

§ 44**Entrichtung der Kapitalertragsteuer**

(1) ¹Schuldner der Kapitalertragsteuer ist in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 7b und 8 bis 12 sowie Satz 2 der Gläubiger der Kapitalerträge. ²Die Kapitalertragsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. ³In diesem Zeitpunkt haben in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 sowie 7a und 7b der Schuldner der Kapitalerträge, jedoch in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 die für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag ausführende Stelle im Sinne des Satzes 4 Nr. 1 und in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 das für den Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende inländische Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b (den Verkaufsauftrag ausführende Stelle), und in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. ⁴Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist

1. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 Buchstabe a und Nr. 8 bis 12 sowie Satz 2
 - a) das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b, das inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländische Wertpapierhandelsbank,
 - aa) das die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an einer Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte, die Zinsscheine oder sonstigen Wirtschaftsgüter verwahrt oder verwaltet oder deren Veräußerung durchführt und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt oder in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 11 die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt,
 - bb) das die Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder der Teilschuldverschreibungen einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut auszahlt oder gutschreibt;
 - b) der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe a und Nr. 10 unter den Voraussetzungen des Buchstabens a, wenn kein inländisches Kreditinstitut oder kein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist;
2. in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchstabe b das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut, das die Kapitalerträge als Schuldner auszahlt oder gutschreibt.

⁵Die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung

1. des Schuldners der Kapitalerträge,
2. der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle oder
3. der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle

nach dem Einkommen zuständig ist; bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 handelt, in dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen.⁶ Dabei ist die Kapitalertragsteuer, die zu demselben Zeitpunkt abzuführen ist, jeweils auf den nächsten vollen Euro-Betrag abzurunden.⁷ Wenn Kapitalerträge ganz oder teilweise nicht in Geld bestehen (§ 8 Abs. 2) und der in Geld geleistete Kapitalertrag nicht zur Deckung der Kapitalertragsteuer ausreicht, hat der Gläubiger der Kapitalerträge dem zum Steuerabzug Verpflichteten den Fehlbetrag zur Verfügung zu stellen.⁸ Soweit der Gläubiger seiner Verpflichtung nicht nachkommt, hat der zum Steuerabzug Verpflichtete dies dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt anzuzeigen.⁹ Das Finanzamt hat die zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer vom Gläubiger der Kapitalerträge nachzufordern.

(2) ¹Gewinnanteile (Dividenden) und andere Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge an dem Tag zu (Absatz 1), der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist.² Ist die Ausschüttung nur festgesetzt, ohne dass über den Zeitpunkt der Auszahlung ein Beschluss gefasst worden ist, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung.³ Für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gelten diese Zuflusszeitpunkte entsprechend.

(3) ¹Ist bei Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in dem Beteiligungsvertrag über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, so gilt der Kapitalertrag am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, für das der Kapitalertrag ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden soll, als zugeflossen.² Bei Zinsen aus partiarischen Darlehen gilt Satz 1 entsprechend.

(4) Haben Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge vor dem Zufließen ausdrücklich Stundung des Kapitalertrags vereinbart, weil der Schuldner vorübergehend zur Zahlung nicht in der Lage ist, so ist der Steuerabzug erst mit Ablauf der Stundungsfrist vorzunehmen.

(5) ¹Die Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen oder die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen haften für die Kapitalertragsteuer, die sie einzubehalten und abzuführen haben, es sei denn, sie weisen nach, dass sie die ihnen auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt haben.² Der Gläubiger der Kapitalerträge wird nur in Anspruch genommen, wenn

1. der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat,
2. der Gläubiger weiß, dass der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt oder
3. das die Kapitalerträge auszahlende inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut die Kapitalerträge zu Unrecht ohne Abzug der Kapitalertragsteuer ausgezahlt hat.

³Für die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge, der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle und der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle bedarf es keines Haftungsbescheids, soweit der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene Kapitalertragsteuer richtig angemeldet hat oder soweit sie ihre Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Finanzamt oder dem Prüfungsbeamten des Finanzamts schriftlich anerkennen.

(6) ¹In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c gilt die juristische Person des öffentlichen Rechts und die von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Gläubiger und der Betrieb gewerblicher Art und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb als Schuldner der Kapitalerträge. ²Die Kapitalertragsteuer entsteht, auch soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen entfällt, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden sind, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres; in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung und in den Fällen des § 22 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes am Tag nach der Veräußerung. ³Die Kapitalertragsteuer entsteht in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 3 zum Ende des Wirtschaftsjahres. ⁴Die Absätze 1 bis 4 und 5 Satz 2 sind entsprechend anzuwenden. ⁵Der Schuldner der Kapitalerträge haftet für die Kapitalertragsteuer, soweit sie auf verdeckte Gewinnausschüttungen und auf Veräußerungen im Sinne des § 22 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes entfällt.

(7) ¹In den Fällen des § 14 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes entsteht die Kapitalertragsteuer in dem Zeitpunkt der Feststellung der Handelsbilanz der Organgesellschaft; sie entsteht spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft. ²Die entstandene Kapitalertragsteuer ist an dem auf den Entstehungszeitpunkt nachfolgenden Werktag an das Finanzamt abzuführen, das für die Besteuerung der Organgesellschaft nach dem Einkommen zuständig ist. ³Im Übrigen sind die Absätze 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.

Stand der kommentierten Gesetzesfassung:

Gesetz v. 19.12.2008, BStBl I 2009, 74

Inhalt

	Rz.
1 Allgemeines	1–6
2 Schuldner der KapESt (§ 44 Abs. 1 S. 1 EStG)	7–10
3 Entstehung der KapESt (§ 44 Abs. 1 S. 2 EStG)	11–13
4 Einbehalten und Abführen der KapESt (§ 44 Abs. 1 S. 3 bis 9 EStG)	14–57
4.1 Steuerabzug vom Kapitalertrag (S. 3 und 4)	14–39
4.1.1 Allgemeines	14–17
4.1.2 Steuerabzug vom Kapitalertrag und SolZ	18
4.1.3 Zum Steuerabzug Verpflichteter (S. 3 und 4)	19–39
4.1.3.1 Allgemeines	19–23
4.1.3.2 Schuldner der Kapitalerträge	24–26
4.1.3.3 Die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle in den Fällen der solierten Veräußerung von Dividendenscheinen	27
4.1.3.4 Die für den Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende Stelle in den Sonderfällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG	28–30
4.1.3.5 Die Kapitalerträge auszahlende Stelle (S. 4)	31–39
4.2 Steuerabzug bei Tafelgeschäften (§ 44 S. 4 Nr. 1a Doppelbuchst. bb EStG)	40–48
4.3 Abführen der ein behaltenen KapESt (S. 5 und 6)	49–55
4.4 Steuerabzug bei Sachleistungen (S. 7–9)	56–57
5 Zufluss der Kapitalerträge	58–91
5.1 Allgemeines	58–60
5.2 Allgemeiner Zuflusszeitpunkt (Abs. 1 S. 2)	61–65
5.3 Gewinnanteile (Dividenden) und andere Ausschüttungen (§ 44 Abs. 2 EStG)	66–77
5.3.1 Allgemeines	66–67
5.3.2 Zahlungstag im Beschluss genannt (S. 1)	68–72
5.3.2.1 Regelfall	68–70
5.3.2.2 Ausschüttung an den Allein- bzw. beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft	71–72
5.3.3 Zahlungstag im Beschluss nicht genannt (S. 2)	73–77
5.4 Einnahmen aus stiller Beteiligung oder partiarischen Darlehen (§ 44 Abs. 3 EStG)	78–83
5.5 Stundung des Kapitalertrags (§ 44 Abs. 4 EStG)	84–91
6 Haftung des zum Steuerabzug Verpflichteten (§ 44 Abs. 5 EStG)	92–118
6.1 Allgemeines	92–99
6.2 Verletzung der Einbehaltungspflicht	100–105
6.3 Verletzung der Abführungspflicht	106–107
6.4 Der Haftungsbescheid (§ 191 AO)	108–112
6.5 Kein Haftungsbescheid nach Eintritt der Festsetzungsverjährung	113
6.6 Inanspruchnahme des Steuerabzugsverpflichteten trotz Eintritt der Festsetzungsverjährung bei verdeckten Gewinnausschüttungen an ausländische Anteilseigner	114–116
6.7 Haftung der gesetzlichen Vertreter	117–118
7 Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge (Abs. 5 Satz 2)	119–126
8 Steuerabzug bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerbefreiter Körperschaften (§ 44 Abs. 6 EStG)	127–131

9	Steuerabzug bei vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 KStG (Abs. 7)	132–134
---	--	---------

1 Allgemeines

§ 44 Abs. 1 EStG enthält Vorschriften über die Entrichtung der KapESt unter Bezugnahme auf die einzelnen in § 43 Abs. 1 EStG geregelten Steuerabzugstatbestände. Dabei bestimmt § 44 Abs. 1 EStG den Schuldner der Kapitalertragsteuer, den Zeitpunkt der Entstehung und Einbehaltung der Kapitalertragsteuer sowie den zum Einbehalt und Abführung der Kapitalertragsteuer Verpflichteten. Schließlich wird auch der Zeitpunkt der Abführung der einbehaltenen KapESt an die Finanzverwaltung geregelt. Wegen Einzelheiten zur Vereinheitlichung der KapESt vgl. § 43 EStG Rz. 21ff.

Zu den verschiedenen Kapitalerträgen, von denen in den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 7b und 8 bis 12 sowie S. 2 EStG die KapESt einzubehalten ist, vgl. § 43 EStG Rz. 25ff.

§ 44 Abs. 2 und 3 EStG regelt den Zeitpunkt des Zuflusses und damit den Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer für Dividenden und anderweitige von einer Körperschaft ausgeschüttete Gewinnanteile i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sowie für Einnahmen aus stillen Beteiligungen.

§ 44 Abs. 4 EStG regelt den Zeitpunkt für die Vornahme des Steuerabzugs für den Fall einer Stundungsvereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner des Kapitalertrags.

§ 44 Abs. 5 EStG regelt die materiellen Voraussetzungen für die Haftung der Zahlstelle bzw. des Schuldners für die Abführung der Kapitalertragsteuer und für die Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge.

Zu welchem Steuersatz die KapESt jeweils einzubehalten ist bestimmt § 43a EStG.

Die Vorschriften, die bei der Anmeldung der KapESt und beim Erteilen der über die einbehaltene KapESt auszustellenden KapESt-Bescheinigung zu beachten sind, enthält § 45a EStG.

2 Schuldner der KapESt (§ 44 Abs. 1 S. 1 EStG)

Schuldner der KapESt ist der Gläubiger der Kapitalerträge.

Gläubiger der Kapitalerträge ist derjenige, dem die Erträge aus dem Kapitalvermögen steuerrechtlich zugerechnet werden, d. h. derjenige, der den Tatbestand des Erzielens von Einkünften aus Kapitalvermögen verwirklicht.

Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt der Inhaber des Kapitalvermögens, d. h. der, der das Kapitalvermögen (wie z. B. in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) gegen Entgelt zur Nutzung überlässt (BFH v. 24.4.1990, VIII R 170/83, BStBl II 1990, 539).

Den Tatbestand des Erzielens von Einkünften aus Kapitalvermögen verwirklicht aber auch derjenige, der durch den Erwerb von Gesellschaftsrechten ein Rechtsverhältnis eingegangen ist, wie z. B. der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, dem aus seinem Mitgliedschaftsrecht Gewinnanteile oder sonstige Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1

Nr. 1 EStG als Anteilseigner zufließen (BFH v. 22.8.1990, I R 69/89, BStBl II 1991, 38; BFH v. 16.12.1992, I R 32/92, BStBl II 1993, 399).

- 9 Den Steuerabzug vom Kapitalertrag hat in Abhängigkeit von der Art des ausgezahlten Kapitalertrags entweder der Schuldner der Kapitalerträge (vgl. Rz. 24ff.), die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (vgl. Rz. 31ff.) oder im Sonderfall des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG das für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag (i. d. R. meist Leerverkauf) ausführende inländische Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut (vgl. Rz. 28) vorzunehmen. Der Steuerabzug erfolgt jedoch stets **für Rechnung des Gläubigers** der Kapitalerträge (S. 3), denn nur der Gläubiger der Kapitalerträge ist Schuldner der Einkommensteuer bzw. der Kapitalertragsteuer.

Mit dem Einbehalten und Abführen der KapESt erfüllt der zum Steuerabzug Verpflichtete eine fremde Steuerschuld – die Steuerschuld des Gläubigers der Kapitalerträge (vgl. § 43 EStG Rz. 5ff.).

Die KapESt wird für Rechnung desjenigen erhoben, der die Einkünfte aus dem Kapitalvermögen erzielt und zu dessen Lasten die KapESt einbehalten und abgeführt wird.

- 10 Auch für den Fall, dass der Schuldner der Kapitalerträge nach einer dementsprechenden Vereinbarung mit dem Gläubiger der Kapitalerträge die KapESt übernimmt, ändert sich nichts an dem Steuerschuldverhältnis. Schuldner der KapESt bleibt nach wie vor der Gläubiger der Kapitalerträge (vgl. § 43a EStG Rz. 4ff, 21ff.).

3 Entstehung der KapESt (§ 44 Abs. 1 S. 2 EStG)

- 11 Nach § 38 AO entstehen die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das jeweilige Einzelsteuergesetz die Leistungspflicht knüpft.

Der Tatbestand, an dessen Verwirklichung das EStG die Pflicht zur Leistung der KapESt (als besonderer Erhebungsform der ESt; vgl. § 43 EStG Rz. 5) knüpft, ist das Beziehen von Einnahmen aus Kapitalvermögen, die nach § 43 Abs. 1 EStG dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen.

- 12 Die KapESt entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Kapitalerträge bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. Im Falle der isolierten Veräußerung von Dividendenscheinen oder der Abtretung von Dividenden- oder Zinsansprüchen gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG ist die für den Verkäufer der Wertpapiere den Verkaufsauftrag ausführende Stelle zum Steuerabzug verpflichtet.

In den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG, wenn also Aktien kurz vor dem Dividendausschüttungstermin mit Dividendenberechtigung erworben und nach dem Gewinnausschüttungstermin ohne Dividendenberechtigung geliefert werden, ist das für den Verkäufer den Verkaufsauftrag ausführende inländische Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut zum Steuerabzug verpflichtet. Hierbei handelt es sich in der Regel um Leerverkäufe, also um den Fall, dass der Verkäufer im Zeitpunkt des

Verkaufs der Aktien keine entsprechenden Aktien im Depot hat. Die Steuerabzugsverpflichtung für die den Leerverkauf abwickelnde Bank wurde durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) mit Wirkung für Verkäufe nach dem 31.12.2006 in das EStG eingefügt, um Steuerausfälle zu vermeiden (vgl. § 20 EStG Rz. 38ff.).

Zum Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge vgl. Rz. 58ff.

