

§ 44a Abstandnahme vom Steuerabzug

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

(1) ¹Soweit die Kapitalerträge, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, zusammen mit den Kapitalerträgen, für die die Kapitalertragsteuer nach § 44b zu erstatten ist oder nach Absatz 10 kein Steuerabzug vorzunehmen ist, den Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Absatz 9 nicht übersteigen, ist ein Steuerabzug nicht vorzunehmen bei Kapitalerträgen im Sinne des

1. § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 aus Genussrechten oder
2. § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2 aus Anteilen, die von einer Kapitalgesellschaft ihren Arbeitnehmern überlassen worden sind und von ihr, einem von der Kapitalgesellschaft bestellten Treuhänder, einem inländischen Kreditinstitut oder einer inländischen Zweigniederlassung einer der in § 53b Absatz 1 oder 7 des Kreditwesengesetzes genannten Unternehmen verwahrt werden, und
3. § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2.

²Den Arbeitnehmern im Sinne des Satzes 1 stehen Arbeitnehmer eines mit der Kapitalgesellschaft verbundenen Unternehmens nach § 15 des Aktiengesetzes sowie frühere Arbeitnehmer der Kapitalgesellschaft oder eines mit ihr verbundenen Unternehmens gleich. ³Den von der Kapitalgesellschaft überlassenen Anteilen stehen Aktien gleich, die den Arbeitnehmern bei einer Kapitalerhöhung auf Grund ihres Bezugsrechts aus den von der Kapitalgesellschaft überlassenen Aktien zugeteilt worden sind oder die den Arbeitnehmern auf Grund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gehören. ⁴Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2, die einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, ist der Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn anzunehmen ist, dass auch für Fälle der Günstigerprüfung nach § 32d Absatz 6 keine Steuer entsteht.

(2) ¹Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug nach Absatz 1 ist, dass dem nach § 44 Absatz 1 zum Steuerabzug Verpflichteten in den Fällen

1. des Absatzes 1 Satz 1 ein Freistellungsauftrag des Gläubigers der Kapitalerträge nach amtlich vorgeschriebenem Muster oder
2. des Absatzes 1 Satz 4 eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Wohnsitzfinanzamts

vorliegt. ²In den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 ist die Bescheinigung unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen. ³Ihre Geltungsdauer darf höchstens drei Jahre betragen und muss am Schluss eines Kalenderjahres enden. ⁴Fordert das Finanzamt die Bescheinigung zurück oder erkennt der Gläubiger, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind, so hat er dem Finanzamt die Bescheinigung zurückzugeben.

(2a) ¹Ein Freistellungsauftrag kann nur erteilt werden, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge seine Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) und bei gemeinsamen Freistellungsaufträgen auch die Identifikationsnummer des Ehegatten mitteilt. ²Ein Freistellungsauftrag ist ab dem 1. Januar 2016 unwirksam, wenn der Meldestelle im Sinne des § 45d Absatz 1 Satz 1 keine Identifika-

tionsnummer des Gläubigers der Kapitalerträge und bei gemeinsamen Freistellungsaufträgen auch keine des Ehegatten vorliegen. ³Sofern der Meldestelle im Sinne des § 45d Absatz 1 Satz 1 die Identifikationsnummer nicht bereits bekannt ist, kann sie diese beim Bundeszentralamt für Steuern abfragen. ⁴In der Anfrage dürfen nur die in § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Daten des Gläubigers der Kapitalerträge und bei gemeinsamen Freistellungsaufträgen die des Ehegatten angegeben werden, soweit sie der Meldestelle bekannt sind. ⁵Die Anfrage hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu erfolgen. ⁶Das Bundeszentralamt für Steuern teilt der Meldestelle die Identifikationsnummer mit, sofern die übermittelten Daten mit den nach § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung beim Bundeszentralamt für Steuern gespeicherten Daten übereinstimmen. ⁷Die Meldestelle darf die Identifikationsnummer nur verarbeiten, soweit dies zur Erfüllung von steuerlichen Pflichten erforderlich ist.

(3) Der nach § 44 Absatz 1 zum Steuerabzug Verpflichtete hat in seinen Unterlagen das Finanzamt, das die Bescheinigung erteilt hat, den Tag der Ausstellung der Bescheinigung und die in der Bescheinigung angegebene Steuer- und Listennummer zu vermerken sowie die Freistellungsaufträge aufzubewahren.

(4) ¹Ist der Gläubiger

1. eine von der Körperschaftsteuer befreite inländische Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
2. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts,

so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 nicht vorzunehmen. ²Dies gilt auch, wenn es sich bei den Kapitalerträgen um Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 2 handelt, die der Gläubiger von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezieht. ³Voraussetzung ist, dass der Gläubiger dem Schuldner oder dem die Kapitalerträge auszahlenden inländischen Kredit-, Finanzdienstleistungs- oder Wertpapierinstitut durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Satzes 1 Nummer 1 oder 2 ist. ⁴Absatz 2 Satz 2 bis 4 und Absatz 3 gelten entsprechend. ⁵Die in Satz 3 bezeichnete Bescheinigung wird nicht erteilt, wenn die Kapitalerträge in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder wenn sie in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art anfallen. ⁶Ein Steuerabzug ist auch nicht vorzunehmen bei Kapitalerträgen im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe c und d, die einem Anleger zufließen, der eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums gegründete Gesellschaft im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebietes eines dieser Staaten ist, und der einer Körperschaft im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 3 des Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist; soweit es sich um eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums gegründete Gesellschaft oder eine Gesellschaft mit Ort und Geschäftsleitung in diesem Staat handelt, ist zusätzlich Voraussetzung, dass mit diesem Staat ein Amtshilfeabkommen besteht.

(4a) ¹Absatz 4 ist entsprechend auf Personengesellschaften im Sinne des § 212 Absatz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch anzuwenden. ²Dabei tritt die Personengesellschaft an die Stelle des Gläubigers der Kapitalerträge.

(4b) ¹Werden Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 von einer Genossenschaft an ihre Mitglieder gezahlt, hat sie den Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn ihr für das jeweilige Mitglied

1. eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 2,
2. eine Bescheinigung nach Absatz 5 Satz 4,
3. eine Bescheinigung nach Absatz 7 Satz 2 oder
4. eine Bescheinigung nach Absatz 8 Satz 2 vorliegt; in diesen Fällen ist ein Steuereinbehalt in Höhe von drei Fünfteln vorzunehmen.

²Eine Genossenschaft hat keinen Steuerabzug vorzunehmen, wenn ihr ein Freistellungsauftrag erteilt wurde, der auch Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 erfasst, soweit die Kapitalerträge zusammen mit den Kapitalerträgen, für die nach Absatz 1 kein Steuerabzug vorzunehmen ist oder für die die Kapitalertragsteuer nach § 44b zu erstatten ist, den mit dem Freistellungsauftrag beantragten Freibetrag nicht übersteigen. ³Dies gilt auch, wenn die Genossenschaft einen Verlustausgleich nach § 43a Absatz 3 Satz 2 unter Einbeziehung von Kapitalerträgen im Sinne des Satzes 1 durchgeführt hat.

(5) ¹Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 5 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2, die einem unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen, ist der Steuerabzug nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge Betriebseinnahmen des Gläubigers sind und die Kapitalertragsteuer bei ihm auf Grund der Art seiner Geschäfte auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer. ²Ist der Gläubiger ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen als Organgesellschaft, ist für die Anwendung des Satzes 1 eine bestehende Organschaft im Sinne des § 14 des Körperschaftsteuergesetzes nicht zu berücksichtigen, wenn die beim Organträger anzurechnende Kapitalertragsteuer, einschließlich der Kapitalertragsteuer des Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmens, die auf Grund von § 19 Absatz 5 des Körperschaftsteuergesetzes anzurechnen wäre, höher wäre, als die gesamte festzusetzende Körperschaftsteuer. ³Für die Prüfung der Voraussetzung des Satzes 2 ist auf die Verhältnisse der dem Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung im Sinne des Satzes 4 vorangehenden drei Veranlagungszeiträume abzustellen. ⁴Die Voraussetzung des Satzes 1 ist durch eine Bescheinigung des für den Gläubiger zuständigen Finanzamts nachzuweisen. ⁵Die Bescheinigung ist unter dem Vorbehalt des Widerrufs auszustellen. ⁶Die Voraussetzung des Satzes 2 ist gegenüber dem für den Gläubiger zuständigen Finanzamt durch eine Bescheinigung des für den Organträger zuständigen Finanzamts nachzuweisen.

(6) ¹Voraussetzung für die Abstandnahme vom Steuerabzug nach den Absätzen 1, 4 und 5 bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 ist, dass die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an der Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte, die Einlagen und Guthaben oder sonstigen Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge bei der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet werden. ²Ist dies nicht der Fall, ist die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 durch einen entsprechenden Hinweis zu kennzeichnen. ³Wird bei einem inländischen Kredit- oder Finanz-

dienstleistungsinstitut im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b ein Konto oder Depot für eine gemäß § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes befreite Stiftung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 5 des Körperschaftsteuergesetzes auf den Namen eines anderen Berechtigten geführt und ist das Konto oder Depot durch einen Zusatz zur Bezeichnung eindeutig sowohl vom übrigen Vermögen des anderen Berechtigten zu unterscheiden als auch steuerlich der Stiftung zuzuordnen, so gilt es für die Anwendung des Absatzes 4, des Absatzes 7, des Absatzes 10 Satz 1 Nummer 3 und des § 44b Absatz 6 in Verbindung mit Absatz 7 als im Namen der Stiftung geführt.

(7) ¹Ist der Gläubiger eine inländische

1. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes oder
2. Stiftung des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dient, oder
3. juristische Person des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dient,

so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 3 und 7a bis 7c nicht vorzunehmen. ²Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nach Satz 1 ist. ³Absatz 4 gilt entsprechend.

(8) ¹Ist der Gläubiger

1. eine nach § 5 Absatz 1 mit Ausnahme der Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes oder nach anderen Gesetzen von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder
2. eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, die nicht in Absatz 7 bezeichnet ist,

so ist der Steuerabzug bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 3 und 7a nur in Höhe von drei Fünfteln vorzunehmen. ²Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 1 ist, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz zuständigen Finanzamts nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Satzes 1 ist. ³Absatz 4 gilt entsprechend.

