesrepublik wendet demgegenüber grds. das Verfahren der nachträglichen Erstattung an.

Erstattungsbehörde, Antragsform und -frist: Für die KapErtrStErstattung nach den DBA ist ausschließlich das BZSt. zuständig (§ 5 Abs. 1 Nr. 2 FVG). Der Antrag ist je nach den einzelnen DBA in RL, Merkblättern und dergleichen von der deutschen FinVerw. getroffenen Regelungen vom Gläubiger der Kapitalerträge entweder unter Verwendung eines amtlichen Antragsvordrucks oder entsprechend dem amtlichen Antragsmuster zu stellen. Da die Mehrzahl der DBA keinerlei Verfahrensregelungen enthalten, treffen sie auch keine Bestim-

mung über die Antragsfrist, sodass deshalb ebenfalls nationales Recht gilt. Erstattungsanträge können in diesen Fällen bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist (§§ 169 ff. AO) gestellt werden.

Zusammenfassung mehrerer Erstattungsansprüche: Mehrere Erstattungsansprüche sowohl aus Erträgen von verschiedenen Schuldern als auch aus Erträgen unterschiedlicher Fälligkeit können mit einem Antrag geltend gemacht werden; auch eine Zusammenfassung von Erstattungsansprüchen aus mehreren Jahren sollte zulässig sein, soweit die Erstattungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Nachweis der persönlichen Abkommensberechtigung: Der Antragsteller muss seine persönliche Abkommensberechtigung, insbes. seine Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat, durch eine auf dem Erstattungsantrag anzubringende Bestätigung seiner Heimatsteuerbehörde (sog. Wohnsitzbescheinigung) nachweisen.

Nachweis des Steuerabzugs: Als Nachweis über den stattgefundenen StAbzug ist dem Antrag die KapErtrStBescheinigung beizufügen. Konnte der Antragsteller keine förmliche KapErtrStBescheinigung erhalten (zB weil er die Wertpapiere bei einem ausländ. Kreditinstitut verwahren lässt), so sollte – schon mangels Alternative – auch die Gutschriftsanzeige des ausländ. Kreditinstituts genügen, obwohl diese keine KapErtrStBescheinigung iSd. § 45a ist (aA Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 2554/13, BB 2017, 1878, rkr., s. Anm. 29).

V. Prüfungsvorbehalt der Finanzverwaltung

Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern nach § 45d: Die nach § 44 Abs. 1 und § 7 InvStG zum StAbzug verpflichteten Stellen sind gem. § 45d Abs. 1 Nr. 1 und 2 verpflichtet, dem BZSt. neben den in § 93c AO genannten Angaben bestimmte weitere Daten insbes. zur Inanspruchnahme von Freistellungsaufträgen und NV-Bescheinigungen zu übermitteln. Die Vorschrift soll sicherstellen, dass diese Instrumente nicht zu Unrecht (zB mehr als einmal) in Anspruch genommen werden (LEVEDAG in SCHMIDT, 38. Aufl. 2019, § 45d Rz. 1).

Mitteilungen an die Sozialleistungsträger: Nach § 45d Abs. 2 erfolgt ein Abgleich dieser Daten mit den Sozialleistungsträgern. Das soll sicherstellen, dass Sozialleistungen nicht zu Unrecht in Anspruch genommen werden.

Prüfungsrecht nach § 50b: Die FinBeh. sind berechtigt, Verhältnisse, die für die Anrechnung oder Erstattung von KapErtrSt sowie für die Nichtvornahme des StAbzugs von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen, bei den am Verfahren Beteiligten zu prüfen.