Die durch Steuerbescheid jährlich festzusetzende ESt dagegen, auf die die erhobene KapESt angerechnet wird, entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG). Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 25 Abs. 1 EStG). Dies gilt auch für den Fall, dass der Kapitalertragsteuerabzug gem. § 43 Abs. 5 S. 1 EStG die Einkommensteuerschuld abgilt. Nur eine Anrechnung der KapESt gem. § 36 Abs. 1 Nr. 2 EStG unterbleibt mangels Veranlagungsverfahren. 13

4 Einbehalten und Abführen der KapESt (§ 44 Abs. 1 S. 3 bis 9 EStG)

4.1 Steuerabzug vom Kapitalertrag (S. 3 und 4)

4.1.1 Allgemeines

In dem Zeitpunkt, in dem die steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen (zum Zuflusszeitpunkt vgl. Rz. 61ff.), haben in den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4, 7a und 7b EStG der Schuldner der Kapitalerträge (vgl. Rz. 24ff.) und in den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie S. 2 EStG die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (vgl. Rz. 31ff.) den Steuerabzug vom Kapitalertrag für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen. 14

Das hat zur Folge, dass dem Gläubiger der Kapitalerträge nur der nach Abzug der KapESt verbleibende Teil des Kapitalertrags ausgezahlt bzw. gutgeschrieben wird.

Bedient sich der Schuldner der Kapitalerträge in den Fällen, in denen er zum Einbehalt der KapESt verpflichtet ist (vgl. hierzu Rz. 24ff.), zur Auszahlung eines oder mehrerer Kreditinstitute (wie z. B. Aktiengesellschaften, bei denen neben der Gesellschaftskasse auch eine Reihe von Kreditinstituten als Zahlstellen fungieren, bei denen die Dividendenscheine vom Gläubiger der Kapitalerträge oder in dessen Auftrag von anderen Kreditinstituten eingelöst werden können), dann erhalten auch diese Zahlstellen vom Schuldner der Kapitalerträge nur den nach bereits erfolgtem Abzug der KapESt verbleibenden Teil der Kapitalerträge zum Zweck der Auszahlung zur Verfügung gestellt. 15

Ein Verstoß gegen die Einbehaltungs- und Abführungspflicht kann als Steuerordnungswidrigkeit (Gefährdung der Abzugsteuern i. S. d. § 380 AO) mit einer Geldbuße bis zu 25.000 EUR geahndet werden, bzw. – falls wegen gleichzeitiger Verletzung der von § 45a Abs. 1 EStG vorgeschriebenen Anmeldepflicht an Stelle von § 380 AO (Gefährdung der Abzugsteuern) § 378 AO (leichtfertige Steuerverkürzung) anzuwenden ist – mit einer Geldbuße bis zu 50.000 EUR. 16

Wegen Einzelheiten vgl. *Weyand*, in Schwarz, AO, § 378 AO und § 380 AO.

Der zum Steuerabzug Verpflichtete (d. h. der Schuldner der Kapitalerträge bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) haftet für die KapESt, die er einzubehalten und abzuführen hat. Wegen Einzelheiten hierzu vgl. Rz. 92ff. 17

4.1.2 Steuerabzug vom Kapitalertrag und SolZ

- 18 Nach § 1 i. V. m. §§ 3 und 4 SolZG 1995 wird seit Vz 1995 ein SolZ als Ergänzung abgabe zur ESt und zur KSt erhoben. Wegen Einzelheiten vgl. die Erl. zum SolZG 1995.

Nach § 3 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 4 S. 1 SolZG 1995 beträgt der Zuschlagsatz 5,5 % der ab 1.1.1998 zu erhebenden KapESt oder des ab diesem Zeitpunkt zu erhebenden Zinsabschlags. Bruchteile von Cents werden stets abgerundet, vgl. § 4 S. 3 SolZG. Nach § 1 Abs. 2 SolZG 1995 i. d. F. des Gesetzes zur Regelung der Bemessungsgrundlage für Zuschlagsteuern v. 21.12.2000 (BStBl I 2001, 38) sind auf die Festsetzung und die Erhebung des SolZ die Vorschriften des EStG und des KStG entsprechend anzuwenden. Die Behandlung des SolZ als Zuschlagsteuer folgt somit der Behandlung der einzubehaltenden und abzuführenden KapESt bzw. des einzubehaltenden und abzuführenden Zinsabschlags.

Demzufolge ist bei Kapitalerträgen, die dem Gläubiger nach dem 31.12.1994 zufließen, nicht nur die KapESt bzw. der Zinsabschlag einzubehalten und an das für den Steuerabzugsverpflichteten zuständige Betriebs-FA abzuführen, sondern auch der darauf entfallende SolZ zur KapESt bzw. zum Zinsabschlag.

4.1.3 Zum Steuerabzug Verpflichteter (S. 3 und 4)

4.1.3.1 Allgemeines

- 19 In den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4, 7a und 7b EStG, in denen die Kapitalerträge der allgemeinen KapESt unterliegen, wird die KapESt ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Gläubigers der Kapitalerträge erhoben. Aus diesem Grund wurde die Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs dem Schuldner der Kapitalerträge übertragen (vgl. Rz. 24ff.). Die allgemeine KapESt wird somit bereits an der Quelle der Kapitalerträge, sozusagen als Quellensteuer, erhoben.
- 20 In den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie S. 2 EStG zu erhebende KapESt dagegen ist als Zahlstellensteuer ausgestaltet. Den Steuerabzug vom Kapitalertrag hat in diesen Fällen die Stelle vorzunehmen, die die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt (vgl. Rz. 31ff.). Die durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912) mit Wirkung zum 1.1.2009 neu eingeführten Kapitalertragsteuertatbestände (vgl. § 43 Rz. 172, 176) sind somit als Zahlstellensteuer ausgestaltet worden.

Durch die Ausgestaltung als Zahlstellensteuer ist die die Kapitalerträge auszahlende Stelle in die Lage versetzt, bereits bei der Auszahlung die individuellen Verhältnisse des Gläubigers der Kapitalerträge zu berücksichtigen. So kann sie berücksichtigen, dass der Gläubiger gem. § 1 Abs. 4 EStG nur beschränkt steuerpflichtig ist und dass der Steuerabzug nur bei inländischen Kapitalerträgen i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG vorgenommen wird. Die auszahlende Stelle kann gem. § 44a EStG vom Steuerabzug Abstand nehmen, wenn beim Gläubiger der Kapitalerträge die Voraussetzungen hierfür gegeben sind – so z. B. bei Vorliegen einer Nichtveranlagungs-(NV-)Be-

scheinigung bzw. eines Freistellungsauftrags oder einer Bescheinigung i. S. d. § 44a Abs. 5 EStG für Dauerüberzahler (vgl. Erl. zu § 44a EStG).

Durch die Ausgestaltung als Zahlstellensteuer wurde es außerdem möglich, auch die Erträge aus ausländischen Wertpapieren und Wertrechten i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. a EStG sowie Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 bis 12 sowie Satz 2 EStG in die Erhebung der Kapitalertragsteuer einzubeziehen (vgl. den Einleitungssatz von § 43 Abs. 1 EStG). Voraussetzung für den Steuerabzug und insbesondere für den Steuerabzug auf ausländische Kapitalerträge in diesen Fällen ist, dass diese Kapitalerträge von einem inländischen depotführenden Kreditinstitut oder von einem inländischen mit der Finanzportfolioverwaltung beauftragten Finanzdienstleistungsinstitut als auszahlender Stelle ausgezahlt oder gutgeschrieben werden. Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute mit Sitz im Ausland können hingegen durch die deutschen Steuerabzugsvorschriften nicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer verpflichtet werden.

Wegen der ihm durch die Vorschrift auferlegten Verpflichtung, die KapESt für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge einzubehalten und an das für ihn zuständige FA abzuführen (vgl. Rz. 14ff.), ist der zum Steuerabzug Verpflichtete (d. h. der Schuldner der Kapitalerträge bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) als Steuerentrichtungsschuldner i. S. d. § 44 S. 3 EStG Stpfl. i. S. d. § 33 AO.

Seine Eigenschaft als Stpfl. i. S. d. § 33 AO wird aber auch dadurch begründet, dass der zum Steuerabzug Verpflichtete für die von ihm einzubehaltende und abzuführende KapESt haftet (vgl. Rz. 92ff.).

4.1.3.2 Schuldner der Kapitalerträge

Die allgemeine KapESt ist vom Schuldner der Kapitalerträge von den in § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 bis 4, 7a und 7b EStG im Einzelnen aufgeführten steuerabzugspflichtigen Kapitalerträgen einzubehalten. Zu den Fällen der Veräußerung von Dividendenscheinen unter Einschaltung eines Kreditinstituts oder Finanzdienstleistungsinstituts vgl. Rz. 27.

Vgl. auch § 45a EStG Rz. 54 zu den Fällen, in denen ein inländisches Kreditinstitut selbst Schuldner von Kapitalerträgen ist, die der allgemeinen KapESt unterliegen. Das ist z. B. dann der Fall, wenn ein Bankunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft eigenen Gewinn an seine Anteilseigner ausschüttet.

Schuldner der Kapitalerträge ist derjenige, der bürgerlich-rechtlich zur Zahlung der Kapitalerträge verpflichtet ist. Schuldner der Kapitalerträge ist in den von der Vorschrift erfassten Fällen des

- § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 29ff.) die Körperschaft i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 KStG,
- § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 39f) der Erwerber der Dividendenscheine oder sonstigen Ansprüche i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. a und S. 2 EStG. Zur Verpflichtung zur Vornahme des Steuerabzugs vgl. Rz. 27,
- § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 41ff.) der Anleitheschuldner bzw. die Gesellschaft, welche die Genussrechte gewährt hat,

- § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 55ff.) der Inhaber des Handelsunternehmens bzw. der Darlehensschuldner, bei typischer Unterbeteiligung der Hauptbeteiligte,
- § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 60ff.) das Versicherungsunternehmen,
- § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7a EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 91) das KSt-Subjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 3, 4 oder 5 KStG,
- § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7b EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 92) der Betrieb gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 Abs. 2 KStG.

4.1.3.3 Die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle in den Fällen der isolierten Veräußerung von Dividendenscheinen

- 27** Für den Fall der isolierten Veräußerung von Dividendenscheinen unter Einschaltung eines Kreditinstituts wurde erst durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794) mWv 25.12.2008 in § 44 Abs. 1 S. 3 EStG klargestellt, dass das den Verkaufsauftrag ausführende inländische Kreditinstitut bzw. Finanzdienstleistungsinstitut den Kapitalertragsteuerabzug vorzunehmen hat. Die klarstellende Sonderregelung ist notwendig, weil der Emittent von der isolierten Veräußerung des Dividendenscheins keine Kenntnis hat und die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle nicht Schuldner der Dividende ist (BR-Drs. 545/08, Rz. 28). Der Verweis in § 44 Abs. 1 S. 3 EStG auf die für den Verkäufer der Wertpapiere (des Dividendenscheins) den Verkaufsauftrag ausführende Stelle i. S. d. Satzes 4 Nr. 1 ist als Rechtsfolgenverweis zu verstehen, weil gerade kein Fall des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 7 Buchstabe a und Nr. 8 bis 12 sowie Satz 2 EStG vorliegt („...ausführende Stelle im Sinne des ...“).

4.1.3.4 Die für den Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende Stelle in den Sonderfällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG

- 28** Gem. § 20 Abs. 1 S. 4 EStG gelten auch Einnahmen, die anstelle der Dividende von einem anderen als dem Anteilseigner bezogen werden (Dividendenkompensationszahlungen oder auch „künstliche Dividenden“ genannt), als sonstige Beziehe, wenn die Aktien kurz vor dem Dividendausschüttungstermin mit Dividendenberechtigung erworben, aber ohne Dividendenanspruch geliefert werden. In der Praxis sind überwiegend sog. Leerverkäufe von Aktien kurz vor dem Dividendenstichtag die Ursache für Dividendenkompensationen. Die Zahlung solcher Kompensationen entspricht den Börsensancen und ist integraler Bestandteil des von den Banken mit den Kunden abgeschlossenen Geschäftsbesorgungsvertrags (vgl. § 20 EStG Rz. 38ff.).
- 29** Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 S. 4 EStG wurde mit dem JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) mit Wirkung für Verkäufe eingeführt, die nach dem 31.12.2006 getätigt werden (vgl. § 52 Abs. 36 S. 6 EStG). Die Dividendenkompensationszahlungen unterliegen dem für Dividenden gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG geltenden Steuerabzug vom Kapitalertrag.
- 30** Das den (Leer-)Verkauf ausführende inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitut ist gem. § 44 Abs. 1 S. 3 EStG zum Steuerabzug verpflichtet. Der Gesetzgeber

kann nur inländische Institute, welche den Leerverkauf abwickeln, zum Steuerabzug verpflichten.

Ist die für den Verkäufer der Aktien den Verkaufsauftrag ausführende Stelle kein inländisches Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchstabe b EStG, besteht auch nach Einführung der Neuregelungen durch das JStG 2007 weiterhin die Gefahr für Steuerausfälle durch mehrfache Bescheinigung von Kapitalertragsteuern gem. § 45a Abs. 3 EStG, obwohl nur einmal Kapitalertragsteuer zulasten des rechtlichen (dinglichen) Eigentümers einbehalten worden ist und kein weiterer Abzug von Kapitalertragsteuer gem. § 44 Abs. 1 S. 3 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG erfolgt. Das BMF hat zu diesem Problem Stellung bezogen und Anweisungen zur Beseitigung der Gefahr von Steuermindereinnahmen bei der Erstattung von Kapitalertragsteuer durch Gestaltungen im Zusammenhang mit Leerverkäufen um den Dividendenstichtag gegeben (BMF v. 5.5.2009, IV C 1 – S 2252/09/10003, BStBl I 2009, 631).

4.1.3.5 Die Kapitalerträge auszahlende Stelle (S. 4)

S. 4 der Vorschrift, der durch das Zinsabschlaggesetz v. 9.11.1992 (BStBl I 1992, 682) in das EStG eingefügt wurde, definiert den für die Erhebung des Kapitalertragsteuerabzugs maßgebenden Begriff der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle. 31

Durch Gesetz v. 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912) kommen mit Wirkung für Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen, nicht nur inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute i. S. d. § 1 Abs. 1a KWG als Kapitalerträge auszahlende Stelle, sondern auch inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder inländische Wertpapierhandelsbanken in Betracht.