(8a) ¹Absatz 8 ist entsprechend auf Personengesellschaften im Sinne des § 212 Absatz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch anzuwenden. ²Dabei tritt die Personengesellschaft an die Stelle des Gläubigers der Kapitalerträge.

(9) ¹Ist der Gläubiger der Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 2 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes, so werden zwei Fünftel der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer erstattet. ²§ 50c Abs. 3 und 5 sowie § 50d Abs. 3 sind entsprechend anzuwenden. ³Weitergehende Ansprüche aus § 43b oder § 50g oder einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bleiben unberührt. ⁴Verfahren nach den vorstehenden Sätzen und nach § 50c Absatz 3 soll das Bundeszentralamt für Steuern verbinden.

(10) ¹Werden Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a gezahlt, hat die auszahlende Stelle keinen Steuerabzug vorzunehmen, wenn

1. der auszahlenden Stelle eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 für den Gläubiger vorgelegt wird,
2. der auszahlenden Stelle eine Bescheinigung nach Absatz 7 Satz 2 für den Gläubiger vorgelegt wird; soweit die Kapitalerträge einen Betrag von 20 000 Euro übersteigen, ist bei Gläubigern nach Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 abweichend vom ersten Halbsatz ein Steuerabzug in Höhe von drei Fünfteln vorzunehmen, wenn der Gläubiger bei Zufluss der Kapitalerträge nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine ist oder
3. der auszahlenden Stelle eine Bescheinigung nach Absatz 8 Satz 2 für den Gläubiger vorgelegt wird; in diesen Fällen ist ein Steuereinbehalt in Höhe von drei Fünfteln vorzunehmen.

²Wird der auszahlenden Stelle ein Freistellungsauftrag erteilt, der auch Kapitalerträge im Sinne des Satzes 1 erfasst, oder führt diese einen Verlustausgleich nach § 43a Absatz 3 Satz 2 unter Einbeziehung von Kapitalerträgen im Sinne des Satzes 1 durch, so hat sie den Steuerabzug nicht vorzunehmen, soweit die Kapitalerträge zusammen mit den Kapitalerträgen, für die nach Absatz 1 kein Steuerabzug vorzunehmen ist oder die Kapitalertragsteuer nach § 44b zu erstatten ist, den mit dem Freistellungsauftrag beantragten Frestellungsbetrag nicht übersteigen. ³Absatz 6 ist entsprechend anzuwenden. ⁴Werden Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a von einer auszahlenden Stelle im Sinne des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3 an eine ausländische Stelle ausgezahlt, hat diese auszahlende Stelle über den von ihr vor der Zahlung in das Ausland von diesen Kapitalerträgen vorgenommenen Steuerabzug der letzten inländischen auszahlenden Stelle in der Wertpapierverwahrkette, welche die Kapitalerträge auszahlt oder gutschreibt, auf deren Antrag eine Sammel-Steuerbescheinigung für die Summe der eigenen und der für Kunden verwahrten Aktien nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen. ⁵Der Antrag darf nur für Aktien gestellt werden, die mit Dividendenberechtigung erworben und mit Dividendenanspruch geliefert wurden. ⁶Wird eine solche Sammel-Steuerbescheinigung beantragt, ist die Ausstellung von Einzel-Steuerbescheinigungen oder die Weiterleitung eines Antrags auf Ausstellung einer Einzel-Steuerbescheinigung über den Steuerabzug von denselben Kapitalerträgen ausgeschlossen; die Sammel-Steuerbescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. ⁷Auf die ihr ausgestellte Sammel-Steuerbescheinigung wendet die letzte inländische auszahlende Stelle § 44b Absatz 6 mit der Maßgabe an, dass sie von den ihr nach dieser Vorschrift eingeräumten Möglichkeiten Gebrauch zu machen hat.

Autor: Dipl.-Finw. Jens Intemann, Vors. Richter am FG, Hannover

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

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 44a

<p>I. Grundinformation zu § 44a 1</p> <p>II. Rechtsentwicklung des § 44a 2</p> <p>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 44a 3</p>		<p>IV. Geltungsbereich des § 44a 4</p> <p>V. Verhältnis des § 44a zu anderen Vorschriften 4a</p>
---	--	--

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Kein Steuerabzug in Freistellungs- und Nichtveranlagungsfällen**

I. Gemeinsame Voraussetzungen für eine Abstandnahme vom Steuerabzug	5		II. Kein Steuerabzug in Freistellungs- fällen (Abs. 1 Sätze 1 bis 3)	6
			III. Kein Steuerabzug in Nichtveranla- gungsfällen (Abs. 1 Satz 4)	7

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Vorlage eines Freistellungsauftrags und einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung**

I. Vorlage eines Freistellungsauftrags (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)	8		II. Vorlage einer Nichtveranlagungs- Bescheinigung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)	9
---	---	--	---	---

**D. Erläuterungen zu Abs. 2a:
Freistellungsauftrag mit Identifikationsnummer 10**

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Aufbewahrungspflichten 11**

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Inländische steuerbefreite Körperschaften und
inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts**

I. Kein Steuerabzug für steuerbefrei- te Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 4 Sätze 1 und 2)	12		II. Vorlage einer Bescheinigung (Abs. 4 Sätze 3 bis 5)	13
			III. Freistellung ausländischer Pensionskassen (Abs. 4 Satz 6) . . .	14

**G. Erläuterungen zu Abs. 4a:
Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Personen-
gesellschaften iSd. § 212 Abs. 1 SGB V 15**

**H. Erläuterungen zu Abs. 4b:
Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Zahlungen
von Genossenschaften an ihre Mitglieder 15a**

**I. Erläuterungen zu Abs. 5:
Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug in Dauerüberzahlerfällen**

I. Kein Steuerabzug zur Vermeidung dauerhafter Kapitalertragsteuer- überhänge (Abs. 5 Sätze 1, 4 und 5)	16		II. Organschaftsverhältnis bei Lebens- und Krankenversicherungen (Abs. 5 Sätze 2, 3 und 6)	17
---	----	--	--	----

**J. Erläuterungen zu Abs. 6:
Steuerabzug bei Verwaltung und Verwahrung unter dem Namen
des Gläubigers und bei unselbständigen Stiftungen**

I. Steuerabzug bei Verwaltung und Verwahrung der Anlagen unter dem Namen des Gläubigers (Abs. 6 Sätze 1 und 2)	18		II. Steuerabzug bei unselbständigen Stiftungen (Abs. 6 Satz 3)	18a
---	----	--	---	-----

K. Erläuterungen zu Abs. 7:
**Abstandnahme vom Steuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften
 und gemeinnützigen öffentlich-rechtlichen Stiftungen sowie bei
 kirchlichen öffentlich-rechtlichen Körperschaften** 19

L. Erläuterungen zu Abs. 8:
**Abstandnahme vom Steuerabzug bei steuerbefreiten Körperschaften
 und bei inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts** 20

M. Erläuterungen zu Abs. 8a:
**Abstandnahme vom Steuerabzug bei Gewinnausschüttungen an
 Personengesellschaften iSd. § 212 Abs. 1 SGB V** 20a

N. Erläuterungen zu Abs. 9:
Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften 21

O. Erläuterungen zu Abs. 10:
Steuerabzug bei sammel- und streifbandverwahrten Aktien

<p>I. Abstandnahme vom Steuerabzug bei sammel- und streifbandverwahr- ten Aktien (Abs. 10 Sätze 1 bis 3)</p>		<p>II. Antrag auf eine Sammel-Steuerbe- scheinigung (Abs. 10 Sätze 4 bis 7)</p>
. 22	 23

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 44a

Schrifttum: *Mikus/Sandkühler*, Zur Abgeltungsteuer bei Leerverkäufen, DB 2009, 1320; *Kubel/Straßburger*, Dividendenbesteuerung im Binnenmarkt, IStR 2010, 301; *Paukstadt/Kerpf*, Der neue Anwendungserlass zur Abgeltungsteuer, DStR 2010, 678; *Rau*, Das neue Kapitalertragsteuererhebungssystem für inländische, von einer Wertpapiersammelbank verwahrte Aktien, DStR 2011, 2325; *Desens/Hummel*, Die „Einschaltung“ der Depotbank bei der Erstattung der Kapitalertragsteuer im Investmentsteuerrecht, FR 2012, 605; *Jansen*, Freistellungsbescheinigungen nach § 44a Abs. 5 EStG für Unternehmen der Finanzbranche, FR 2012, 667; *Paintner*, Das Beitreibungsrichtlinien-Umsetzungsgesetz und das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes im Überblick, DStR 2012, 105; *Ronig*, Kapitalertragsteuerabzug und Anmeldeverfahren ab 2012, NWB 2012, 835; *Beuchert/Friese*, Optimiertes KapEST-Management bei Holdinggesellschaften, DB 2013, 2825; *Jasper/Stark*, Unionsrechtskonforme Dividendenbesteuerung ausländischer Pensionsfonds, IStR 2013, 554; *Anzinger*, Wesen, Reformbedürfnis und Reformoptionen des Investmentsteuergesetzes, FR 2016, 101; *Faller/Wolf/Brielmaier*, Der Regierungsentwurf zur Reform der Investmentbesteuerung vom 24.2.2016, DB 2016, 488; *Jansen/Greger*, Reform der Investmentbesteuerung – erste Analyse des Referentenentwurfs, FR 2016, 116; *Kußmaul/Patzer/Kloster/Bui*, Investmentbesteuerung vor der Zeitenwende – Grundlegende Systemänderungen in der konzeptionellen Besteuerung von Publikums-Investmentfonds, Ubg 2016, 596; *Stadler/Bindl*, Das neue InvStG – Überblick und Korrekturbedarf, DStR 2016, 1953; *Anemüller*, Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuer ausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – Überblick über die Änderungen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen und der Erbschaftsteuer, ErbStB 2019, 53; *Zimmermann/Raddatz*, Die Entwicklung des Stiftungsrechts 2018, NJW 2019, 485; *Hörster*, Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz Teil 1: Neugestaltung der Vorschriften über die Entlastung von Abzugsteuern und die Bescheinigung der Kapitalertragsteuer, NWB 2021, 1586.