Bei Kapitalerträgen gem. § 43 Abs. 1 Nr. 6 EStG, aus verbrieften bzw. registrierten Forderungen, d. h. in den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 **Buchst. a** und Nr. 8 bis 12 sowie S. 2 EStG, ist die Kapitalerträge auszahlende Stelle das inländische Kreditinstitut oder das inländische Finanzdienstleistungsinstitut, das inländische Wertpapierhandelsunternehmen oder die inländische Wertpapierhandelsbank, das die Wertpapiere, die Wertrechte oder die Zinsscheine oder die sonstigen Wirtschaftsgüter verwahrt oder verwaltet oder deren Veräußerung durchführt und die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt sowie Zinsscheine oder – bei Wertpapieren ohne Zinsscheine, wie z. B. bei Zero-Coupon-Bonds – die Wertpapiere im Weg eines Tafelgeschäfts einlöst (d. h. wenn in Nichtdepotfällen die Zinsscheine oder die Teilschuldverschreibungen am Bankschalter zur Einlösung vorgelegt werden; vgl. Rz. 40). 32

Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist der inländische Schuldner dieser Kapitalerträge, wenn er anstelle eines inländischen Kreditinstituts oder eines inländischen Finanzdienstleistungsinstituts die Wertpapiere oder Wertrechte bzw. die Zinsscheine verwahrt oder verwaltet und die Kapitalerträge ohne Zwischenschaltung eines inländischen Kreditinstituts oder eines inländischen Finanzdienstleistungsinstituts unmittelbar auszahlt (wie z. B. die inländischen Emittenten von Industriebonds oder die Bundeswertpapierverwaltung, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge dort die Wertpapiere bzw. Wertrechte verwahren oder verwalten lässt).

- 33 Die Einbeziehung der „sonstigen Wirtschaftsgüter“ in § 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 1a Doppelbuchst. aa EStG trägt der Erweiterung der Kapitalertragsteuertatbestände um Termingeschäfte gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 EStG durch Gesetz v. 14.8.2007 (BGBI I 2007, 1912) Rechnung. Erfasst sind an einer Börse gehandelte Termingeschäfte, sofern sie von der auszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet werden. An der Tatbestandsvoraussetzung der Verwahrung und Verwaltung fehlt es jedoch, wenn das Kreditinstitut mit dem Gläubiger selbst im eigenen Namen und für eigene Rechnung ein Termingeschäft abschließt, also selbst Vertragspartner ist.
- 34 Bei Kapitalerträgen aus einfachen Forderungen, bei denen Schuldner dieser Kapitalerträge ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut ist, d. h. in den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 **Buchst. b** EStG (vgl. hierzu § 43 EStG Rz. 78ff.), ist die Kapitalerträge auszahlende Stelle das inländische Kreditinstitut bzw. das inländische Finanzdienstleistungsinstitut, das die Kapitalerträge als Schuldner auszahlt oder gutschreibt.
- 35 Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist demnach im Regelfall dasjenige inländische Kreditinstitut, bei dem die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an einer Sammelschuldbuchforderung oder die Wertrechte und die Investmentanteile, aus denen die Einnahmen fließen, bzw. die Zinsscheine im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen in einem unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge geführten Depot verwahrt oder verwaltet bzw. die Einlagen und Guthaben auf einem auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge lautenden Konto geführt werden.

Nach der Ergänzung durch das StMBG v. 21.12.1993 gelten als Depotverwahrung, bei der es sich bei der Einlösung nicht um ein Tafelgeschäft handelt, auch die Fälle, in denen der Gläubiger der Kapitalerträge zwar nicht der Inhaber des Wertpapiers ist, aber die Zinsscheine bei der auszahlenden Stelle für ihn im Depot geführt werden.

Welche inländischen Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute als Kapitalerträge auszahlende Stelle fungieren, ist in § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. b EStG definiert (vgl. § 43 EStG Rz. 79, 81 und 194f.).

- 36 Zu den von inländischen Finanzdienstleistungsinstituten zu erbringenden Finanzdienstleistungen gehört u. a. die Finanzportfolioverwaltung (§ 1 Abs. 1a S. 2 Nr. 3 KWG), d. h. die Verwaltung einzelner in Finanzinstrumenten angelegter Vermögen für andere mit Entscheidungsspielraum. Der Finanzportfolioverwalter trifft die Anlageentscheidungen im Rahmen des ihm übertragenen Entscheidungsspielraums nach eigenem Ermessen.

Das Depotgeschäft i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 2 Nr. 5 KWG dürfen die Finanzdienstleistungsinstitute nicht betreiben. Deshalb müssen sie die ihnen zur Finanzportfolioverwaltung übergebenen Wertpapiere an ein Unternehmen, das zum Betreiben des Depotgeschäfts befugt ist, zur Verwahrung im Treuhanddepot weiterleiten und den Kunden darüber unterrichten, bei welchem Kreditinstitut das Treuhanddepot geführt wird (vgl. § 34a Abs. 2 WpHG).

- 37 Bei der Depot- bzw. Konteneröffnung hat sich das inländische Kreditinstitut (und bei der Übernahme der Finanzportfolioverwaltung auch das inländische Finanzdienstleis-

tungsinstitut) sowohl durch eine Legitimations-, d. h. Identitätsprüfung i. S. d. § 154 Abs. 2 AO als auch durch die Identifizierung gem. § 2 Abs. 1 GwG i. d. F. des Geldwäschebekämpfungsgesetzes v. 13.8.2008 (BGBl I 2008, 1690), Gewissheit über die Identität des Depot- bzw. Kontoinhabers zu verschaffen. Wegen Einzelheiten zur Legitimationsprüfung Hinweis auf AEAO, zu § 154 Nr. 4-10, zur Identifizierung nach den Vorschriften des Geldwäschegegesetzes vgl. § 1 Abs. 5, § 8 Abs. 1 und § 9 GwG – jeweils i. d. F. des Gesetzes v. 13. 8.2008 (vgl. § 45d EStG Rz. 28ff.).

Bei mehrstufiger Verwahrung von Wertpapieren oder mehrstufiger Verwaltung von Wertrechten werden die Wertpapiere oder Wertrechte nicht nur von dem depotführenden Kreditinstitut verwahrt oder verwaltet, bei dem der Gläubiger sein Depot unterhält, sondern auch (wie z. B. im Fall der Girosammelverwahrung; vgl. § 44b EStG Rz. 22a) bei einer Wertpapiersammelbank (Clearstream AG).

Auszahlende Stelle ist auch bei mehrstufiger Verwahrung oder Verwaltung das depotführende Kreditinstitut, das als letzte auszahlende Stelle die Wertpapiere oder Wertrechte verwahrt oder verwaltet und deshalb allein beurteilen kann, ob bei dem Depotinhaber die Voraussetzungen für eine Abstandnahme vom Steuerabzug nach § 44a EStG (z. B. das Vorliegen eines Freistellungsauftrags oder einer Nichtveranlagungs-(NV-)Bescheinigung bzw. einer Bescheinigung i. S. d. § 44a Abs. 5 EStG für Dauerüberzahler) gegeben sind oder ob es sich bei ihm um einen Steuerausländer handelt, bei dem die Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 8 bis 12 sowie S. 2 EStG mangels beschränkter Steuerpflicht (ausgenommen bei Tafelgeschäften; vgl. hierzu Rz. 43) nicht dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen (BMF v. 5.11.2002, IV C 1 – S 2400 – 27/02, BStBl I 2002, 1346, Tz. 2).

Zur Zahlstellenregelung bei inländischen Investmenterträgen vgl. § 43 EStG Rz. 135ff. Erträge aus ausländischen Investmentanteilen dagegen unterliegen nur dann dem Kapitalertragsteuerabzug, wenn deren Auszahlung oder Gutschrift durch ein inländisches Kreditinstitut oder (mit Wirkung für Kapitalerträge, die nach dem 28.10.1997 zufließen) durch ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut als auszahlende Stelle erfolgt (vgl. § 43 EStG Rz. 137, 142).

4.2 Steuerabzug bei Tafelgeschäften (§ 44 S. 4 Nr. 1a Doppelbuchst. bb EStG)

Um ein Tafelgeschäft handelt es sich, wenn die Wertpapiere bei der auszahlenden Stelle nicht in einem Depot verwahrt werden, sondern die Kapitalerträge am Bankschalter (d. h. der Tafel) Zug um Zug gegen Übergabe der Zinsscheine oder – bei Wertpapieren ohne Zinsscheine – gegen Übergabe der Wertpapiere an den Bankkunden bar ausgezahlt werden, ohne dass bei diesem Geschäft ein kundenbezogenes Konto oder Depot angesprochen wird.

Ein Tafelgeschäft liegt nach dem Wortlaut des § 44 Abs. 1 S. 4 Nr. 1a Doppelbuchst. bb EStG auch dann vor, wenn der die Zinsscheine oder die Wertpapiere Einlösende zwar bei dem betreffenden Kreditinstitut ein Wertpapierdepot oder ein Konto unterhält, die zu den von ihm vorgelegten Zinsscheinen gehörenden Teilschuldverschreibungen bzw. die eingelösten Wertpapiere jedoch bei diesem Kreditinstitut nicht im

Depot geführt werden – und zwar unabhängig davon, ob die Kapitalerträge bar ausgezahlt oder seinem Konto gutgeschrieben werden.

Durch das StMBG v. 21.12.1993 erfolgte die Klärstellung, dass es sich auch dann um ein Tafelgeschäft handelt, wenn Wertpapiere, die keine Zinsscheine haben (wie z. B. Zero-Coupon-Bonds), bei der auszahlenden Stelle nicht im Depot geführt, sondern am Schalter zur Einlösung vorgelegt werden.

- 41** Die Steuersätze für den Kapitalertragsteuerabzug sind durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBI 2007, 1912) einheitlich und übereinstimmend mit dem gesonderten Steuersatz in § 32d Abs. 1 S. 1 EStG ausgestaltet worden für alle Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen (§ 52a Abs. 1 EStG). Dies gilt auch für Erträge aus Tafelgeschäften. Da sich der Zuflusszeitpunkt für Kapitalerträge nach der Fälligkeit bestimmt, gilt der erhöhte Kapitalertragsteuersatz von 35 % des Kapitalertrags nach § 43a Abs. 1 Nr. 3 EStG in der bis 31.12.2009 geltenden Fassung fort, wenn die Fälligkeit des über die Tafel eingereichten Kupons oder des eingereichten Wertpapiers vor dem 1.1.2009 ist.
- 42** Da ein Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut bei Auszahlung der Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine oder Teilschuldverschreibungen nicht nachprüfen kann, ob die Auszahlung an den steuerlichen Gläubiger erfolgt, behält es Kirchensteuern im Falle der Kirchenmitgliedschaft nur dann ein, sofern der Kunde bezogen auf das vorgenommene Tafelgeschäft einen Antrag auf Einbehalt der Kirchensteuer gestellt hat (BMF v. 13.6.2008, IV C 1 – S 2000/07/0009, Tz. I.22).
- 43** Eine Legitimationsprüfung i. S. d. § 154 Abs. 2 AO (vgl. hierzu Rz. 37) findet bei Tafelgeschäften nicht statt, weil die Vornahme eines Tafelgeschäfts gerade keine Konteröffnung bzw. eine laufende Geschäftsverbindung zum Kreditinstitut voraussetzt (*Trzaskalik*, in Hübschmann/Sepp/Spitaler, AO, § 154 AO, Rz. 4). Bei Werten ab 15.000 EUR ist jedoch die Identifizierung des Einreichers nach den Vorschriften des Geldwäschegegesetzes erforderlich. Wegen Einzelheiten vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 2 Nr. 2 sowie §§ 8 und 9 GwG.
- Damit der Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht etwa zu Unrecht unterbleibt, muss das inländische Kreditinstitut bzw. das inländische Finanzdienstleistungsinstitut als die die Kapitalerträge auszahlende Stelle bei der Auszahlung im Tafelgeschäft immer den Kapitalertragsteuerabzug einbehalten – und zwar auch dann, wenn es sich bei dem Kunden um einen Steuerausländer handelt, denn nach § 49 Abs. 1 Nr. 5d EStG sind Kapitalerträge aus verbrieften bzw. registrierten Forderungen i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 Buchst. a sowie S. 2 EStG, die im Weg eines Tafelgeschäfts ausgezahlt oder gutgeschrieben werden, in die beschränkte Steuerpflicht einbezogen (vgl. § 49 EStG Rz. 165ff.).
- 44** Werden die Zinsscheine dagegen von einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut (bzw. von der ausländischen Zweigstelle eines inländischen Kreditinstituts oder eines inländischen Finanzdienstleistungsinstituts) zur Einlösung eingereicht, unterliegen die Kapitalerträge nicht der beschränkten Steuerpflicht, denn nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. d EStG besteht die beschränkte

Steuerpflicht nur dann, wenn die betreffenden Kapitalerträge gegen Aushändigung der Zinsscheine „einem anderen als einem ausländischen Kreditinstitut oder einem ausländischen Finanzdienstleistungsinstitut“ ausgezahlt oder gutgeschrieben werden.

In diesen Fällen sind die Kapitalerträge ohne Kapitalertragsteuerabzug an das ausländische Kreditinstitut oder das ausländische Finanzdienstleistungsinstitut als Steuer ausländer auszuzahlen – und zwar unabhängig davon, ob die Wertpapiere, zu denen die zur Einlösung eingereichten Zinsscheine gehören, bei diesem ausländischen Institut verwahrt oder verwaltet werden oder nicht.

Über die Kupon-Einlösung am Schalter erhält der Bankkunde einen Abrechnungsbeleg, in dem auch über die einbehaltene KapESt und den einbehalteten SolZ zur KapESt abgerechnet wird. Nur wenn der Einreicher dies wünscht, wird das in diesem Abrechnungsbeleg für die Eintragung des Namens und der Anschrift des Einreichers vorgesehene Feld ausgefüllt, denn auch bei einem Tafelgeschäft braucht eine KapESt-Bescheinigung nur dann erteilt zu werden, wenn der Einreicher deren Ausstellung wünscht (vgl. § 45a Abs. 2 S. 1 EStG) (BMF v. 24.11.2008, IV C 1 – S 2401/08/10001, BStBl I 2008, 973, Einleitung vor Tz. 1).

Durch die Bezeichnung des Abrechnungsbelegs als „Kupon-Einlösung am Schalter mit Steuerbescheinigung“ ist die KapESt-Bescheinigung als Tafelgeschäft gekennzeichnet. Zur Kennzeichnung der Steuerbescheinigung in Nichtdepotfällen bzw. in Fällen, in denen das Depot nicht unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge geführt wird, vgl. § 45a EStG Rz. 34. Die dortigen Ausführungen gelten für die Einlösung von Zinsscheinen entsprechend.

Mit Einführung der Abgeltungsteuer für den Privatanleger und Angleichung des Kapitalertragsteuersatzes an den gesonderten Steuertarif von 25 % gem. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG werden Einzelsteuerbescheinigungen für Tafelgeschäfte nur noch ausnahmsweise ausgestellt. Der Anleger wird dann eine Einzelsteuerbescheinigung verlangen, wenn er sein Wahlrecht zur Veranlagung zur ESt gem. § 32d Abs. 4 EStG geltend machen will (vgl. § 32d EStG Rz. 48ff.). Im Regelfall aber wird die ESt durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sein. Die Ausstellung einer Steuerbescheinigung für Zwecke der Anrechnung der KapESt auf die ESt-Schuld ist für ab 2009 zufließende Kapitalerträge mangels Veranlagung zur ESt nicht mehr notwendig.

Soweit die im Rahmen des Tafelgeschäfts erwirtschafteten Kapitalerträge gem. § 20 Abs. 8 EStG zu anderen Einkunftsarten zugerechnet werden als zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, wird die bei einem Tafelgeschäft von den Kapitalerträgen einbehaltene KapESt bei Steuerinländern im Rahmen der Veranlagung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die festgesetzte ESt angerechnet. An Steuerausländer wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer bei Bestehen eines DBA unter den Voraussetzungen des § 50d EStG auf Antrag durch das BZSt erstattet (vgl. § 50d EStG Rz. 18ff.).

Sowohl für die Anrechnung des Steuerabzugs auf die festzusetzende ESt als auch für den Antrag auf Erstattung nach § 50d EStG ist die Vorlage der KapESt-Bescheinigung erforderlich (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 EStG) (BMF v. 1.3.1994, IV C 5 – S 1300 – 49/94, BStBl I 1994, 203, Tz. 2.4) sowie der Nachweis darüber, dass der Einreicher

der Zinsscheine bzw. der Wertpapiere, die keine Zinsscheine haben, auch der Gläubiger der Kapitalerträge, d. h. der Stammrechtsinhaber und somit auch der Steuerschuldner ist (vgl. hierzu Rz. 7).

- 48** Die Vertreter der Finanzverwaltung sind bestrebt, über die Anwendung von § 160 AO von den Banken die Benennung von Namen und Anschriften der am Tafelgeschäft beteiligten Bankkunden zu erreichen (*Kleine*, JbFStR 1992/93, 96ff.; *Carl/Klos*, DStZ 1991, 24; *Klos*, StBp 1992, 53. Gegendarstellungen dazu in JbFStR 1992/93, 113ff.; *Dahm/Hamacher*, DStZ 1992, 753).

4.3 Abführen der einbehaltenen KapESt (S. 5 und 6)

- 49** Grundsätzlich ist die innerhalb eines Kalendermonats insgesamt einbehaltene KapESt von dem zum Steuerabzug Verpflichteten (d. h. vom Schuldner der Kapitalerträge, von der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle bzw. von der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle) jeweils bis zum 10. des darauffolgenden Monats an das FA abzuführen, bei dem er (der zum Steuerabzug Verpflichtete) zur ESt bzw. KSt veranlagt wird. Zur Ausnahme bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG vgl. Rz. 51.

Die Entrichtung der einbehaltenen KapESt kann nicht gestundet werden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerabzugsverpflichtete gegen das FA einen mit Sicherheit entstehenden Steuererstattungsanspruch hat. Denn nach § 222 S. 1 AO können nur Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis gestundet werden. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind in § 37 AO definiert. Der Anspruch des Fiskus auf Abführung der für Rechnung Dritter einbehaltenen Abzugsteuern fällt mangels Erwähnung in § 37 Abs. 1 AO 1977 nicht unter § 37 AO (BFH v. 24.3.1998, I R 120/97, BFH/NV 1999, 95, BStBl II 1999, 3; BFH v. 15.12.1999, I R 113/98, BFH/NV 2000, 1066; BFH v. 23.8.2000, I R 107/98, BFH/NV 2001, 220, BStBl II 2001, 742).

- 50** Innerhalb der gleichen Frist hat der zum Steuerabzug Verpflichtete gem. § 45a Abs. 1 EStG die einbehaltene KapESt bei diesem FA anzumelden. Die Anmeldung hat seit dem 1.1.2009 auf elektronischem Weg nach Maßgabe der StDÜV zu erfolgen. Lediglich für bis zum 31.12.2008 erfolgte KapESt-Anmeldungen ist der amtlich vorgeschriebene Vordruck zu verwenden. Wegen Einzelheiten hierzu vgl. § 45a EStG Rz. 2ff.

- 51** Bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (vgl. § 43 EStG Rz. 29ff.) wurde jedoch mit Wirkung **für Ausschüttungen**, die **nach dem 31.12.2004** erfolgen, die Abführungs- und Anmeldefrist (10. Tag des Folgemonats) für die Entrichtung und die Anmeldung der einbehaltenen KapESt auf Empfehlung des Bundesrechnungshofs abgeschafft (§ 52 Abs. 55e EStG i. d. F. des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes v. 9.12.2004). Nach dem durch das Gesetz zur Änderung der AO und anderer Gesetze v. 21.7.2004 (BStBl I 2005, 343) in § 44 Abs. 1 S. 5 EStG angefügten zweiten Halbsatz ist **bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, soweit es sich nicht um „künstliche Dividenden“ i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG handelt**, die einbehaltene KapESt in dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen.

Bei Kapitalerträgen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG (vgl. § 20 EStG Rz. 22ff. und 92ff.), die dem Steuerabzug nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG unterliegen, ist somit ab

dem 1.1.2005 die KapESt bereits **an dem Tag** an das FA **abzuführen** und anzumelden, **an dem die Kapitalerträge ausgezahlt werden** (OFD Koblenz v. 2.2.2005, S 2407 A – St 3, DB 2005, 531; § 45a Rz. 2a).

Zu den für den Steuerabzug vom Kapitalertrag maßgeblichen Zuflussregeln bei diesen Kapitalerträgen vgl. Rz. 66ff. Hintergrund für den Verzicht auf einen Abführungs- und Anmeldezeitraum bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 EStG ist die Feststellung, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in der Lage sind, mithilfe der elektronischen Datenverarbeitung den zur Ausschüttung bestimmten Gewinn – vermindert um die Steuerabzugsbeträge – zu dem im Gewinnverteilungsbeschluss bestimmten Termin kurzfristig auszuzahlen. Oft fließen die Nettodividenden den Anteilseignern bereits schon am Tag des Gewinnverteilungsbeschlusses oder einen Tag später zu. Es sei daher gerechtfertigt, die Kapitalgesellschaft oder die Genossenschaft auch zur sofortigen Abführung und Anmeldung der KapESt zu verpflichten. Der Fiskus erspart sich durch die Abschaffung des Abführungszeitraums, der im Einzelfall bis zu 40 Tage betragen kann, Zinsaufwendungen in Millionenhöhe (vgl. BT-Drs. 15/3339, S. 13).

Durch Art. 1 des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes (EURLUmsG) v. 9.12.2004 (BStBl I 2004, 1158) wurde § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG um einen S. 2 ergänzt, nach dem das **Entgelt**, welches der Inhaber des Stammrechts **aus der Veräußerung von Dividendenscheinen** oder sonstigen Ansprüchen i. S. d. § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. a und S. 2 EStG (ohne die dazugehörigen Aktien oder sonstigen Anteile) erzielt (vgl. § 20 EStG Rz. 158ff.), dem **Steuerabzug vom Kapitalertrag** unterworfen wird.

Nach dem ebenfalls durch das EURLUmsG eingefügten § 43 Abs. 3 S. 2 EStG handelt es sich dabei um inländische, und demnach steuerabzugsflichtige Kapitalerträge, wenn der Schuldner der veräußerten Ansprüche Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.

Die Neuregelung ist erstmals auf Entgelte anzuwenden, die nach dem 31.12.2004 zufließen, es sei denn, die Veräußerung ist vor dem 29.7.2004 (dem Tag des Kabinettsbeschlusses) erfolgt (§ 52 Abs. 53a EStG).

Weil es sich bei diesen Entgelten um Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (hier S. 2) handelt, ist nach § 44 Abs. 1 S. 5 Hs. 2 EStG ab dem 1.1.2005 die einbehaltene KapESt **an dem Tag** an das FA **abzuführen** und anzumelden, **an dem das Entgelt ausgezahlt wird** (vgl. Rz. 51 und § 45a EStG Rz. 2b).

Hat nicht der Gläubiger der Kapitalerträge die KapESt getragen, sondern wurde sie vom Schuldner der Kapitalerträge übernommen (vgl. § 43a EStG Rz. 3 und 16ff.), dann hat der Schuldner der Kapitalerträge auch die von ihm übernommene KapESt zum gleichen Zeitpunkt (vgl. Rz. 49f.) an das für ihn zuständige FA abzuführen und ebenfalls anzumelden.

Der Gesamtbetrag an KapESt, den der zum Steuerabzug Verpflichtete zum jeweiligen Steuertermin zu entrichten hat, ist jeweils auf volle EUR nach unten abzurunden. Diese Abrundung ist jeweils bei der Endsumme vorzunehmen, d. h. nach Zusammen-

rechnung aller Beträge, die der Schuldner der Kapitalerträge bzw. welche die die Kapitalerträge auszahlende Stelle als KapESt zum gleichen Zeitpunkt abzuführen hat. Der amtliche Vordruck „KapESt-Anmeldung“ ist für diese Abrundung entsprechend gestaltet.

- 55 Mit Einführung einer anonymen Abgeltungsteuer ab Vz 2009 sind die Steuerabzugsbeträge für Kapitalerträge gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie S. 2 EStG und §§ 7 Abs. 1 und 8 Abs. 6 InvStG in der KapESt-Anmeldung auf die einzelnen Bundesländer aufzuteilen nach Wohnsitz oder Sitz des Gläubigers. Hiernach bemisst sich gem. § 8 Abs. 1 S. 2 ZerlG der Zerlegungsanteil der Länder und Gemeinden am Gesamtaufkommen der von den auszahlenden Stellen abgeführt KapESt. Eine Unterscheidung zwischen allgemeiner KapESt und KapESt auf Zinsen ist für KapESt-Anmeldungen ab 2009 nicht mehr notwendig.

Zusätzlich enthält die KapESt-Anmeldung auch die von den auszahlenden Stellen abgeführte Kirchensteuer, zerlegt nach den einzelnen kirchensteuererhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften.

4.4 Steuerabzug bei Sachleistungen (S. 7–9)

- 56 Zu den steuerabzugspflichtigen Kapitalerträgen gehören nach § 43 Abs. 1 S. 2 EStG auch die besonderen Entgelte oder Vorteile i. S. d. § 20 Abs. 3 EStG, die neben den in § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1-12 EStG ausdrücklich genannten Kapitalerträgen oder an deren Stelle gewährt werden (vgl. hierzu § 43 EStG Rz. 116ff.).

Bestehen diese Kapitalerträge ganz oder teilweise nicht in Geld, sondern in Sachleistungen, muss die von diesen Sachleistungen zu erhebende KapESt dennoch in Geld entrichtet werden.

Reicht ein im Zusammenhang mit den Sachleistungen in Geld geleisteter Kapitalertrag zur Deckung der insgesamt zu erhebenden KapESt nicht aus, oder besteht der Kapitalertrag nur in Sachleistungen, hat der Gläubiger dieser Kapitalerträge dem Steuerabzugsverpflichteten den zur Entrichtung der KapESt erforderlichen Betrag zur Verfügung zu stellen, damit dieser seiner Abzugsverpflichtung nachkommen kann. Erst nach dessen Eingang erfolgt die Anmeldung und Weiterleitung dieses Betrags durch den Steuerabzugsverpflichteten.

Kommt der Gläubiger seiner Zahlungsverpflichtung nicht nach, hat der Steuerabzugsverpflichtete dies dem für sich zuständigen Betriebsfinanzamt anzugeben, damit dieses die KapESt bzw. den Zinsabschlag vom Gläubiger nachfordern kann.

Diese Vorschrift, die § 38 Abs. 4 EStG zur Erhebung der LSt bei Sachbezügen nachgebildet ist (vgl. hierzu § 38 EStG Rz. 49ff.), wurde durch das StMBG v. 21.12.1993 mit Wirkung für Zuflüsse nach dem 31.12.1993 hier eingefügt (*Scheurle*, DB 1994, 504).

- 57 Zur analogen Anwendung von § 44 Abs. 1 S. 8 und 9 EStG, wenn bei einem als entgeltlich zu behandelnden Depotübertrag die Ersatzbemessungsgrundlage gem. § 43a Abs. 2 S. 10 EStG mangels der auszahlenden Stelle bekannter Anschaffungsdaten, vgl. § 43a EStG Rz. 99.

5 Zufluss der Kapitalerträge

5.1 Allgemeines

Den Steuerabzug vom Kapitalertrag hat der zum Steuerabzug Verpflichtete (d. h. der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) in dem Zeitpunkt vorzunehmen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger nach den Zuflussregeln des § 44 EStG zufließen.

58

Die Zuflussregeln des § 44 EStG sollen dem zum Steuerabzug Verpflichteten die Erfüllung seiner Einbehaltungs- und Abführungspflicht (vgl. Rz. 14ff.) erleichtern. Das ist insbesondere im Zusammenhang mit der Erhebung derjenigen KapESt von Bedeutung, die ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Gläubigers der Kapitalerträge in seiner Eigenschaft als Sttpfl. vom Schuldner der Kapitalerträge einbehalten wird (vgl. § 43 EStG Rz. 4ff.).

59

Für den Steuerabzug vom Kapitalertrag ist es gem. § 43 Abs. 4 EStG grundsätzlich ohne Belang, ob der Gläubiger der Kapitalerträge die Anteile an der betreffenden Körperschaft bzw. die Wertpapiere, aus denen ihm die steuerabzugspflichtigen Einnahmen zufließen, im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen hält und ob er (wenn die Anteile bzw. die Wertpapiere im Betriebsvermögen gehalten werden) seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG) oder durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt. Lediglich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Kapitalertragsteuerabzug wird zwischen privaten Einkünften aus Kapitalvermögen und Kapitalerträgen unterschieden, die gem. § 20 Abs. 8 EStG zu anderen Einkunftsarten gehören. Die Berücksichtigung von negativen Kapitalerträgen und ausländischen Steuern ist im Kapitalertragsteuerabzugsverfahren gem. § 43a Abs. 3 S. 7 EStG nur bei privaten Kapitalerträgen möglich (vgl. § 43a EStG Rz. 70).

60

5.2 Allgemeiner Zuflusszeitpunkt (Abs. 1 S. 2)

Mit Ausnahme der Sonderregelungen in § 44 Abs. 2 und 3 (vgl. Rz. 66ff. und 78ff.) gelten für den Steuerabzug vom Kapitalertrag (vgl. Rz. 14, 24 und 31) die allgemeinen Zuflussregeln des § 11 Abs. 1 EStG, d. h. die steuerabzugspflichtigen Erträge aus dem Kapitalvermögen fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge in dem Zeitpunkt zu, in dem er wirtschaftlich darüber verfügen kann, wie z. B. bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift (BFH v. 9.4.1968, IV 267/64, BStBl II 1968, 525; BFH v. 30.4.1974, VIII R 123/73, BStBl II 1974, 541; BFH v. 22.11.1974, VI R 138/72, BStBl II 1975, 350; BFH v. 21.10.1981, I R 230/78, BStBl II 1982, 139; BFH v. 14.2.1984, VIII R 221/80, BStBl II 1984, 480; BFH v. 21.7.1987, VIII R 211/82, BFH/NV 1988, 224) bzw. bei Entgegennahme eines Schecks, dessen sofortiger Vorlage und Auszahlung bzw. Gutschrift durch die bezogene Bank nichts im Weg steht (BFH v. 30.10.1980, IV R 97/78, BStBl II 1981, 305) (vgl. Rz. 89 zum Zuflusszeitpunkt in Fällen der Schuldumwandlung, Novation).