1 I. Grundinformation zu § 44a

Die Vorschrift verfolgt den Zweck, durch die Abstandnahme vom StAbzug die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens nur zum Zwecke der Anrechnung von KapErtrSt zu vermeiden. Daher kann nach § 44a in verschiedenen Fällen von einem KapErtrStAbzug abgesehen werden. Den Fällen ist gemeinsam, dass materiell-rechtliche Entlastungstabestände bereits im Abzugsverfahren Berücksichtigung finden:

- Für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 unterbleibt ein StAbzug, wenn die Kapitalerträge unter dem Sparer-Pauschbetrag liegen und der Gläubiger einen Freistellungsauftrag vorlegt oder wenn anzunehmen ist, dass eine Steuer auch bei Anwendung des § 32d Abs. 6 nicht entsteht und der Gläubiger eine Nichtveranlagungsbescheinigung (NV-Bescheinigung) vorlegt (Abs. 1 bis 3).
- Vom StAbzug kann auch bei von der KSt befreiten inländ. Körperschaften, bei inländ. jPöR (Abs. 4 Satz 1, Abs. 8), bei bestimmten ausländ. Pensionskassen (Abs. 4 Satz 6), bei gemeinnützigen Körperschaften, gemeinnützigen öffentlich-rechtl. Stiftungen und kirchlichen jPöR (Abs. 7) Abstand genommen werden.
- Ein KapErtrStAbzug kann auch bei Kapitalerträgen, die PersGes. iSd. § 212 Abs. 1 SGB V (Bundesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen) zufließen, unterbleiben (Abs. 4a und 8a).
- Genossenschaften können unter den Voraussetzungen des Abs. 4b vom StAbzug absehen, wenn sie Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an ihre Mitglieder zahlen.
- Eine Abstandnahme vom KapErtrStAbzug ist nach Abs. 5 auch bei sog. Dauerüberzahlern vorgesehen (dazu gehören zB LV).
- Bei beschränkt stpfl. Körperschaften können zwei Fünftel der KapErtrSt nach Abs. 9 erstattet werden, wenn sie auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 entfallen.

Abs. 10 regelt für Dividendenzahlungen bei Girosammel- und Streifbandverwahrung (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a) die Abstandnahme vom StAbzug in Hinblick auf eine vorgelegte NV-Bescheinigung oder einen Freistellungsauftrag.

2 II. Rechtsentwicklung des § 44a

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Neueinfügung ins EStG auf der Basis des § 2b KapErtrStDV, allerdings unter Neukonzeption hinsichtlich des sachlichen Geltungsbereichs und des Verfahrens. So wurde die Abstandnahme vom StAbzug für Kapitalerträge iSv. § 43 Abs. 1 Nr. 1 grds. abgeschafft (Ausnahme: Abs. 4 aF) und auf das Erstattungsverfahren gem. § 44b umgestellt. Daneben wurde die Abstandnahme vom StAbzug bei Kapitalerträgen iSv. § 43 Abs. 1 Nr. 3, 4 und 7 weitgehend neu eingeführt.

StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): In Abs. 1 wurden infolge der Streichung des § 20 Abs. 1 Nr. 7 (Bauzinsen) die Worte „§ 43 Abs. 1 Nr. 3, 4 und 7“ durch die Worte „§ 43 Abs. 1 Nr. 3 und 4“ ersetzt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): In Abs. 1 wurde das Zitat „§ 43 Abs. 1 Nr. 3 und 4“ durch das Zitat „§ 43 Abs. 1 Nr. 3 und 8 Buchst. b“ ersetzt. Hierdurch wurde einerseits die Möglichkeit beseitigt, bei Erträ-

gen aus LV vom StAbzug Abstand zu nehmen, andererseits auf die im Zusammenhang mit der sog. kleinen KapErtrSt eingeführten Regelungen bei den einfachen Darlehensforderungen Bezug genommen. Abs. 5 wurde neu angefügt, demzufolge bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. b der StAbzug nicht vorzunehmen war, wenn der Gläubiger eine von der KSt befreite inländ. Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder eine inländ. jPöR war, und eine entsprechende Bescheinigung vorlag.

ÄndStReformG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Im Rahmen der Abschaffung der sog. kleinen KapErtrSt wurden die durch StReformG 1990 v. 25.7.1988 vorgenommenen Änderungen wieder beseitigt.

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): Durch Änderung des Abs. 1 wurde die Abstandnahme vom StAbzug auf den Zinsabschlag ausgedehnt und zugleich für die sog. Freistellungsfälle zugelassen. Entsprechend wurden in Abs. 2 die formellen Voraussetzungen für den StAbzug um die Vorlage des Freistellungsauftrags erweitert. Abs. 3 wurde redaktionell angepasst, während in Abs. 4 die Abstandnahme vom StAbzug auf stbefreite Körperschaften erstreckt wurde. Neu angefügt wurden Abs. 5, der die Abstandnahme vom StAbzug für die sog. Dauerüberzahler vorsieht, sowie Abs. 6, welcher die Abstandnahme auf Fälle beschränkt, in denen die Kapitalforderungen unter dem Namen des Gläubigers bei der auszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet werden (Ausschluss von Tafelgeschäften), und sinngemäß auf § 45 Abs. 2 KStG (Depotkennzeichnung) verweist.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Abs. 1 wurde die Abstandnahme vom StAbzug auf den neu eingeführten § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 ausgedehnt und klargestellt, dass auch Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 2 sowie Erträge aus Investmentanteilen, bei denen eine KStVergütung in Betracht kommt, in das Freistellungsvolumen eines Freistellungsauftrags einzubeziehen sind. Abs. 2 Satz 2 bezog die Bescheinigungsmodalitäten des § 36b Abs. 2 Sätze 2 bis 4 ausschließlich auf die Fälle voraussichtlicher Nichtveranlagung. Abs. 4 wurde redaktionell den Änderungen durch das StMBG angepasst.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): In Abs. 1 wurde die Bezugnahme auf den WKPauschbetrag angepasst und mit Änderung des Abs. 5 wurde die Abstandnahme vom StAbzug bei sog. betrieblichen Dauerüberzahlern auch auf beschränkt Stpf. erstreckt.

Begleitgesetz zum Gesetz zur Umsetzung von EG-Richtlinien zur Harmonisierung bank- und wertpapieraufsichtsrechtlicher Vorschriften v. 22.10.1997 (BGBl. I 1995, 2567; BStBl. I 1995, 923): Abs. 4 Satz 3 wurde redaktionell an das Gesetz über das Kreditwesen angepasst, wonach auch Finanzdienstleistungsinstitute als auszahlende Stellen, welche den Zinsabschlag erheben, in Betracht kommen.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 1 Nr. 1 wird redaktionell an die Neufassung des § 9a angepasst.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Im Zuge der Neufassung von §§ 43 bis 45d wurden bei § 44a in Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2, 4, 6 und 7 lediglich Änderungen vorgenommen, die durch den kstl. Systemwechsel bedingt waren.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Abs. 4 Satz 2 wurde redaktionell geändert und Abs. 7 Satz 2 wurde neu gefasst.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2676; BStBl. I 2003, 710): Abs. 7 wurde unter Beibehaltung des bisherigen Satzes 1 neu gefasst und um drei Sätze (Sätze 2

bis 4) erweitert; Satz 5 entsprach im Wesentlichen dem früheren Satz 2. Die Regelung in Abs. 8 wurde neu angefügt.

EURLUMsG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Abs. 7 Satz 2 und Abs. 8 Satz 1 wurden neu gefasst.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Mit den zahlreichen Änderungen des § 44a wurden die Folgeänderungen für die Umstellung auf das System einer abgeltenden KapErtrSt und die Anpassungen an die Erweiterung des § 20 auf Veräußerungsgewinne vorgenommen. Die Vorschrift von Abs. 9 für die anteilige StFreistellung für beschränkt stpfl. Körperschaften ist nach § 52a Abs. 16 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen (FG Köln v. 19.1.2022 – 2 K 2932/18, EFG 2022, 643, rkr.).

FMStFG v. 17.10.2008 (BGBl. I 2008, 1982): Es wird eine Befreiung vom KapErtrStAbzug für den Finanzmarktstabilisierungsfonds eingeführt.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Die Abstandnahme vom StAbzug nach Abs. 1 Nr. 2 für Stpfl. mit einem individuellen StSatz unter 25 % (§ 32d Abs. 6) wird nicht mehr von der Vorlage einer NV-Bescheinigung abhängig gemacht. Nach Abs. 5 kann eine Dauerüberzahlerbescheinigung jetzt auch in Organschaftsverhältnissen ausgestellt werden. In Abs. 8 Satz 2 wird der sachliche Umfang der Kapitalerträge, die einem Teilabzug unterliegen, erweitert. In Abs. 9 Satz 2 wird ein Verweis auf § 50d Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 und 4 eingefügt.

BürgEntlG-KV v. 16.7.2009 (BGBl. I 2009, 1959; BStBl. I 2009, 782): Änderung der Vorschriften über das Einzel- und Sammelantragsverfahren, die aufgrund einer Prüfbitte des BRats zur Abschaffung des Einzel- und Sammelantragsverfahrens iSd. §§ 44b, 45b (BRDrucks. 168/09, 25) vorgenommen wurde.

JStG 2010 v. 13.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Das Wort „Vordruck“ in Abs. 2 Satz 1 wird durch das Wort „Muster“ ersetzt. Mit Einfügung des Abs. 2a wird die Erteilung eines Freistellungsauftrags von der Angabe der Identifikationsnummer iSd. § 139b AO abhängig gemacht. Durch Anfügung eines Satzes 6 in Abs. 4 wird die StFreistellung auf stbefreite Pensionskassen, die im EU/EWR-Ausland ansässig sind, ausgeweitet. Die Einfügung des Abs. 4a trägt der Umwandlung der Bundesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen in eine GbR Rechnung. Die (Teil-)Entlastung ausländ. Körperschaften vom KapErtrStAbzug gem. Abs. 9 wird durch Neufassung des Satzes 1 auf alle Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 erweitert.