61

Wegen Einzelheiten zum Zeitpunkt des Zufließens von Einnahmen aus Kapitalvermögen vgl. § 11 Rz. 14ff. zum Begriff des Zuflusses, § 11 Rz. 70 Stichwort „Gewinn-

anteile“ zum Zufluss von Gewinnanteilen, § 11 EStG Rz. 70 Stichwort „Zinsen“ zum Zufluss von Zinsen (vgl. § 20 EStG Rz. 6ff.).

Die allgemeinen Zuflussregeln des § 11 EStG gelten auch für den Steuerabzug vom Kapitalertrag, soweit es sich bei der Vollauskehrung im Rahmen der Liquidation einer GmbH bei den Liquidationserlösen um Beziehe i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG handelt (OFD Cottbus v. 26.3.1999, S 2407 – 5 – St 113, FR 1999, 614).

- 62** Ist die Auszahlung der Kapitalerträge davon abhängig, dass der Gläubiger der Kapitalerträge einen Zinsschein vorlegt, gilt als allgemeiner Zuflusszeitpunkt für den Steuerabzug vom Kapitalertrag der Fälligkeitstag – und das unabhängig davon, ob und wann der Gläubiger der Kapitalerträge den Zinsschein zur Einlösung vorlegt oder vorlegen lässt. Folglich finden auch die für den Steuerabzug zum Fälligkeitszeitpunkt geltenden Regeln hinsichtlich der Erhebung von Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer Anwendung.
- 63** Bei Abzinsungs- oder Aufzinsungspapieren bzw. -forderungen (zum Begriff vgl. § 20 EStG Rz. 236) ist Zuflusszeitpunkt für den gesamten Kapitalertrag der Zeitpunkt ihrer Endfälligkeit, bei Bundesschatzbriefen Typ B ggf. stattdessen der Zeitpunkt ihrer vorzeitigen Rückgabe an die Bundeswertpapierverwaltung (BMF v. 5.11.2002, IV C 1 – S 2400 – 27/02, BStBl I 2002, 1346, Tz. 1 und 3).
- 64** Der Zeitpunkt der Fälligkeit gilt auch dann als Zuflusszeitpunkt für den Steuerabzug vom Kapitalertrag, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge die Wertpapiere in Depotverwahrung gegeben hat und die Zinsen schon vor dem Fälligkeitstag durch das Kreditinstitut, bei dem er das Wertpapierdepot unterhält, seinem Konto gutgeschrieben werden.

Die vorzeitige Gutschrift ist darauf zurückzuführen, dass die Zinsscheine nach einer Usance im Kreditgewerbe üblicherweise am 15. Tag vor ihrer Fälligkeit von den Zinsscheinbögen der Teilschuldverschreibungen getrennt werden.

- 65** Bei der Veräußerung von Wertpapieren ist Zuflusszeitpunkt des Kapitalertrags (und somit der maßgebende Zeitpunkt für den Abzug der KapESt wie auch für die Berücksichtigung noch vorhandenen Freistellungsvolumens und für die Berücksichtigung von Verlusten) der Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vertragsschlusses (Abschlussstag) (BMF v. 13.6.2008, IV C 1 – S 2000/07/0009, Tz. I.1).

5.3 Gewinnanteile (Dividenden) und andere Ausschüttungen (§ 44 Abs. 2 EStG)

5.3.1 Allgemeines

- 66** Für den Zufluss von Gewinnanteilen (Dividenden) und anderen Kapitalerträgen, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, kommt es darauf an, ob und ggf. welche Bestimmungen im Gewinnverteilungsbeschluss über den Tag der Auszahlung getroffen werden.

Zum Gewinnverteilungsbeschluss und zu den dafür maßgeblichen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften vgl. § 20 EStG Rz. 27f.

- 67** Die besonderen Vorschriften zur Bestimmung des für Kapitalertragsteuerzwecke maßgeblichen Zuflusszeitpunkts sind auch auf „künstliche Dividenden“ bzw. Divi-

dendenkompensationszahlungen (vgl. § 20 EStG Rz. 38ff) anzuwenden. Dies wurde durch Gesetz v. 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) als Folge der Ausweitung der Kapitalertragsteuerpflicht auf Erträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG geregelt.

5.3.2 Zahlungstag im Beschluss genannt (S. 1)

5.3.2.1 Regelfall

Inländische Gewinnanteile (Dividenden) und andere inländische Kapitalerträge, deren Ausschüttung von einer Körperschaft beschlossen wird, fließen dem Gläubiger der Kapitalerträge an dem Tag zu, der im Beschluss als Tag der Ausschüttung bestimmt worden ist. Für ausländische Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 6 EStG gilt die besondere Zuflussregelung nicht. Dies wurde durch die ausdrückliche Verweisung in Abs. 2 auf Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, welche durch Gesetz v. 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912) in das EStG aufgenommen wurde, klar gestellt.

Für ausländische Dividenden etc. ist daher weiterhin die Grundregel des Abs. 1 S. 2 anzuwenden.

Der Hinweis in Abs. 2 auf den „Absatz 1“ in dem Klammerzusatz in § 44 Abs. 2 Satz 1 EStG zeigt, dass für den Fall, dass der Tag der Auszahlung in dem Ausschüttungsbeschluss bestimmt ist, der als Auszahlungstag bestimmte Tag allein maßgebend ist. Der im Ausschüttungsbeschluss bestimmte Tag muss nicht mit dem Zuflusszeitpunkt gem. § 11 EStG übereinstimmen, der nach § 44 Abs. 1 S. 2 EStG zur Anwendung kommen würde. Denn § 44 Abs. 2 S. 1 EStG ist lex specialis.

Der Gesellschafterbeschluss muss keine betragsmäßige Festlegung der auszuschüttenden Beträge enthalten. Die abschließende Festlegung kann von noch fertigzustellenden Jahresabschlüssen abhängig sein. § 44 Abs. 2 EStG verlangt weder, dass der Beschluss über die Gewinnverteilung der Kapitalgesellschaft ein endgültiger ist, noch dass er gesellschaftsrechtlichen Anforderungen genügt (BFH v. 26.2.2003, I R 30/02, BFH/NV 2003, 1301).

5.3.2.2 Ausschüttung an den Allein- bzw. beherrschenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft

Für die Durchführung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag gelten Gewinnanteile (Dividenden) auch dann erst mit dem im Gewinnverwendungsbeschluss bestimmten Auszahlungstag als zugeflossen, wenn der Empfänger der Gewinnanteile (Dividenden) der Alleingesellschafter oder beherrschender Gesellschafter der Kapitalgesellschaft ist (BFH v. 18.12.1985, I R 222/81, BStBl II 1986, 451; BFH v. 18.12.1985, I R 84/84, BFH/NV 1987, 85. Zum Begriff des beherrschenden Einflusses vgl. Froscher/Maas, KStG, Anh. vGA zu § 8 KStG Rz. 128ff.).

Dass dem Alleingesellschafter bzw. dem beherrschenden Gesellschafter einer zahlungsfähigen Kapitalgesellschaft die Kapitalerträge auch bei erst späterer Auszahlung für Zwecke seiner Veranlagung zur ESt bzw. KSt bereits zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung als zugeflossen gelten (vgl. hierzu § 20 EStG Rz. 10ff.; BFH v. 17.11.1998, VIII R 24/98, BStBl II 1999, 223), hat für den

Steuerabzug vom Kapitalertrag keine Bedeutung. Der für die Veranlagung maßgebliche Zuflusszeitpunkt kann in einen anderen Vz fallen als der für den Kapitalertrag steuerabzug maßgebliche Zuflusszeitpunkt.

Wird allerdings im Gewinnverwendungsbeschluss statt eines Auszahlungstags (d. h. eines Auszahlungszeitpunkts) ein Auszahlungszeitraum (Woche, Monat, Jahr) bestimmt, hat dies für den Steuerabzug vom Kapitalertrag die Zuflussfiktion des S. 2 (s. Rz. 73ff.) zur Folge (BFH v. 8.7.1998, I R 57/97, BFH/NV 1998, 1571, BStBl II 1998, 672).

5.3.3 Zahlungstag im Beschluss nicht genannt (S. 2)

- 73** Ist die Ausschüttung nur festgesetzt, ohne dass über den Zeitpunkt der Auszahlung ein Beschluss gefasst worden ist, so gilt für den Steuerabzug vom Kapitalertrag als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung.
- 74** Im Gewinnverwendungsbeschluss der Hauptversammlung einer AG (§ 174 AktG) wird üblicherweise über den Zeitpunkt der Auszahlung der Dividende keine Bestimmung getroffen. Der Tag, von dem ab die Dividende gegen Einreichung des betreffenden Dividendenscheins bei der Gesellschaftskasse oder den Zahlstellen (vgl. Rz. 15) erhoben werden kann, ist der Dividendenbekanntmachung zu entnehmen, die im Anschluss an die Hauptversammlung in den Gesellschaftsblättern (vgl. § 25 AktG) veröffentlicht wird. Auszahlungszeitpunkt (Fälligkeitstag) ist im Regelfall der erste Börsentag nach der Hauptversammlung.
- Ist der Tag nach dem Hauptversammlungsbeschluss ein Börsentag, dann fallen Zuflusstag und Fälligkeitstag zusammen.
- 75** Ist der Tag nach dem Hauptversammlungsbeschluss dagegen kein Börsentag (z. B. wenn die Hauptversammlung an einem Freitag stattfand und der erste Börsentag der nachfolgende Montag ist), dann gilt als Zuflusszeitpunkt für den Steuerabzug vom Kapitalertrag der Samstag; als Zuflusszeitpunkt i. S. d. § 11 Abs. 1 EStG gilt hingegen der Montag, d. h. der Fälligkeitstag, von dem ab die Dividende gegen Einreichen des Dividendenscheins ausgezahlt wird.
- 76** Wenn bei der GmbH die Satzung keine Vorschriften über die Auszahlung von Dividenden enthält, wird der Anspruch der Gesellschafter auf die Auszahlung ihres Gewinnanteils mit dem Ergebnisverwendungsbeschluss der Gesellschafterversammlung sofort fällig. Üblich ist die Auszahlung des Gewinnanteils innerhalb von zwei bis drei Tagen nach dem Ergebnisverwendungsbeschluss, es sei denn, die Auszahlung hätte einen Verstoß gegen die Kapitalerhaltungsgrundsätze des § 30 Abs. 1 GmbHG zur Folge.

Für den Steuerabzug vom Kapitalertrag gilt somit als Zeitpunkt des Zufließens der Tag nach der Beschlussfassung.

- 77** Hat dagegen die Hauptversammlung der AG bzw. die Gesellschafterversammlung der GmbH beschlossen, die Auszahlung der Dividende zu einem späteren Termin vorzunehmen, und den Zahlungstag im Beschluss genannt, dann gilt für den

Steuerabzug vom Kapitalertrag die Zuflussregel nach S. 1 der Vorschrift (vgl. Rz. 68ff.).

5.4 Einnahmen aus stiller Beteiligung oder partiarischen Darlehen

(§ 44 Abs. 3 EStG)

Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als **stiller Gesellschafter** ist auch für den Steuerabzug vom Kapitalertrag grundsätzlich der Tag, der vertraglich als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist.

78

Ist in dem Beteiligungsvertrag über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, so gilt für den Abzug der KapESt der Kapitalertrag am Tag nach der Aufstellung der Bilanz oder einer sonstigen Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters, spätestens jedoch sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs, für das der Kapitalertrag ausgeschüttet oder gutgeschrieben werden soll, als zugeflossen.

79

Wegen weiterer Einzelheiten zum Zeitpunkt des Zufließens von Einnahmen aus stiller Beteiligung vgl. § 11 EStG Rz. 70 Stichwort „Gewinnanteile“.

Bei Kapitalgesellschaften ist mit der in Rz. 79 angesprochenen „Aufstellung der Bilanz“ die „Feststellung des Jahresabschlusses“ gemeint, denn erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses durch das dafür zuständige Gesellschaftsorgan erhält dieser seine rechtsverbindliche Fassung. Vgl. § 42a GmbHG für die Feststellung durch die Gesellschafterversammlung der GmbH sowie §§ 172 und 173 AktG für die Feststellung durch Vorstand und Aufsichtsrat bzw. durch die Hauptversammlung der AG.

80

Steht die Höhe des Beteiligungsertrags am Ende des sechsten Monats nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs noch nicht endgültig fest, muss der Beteiligungsertrag des stillen Gesellschafters für Zwecke des Steuerabzugs vom Kapitalertrag geschätzt werden.

81

Sobald der Beteiligungsertrag dann endgültig feststeht, ist die KapESt-Anmeldung entsprechend zu berichtigen. Zur KapESt-Anmeldung in ihrer Eigenschaft als Steuererklärung vgl. § 45a EStG Rz. 16ff. sowie § 44b EStG Rz. 28ff.

Für Zinsen und Gewinnanteile (vgl. § 43 EStG Rz. 55ff) aus **partiarischen Darlehen** gilt diese Zuflussregelung nach S. 2 der Vorschrift entsprechend.

82

Bei einer **typischen Unterbeteiligung** (zum Begriff vgl. § 20 EStG Rz. 102) kann der Gewinnanteil des Unterbeteiligten erst errechnet werden, nachdem der Jahresabschluss der Hauptgesellschaft festgestellt und daraufhin der Gewinnanteil des Hauptbeteiligten berechnet worden ist.

83

Für den Steuerabzug vom Kapitalertrag gelten auch bei einer typischen Unterbeteiligung die für die Einnahmen aus stiller Beteiligung maßgeblichen Zuflussregeln (BFH v. 28.11.1990, I R 111/88, BStBl II 1991, 313), d. h. als Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen aus der Unterbeteiligung gilt grundsätzlich der Tag, der vertraglich als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist.

Im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen aus der Unterbeteiligung (vgl. hierzu die Zuflussregeln in Rz. 78ff.) hat der Hauptbeteiligte als Schuldner der Kapitalerträge vom Gewinnanteil des Unterbeteiligten die KapESt einzubehalten.