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098): Mit der Einfügung eines neuen Abs. 10 wird die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug für Gewinnausschüttungen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a bei sammel- und streifbandverwahrten Aktien gesondert geregelt. Als Folge der Einfügung des Abs. 10 wird Abs. 1 Nr. 1 um einen entsprechenden Verweis ergänzt. Nachdem § 50d Abs. 1 um die Sätze 10 und 11 ergänzt wurde, wurde auch der Verweis in Abs. 9 Satz 2 angepasst.

StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die Vorschrift wird um Abs. 4b ergänzt, der die Abstandnahme vom StAbzug regelt, wenn Genossenschaften Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an ihre Mitglieder leisten. Da die Neuregelung für alle Genossenschaften gilt, werden die Sonderregelungen für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Abs. 7 Satz 2 und Abs. 8

Satz 1 gestrichen. Mit der Ergänzung des Abs. 6 um einen neuen Satz 3 soll die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug für unselbständige Stiftungen ermöglicht werden, deren Konten und Depots bei einer Bank auf den Namen eines Treuhänders geführt werden. Die Neuregelungen sind nach § 52a Abs. 16 Satz 2 auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2011 zufließen. Vor der Gesetzesänderung hatte die FinVerw. die Abstandnahme im Vorgriff auf die gesetzliche Regelung im Erlasswege geregelt (s. BMF v. 16.8.2011 – IV C 1 - S 2404/10/10005, BStBl. I 2011, 787).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Die Einfügung des Abs. 8a trägt der Umwandlung der Bundesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen in eine GbR Rechnung. Eine partielle Abstandnahme vom StAbzug in entsprechender Anwendung des Abs. 8 kann danach auch erfolgen, wenn eine PersGes. nach § 212 Abs. 1 SGB V Gewinnausschüttungen iSd. Abs. 8 erhält. Durch die Ergänzung des Abs. 10 um die Sätze 4 bis 7 wird die Möglichkeit geschaffen, bei sammel- und streifenbandverwahrten Aktien eine Sammel-StBescheinigung auszustellen, wenn die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a an eine ausländ. Stelle ausgezahlt werden.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Der Kreis der Kapitalerträge, bei denen nach § 44a vom StAbzug Abstand genommen werden kann, wird erweitert. Die Neuregelung gilt für nach dem 31.12.2012 zufließende Kapitalerträge (§ 52 a Abs. 16 c Satz 3). Abs. 1 wird daher vollständig neu gefasst. Nunmehr kann nach Abs. 1 auch bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1 und 2 vom StAbzug abgesehen werden. Entsprechende Änderungen ergeben sich auch für Dauerüberzahler (Abs. 5), für gemeinnützige Körperschaften und Stiftungen (Abs. 7) und für stbefreite Körperschaften und inländ. jPöR (Abs. 8). Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 44a ist das Erstattungsverfahren nach § 44b entbehrl. geworden, so dass § 44b Abs. 1 bis 4 ersatzlos aufgehoben worden sind. Darüber hinaus wurde Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2a Satz 3, Abs. 9 Satz 2 und Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 und 4 an die Änderungen des § 44a und anderen Änderungen des EStG redaktionell angepasst. Abs. 7 Sätze 2 und 3 und Abs. 8 Satz 2 wurden aufgehoben.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126): Die Vorschrift des § 44a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 wird an die in § 53b KWG verwendete Begrifflichkeit redaktionell angepasst. Daher wird auf den Begriff „Institut“ verzichtet und nur noch der (Ober-)Begriff des „Unternehmens“ verwendet. Die Neufassung des § 44a Abs. 2a Satz 3 soll es den Kreditinstituten ermöglichen, die Identifikationsnummer des Gläubigers beim BZSt. abzufragen, wobei das bisher bestehende Widerspruchsrecht des Gläubigers beseitigt wird. Die Banken sollen von bürokratischen Lasten befreit werden. Allerdings hat die Änderung nur Bedeutung für Altfälle, weil Freistellungsaufträge ab dem 1.1.2011 zwingend die Identifikationsnummer des Gläubigers enthalten müssen.

StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Abs. 1 Satz 1 wird dahingehend ergänzt, dass vom StAbzug nur abzusehen ist, wenn die Kapitalerträge einem unbeschränkt estpfl. Gläubiger zufließen. Es handelt sich um eine Klarstellung, da auch nach der alten Fassung der Vorschrift nur bei inländ. Stpfl. der StAbzug unterbleiben durfte. Da die Beschränkung der Abstandnahme vom StAbzug auf unbeschränkt stpfl. Gläubiger bereits in den Einleitungsteil des Satzes 1 eingefügt wird, kann die entsprechende Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 entfallen.

VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Satz 6 in Abs. 2a, der auf § 150 Abs. 6 AO verwies, wird gestrichen, weil die Regelungen zur elektronischen Übermittlung von Steuerdaten durch die Reform der AO durch das VerfModG v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694) zentralisiert wurden. Die Vorschriften der AO zur Datenübermittlung gelten nunmehr unmittelbar für alle Einzelsteuergesetze, so dass ein Verweis auf die AO entbehrlich ist.

InvStRefG v. 19.7.2016 (BGBl. I 2016, 1730; BStBl. I 2016, 731): Nach der grundlegenden Reform des InvStG und Einf. eines eigenständigen Einnahmetatbestands für Erträge aus Investmentfonds gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3, die nach § 43 Abs. 1 Nr. 5 dem KapErtrStAbzug unterliegen, werden Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 um einen entsprechenden Befreiungstatbestand erweitert.

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2018“) v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2018, 1377): Zur Bekämpfung von cum/cum-Geschäften unter Einschaltung gemeinnütziger Organisationen wird Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 dahingehend ergänzt, dass auch bei gemeinnützigen Organisationen auf Gewinnausschüttungen KapErtrSt iHv. 3/5 einzubehalten ist, wenn die Kapitalerträge 20.000 € übersteigen und die Organisation nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine ist.

2. DSAnpUG-EU v. 20.11.2019 (BGBl. I 2019, 1626; BStBl. I 2019, 1308): In Abs. 2a wird in Satz 7 der Begriff „verwenden“ durch den Oberbegriff „verarbeiten“ ersetzt, um die Begrifflichkeiten der deutschen Steuergesetze an die des europäischen Datenschutzrechts, hier an Art. 4 der Verordnung (EU) 2016/679, anzupassen (BTDrucks. 19/4674, 298). Der Oberbegriff „verarbeiten“ ersetzt nach Art. 4 der Verordnung (EU) 2016/679 die bisher verwendeten Begriffe „Erheben, Verarbeiten oder Verwenden“. Eine Erweiterung der Befugnisse der Meldestellen soll mit der Änderung nicht verbunden sein, so dass eine rein redaktionelle Änderung vorliegt.

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): In Abs. 4b Satz 1 Nr. 3 wird der Verweis auf Abs. 7 und in Abs. 4b Satz 1 Nr. 4 der Verweis auf Abs. 8 an die durch das AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 vorgenommene Änderung von Abs. 7 und Abs. 8 angepasst. Die durch die Änderung von Abs. 7 bzw. Abs. 8 eigentlich notwendig gewordene Anpassung von Abs. 4b Satz 1 Nr. 3 und 4 hatte der Gesetzgeber bisher versäumt. Es handelt sich um eine rein redaktionelle Änderung (BRDrucks. 356/19).

WertpBeaufsRLUmsG v. 12.5.2021 (BGBl. I 2021, 990; BStBl. I 2021, 935; Materialien BRDrucks. 7/21, BTDrucks. 19/26929 und 19/28480): In Umsetzung der EU-Richtlinie 2019/2034 hat der Gesetzgeber mit dem WertpBeaufsRLUmsG v. 12.5.2021 (BGBl. I 2021, 990) Wertpapierinstitute eigenständigen Aufsichtsregeln unterworfen, um die spezifischen Risiken dieser Institute angemessen bei der Aufsicht berücksichtigen zu können (BRDrucks. 7/21, 2). Die Ergänzung von Abs. 4 Satz 3 und Abs. 6 Satz 3 durch den Begriff „Wertpapierinstitut“ durch Art. 7 Abs. 7 WertpBeaufsRLUmsG stellt lediglich eine redaktionelle Anpassung an die neuen Begrifflichkeiten im Aufsichtsrecht dar. Danach sind Wertpapierinstitute Finanzunternehmen, die eine auf Finanzinstrumente bezogene Finanzdienstleistung anbieten, aber anders als ein Kreditinstitut keine Einlagen oder – etwa durch die Ausgabe von Inhaberschuldverschreibungen – andere rückzahlbare Gelder des Publikums annehmen. Das Gesetz tritt am 26.6.2021 in Kraft (Art. 8 WertpBeaufsRLUmsG).

AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): Mit dem AbzStEntModG wird Abs. 9 Satz 2 bis 4 zur Anpassung an die Änderungen in §§ 50c und 50d neu gefasst. Der Gesetzgeber hat die Vorschriften der §§ 50c und 50d reformiert (s. ausführl. § 50d Anm. 2). Die Vorschriften über das Verfahren zur Entlastung von KapErtrSt und vom StAbzug nach § 50a außerhalb des Veranlagungsverfahrens, die bisher in § 50d enthalten waren, sind in geänderter Form in die Vorschrift des § 50c überführt worden (s. ausführl. § 50c Anm. J 22-1 und Anm. J 22-6). Dieser Änderung ist durch eine entsprechende Anpassung der Verweise in Abs. 9 Sätze 2 bis 4 Rechnung getragen worden (BTDrucks. 19/27632, 28). § 50d Abs. 3 wird als Reaktion auf eine Reihe von Entsch. des EuGH zu § 50d Abs. 3 aF (insbes. EuGH v. 20.12.2017 – C-504/16, C-613/16 – Deister Holding und Juhler Holding, DStR 2018, 119; EuGH v. 26.2.2019 – C-115/16, C-118/16, C-119/16, C-299/16 – N Luxembourg 1 u.a., ABl. EU 2019 Nr. C 139, 5; EuGH v. 26.2.2019 – C-116/19, C-117/19 – T Danmark und Y Danmark, ABl. EU 2019 Nr. C 139, 7) neu gefasst (s. ausführl. § 50d Anm. 52). Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 wird ersatzlos gestrichen, um missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung (sog. Cum/Cum-Gestaltungen) unter Einschaltung der Inhaber von Dauerüberzahlerbescheinigungen zu verhindern (BTDrucks. 19/28925, 73). Die ursprünglichen Nr. 3 und Nr. 4 werden zur Nr. 2 und Nr. 3. Das Gesetz tritt gem. Art. 15 AbzStEntModG am 9.6.2021 (Tag nach der Verkündung) in Kraft. Zur zeitlichen Anwendung von § 50c und § 50d s. § 52 Abs. 47a und 47b und § 50c Anm. J 22-3 sowie § 50d Anm. 2).

JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Abs. 4 Satz 3 wird redaktionell nochmals überarbeitet, um eine (erneute) Anpassung der Begrifflichkeiten des Aufsichtsrechts vorzunehmen. Dabei wird der Begriff des Wertpapierinstituts eingefügt. Eine entsprechende Anpassung des EStG ist bereits mit dem WertpBeaufRLUMsG v. 12.5.2021 vorgenommen worden, mit der jedoch nicht alle notwendigen Änderungen umgesetzt wurden. Eine Änderung materiellen Inhalts ist mit der Neufassung des Abs. 4 Satz 3 nicht verbunden (BTDrucks. 20/3879, 79).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 44a

3

Die Vorschrift dient der Verfahrensvereinfachung. Durch die Abstandnahme vom StAbzug soll verhindert werden, dass nur für Zwecke der Anrechnung von KapErtrSt ein Veranlagungsverfahren durchgeführt werden muss (FG München v. 15.3.2021 – 7 K 1827/18, EFG 2021, 1383, Rev. BFH I R 18/21). Besondere Bedeutung kommt der Vorschrift nach Einf. der Abgeltungsteuer zu, weil die Besteuerung privater Kapitaleinkünfte möglichst mit dem Einbehalt der KapErtrSt sowohl für den Stpfl. als auch für die FinVerw. endgültig abgeschlossen sein soll. Durch die abgeltende Wirkung des KapErtrStAbzugs (§ 43 Abs. 5) soll das Veranlagungsverfahren wesentlich entlastet werden (s. § 32d Anm. 3). Dies wird durch § 44a gefördert, indem bereits im Abzugsverfahren durch die auszahlende Stelle (zu Einzelheiten s. § 43 Anm. 11) eine materiell bestehende StEntlastung berücksichtigt wird. Durch die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 und die damit im Zusammenhang stehenden Abschaffung des Erstattungsverfahrens nach § 44b Abs. 1 bis 4 wird das Verfahren erheblich vereinfacht. Darüber hinaus sichert die Abstandnahme vom StAbzug bei steuerfreien Körperschaften nach Abs. 4 und Abs. 8 eine zutreffende materielle Besteuerung, weil bei diesen die KapErtrSt mangels Durchführung eines Veranlagungsver-

fahrens nicht angerechnet werden könnte. Die unterschiedliche Ausgestaltung der Abstandnahme vom StAbzug nach Abs. 4 und Abs. 8 ist verfassungsgemäß (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 2/18, BStBl. II 2022, 685).

4 IV. Geltungsbereich des § 44a

Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist auf einzelne Kapitalerträge iSd. § 20 anzuwenden, die dem KapErtrStAbzug nach § 43 unterliegen. Die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug kann sowohl bei natürlichen Personen als auch bei Körperschaften als Gläubiger der Kapitalerträge erfolgen. Ebenso ist es für die Anwendung der Norm unerheblich, ob eine PersGes. oder eine Körperschaft grds. zum Einbehalt der KapErtrSt verpflichtet ist.

4a V. Verhältnis des § 44a zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 20 Abs. 9: Nach § 20 Abs. 9 steht dem Stpfl. ein Sparer-Pauschbetrag von 1.000 € (bei zusammenveranlagten Ehegatten und Lebenspartnern einer eingetragenen Lebenspartnerschaft von 2.000 €) zu. Die Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags bereits im StAbzugsverfahren wird durch § 44a Abs. 1 Sätze 1 bis 3 ermöglicht.

Verhältnis zu § 32d: Nach § 32d Abs. 4 und 6 kann der Stpfl. die Einbeziehung von Kapitalerträgen in das Veranlagungsverfahren beantragen, so dass es zur Anrechnung einbehaltener KapErtrSt kommen kann. Um die Durchführung von Veranlagungsverfahren zu vermeiden, ermöglicht es § 44a, individuelle Besteuerungsmerkmale bereits im StAbzugsverfahren zu berücksichtigen (zB Freistellungsauftrag, NV-Bescheinigung, Dauerüberzahler).

Verhältnis zu § 36a und § 50j: Die Vorschriften des § 36a und des § 50j sollen wie die neu eingeführte Regelung des Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 die als missbräuchlich angesehene Abwicklung von Cum/Cum-Geschäften (zum Begriff s. § 43 Anm. 7) verhindern. Trotz der gleichen Zielrichtung der Regelungen setzen diese an verschiedenen Punkten des Besteuerungsverfahrens an (s.a. Vor § 43 Anm. 20). Während § 36a die Anrechnung der KapErtrSt bei einem veranlagten Stpfl. und § 50j die Entlastung eines nur beschränkt stpfl. Gläubigers beschränkt (s. § 36a Anm. 4 und § 50j Anm. 4), will der Gesetzgeber mit Einf. von Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 die Besteuerung bereits im Rahmen des KapErtrStAbzugs sicherstellen (s. ausführl. Anm. 22). Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 ergänzt insoweit die Vorschriften des § 36a und des § 50j, so dass die Vorschriften nebeneinanderstehen.

Verhältnis zu § 44b: Die Vorschrift des § 44b regelt der Erstattung von KapErtrSt in einem gesonderten Verfahren und ergänzt insoweit § 44a. Soweit nicht nach § 44a eine Abstandnahme vom StAbzug erfolgt, kommt unter den Voraussetzungen des § 44b eine nachträgliche Erstattung der KapErtrSt in Betracht.

Verhältnis zum InvStG: Mit der grundlegenden Reform des InvStG ab dem 1.1. 2018 wird die Investmentbesteuerung steuersystematisch neu ausgerichtet (Einf. InvStG Anm. 3 ff.). Der bisher für die Investmentbesteuerung geltende Transparenzgrundsatz wird aufgegeben und die Besteuerung erfolgt nach dem Trennungsprinzip (*Anzinger*, FR 2016, 101 [107]; Einf. InvStG Anm. 5). Nunmehr unterliegen Investmentfonds der KSt (§ 6 InvStG Anm. 15), während für den Anleger mit

§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG nF ein neuer Besteuerungstatbestand eingeführt wird. Nach dem neu eingeführten § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG nF hat der Anleger Erträge aus Investmentfonds iSd. § 16 InvStG nF als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern (§ 16 InvStG Anm. 5). Die nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG nF stpfl. Investmenterträge iSd. § 16 InvStG nF unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 5 und 9 EStG nF dem KapErtrStAbzug (s.a. Vor § 43 Anm. 22). Die Umstellung der Investmentbesteuerung machte die Anpassung von § 44a Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 notwendig.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Kein Steuerabzug in Freistellungs- und Nichtveranlagungsfällen

I. Gemeinsame Voraussetzungen für eine Abstandnahme vom Steuerabzug

5

In zwei Fallgruppen ist nach Abs. 1 vom StAbzug abzusehen. Abs. 1 Sätze 1 bis 3 betreffen den Fall, dass (bestimmte) Kapitalerträge des Gläubigers den Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 nicht übersteigen (Freistellungsfall). Abs. 1 Satz 4 betrifft den Fall, dass die Höhe der Einkünfte des Gläubigers unter Berücksichtigung seiner Kapitalerträge eine StFestsetzung nicht erwarten lassen (Nichtveranlagungsfall). Gemeinsame Voraussetzung für die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug ist das Vorliegen von Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2. Die Abstandnahme vom StAbzug setzt voraus, dass die Kapitalerträge einem unbeschränkt stpfl. Gläubiger zufließen. Nachdem der Gesetzgeber durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) Abs. 1 vollständig neu gefasst hatte, bestanden hieran Zweifel, weil die Neufassung nicht mehr die Formulierung enthielt, dass die nach Abs. 1 begünstigten Kapitalerträge „einem unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Gläubiger zufließen“ müssen. Ausweislich der Gesetzesbegründung hatte die Änderung des Abs. 1 durch das AmtshilfeRLUMsG nicht den Zweck, in Abkehr von der in der Vergangenheit geltenden Rechtslage den Anwendungsbereich der Vorschrift auf beschränkt stpfl. Gläubiger auszudehnen (BTDrucks. 18/4902, 44). Daher erfolgte mit dem StÄndG 2015 v. 2.11.2015 eine entsprechende Klarstellung der Vorschrift (zu Einzelheiten s. Anm. J 15-4 – Stand 4/2016 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter <https://www.steuerberater-center.de/ertragsteuer.htm>). Als Gläubiger der Kapitalerträge kommen dabei alle unbeschränkt estpfl. und kstpfl. Personen in Betracht (*Levedag in Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 44a Rz. 2). Körperschaftsteuerpflichtige Personen werden von der Vorschrift erfasst, weil ihnen ein Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 iVm. § 8 Abs. 1 KStG zustehen kann. Darüber hinaus kann ihnen unter Berücksichtigung des Freibetrags nach § 24 KStG eine NV-Bescheinigung erteilt werden (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 284f.).