5.5 Stundung des Kapitalertrags (§ 44 Abs. 4 EStG)

- 84** Ist der Schuldner der Kapitalerträge vorübergehend zur Zahlung des Kapitalertrags nicht in der Lage **und** haben Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge **vor dem Zufließen** ausdrücklich eine Stundung des Kapitalertrags vereinbart, dann ist der Steuerabzug erst mit Ablauf der Stundungsfrist vorzunehmen.
- 85** Eine Stundungsvereinbarung verschafft dem Schuldner der Kapitalerträge somit eine Erleichterung in den Fällen, in denen der Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge und demzufolge der Entstehungszeitpunkt der KapESt vor der tatsächlichen Auszahlung liegt, wie z. B. im Fall des § 44 Abs. 3 EStG, wenn die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters spätestens sechs Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs, für das die Gewinnanteile gezahlt oder gutgeschrieben werden sollen, als zugeflossen gelten (vgl. Rz. 79f.; BFH v. 18.12.1985, I R 222/81, BStBl II 1986, 451).
- 86** Der Zahlungsaufschub durch die Stundungsvereinbarung bedeutet aber nicht, dass der Steuerabzug „mit Ablauf der Stundungsfrist“ unabhängig davon zu erfolgen hat, ob der Kapitalertrag zu diesem Zeitpunkt dem Gläubiger der Kapitalerträge auch tatsächlich zufließt oder nicht.
Auch im Fall der Stundung ist der Steuerabzug vom Kapitalertrag erst dann vorzunehmen, wenn dem Gläubiger die Kapitalerträge zufließen (vgl. Rz. 61), d. h. in dem Zeitpunkt, in dem der Gläubiger tatsächlich die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Kapitalertrag erlangt (vgl. § 11 EStG Rz. 70 Stichwort „Stundung“).
- 87** Trotz Gutschrift in den Büchern des Schuldners der Kapitalerträge ist ein Zufluss beim Gläubiger dann nicht anzunehmen, wenn wegen der vorübergehenden Zahlungsunfähigkeit die Gutschrift nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung darstellt, diese Gutschrift aber nicht gleichzeitig zum Ausdruck bringt, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht (BFH v. 9.4.1968, IV 267/64, BStBl II 1968, 525 zur Gutschrift bereits verdienter und fälliger Provisionen eines Versicherungsvertreters in den Büchern des Versicherungsunternehmens; BFH v. 14.5.1982, VI R 124/77, BStBl II 1982, 469 zu Gutschriften beim Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers aufgrund eines Gewinnbeteiligungs- und Vermögensbildungssmodells).
- 88** Bleibt die Schuld im Interesse des nicht zahlungsfähigen Schuldners bestehen, dann führt weder eine Verzinsung des gestundeten Betrags noch eine Schuldumschaffung (z. B. die Vereinbarung, dass der gestundete Betrag nunmehr als verzinsliches Darlehen behandelt werden soll) zum Zufluss. Wirtschaftlich gesehen liegt trotz der Schuldumschaffung (Novation) lediglich eine Stundung der ursprünglichen Schuld vor. Es handelt sich hierbei um eine modifizierte Stundungsvereinbarung (BFH v. 14.2.1984, VIII R 221/80, BStBl II 1984, 480 zum Zufluss nicht ausgezahlter Zinszahlungsschulden einer GmbH an die Gesellschafter der GmbH).
In der bloßen Buchung von Gewinnanteilen auf Darlehenskonten der Gesellschafter liegt für sich genommen noch kein tatsächlicher Abfluss der Dividende bei der Kapitalgesellschaft und führt somit auch noch nicht zum Zufluss beim Gesellschafter.

Werden allerdings mit der Gutschrift besondere eigene Zwecke des Gläubigers verfolgt, z. B. die Umwandlung des Gewinnanteils in eine verzinsliche Forderung oder in eine Kapitaleinlage oder eine Kapitaleinlageerhöhung, dann liegt keine Stundung vor, vielmehr ist dann mit der Gutschrift der Kapitalertrag dem Gläubiger zugeflossen (RFH v. 23.6.1931, I A 446/30, RStBl 1931, 643; BFH v. 18.7.1990, I R 173/87, BFH/NV 1991, 190).

So unterliegen die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters auch dann dem Steuerabzug vom Kapitalertrag, wenn sie dazu verwendet werden, seine durch Verlust geminderte Einlage wieder aufzufüllen (vgl. § 20 EStG Rz. 110). Diese Gewinnanteile fließen dem stillen Gesellschafter mit der Gutschrift auf seinem Einlagekonto zu, obwohl er darüber nicht verfügen kann. Die Gutschrift ist der abgekürzte Weg an Stelle der Auszahlung des gutgeschriebenen Betrags und dessen Wiedereinzahlung zur Gutschrift auf dem Einlagekonto (BFH v. 24.1.1990, I R 55/85, BStBl II 1991, 147; BFH v. 24.1.1990, I B 110/88, BFH/NV 1991, 683).

Die Stundung des Kapitalertrags darf andererseits nicht etwa deshalb erfolgen, weil eine Stundung im Interesse des Gläubigers der Kapitalerträge liegt, so z. B. weil er aus steuerlichen Gründen die Kapitalerträge erst in einem späteren Vz als Einnahmen beziehen möchte. In einem solchen Fall wäre ihm der Kapitalertrag dennoch zugeflossen.

6 Haftung des zum Steuerabzug Verpflichteten (§ 44 Abs. 5 EStG)

6.1 Allgemeines

Der zum Steuerabzug Verpflichtete – d. h. der Schuldner der Kapitalerträge (vgl. Rz. 26), die den Verkaufsauftrag ausführenden Stellen (vgl. Rz. 27f.) bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (vgl. Rz. 31ff.) – haftet für die KapESt, die er **einzuhalten und abzuführen** hat.

Haften i. S. d. Vorschrift bedeutet Einstehen müssen für eine fremde Steuerschuld, die Steuerschuld des Gläubigers der Kapitalerträge (vgl. Rz. 7ff.).

Bis einschließlich Vz 1992 war die Haftungsanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge von einem Verschulden unabhängig.

Mit der Einführung der als Zinsabschlag zu erhebenden KapESt durch das Zinsabschlaggesetz v. 9.11.1992 (BStBl I 1992, 682) wird das für die Haftung notwendige Verschulden widerlegbar vermutet. Der zum Steuerabzug Verpflichtete kann für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.1992 zufließen, die Inanspruchnahme als Haftender abwenden, wenn er nachweist, dass er die ihm auferlegten Einbehaltungs- und Abführungsplichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat (BFH v. 13.9.2000, I R 61/99, BFH/NV 2001, 265, BStBl II 2001, 67).

Mit Einführung der Abgeltungsteuer auf private Kapitalerträge ist der Haftungsmaßstab unverändert geblieben.

Vorsätzlich handelt, wer die Pflichten gekannt und ihre Verletzung gewollt hat (BFH v. 12.3.1983, VII B 19/83, BStBl II 1983, 655). Dazu genügt, dass der Betreffende

die Pflichtverletzung vorausgesehen und in Kauf genommen hat; er braucht die Pflichtverletzung nicht gewünscht oder beabsichtigt zu haben.

Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande ist, in ungewöhnlich hohem Maß außer Acht lässt und unbeachtet lässt, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen, oder die einfachsten, ganz nahe liegenden Überlegungen nicht anstellt. Es gilt ein subjektiver Sorgfaltsmaßstab (*Kruse/Loose*, in Tipke/Kruse, AO, Erl. zu § 69 AO; BFH v. 21.2.1989, VII R 165/85, BStBl II 1989, 491; BFH v. 12.5.1992, VII R 52/91, BFH/NV 1992, 785; *Vollkommer*, in Jauernig, BGB, § 276 BGB Anm. II. 1 und III 3).

- 95** Als Grund für die Umstellung auf eine verschuldensabhängige Haftung nennt die Regierungsbegründung zum Zinsabschlagsgesetz (BT-Drs. 12/2501,18) den Anstieg des Haftungsrisikos der inländischen Kreditinstitute durch die Einführung des Zinsabschlags, insbesondere auch im Zusammenhang mit der Einführung neuer Finanzierungsformen, bei denen zunächst unsicher ist, ob und inwieweit diese Kapitalanlagen zu steuerabzugspflichtigen Kapitalerträgen oder zu einkommensteuerrechtlich unberechtlichen Vermögensmehrungen führen.

Das Haftungsrisiko der Steuerabzugsverpflichteten hat sich auch dadurch erhöht, dass ihnen mit der Einführung des Zinsabschlags zusätzliche Prüfungsaufgaben übertragen wurden, wie z. B. im Zusammenhang mit der Erteilung von Freistellungsaufträgen (BMF v. 5.11.2002, IV C 1 – S 2400 – 27/02, BStBl I 2002, 1346, Tz. 21ff. zum Freistellungsauftrag bei Ehegatten sowie Tz. 27ff. zur Erteilung von Freistellungsaufträgen von Vereinen und sonstigen Personenzusammenschlüssen).

Vgl. auch Rz. 56 zur Anzeigeverpflichtung des Steuerabzugsverpflichteten im Zusammenhang mit dem Steuerabzug bei Sachleistungen.

- 96** Steuerschuldner (der Gläubiger der Kapitalerträge) und Haftungsschuldner (der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) sind Gesamtschuldner i. S. d. § 44 AO, soweit auch der Gläubiger der Kapitalerträge nach S. 2 der Vorschrift für die nicht einbehaltene bzw. die zwar einbehaltene, aber nicht abgeführt KapESt in Anspruch genommen werden kann (vgl. hierzu Rz. 119ff.).

- 97** Das KapESt-Abzugsverfahren zeigt wesentliche Ähnlichkeiten mit dem LSt-Abzugsverfahren. Bei beiden Verfahren wird ein Dritter, der an den StpfL. Beträge auszuzahlen hat, verpflichtet, darauf Steuerabzugsbeträge einzubehalten und an das FA abzuführen. Deshalb gelten für die KapESt-Haftung des zum Steuerabzug Verpflichteten die von der Rspr. zur LSt-Haftung des Arbeitgebers entwickelten Grundsätze – trotz gewisser Abweichungen – entsprechend (BFH v. 20.2.1959, VI 314/56 U, BStBl III 1959, 202; BFH v. 28.11.1961, I 40/60 S, BStBl III 1962, 107; BFH v. 25.9.1970, VI R 122/67, BStBl II 1971, 53; BFH v. 15.12.1989, VI R 151/86, BStBl II 1990, 526; BFH v. 9.3.1990, VI R 87/89, BStBl II 1990, 608).

Wegen Einzelheiten zur Haftung des Arbeitgebers für die LSt, die er einzubehalten und abzuführen hat, vgl. die Erl. zu § 42d EStG, R 42d LStR und H 42d LStH.

Zur Haftung des Steuerabzugsverpflichteten in den Fällen des § 50a Abs. 1 und Abs. 4 vgl. § 50a EStG Rz. 48ff.

Zu Verwaltungsgrundsätzen für die Bearbeitung von Haftungsfällen vgl. AO-Kartei NRW, § 191 Abs. 1 Karte 801-4/99. 98

Die Nachforderung von Kapitalertragsteuern durch Haftungsbescheid gegen den Steuerabzugsverpflichteten verstößt nicht deshalb gegen den Grundsatz von Treu und Glauben, weil das FA mehrere Jahre eine unrichtige Anmeldung und Abführung der Kapitalertragsteuer unbeanstandet entgegengenommen hat. Hinzu kommen muss ein Verhalten des FA, das in dem Steuerpflichtigen das Vertrauen erwecken kann, das FA werde von einer Nachforderung der Steuern absehen (BFH v. 13.11.1974, I R 166/72, BStBl II 1975, 273). 99

6.2 Verletzung der Einbehaltungspflicht

Ist der zum Steuerabzug Verpflichtete (d. h. der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) seiner **Einbehaltungspflicht** nicht nachgekommen (hat er also von den Kapitalerträgen zu wenig oder überhaupt keine KapESt einbehalten), hat das für die Besteuerung des Steuerabzugsverpflichteten zuständige FA nach pflichtgemäßem Ermessen (vgl. § 5 AO) zu entscheiden, ob die KapESt bei dem zum Steuerabzug Verpflichteten im Wege der Haftung nachzuerheben ist oder ob der Gläubiger der Kapitalerträge als der eigentliche Schuldner der KapESt in Anspruch genommen werden soll. 100

Wird der Gläubiger der Kapitalerträge ohnehin zur ESt bzw. zur KSt veranlagt, hat dieses endgültige Verfahren der Veranlagung Vorrang vor dem nur vorläufigen Verfahren des Steuerabzugs vom Kapitalertrag. 101

Im Veranlagungsverfahren wird der Steuerfall endgültig abgewickelt. Ein vorangegangenes Steuerabzugsverfahren hätte nur vorläufigen Charakter und würde für das nachfolgende Veranlagungsverfahren weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht zu einer Bindungswirkung führen (BFH v. 28.3.1956, IV 624/54 U, BStBl III 1956, 174; BFH v. 20.2.1959, VI 314/56 U, BStBl III 1959, 202; BFH v. 3.7.1968, I 191/65, BStBl II 1969, 4; BFH v. 18.2.1970, I R 97/66, BStBl II 1970, 464).

Zur Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge in diesen Fällen vgl. Rz. 120 und 72. 102

Wird dagegen der Gläubiger der Kapitalerträge im Inland nicht zur ESt oder KSt veranlagt, oder werden die steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge beim Gläubiger dieser Erträge nicht in die Veranlagung einbezogen, sodass die ESt bzw. KSt für die steuerabzugspflichtigen Einkünfte durch den Steuerabzug vom Kapitalertrag als abgegolten gilt (vgl. § 43 EStG Rz. 10), dann kann der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle für die nicht einbehaltene KapESt haftbar gemacht werden (BFH v. 12.7.1967, I 71/64, BStBl III 1967, 657; BFH v. 18.9.1968, I R 56/67, BStBl II 1968, 797; BFH v. 27.1.1982, I R 5/78, BStBl II 1982, 374; BFH v. 4.7.1984, I R 195/81, BStBl II 1984, 842; BFH v. 23.10.1985, I R 248/81, BStBl II 1986, 178). Zum Erfordernis des

Steuerabzugs zum vollen Steuersatz trotz Erstattungsanspruch des Gläubigers der Kapitalerträge vgl. § 43a EStG Rz. 31ff.

- 103** Zur Haftbarmachung des zum Steuerabzug Verpflichteten bzw. der Inanspruchnahme des Anteilseigners als des Gläubigers der Kapitalerträge bei vGA vgl. § 43 EStG Rz. 31ff.
- 104** Wird der Steuerabzugsverpflichtete für nicht einbehaltene KapESt im Wege der Haftung in Anspruch genommen, hat er insoweit wegen Erfüllung der fremden Steuerschuld (vgl. Rz. 9) grundsätzlich einen Rückgriffsanspruch gegen den Schuldner der KapESt, d. h. den Gläubiger der Kapitalerträge (*Heinrichs*, in Palandt, BGB, § 267 BGB Rz. 7; BFH v. 13.11.1974, I R 166/72, BStBl II 1975, 273).
- 105** Macht er von seinem Rückgriffsrecht keinen Gebrauch, wird der zum Steuerabzug Verpflichtete zu den für die Übernahme der KapESt geltenden höheren Steuersätzen in Anspruch genommen.

Wegen Einzelheiten hierzu vgl. § 43a EStG Rz. 4ff.

6.3 Verletzung der Abführungspflicht

- 106** Der zum Steuerabzug Verpflichtete (d. h. der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) hat die KapESt nicht nur einzubehalten, sondern die einbehaltene KapESt auch an das für ihn zuständige FA (vgl. Rz. 49ff.) abzuführen.

Eine Pflichtverletzung im Zusammenhang mit dem Abführen einbehaltener KapESt wiegt schwerer als eine Verletzung lediglich der Einbehaltungspflicht; denn bei der einbehaltenden KapESt handelt es sich um die ESt bzw. KSt der Gläubiger der Kapitalerträge, die der zum Steuerabzug Verpflichtete nur treuhänderisch für den Gläubiger der Kapitalerträge und den Steuerfiskus einzieht. Das sind für den zum Steuerabzug Verpflichteten fremde Gelder. Er darf sie daher nicht sach- und zweckwidrig selbst verwenden (BFH v. 21.1.1972, VI R 187/68, BStBl II 1972, 364; BFH v. 20.4.1982, VII R 96/79, BStBl II 1982, 521).

- 107** Bei Verletzung der Abführungspflicht wird im Regelfall nur der zum Steuerabzug Verpflichtete (ggf. auch sein gesetzlicher Vertreter – vgl. Rz. 117ff.) als Haftungsschuldner in Anspruch genommen. Eine Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge erfolgt in diesen Fällen nur dann, wenn der Gläubiger weiß, dass der zum Steuerabzug Verpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat und dies dem FA nicht unverzüglich (d. h. ohne schuldhaftes Zögern – vgl. § 121 Abs. 1 BGB) mitteilt (vgl. Rz. 121). Der Gläubiger muss positive Kenntnis vom Nichtabführen der einbehaltenen Kapitalertragsteuer haben. Wissen bedeutet Gewissheit. Dahingehende Vermutungen und selbst eine grob fahrlässige Unkenntnis reichen nicht aus (BFH v. 1.4.1999, VII R 51/98, BFH/NV 2000, 46).

Der Gläubiger der Kapitalerträge kann einen Anspruch auf Anrechnung der zwar einbehaltenen, aber nicht abgeführten Kapitalertragsteuer haben, da die Kapitalertragsteuer mit dem ordnungsgemäßen Einbehalt als erhoben gilt.. Dieser Anspruch besteht bei Vorliegen der sonstigen für die Anrechnung erforderlichen Voraussetzungen

unabhängig davon, ob ggf. in einem späteren Vz der Gläubiger der Kapitalerträge für die nicht abgeführte Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen wird (BFH v. 23.4.1996, VIII R 30/93, BFHE 181, 7, DB 1996, 2061).

6.4 Der Haftungsbescheid (§ 191 AO)

Soll der zum Steuerabzug Verpflichtete (d. h. der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden, erteilt das für ihn zuständige FA (vgl. Rz. 49) einen Haftungsbescheid i. S. d. § 191 AO. 108

Ein solcher Haftungsbescheid darf nur ergehen, solange die Festsetzungsfrist (§ 169 AO) noch nicht abgelaufen (vgl. hierzu Rz. 113) und der Steueranspruch nicht bereits durch Zahlung (§§ 224, 225 AO), Aufrechnung (§ 226 AO) oder Erlass (§§ 163, 227 AO) erloschen ist (vgl. § 47 AO). 109

Der Haftungsanspruch kann nur so lange geltend gemacht werden, wie der Steueranspruch besteht (BFH v. 28.11.1961, I 40/60 S, BStBl III 1962, 107; BFH v. 12.7.1967, I 71/64, BStBl III 1967, 657; BFH v. 18.5.1983, I R 193/79, BStBl II 1983, 544; BFH v. 22.10.1986, I R 107/82, BStBl II 1987, 293; BFH v. 9.8.1989, I R 66/85, BFH/NV 1990, 453).

Durch einen Haftungsbescheid kann keine Steuer festgesetzt werden, weil ein solcher Bescheid seinem Wesen nach nicht auf die Festsetzung einer Steuer, sondern auf die Inanspruchnahme eines Dritten für die gegenüber einem anderen entstandene Steuer gerichtet ist (BFH v. 28.1.1983, VI R 35/78, BStBl II 1983, 472 zum Lohnsteuerhaftungsbescheid; *Dumke*, in Schwarz, AO, Kommentierung zu § 191 AO). 110

Nach Satz 3 der Vorschrift bedarf es allerdings für die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalerträge, der den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle als Haftungsschuldner keines Haftungsbescheids, 111

- soweit der Steuerabzugsverpflichtete die einbehaltene Kapitalertragsteuer richtig angemeldet hat (denn nach § 168 S. 1 AO steht die Kapitalertragsteuer-Anmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich – vgl. § 45a EStG Rz. 19), oder
- soweit er seine Zahlungsverpflichtung gegenüber dem FA oder dem Prüfungsbeamten des FA schriftlich anerkennt.

Durch das StMBG v. 21.12.1993 wurde § 167 Abs. 1 AO um einen Satz 3 ergänzt. Danach steht das nach Abschluss einer Außenprüfung i. S. d. § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO durch den Steuer- oder Haftungsschuldner gegebene schriftliche Anerkenntnis einer Zahlungsverpflichtung einer Steueranmeldung gleich. Das vor oder während einer Außenprüfung abgegebene Anerkenntnis hat nicht die Wirkung einer Steueranmeldung. 112

Weil nach § 168 S. 1 AO eine Steueranmeldung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, ist somit der Erlass eines schriftlichen Haftungsbescheids nicht mehr erforderlich (vgl. AEAO, Tz. 3 zu § 167).

Die Neuregelung des § 167 Abs. 1 S. 3 AO bezieht sich dem Wortlaut nach nur auf das Ergebnis einer Außenprüfung i. S. d. § 193 Abs. 2 Nr. 1 AO, die auf die Prüfung des korrekten Einbehaltens und des Abführrens von Abzugsteuern bei anderen als den in § 193 Abs. 1 AO genannten betrieblichen Stpf. gerichtet ist. Nach seinem Sinn und Zweck wird man § 167 Abs. 1 S. 3 AO aber auch auf die in der Praxis häufigeren Fälle anwenden müssen, in denen ein betrieblicher Steuerpflichtiger i. S. d. § 193 Abs. 1 AO nach Abschluss einer Außenprüfung ein solches schriftliches Anerkenntnis in Bezug auf Abzugsteuern abgibt (*Frotscher*, in Schwarz, AO, § 167 AO Rz. 14ff., *Helmschrott/Eberhart*, DStR 1994, 484).

6.5 Kein Haftungsbescheid nach Eintritt der Festsetzungsverjährung

- 113** Verletzungen der Einbehaltungs- bzw. Abführungspflicht von Kapitalertragsteuer werden im Regelfall im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung bei dem zum Steuerabzug Verpflichteten aufgedeckt.

Durch den Beginn einer steuerlichen Außenprüfung wird zwar nach § 171 Abs. 4 AO der Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, gehemmt. Diese Ablaufhemmung tritt allerdings nur in Bezug auf die Steuern ein, die gegenüber demjenigen Stpf. festgesetzt werden, bei dem die steuerliche Außenprüfung durchgeführt wird. Eine Kapitalertragsteueraußenprüfung bei dem zum Steuerabzug Verpflichteten bewirkt daher nicht die Ablaufhemmung gegenüber dem Schuldner der Kapitalertragsteuer (BFH v. 9.8.1989, I R 66/85, BFH/NV 1990, 433).

Im Verhältnis zum Gläubiger der Kapitalerträge (als dem Schuldner der Kapitalertragsteuer) dagegen wird der Ablauf der Festsetzungsfrist durch die beim Steuerabzugsverpflichteten durchgeführte steuerliche Außenprüfung nicht gehemmt. Die Kapitalertragsteuerschuld kann daher durch Ablauf der Festsetzungsverjährungsfrist erlöschen (§ 47 AO).

Ein Haftungsbescheid für nicht abgeföhrte Kapitalertragsteuer kann deshalb nach § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO nicht mehr erlassen werden, wenn der Steueranspruch (Nachforderungsanspruch) gegen den Steuerschuldner verjährt ist. Dies gilt (auch bei vGA) unabhängig davon, ob der Gläubiger der Kapitalerträge als Schuldner der Kapitalertragsteuer (Steuerschuldner) unbeschränkt oder beschränkt stpf. ist (BFH v. 24.4.1979, VIII R 64/77, BStBl II 1979, 744; BFH v. 22.10.1986, I R 107/82, BStBl II 1987, 293; BFH v. 9.8.1989, I R 66/85, BFH/NV 1990, 433; BFH v. 15.12.1989, VI R 151/86, BStBl II 1990, 526; BFH v. 9.3.1990, VI R 87/89, BStBl II 1990, 608).

6.6 Inanspruchnahme des Steuerabzugsverpflichteten trotz Eintritt der Festsetzungsverjährung bei verdeckten Gewinnausschüttungen an ausländische Anteilseigner

- 114** Werden im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen bei inländischen Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an beschränkt stpf. ausländische Anteilseigner aufgedeckt, kann häufig die inländische Kapitalgesellschaft für die nicht abgeföhrte Kapitalertragsteuer (ab 1995 auch für den nicht abgeföhrten Soli-

daritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer) nicht mehr als Haftungsschuldnerin in Anspruch genommen werden, weil inzwischen die Festsetzungsverjährung eingetreten ist (vgl. Rz. 113).

Bei einem beschränkt stpfl. ausländischen Anteilseigner gilt die Einkommensteuer bzw. KSt für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen, nach § 50 Abs. 2 S. 1 EStG durch den Steuerabzug als abgegolten (vgl. § 50 EStG Rz. 31ff.). Weil aus diesem Grunde der ausländische Anteilseigner im Inland keine Steuererklärung abzugeben braucht, tritt mit Ablauf des vierten auf die vGA folgenden Jahrs die Festsetzungsverjährung ein (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO).

Ist die Festsetzungsfrist abgelaufen, kann ein Haftungsbescheid an den Steuerabzugsverpflichteten nicht mehr ergehen (vgl. § 50a EStG Rz. 53 und § 191 Abs. 5 Nr. 1 AO). 115

Die beim Zufluss der vGA nicht einbehaltene und demzufolge auch nicht angemeldete Kapitalertragsteuer kann jedoch nach der BFH-Rspr. anstelle durch einen Haftungsbescheid durch einen Nachforderungsbescheid i. S. d. § 155 i. V. m. § 167 Abs. 1 S. 1 AO gegen den Steuerabzugsverpflichteten in dessen Funktion als Entrichtungssteuerschuldner geltend gemacht werden (BFH v. 13.9.2000, I R 61/99, BFH/NV 2001, 265, BStBl II 2001, 67).

Als Steuerabzugsverpflichteter ist der Schuldner der Kapitalerträge (hier die Kapitalgesellschaft, bei der die vGA aufgedeckt wurde) Entrichtungssteuerschuldner für die Kapitalertragsteuer, die er einzubehalten und nach § 45a Abs. 1 EStG i. V. m. § 150 Abs. 1 AO anzumelden sowie nach § 44 Abs. 1 S. 5 EStG an das für ihn zuständige FA zu entrichten hat.

Wegen seiner Verpflichtung zur Abgabe der Kapitalertragsteuer-Anmeldung (die einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich steht – § 168 S. 1 AO) beginnt für den Entrichtungssteuerschuldner die Festsetzungsfrist nicht bereits mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Kapitalertragsteuer entstanden ist, sondern nach § 170 Abs. 2 S. 1 AO erst mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steueranmeldung eingereicht wird – spätestens jedoch mit Ablauf des dritten auf dasjenige Kalenderjahr folgenden Jahrs, in dem die Kapitalertragsteuer entstanden ist (BFH v. 14.7.1999, I B 151/98, BFH/NV 1999, 1667).

Weil der Nachforderungsbescheid an den Steuerabzugsverpflichteten nicht nur in dessen Funktion als Entrichtungssteuerschuldner i. S. d. § 44 Abs. 1 EStG, sondern wegen Nichteinbehaltens und Nichtanmeldens der Kapitalertragsteuer auch in seiner Funktion als Haftungsschuldner i. S. d. § 44 Abs. 5 EStG ergeht, müssen für den Nachforderungsbescheid allerdings auch die Voraussetzungen für die Geltendmachung des Haftungsanspruchs gem. § 44 Abs. 5 EStG erfüllt sein. 116

Dazu gehört auch, dass die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 44 Abs. 5 S. 1 2. Halbs. EStG dadurch abgewendet werden kann, dass der Steuerabzugsverpflichtete nachweist, dass er die ihm im Zusammenhang mit dem Steuerabzug auferlegten Pflichten weder vorsätzlich noch grob fahrlässig verletzt hat (BFH v. 13.9.2000, I R 61/99, BFH/NV 2001, 265, BStBl II 2001, 67).

6.7 Haftung der gesetzlichen Vertreter

- 117** Nach § 69 AO haften auch die gesetzlichen Vertreter des zum Steuerabzug Verpflichteten, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden.
- 118** Der Geschäftsführer einer GmbH bzw. der Vorstand einer AG haftet persönlich, wenn durch schuldhafte Verletzung der ihm obliegenden steuerlichen Pflichten Steueransprüche verkürzt werden. Er haftet als Gesamtschuldner (§ 44 AO) neben dem Schuldner der Kapitalerträge als weiterem Haftenden und (vgl. Rz. 96) neben dem Gläubiger der Kapitalerträge als Steuerschuldner (BFH v. 21.1.1972, VI R 187/68, BStBl II 1972, 364; BFH v. 20.4.1982, VII R 96/79, BStBl II 1982, 521; jeweils zur Lohnsteuerhaftung).

7 Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge (Abs. 5 Satz 2)

- 119** Der Gläubiger der Kapitalerträge (als der Schuldner der Kapitalertragsteuer – vgl. Rz. 7ff.) wird nur dann in Anspruch genommen,
- wenn der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig um die Kapitalertragsteuer gekürzt hat (vgl. Rz. 100 und 121),
 - wenn der Gläubiger weiß, dass der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem FA nicht unverzüglich (d. h. ohne schuldhaftes Zögern – vgl. § 121 Abs. 1 BGB) mitteilt (vgl. Rz. 107 und 122), oder
 - wenn das die Kapitalerträge auszahlende inländische Kreditinstitut oder inländische Finanzdienstleistungsinstitut die Kapitalerträge zu Unrecht ohne Abzug der Kapitalertragsteuer ausgezahlt hat (vgl. Rz. 123ff.).
- 120** Hat der zum Steuerabzug Verpflichtete (d. h. der Schuldner, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle) die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig um die Kapitalertragsteuer gekürzt und kann die Veranlagung des Gläubigers der Kapitalerträge zum Zeitpunkt seiner Inanspruchnahme noch nicht durchgeführt werden (z. B. weil der Vz noch nicht abgelaufen ist), wird das für seine Veranlagung zuständige FA den Gläubiger der Kapitalerträge durch Erteilung eines Nachforderungsbescheids über die nicht erhobene Kapitalertragsteuer in Anspruch nehmen. Ein Haftungsbescheid kommt nicht in Betracht, weil der Gläubiger der Kapitalerträge Schuldner der Kapitalertragsteuer bzw. Einkommensteuer ist.
- Ein solcher **Nachforderungsbescheid** ist noch Teil des Steuerabzugsverfahrens. Bei der nachfolgenden Veranlagung des Gläubigers wird dann die aufgrund des Nachforderungsbescheids erhobene Kapitalertragsteuer nach § 36 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG auf die bei der Veranlagung festgesetzte ESt bzw. KSt angerechnet.
- 121** Der in Nr. 1 der Vorschrift vorgesehene Fall der Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge liegt vor, wenn der zum Steuerabzug Verpflichtete den Kapitalertrag

ungekürzt, also brutto an den Gläubiger auszahlt (Nichtvornahme des Steuerabzugs). Positive Kenntnis oder Kennenmüssen der Nichtvornahme des Steuerabzugs sind nicht Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Gläubigers.