II. Kein Steuerabzug in Freistellungsfällen (Abs. 1 Sätze 1 bis 3)

6

Unterschreiten des Sparer-Pauschbetrags: Ein StAbzug ist nicht vorzunehmen, soweit die Kapitalerträge zusammen mit den Kapitalerträgen, für die die KapErtrSt nach § 44b zu erstatten ist oder nach Abs. 10 kein StAbzug vorzunehmen ist, den Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 von 1.000 €/2.000 € nicht übersteigen

(Abs. 1 Satz 1) und der Gläubiger einen Freistellungsauftrag gem. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 vorlegt (zum Freistellungsauftrag s. Anm. 8). Da die Kapitalerträge bei der Berechnung zu berücksichtigen sind, für die die KapErtrSt nach § 44b zu erstatten sind, kommt eine Abstandnahme vom StAbzug nur in Betracht, soweit die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 zusammen mit den Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 den Sparer-Pauschbetrag nicht übersteigen. Ebenso sind die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, für die nach Abs. 10 kein StAbzug vorzunehmen ist, bei der Ermittlung zu berücksichtigen. Die Vorschrift ermöglicht die Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags bereits im StAbzugsverfahren, um die ansonsten notwendige Durchführung eines Veranlagungsverfahrens nach § 32d Abs. 4 und 6 zu vermeiden.

Begünstigte Kapitalerträge: Bei Vorlage eines Freistellungsauftrags ist bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1 und 2 aus Genussrechten und aus Anteilen, die von einer KapGes. ihren ArbN überlassen worden sind, sowie bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 vom StAbzug abzusehen. Mit dem AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 790) wurde der Kreis der Kapitalerträge, bei denen vom StAbzug Abstand genommen werden kann, um die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1 und 2 aus Genussrechten und aus Anteilen, die von einer KapGes. ihren ArbN überlassen worden sind, erweitert, um den Gläubigern einen Liquiditätsvorteil zu sichern und den bürokratischen Aufwand zu verringern (Satz 1). Von Abs. 1 Satz 1 werden auch Erträge erfasst, wenn die Anteile ArbN eines mit der KapGes. verbundenen Unternehmens nach § 15 AktG sowie früheren ArbN der KapGes. oder verbundener Unternehmen gewährt werden (Satz 2). Berücksichtigt werden auch Erträge aus Aktien, die den ArbN aufgrund eines Bezugsrechts zugeteilt worden sind oder aufgrund einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gehören (Satz 3).

Keine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Gewinnausschüttungen: Die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1 hat der Gesetzgeber bewusst auf solche aus Genussrechten und aus Beteiligungen von Mitarbeitern an KapGes. beschränkt (BTDrucks. 17/13033, 71; *Dahm/Hamacher in Korn*, § 44a Rz. 3 [7/2021]; aA *Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 20 [2/2023]; *Bleschick in Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 2; *Wenzel in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 44a Rz. 29: entgegen dem Wortlaut alle Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1 und 2). Somit kann insbes. bei Gewinnausschüttungen von GmbH trotz Vorlage eines Freistellungsauftrags nicht vom StAbzug abgesehen werden. Zunächst hatte der Gesetzgeber beabsichtigt, auch Erträge aus Beteiligungen an einer GmbH oder nicht börsennotierten AG in den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 aufzunehmen (BTDrucks. 17/10000, 58). Der BRat hatte aber in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf des JStG 2013 Bedenken geäußert, den Anwendungsbereich des Abs. 1 Satz 1 auch auf Erträge aus der Beteiligung an einer GmbH zu erstrecken. Dies würde zu einem erheblichen verwaltungstechnischen Mehraufwand führen, weil das Meldeverfahren des § 45d zur Überwachung der Freistellungsaufträge dann zwangsläufig auf alle GmbH ausgedehnt werden müsste (BTDrucks. 17/10604, 14f.). Diese Bedenken haben dazu geführt, dass bei Gewinnausschüttungen von GmbH trotz Vorlage eines Freistellungsauftrags nicht vom StAbzug abgesehen werden kann, weil dies auf Seiten der Gesellschaften zu einem zusätzlichen Verwaltungsaufwand führen würde (BTDrucks. 17/13033, 71).

Zur Anwendung bei Ehegatten, kstpl. Personen und PersGes. s. Anm. 8.

III. Kein Steuerabzug in Nichtveranlagungsfällen (Abs. 1 Satz 4)

7

Entstehung einer Steuer nicht zu erwarten: Ein StAbzug ist nicht vorzunehmen, wenn anzunehmen ist, dass auch für Fälle der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 keine Steuer entsteht (Abs. 1 Satz 4) und der Gläubiger eine NV-Bescheinigung gem. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 vorlegt (zur NV-Bescheinigung s. Anm. 9). Die Vorschrift will insbes. sog. Kleinstsparer von der KapErtrSt entlasten, bei denen aufgrund der niedrigen Einkünfte eine StFestsetzung nicht zu erwarten ist. Auch in diesen Fällen soll die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens durch die Abstandnahme vom StAbzug vermieden werden.

Begünstigte Kapitalerträge: In Nichtveranlagungsfällen ist bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 bis 7 und Nr. 8 bis 12 sowie Satz 2 vom StAbzug abzusehen. Der Kreis der Kapitalerträge, für die kein StAbzug vorzunehmen ist, wurde mit dem AmtshilfeRLÜmsG v. 26.6.2013 ab dem 1.1.2013 auf alle Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 erweitert. Somit kann insbes. bei Gewinnausschüttungen einer GmbH oder einer nicht börsennotierten AG bei Vorlage einer NV-Bescheinigung vom StAbzug abgesehen werden (*Dahm/Hamacher in Korn*, § 44a Rz. 3 [9/2021]; BTDrucks. 17/10000, 58). Korrespondierend zur Erweiterung der begünstigten Kapitalerträge wurde das Erstattungsverfahren nach § 44b Abs. 1 bis 4 abgeschafft (BTDrucks. 17/13033, 71).

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Vorlage eines Freistellungsauftrags und einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung**I. Vorlage eines Freistellungsauftrags (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1)**

8

Die Abstandnahme vom StAbzug setzt voraus, dass der Gläubiger einen Freistellungsauftrag nach amtlich vorgeschriebenem Muster vorlegt. Es ist zulässig, dass der Gläubiger das Freistellungsvolumen auf verschiedene auszahlende Stellen beliebig verteilt. Zur besseren Kontrolle bedürfen Freistellungsaufträge, die ab dem 1.1.2011 erteilt werden, der Mitteilung der Identifikationsnummer (§ 139b AO) des Gläubigers (Abs. 2a). Bereits erteilte Freistellungsaufträge ohne Identifikationsnummer behalten für eine Übergangszeit bis zum 1.1.2016 ihre Gültigkeit (s. Anm. 10).

Freistellungsauftrag bei Ehegatten: Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, können einen gemeinsamen Freistellungsauftrag erteilen, weil ihnen gem. § 20 Abs. 9 Satz 2 ein gemeinsamer Sparer-Pauschbetrag iHv. 2.000 € gewährt wird (s. § 20 Anm. 684). Es steht den Ehegatten aber auch frei, jeweils einen selbständigen Einzel-Freistellungsauftrag zu erteilen (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 261). Eine ehegattenübergreifende Verlustverrechnung durch die auszahlende Stelle gem. § 43a Abs. 3 setzt jedoch die Erteilung eines gemeinsamen Freistellungsauftrags voraus (s. § 43a Anm. 17 ff.). Die Regelungen gelten auch für Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft (BMF v. 31.7.2013 – IV C 1 - S 1910/13/10065:001, BStBl. I 2013, 940). Zur Behandlung des Freistellungsauftrags bei Tod eines Ehegatten s. BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 278 f.

Freistellungsauftrag bei körperschaftsteuerpflichtigen Personen: Auch unbeschränkt stpfl. und nicht von der KSt befreite Körperschaften, Vermögensmassen

und Personenvereinigungen können Freistellungsaufträge erteilen, denn auch diesen kstplf. Personen kann für Kapitaleinkünfte ein Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 iVm. § 8 Abs. 1 KStG zustehen (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 280 ff.).

Freistellungsauftrag bei Personengesellschaften: Personengesellschaften dürfen einen Freistellungsauftrag nicht erteilen (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 286 ff.).

Lose Personenzusammenschlüsse: Aus Vereinfachungsgründen kann vom StAbzug bei losen Personenzusammenschlüssen wie Sparclubs, Schulklassen, Sportgruppen, die aus mindestens sieben Mitgliedern bestehen und die nur geringe Einkünfte erzielen, abgesehen werden (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 291 ff.). Zu diesen losen Personenzusammenschlüssen gehören aber nicht Grundstücksgemeinschaften oder Wohnungseigentümergeinschaften (glA *Bleschick in Kirchhoff/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 3).

Verfahren bei verspäteter Vorlage des Freistellungsauftrags: Wird KapErtrSt nur einbehalten, weil der Stplf. den Freistellungsauftrag erst zu einem Zeitpunkt vorlegt, zu dem die KapErtrSt bereits abgeführt war, hat der Abzugsschuldner nach einer Neuregelung des § 44b Abs. 5 Satz 2 durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) zwingend das Erstattungsverfahren zu betreiben. Erst nach der Ausstellung einer StBescheinigung nach § 45a endet die Verpflichtung zur Durchführung eines Erstattungsverfahrens (*Möller*, BB 2015, 97 [98]). Der Gesetzgeber will durch die Neuregelung eine Verringerung der Veranlagungsfälle erreichen, welche nur durchgeführt wurden, weil der Stplf. die Freistellungsbescheinigung verspätet vorgelegt hatte (*Höreth/Stelzer*, DStZ 2015, 12 [13]).

9 II. Vorlage einer Nichtveranlagungs-Bescheinigung (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2)

Nichtveranlagungs-Bescheinigung: Die Abstandnahme vom StAbzug setzt voraus, dass der Gläubiger der zum StEinbehalt verpflichteten Stelle eine NV-Bescheinigung des für ihn zuständigen WohnsitzFA vorlegt (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2). Ein Kreditinstitut hat eine NV-Bescheinigung nur dann zu berücksichtigen, wenn diese mit Angabe der stl. Identifikationsnummer (bei Ehegatten/Lebenspartnern von beiden) erteilt wurde, wobei bei Ehegatten oder Lebenspartnern beide Identifikationsnummern vorliegen (BMF v. 17.1.2019 – IV C 1 - S 2252/08/10004:023, BStBl. I 2019, 51, Rz. 256a). Ohne Angabe der stl. Identifikationsnummer erteilte NV-Bescheinigungen sind von der zum Abzug verpflichteten Stelle (Meldestelle iSd. § 45 d Abs. 1 Satz 1) nur zu berücksichtigen, wenn die Identifikationsnummer der Meldestelle aus anderen Gründen vorliegt. Das FA hat eine NV-Bescheinigung auszustellen, wenn auch bei einer hypothetischen Günstigerprüfung gem. § 32d Abs. 6 die Festsetzung einer Steuer nicht zu erwarten und daher eine Veranlagung voraussichtlich nicht durchzuführen ist (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 252 f.). Tatsächlich muss eine Veranlagung nach § 32d Abs. 6 für die Anwendung des Abs. 1 Satz 4 gerade nicht durchgeführt werden. Daher beruht es uE nicht auf einem gesetzgeberischen Versehen, dass die Vorlage einer Bescheinigung gefordert wird.

Ausgestaltung der Nichtveranlagungs-Bescheinigung und Rückgabe (Abs. 2 Satz 2): Das FA darf die NV-Bescheinigung nur unter einem Widerrufsvorbehalt

erteilen und die Geltungsdauer der Bescheinigung darf höchstens drei Jahre betragen. Der Gläubiger hat die Bescheinigung auf Verlangen des FA zurückzugeben. Gleiches gilt, wenn der Gläubiger erkennt, dass die Voraussetzungen für ihre Erteilung weggefallen sind. Ein Wegfall der Voraussetzungen für ihre Erteilung liegt vor, wenn die Einkünfte des Gläubigers im Verhältnis zum Zeitpunkt der Erteilung so weit angestiegen sind, dass nunmehr mit dem Entstehen einer Steuer zu rechnen ist.

Nichtveranlagungs-Bescheinigung für körperschaftsteuerpflichtige Personen: Übersteigt das Einkommen einer unbeschränkt stpfl. und nicht stbefreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nicht den Freibetrag gem. § 24 KStG von 5.000 €, so kann ihnen eine NV-Bescheinigung ausgestellt werden, so dass von einem KapErtrStAbzug abgesehen werden kann (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 284).

Verfahren bei verspäteter Vorlage der Nichtveranlagungs-Bescheinigung: Wird KapErtrSt nur einbehalten, weil der Stpfl. die NV-Bescheinigung erst zu einem Zeitpunkt vorlegt, zu dem die KapErtrSt bereits abgeführt war, hat der Abzugsschuldner nach einer Neuregelung des § 44b Abs. 5 Satz 2 durch das Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) zwingend das Erstattungsverfahren zu betreiben. Erst nach der Ausstellung einer StBescheinigung nach § 45a endet die Verpflichtung zur Durchführung eines Erstattungsverfahrens (Möller, BB 2015, 97 [98]). Der Gesetzgeber will durch die Neuregelung eine Verringerung der Veranlagungsfälle erreichen, welche nur durchgeführt wurden, weil der Stpfl. die NV-Bescheinigung verspätet vorgelegt hatte (Höreth/Stelzer, DStZ 2015, 12 [13]).

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Freistellungsauftrag mit Identifikationsnummer

10

Mitteilung der Identifikationsnummer: Ein Freistellungsauftrag kann nach Abs. 2a Satz 1 nur noch erteilt werden, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge seine Identifikationsnummer iSd. § 139b AO mitteilt. Bei einem gemeinsamen Freistellungsauftrag müssen die Identifikationsnummern beider Ehegatten/Lebenspartner mitgeteilt werden. Die Verpflichtung zur Angabe der Identifikationsnummer soll die Überwachung der Inanspruchnahme der Freistellungsaufträge nach § 45d erleichtern (BTDrucks. 17/2249, 60). Die Regelung galt nach § 52a Abs. 16 Satz 3 für alle ab dem 1.1.2011 erteilten Freistellungsaufträge. Bereits erteilte Freistellungsaufträge blieben zunächst auch ohne Identifikationsnummer für eine Übergangszeit gültig. Sie verloren ihre Gültigkeit erst ab dem 1.1.2016 (zu Einzelheiten s. BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 259a).

Abruf der Identifikationsnummer beim Bundeszentralamt für Steuern: Die zum StAbzug verpflichtete Stelle kann die Identifikationsnummer nach Satz 3 direkt beim BZSt. anfordern. Das zuvor bestehende Widerspruchsrecht des Gläubigers gegen dieses Verfahren wurde durch die Neufassung des Satzes 3 durch das KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126) abgeschafft, um das StAbzugsverfahren zu vereinfachen (BTDrucks. 18/1529, 59). Die Neufassung hat nur für Altfälle Bedeutung, weil ein Freistellungsauftrag ab dem 1.1.2011 zwingend die Identifikationsnummer des Gläubigers enthalten muss (Meyerding/

Friegel/Gröne, DStZ 2014, 556 [559]). Bei einem gemeinsamen Freistellungsauftrag von Ehegatten/Lebenspartnern kann die Identifikationsnummer des Ehegatten ebenfalls abgefragt werden. Liegt für einen Ehegatten/Lebenspartner die Identifikationsnummer nicht vor, ist der Freistellungsauftrag uE als Einzel-Freistellungsauftrag zu behandeln, so dass für den Ehegatten/Lebenspartner, dessen Identifikationsnummer mitgeteilt wurde, vom StAbzug in Höhe des Sparer-Pauschbetrags von 1.000 € abzusehen ist. Die Anfrage der zum StAbzug verpflichteten Stelle hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu erfolgen (Abs. 2a Satz 5). Die Vorschrift regelt nicht, wie das BZSt. die Identifikationsnummer übermittelt, so dass die Mitteilung formfrei erfolgen kann. Die Identifikationsnummer darf nach Abs. 2a Satz 7 von der zum StAbzug verpflichteten Stelle nur für die Erfüllung ihrer stl. Pflichten verarbeitet werden. Somit ist die Verwendung insbes. für bankinterne Zwecke unzulässig.

11 E. Erläuterungen zu Abs. 3: Aufbewahrungspflichten

Nach Abs. 3 hat die zum StAbzug verpflichtete Stelle (§ 44 Abs. 1) in seinen Unterlagen das FA, das die Bescheinigung erteilt hat, den Tag der Ausstellung der Bescheinigung und die in der Bescheinigung angegebene Steuer- und Listennummer zu vermerken sowie die Freistellungsaufträge aufzubewahren. Die Aufbewahrungspflichten sollen die Überwachung des zutreffenden StEinhalts erleichtern. In welcher Form (physisch/elektronisch) die Freistellungsaufträge aufzubewahren sind, ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt. Ein Freistellungsauftrag muss nach amtlich vorgeschriebenen Muster erteilt werden und vom Stpfl. unterschrieben werden. Die FinVerw. erhebt keine Einwände dagegen, dass ein Freistellungsauftrag per Fax, E-Mail oder im elektronischen Verfahren an die Bank übermittelt wird (zu Einzelheiten s. BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 – S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 257). Auch die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung durch Unterschrift auf einem PenPad wird von der FinVerw. akzeptiert (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 257). Soweit Freistellungsaufträge in elektronischer Form (dazu gehören auch Fax und E-Mail) übermittelt wurden, kann die zum Abzug verpflichtete Stelle diese Dokumente uE. auch in digitalisierter Form aufbewahren. Aber auch für den Fall, dass ein Freistellungsauftrag in Papierform vorgelegt wird, ist eine Aufbewahrung in digitalisierter Form zulässig, soweit technisch gewährleistet ist, dass das gescannte Dokument mit dem Original übereinstimmt (so auch für gescannte NV-Bescheinigungen: BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 256).

F. Erläuterungen zu Abs. 4: Inländische steuerbefreite Körperschaften und inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts

12 I. Kein Steuerabzug für steuerbefreite Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts (Abs. 4 Sätze 1 und 2)

Abstandnahme vom Steuerabzug: Vom StAbzug kann nach Abs. 4 Abstand genommen werden, wenn es sich bei dem Gläubiger um eine von der KSt befreite inländ. Körperschaft oder eine inländ. jPöR handelt (Satz 1) und die Kapitalerträge

nicht in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem stpfl. BgA anfallen (Satz 5). Ohne die Sonderregelung des Abs. 4 würden die Kapitalerträge dieser Körperschaften unzutreffend besteuert werden, weil eine Freistellung vom StAbzug nach Abs. 1 bis 3 ausscheidet und die Steuer mangels StVeranlagung nicht angerechnet werden kann (*Bleschick in Kirchhoff/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 5).

Betroffene Kapitalerträge: Die Regelung erfasst gem. Abs. 4 Satz 1 Erträge aus LV (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4), Erträge aus Anteilen an Investmentfonds (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5), Erträge aus Beteiligungen an ausländ. Gesellschaften (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 2/18, BStBl. II 2022, 685; § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6), Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen (§ 43 Abs. 1 Nr. 7), aus Stillhaltergeschäften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8), aus bestimmten Veräußerungsgeschäften (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9–12) sowie besondere Entgelte iSd. § 43 Abs. 1 Satz 2. Ebenso werden gem. Abs. 4 Satz 2 Bezüge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 vom StAbzug ausgenommen, wenn sie wiederum von einer von der KSt befreiten Körperschaft stammen.

II. Vorlage einer Bescheinigung (Abs. 4 Sätze 3 bis 5)

13

Bescheinigung des zuständigen Finanzamts: Die Abstandnahme vom StAbzug setzt voraus, dass der Gläubiger dem Schuldner oder dem die Kapitalerträge auszahlenden inländ. Kredit-, Finanzdienstleistungs- oder Wertpapierinstitut eine Bescheinigung vorlegt, aus der ersichtlich ist, dass der Gläubiger zu der begünstigten Personengruppe iSd. Satzes 1 Nr. 1 und 2 gehört (Satz 3; zur Bedeutung der mit dem JStG 2022 geänderten Begrifflichkeiten s. Anm. 2). Die Bescheinigung hat das für den Gläubiger zuständige FA auszustellen. Abs. 2 Sätze 2 bis 4 und Abs. 3 sind gem. Satz 4 entsprechend anzuwenden (s. Anm. 9).