Die in Nr. 2 der Vorschrift vorgesehene Fallgruppe hingegen setzt in Abgrenzung zu dem in Nr. 1 genannten Fall voraus, dass der zum Steuerabzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer zwar einbehalten hat, die einbehaltene Steuer jedoch nicht an das für den zum Steuerabzug zuständige Finanzamt abgeführt hat und der Gläubiger davon positive Kenntnis hat (vgl. zu den Voraussetzungen auch Rz. 107).

Der in Nr. 3 der Vorschrift vorgesehene Fall der Inanspruchnahme des Gläubigers der Kapitalerträge (vgl. Rz. 122) wurde während des Gesetzgebungsverfahrens für das Körperschaftsteuerreformgesetz durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags aus § 5 Abs. 2 Nr. 3 der bis zum 31.12.1976 geltenden Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung 1975 (KapStDV 1975) übernommen und in das Gesetz eingefügt (vgl. hierzu den Dritten Bericht des Finanzausschusses, BT-Drs. 7/5310, 23, zu § 44). Die Vorschrift betrifft Fälle eines zu Unrecht gestellten Sammelantrags auf Erstattung der vom Steuerabzugsverpflichteten abgeführten Kapitalertragsteuer. In den Fällen der Nr. 3 liegen die Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 1 gerade nicht vor, weil es zur Abführung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer an den Fiskus gekommen ist. Die Kapitalertragsteuer wurde auch vorschriftsmäßig abgeführt, sodass auch die Fallgruppe der Nr. 2 nicht vorliegt. Da der Gläubiger dem Kreditinstitut oder dem Finanzdienstleistungsinstitut jedoch einen Freistellungsauftrag oder eine Nichtveranlagungsbesccheinigung eingereicht hat, wird dem Gläubiger der Kapitalerträge gegenüber der Kapitalertrag „ohne Abzug der Kapitalertragsteuer“, also brutto in voller Höhe ausbezahlt. Das inländische Kreditinstitut tritt mit der Bruttovergütung gegenüber dem Gläubiger in Vorleistung und stellt (zu seiner Refinanzierung) gem. § 45b EStG in Vertretung für den Gläubiger im Rahmen des Sammelantragsverfahrens einen Antrag auf Erstattung der abgeführten Kapitalertragsteuer. Gerade dieser Antrag wird in den Fällen der Nr. 3 jedoch zu Unrecht gestellt. Der Gläubiger hat die Vorleistung daher zu Unrecht erhalten und kann deswegen per Nachforderungsbescheid in Anspruch genommen werden. Wegen Einzelheiten zum Sammelantragsverfahren vgl. § 44b EStG Rz. 11ff.

Ein inländisches Kreditinstitut zahlt in den Fällen der Nr. 3 die Kapitalerträge immer dann „ohne Abzug der Kapitalertragsteuer“ aus, wenn ein Fall des § 44b Abs. 1 EStG vorliegt, dem Gläubiger also Gewinnanteile aus Aktien (Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG – vgl. § 43 EStG Rz. 29ff.) zufließen und/oder Zinsen aus Wandelanleihen, Gewinnobligationen oder in Genussscheinen verbrieften Genussrechten (Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG – vgl. § 43 EStG Rz. 41ff.).

Wenn sich die Vorschrift auf die Fälle bezieht, in denen das inländische Kreditinstitut die Auszahlung dieser Kapitalerträge „ohne Abzug der Kapitalertragsteuer“ vornimmt, ist damit nicht gemeint, dass der Steuerabzug vom Kapitalertrag durch Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gem. § 44a EStG unterblieben wäre. Auch in den Fällen, in denen die Auszahlung der Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG, die von der Vorlage eines Dividenden- oder Zinsscheins

122

123

124

abhängig ist, „für Rechnung“ des Schuldners der Kapitalerträge durch ein inländisches Kreditinstitut oder (mit Wirkung für Kapitalerträge, die nach dem 28.10.1997 zufließen; vgl. § 43 EStG Rz. 196) durch eine inländische Zweigniederlassung i. S. d. § 53b KWG erfolgt, bleibt der Schuldner der Kapitalerträge der zur Vornahme des Steuerabzugs vom Kapitalertrag – durch Einbehalt der allgemeinen KapESt – Verpflichtete (vgl. Rz. 14ff.). Zum Verfahren der Einschaltung inländischer Kreditinstitute in die Auszahlung dieser Kapitalerträge vgl. § 45a EStG Rz. 58f.

- 125** Die Formulierung „ohne Abzug der Kapitalertragsteuer“ soll lediglich besagen, dass der Gläubiger der Kapitalerträge bereits bei der Auszahlung wirtschaftlich so gestellt wird, als ob von seinen Kapitalerträgen keine KapESt einbehalten worden wäre, wenn er das Depot führende inländische Kreditinstitut oder die inländische Zweigniederlassung i. S. d. § 53b KWG damit beauftragt, für ihn einen Sammelauftrag nach § 44b Abs. 1 i. V. m. § 45b EStG (vgl. § 44b EStG Rz. 7 und 11ff.) zu stellen.

Bei der Auszahlung der Kapitalerträge an den Gläubiger veransagt das inländische Kreditinstitut bzw. die inländische Zweigniederlassung i. S. d. § 53b KWG den Betrag an KapESt, den das BZSt aufgrund des Sammelauftrags an das Kreditinstitut bzw. die inländische Zweigniederlassung i. S. d. § 53b KWG überweist. Zum Sammelauftrag nach § 45b EStG vgl. R 45b EStR und H 45b EStH.

- 126** Stellt sich nach erfolgter Erstattung heraus, dass die KapESt entweder ganz oder teilweise zu Unrecht erstattet wurde, fordert das BZSt die zu Unrecht erstatteten Beträge unmittelbar vom Gläubiger zurück. Rechtsgrundlage für diese Rückforderung ist § 45b Abs. 3 S. 2 EStG.

8 Steuerabzug bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerbefreiter Körperschaften (§ 44 Abs. 6 EStG)

- 127** In den Fällen des § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c EStG (vgl. hierzu § 43 EStG Rz. 93d und § 43a EStG Rz. 9ff.) besteht zivilrechtliche Personenidentität von Gläubiger (juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. steuerbefreite Körperschaft) und Schuldner (Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit bzw. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) der Kapitalerträge.

Da in diesen Fällen für den Steuerabzug nicht an eine Auszahlung der Kapitalerträge angeknüpft wird und somit nicht auf den Zufluss der Kapitalerträge abgestellt werden kann, bestimmt S. 2 der Vorschrift für den nicht den Rücklagen zugeführten Gewinn (wie auch für im Lauf des Wirtschaftsjahrs vorgenommene vGA) den Zeitpunkt der Bilanzerstellung, d. h. den Zeitpunkt der **Bilanzfeststellung**, als den **Zeitpunkt des Entstehens der KapESt**. Spätestens entsteht die KapESt acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs. Dies gilt auch für die verdeckten Gewinnausschüttungen im abgelaufenen Wirtschaftsjahr (BMF v. 11.9.2002, IV A 2 – S 1910 – 194/02, BStBl I 2002, 935, Rz. 68ff.).

Durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBI I 2006, 2878) wurde in Abs. 6 S. 1 klar gestellt, dass neben dem Betrieb gewerblicher Art auch der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (wie in der ursprünglichen Fassung des StSenkG v. 23.10.2000 bereits vor-

gesehen) als Schuldner der Kapitalerträge gilt. Damit wird § 20 Abs. 1 Nr. 10b S. 4 EStG Rechnung getragen, der für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der steuerbefreiten Körperschaften eine entsprechende Anwendung der für Betriebe gewerblicher Art geltenden Regelungen in § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG vorsieht. Die Neuregelung in Abs. 6 S. 1 hat nur klarstellenden Charakter. Nach Ansicht der Finanzverwaltung galt Abs. 6 auch für den Steuerabzug von Gewinnen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe steuerbefreiter Körperschaften (BMF v. 7.1.2003, IV A 2 – S 1910 – 297/02, DB 2003, 366).

Werden Gewinnrücklagen für Zwecke außerhalb des Betriebs aufgelöst, entsteht die KapESt am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung. Werden Anteile aus der Einbringung von Betrieben innerhalb der Sieben-Jahres-Frist veräußert, so gilt der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile als in einem Betrieb gewerblicher Art angefallen. Die KapESt entsteht in diesem Fall am Tag nach der Veräußerung (vgl. hierzu § 22 Abs. 4 UmwStG).

Für den Steuerabzug vom Gewinn (= 3/4 des Einkommens i. S. d. § 8 Abs. 1 S. 2 KStG; vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10b S. 3 EStG), den Betriebe gewerblicher Art der inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten aus der Veranstaltung von Werbesendungen erzielen, entsteht die KapESt zum Ende des Wirtschaftsjahrs, und zwar nach § 52 Abs. 53 S. 3 EStG erstmals für den Vz 2001.

Für die Einbehaltung und die Entrichtung der KapESt in den Fällen des § 44 Abs. 6 EStG gelten nach S. 4 der Vorschrift die Abs. 1 bis 4 entsprechend (BMF v. 11.9.2002, IV A 2 – S 1910 – 194/02, BStBl I 2002, 935).

Weil in den in § 44 Abs. 6 behandelten Fällen zivilrechtliche Personenidentität von Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge besteht, wird § 44 Abs. 5 S. 1 EStG in Bezug auf die Haftung des Steuerabzugsverpflichteten (vgl. Rz. 92ff.) nicht für entsprechend anwendbar erklärt, dafür aber haftet nach § 44 Abs. 6 S. 5 EStG der Schuldner der Kapitalerträge (der Betrieb gewerblicher Art bzw. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb) für die KapESt, soweit sie auf vGA und auf die Veräußerung von Anteilen i. S. d. § 22 Abs. 4 UmwStG entfällt, denn nach § 22 Abs. 4 UmwStG gilt der Veräußerungsgewinn als im Betrieb gewerblicher Art bzw. im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden. Die Trägerkörperschaft kann unter den Voraussetzungen des Abs. 5 S. 2 als Gläubiger der Kapitalerträge in Anspruch genommen werden, da Abs. 6 S. 4 ausdrücklich nur die Haftungsregelung, nicht aber die Inanspruchnahme des Schuldners der Kapitalertragsteuer ausschließt. Dies wurde klargestellt durch das JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBI I 2006, 2878) und ist erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, für die das Halbeinkünfteverfahren gilt (vgl. hierzu § 52 Abs. 53 S. 5 EStG).

Vom Steuerabzug ist allerdings Abstand zu nehmen, wenn es sich beim Gläubiger der Kapitalerträge um eine inländische steuerbefreite Körperschaft i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG oder eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (vgl. § 44a EStG Abs. 7).

128

129

130

131

9 Steuerabzug bei vororganschaftlich verursachten Mehrabführungen i. S. d.**§ 14 Abs. 3 KStG (Abs. 7)**

- 132** Abs. 7, der die Entstehung und Entrichtung der in den Fällen des § 14 Abs. 3 KStG nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und S. 2 EStG zu erhebenden KapESt regelt, wurde durch Art. 1 des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes (EURLUmsG) v. 9.12.2004 (BStBl I 2004, 1158) an § 44 EStG angefügt.

Nach Abs. 7 ist in den Fällen des § 14 Abs. 3 KStG i. d. F. des EURLUmsG die im Zeitpunkt der Feststellung der Handelsbilanz der Organgesellschaft entstehende **KapESt an dem auf den Entstehungszeitpunkt folgenden Werktag** an das für die Besteuerung der Organgesellschaft gem. § 20 AO zuständige FA **abzuführen und** dementsprechend nach § 45a Abs. 1 S. 1 EStG auch **anzumelden** (vgl. § 45a EStG Rz. 2c). Spätestens entsteht die KapESt acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Organgesellschaft.

Für die Einbehaltung und die Entrichtung der KapESt gelten in den von § 44 Abs. 7 EStG erfassten Fällen nach S. 3 der Vorschrift die Abs. 1 bis 4 entsprechend.

- 133** § 14 Abs. 3 KStG, der durch Art. 3 des EURLUmsG v. 9.12.2004 in das KStG eingefügt wurde, behandelt im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses erfolgende handelsrechtliche Mehrabführungen, die ihre Ursache in der Zeit vor Abschluss des Gewinnabführungsvertrags haben, nicht als organschaftliche Mehrabführungen, sondern als Gewinnausschüttungen der Organgesellschaft an den Organträger.

Die **Besteuerung als Gewinnausschüttungen** nach § 14 Abs. 3 KStG gilt **erstmals** für Mehrabführungen von **Organgesellschaften, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 endet** (§ 34 Abs. 9 Nr. 4 KStG i. d. F. des EURLUmsG), **bei Bilanzfeststellung ab 16.12.2004** (OFD Frankfurt v. 27.5.2005, S 2600 A – 26 – St II 1/04, FR 2005, 775).

- 134** § 14 Abs. 3 KStG i. d. F. des EURLUmsG ist die gesetzliche Festschreibung der bereits in R 59 Abs. 4 S. 3 KStR 1995 festgelegten Verwaltungsauffassung; als Reaktion auf die BFH-Rspr., die nicht der Verwaltungsauffassung folgte, sondern auch vororganschaftlich verursachte Mehrabführungen einer Organgesellschaft an ihren Organträger als organschaftliche Mehrabführungen i. S. d. §§ 14ff. KStG behandelt (BFH v. 18.12.2002, I R 51/01, BStBl II 2005, 49, BFH/NV 2003, 572; BMF v. 22.12.2004, IV B 7 – S 2770 – 9/04, BStBl I 2005, 65. Ausführlich zu vororganschaftlich verursachten Mehr- und Minderabführungen *Frotscher*, in Frotscher/Maas, KStG, UmwStG, § 14 KStG Rz. 412ff; *Suchanek*, INF 2005, 21; *Rödder*, DStR 2005, 217).