Ausstellung einer Bescheinigung ausgeschlossen: Die Bescheinigung wird nach Abs. 4 Satz 5 nicht ausgestellt, wenn die Kapitalerträge in einem nicht stbefreiten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einem stpfl. BgA des Gläubigers anfallen. Steuerbefreite Körperschaften sind mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und öffentlich-rechtl. Körperschaften sind mit einem BgA partiell stpfl., so dass von einem KapErtrStAbzug nicht abzusehen ist, wenn die Kapitalerträge im stpfl. Bereich der genannten Körperschaften anfallen.

Freistellungsbescheid und vorläufige Bescheinigung über Gemeinnützigkeit: Statt der Bescheinigung ist aber auch die Vorlage der amtlich beglaubigten Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids, der für einen nicht länger als fünf Jahre zurückliegenden VZ vor dem VZ des Zuflusses der Kapitalerträge erteilt worden ist, ausreichend (*Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 76 [2/2023]). Gleiches gilt für die Vorlage einer amtlich beglaubigten Kopie der vorläufigen Bescheinigung des FA über die Gemeinnützigkeit, deren Gültigkeitsdauer nicht vor dem VZ des Zuflusses der Kapitalerträge endet (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 297).

Verfahren bei verspäteter Vorlage der Bescheinigung: Wird KapErtrSt nur einbehalten, weil der Stpfl. die Bescheinigung iSd. Abs. 4 erst zu einem Zeitpunkt vorlegt, zu dem die KapErtrSt bereits abgeführt war, hat der Abzugsschuldner nach einer Neuregelung des § 44b Abs. 5 Satz 2 durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) zwingend das Erstattungsverfahren zu betreiben. Erst nach der Ausstellung einer StBescheinigung nach § 45a endet die Verpflichtung zur Durchführung eines Erstattungsverfahrens (*Möller*, BB 2015, 97

[98]). Der Gesetzgeber will durch die Neuregelung eine Verringerung der Veranlagungsfälle erreichen, welche nur durchgeführt wurden, weil der Stpfl. die Bescheinigung verspätet vorgelegt hatte (*Höreth/Stelzer*, DStZ 2015, 12 [13]).

14 III. Freistellung ausländischer Pensionskassen (Abs. 4 Satz 6)

Die mit dem JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) neu eingeführte Regelung erstreckt die Abstandnahme vom StAbzug auf Pensionskassen, die in einem Mitgliedstaat der EU/EWR ansässig sind (Abs. 4 Satz 6). Vom KapErtrStAbzug werden bestimmte Zinserträge, mit denen eine ausländ. Pensionskasse nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c und d der beschränkten StPflicht unterliegt, ausgenommen. Ausländische Pensionskassen werden insoweit inländ. Pensionskassen gleichgestellt (BTDrucks. 17/3549, 26). Die ausländ. Körperschaft muss mit einer inländ. Körperschaft iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG vergleichbar sein. Eine ausländ. Körperschaft ist mit einer inländ. Körperschaft vergleichbar, wenn sie ihrer inneren Struktur nach einer deutschen Körperschaft im Wesentlichen entspricht (sog. Typenvergleich; BFH v. 18.5.2021 – I R 12/18, BStBl. II 2021, 875). Im Rahmen des sog. Typenvergleichs ist zu prüfen, ob sowohl das ausländ. Rechtsgebilde als auch die konkrete Beteiligungsform vom Typ her den Gesellschafts- und Beteiligungsformen gleichen, die in § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG genannt werden (s. ausführlich § 5 Anm. 54 ff.). Im Kern muss eine ausländ. Pensionskasse der Altersversorgung der in § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a KStG genannten Personenkreis dienen (s. § 5 Anm. 57 ff.), es muss sich um eine soziale Einrichtung handeln (s. § 5 Anm. 62) und die ausschließliche und unmittelbare Verwendung des Vermögens und der Einkünfte für die Zwecke der Pensionskasse muss dauernd gesichert sein (s. § 5 Anm. 63). Zur Höchstgrenze des Kassenvermögens s. § 5 Anm. 64 ff.).

Zur Vergleichbarkeit eines ausländ. Pensionsfonds s. auch EuGH v. 13.11.2019 – C-641/17 – *College Pension Plan of British Columbia*, IStR 2019, 933 Tz. 74 – 80.

15 G. Erläuterungen zu Abs. 4a: Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Personengesellschaften iSd. § 212 Abs. 1 SGB V

Nach Abs. 4a wird die Regelung des Abs. 4 auf Kapitalerträge erstreckt, die PersGes. gem. § 212 Abs. 1 SGB V (Bundesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen) zufließen. Dies sind Gesellschaften, deren Gesellschafter nicht stpfl. Sozialversicherungsträger oder deren stbefreite Landesverbände sind. Die Regelung war notwendig geworden, weil die Bundesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen zum 1.1.2009 von einer KdöR in eine GbR umgewandelt worden waren (BTDrucks. 17/2249, 60; *Paintner*, DStR 2012, 105 [112]). Statt einer NV-Bescheinigung reicht die Vorlage einer amtlich beglaubigten Kopie des letzten Freistellungsbescheids (*Jachmann-Michel* in *Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 82 [2/2023]). Zwar ist Abs. 4a erst mit dem JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) eingeführt worden, die Vorschrift ist aber nach § 52a Abs. 1 bereits ab VZ 2009 anzuwenden, womit eine bis dahin im Erlasswege praktizierte Abstandnahme vom StEinbehalt (rückwirkend) gesetzlich geregelt wurde.

H. Erläuterungen zu Abs. 4b: Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug bei Zahlungen von Genossenschaften an ihre Mitglieder

Gewinnausschüttungen von Genossenschaften an ihre Mitglieder: Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 – also insbes. Gewinnausschüttungen – können vom StAbzug ausgenommen werden, wenn sie von einer Genossenschaft an ihre Mitglieder gezahlt werden. Die Vorschrift erfasst alle Arten von Genossenschaften, so dass die bisher bestehenden Sonderregelungen für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften nach Abs. 7 und 8 aufgehoben wurden (s. Anm. 2, 19 und 20). Die bisher für Genossenschaften geltenden Erstattungsverfahren werden durch die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug gem. Abs. 4b ersetzt, um den Verwaltungsaufwand zu reduzieren (BTDrucks. 17/5125, 44). Voraussetzung für die Abstandnahme vom StAbzug ist, dass das jeweilige Mitglied eine Bescheinigung nach Satz 1 Nr. 1 bis 4 oder einen Freistellungsauftrag (Satz 2) vorlegt.

Kein Steuerabzug bei Nichtveranlagungs-Bescheinigung, Dauerüberzahlern und steuerbefreiten Körperschaften: Vom KapErtrStAbzug kann bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 abgesehen werden, wenn der jeweilige Gläubiger eine NV-Bescheinigung gem. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 9), eine Bescheinigung nach Abs. 5 Satz 4 (Dauerüberzahler, s. Anm. 16), eine Bescheinigung nach Abs. 7 Satz 2 (gemeinnützige Organisationen, s. Anm. 19) oder eine Bescheinigung nach Abs. 8 Satz 2 (stbefreite Körperschaften oder inländ. jPöR, s. Anm. 20) vorlegt. Handelt es sich bei dem Mitglied der Genossenschaft um eine stbefreite Körperschaft iSd. Abs. 8 Satz 1, kommt allerdings nur eine partielle Abstandnahme vom StEinbehalt in Betracht; die KapErtrSt ist in Höhe von drei Fünfteln einzubehalten.

Berücksichtigung von Freistellungsaufträgen: Die Genossenschaft hat einen Freistellungsauftrag ihres jeweiligen Mitglieds bei der Vornahme des KapErtrStAbzugs gem. Satz 2 zu berücksichtigen. Der der auszahlenden Stelle vorgelegte Freistellungsauftrag muss auch Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (insbes. Gewinnausschüttungen) erfassen. Die Gewinnausschüttung der Genossenschaft darf zusammen mit den nach Abs. 1 vom StAbzug freigestellten Kapitalerträgen und den nach § 44b zu erstattenden Kapitalerträgen den vom jeweiligen Mitglied beantragten Freibetrag nicht übersteigen.

Verlustausgleich: Bei der Ermittlung des Freistellungsvolumens ist gem. Satz 3 ein Verlustausgleich mit anderen Kapitalerträgen (zB Zinseinkünften) nach § 43a Abs. 3 Satz 2 zu berücksichtigen (*Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 84 [2/2023]). Somit fließen die Gewinnausschüttungen in den von einer Genossenschaftsbank zu führenden Verlustverrechnungstopf ein (BTDrucks. 17/5125, 44; *Bleschick in Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 5a).

I. Erläuterungen zu Abs. 5: Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug in Dauerüberzahlerfällen

I. Kein Steuerabzug zur Vermeidung dauerhafter Kapitalertragsteuerüberhänge (Abs. 5 Sätze 1, 4 und 5)

Dauerüberzahler: In Fällen sog. Dauerüberzahler wird die KapErtrSt gem. Satz 1 nicht einbehalten. Ein Dauerüberzahlerfall liegt vor, wenn die KapErtrSt aufgrund

der Art des Geschäfts des Gläubigers auf Dauer höher wäre als die gesamte festzusetzende ESt oder KSt. des Gläubigers der Kapitalerträge.

Kein Steuerabzug bei Dauerüberzahlern: Die Erträge müssen beim unbeschränkt oder beschränkt stpfl. Gläubiger zu den BE gehören. Beschränkt stpfl. Gläubiger werden begünstigt, um die Gründung inländ. Betriebe und Zweigniederlassungen durch ausländ. Unternehmen nicht zu erschweren.

Betroffene Kapitalerträge: Vom KapErtrStAbzug sind Erträge aus Gewinnausschüttungen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und auf Erträge aus Papieren iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Erträge aus Investmentfonds (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5), ausländ. Erträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 1a (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6), Erträge aus sonstigen Forderungen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7) und Erträge aus Stillhaltergeschäften und bestimmten Veräußerungsgeschäften (§ 43 Abs. 1 Nr. 8 bis 12) sowie besondere Entgelte und Vorteile (§ 43 Abs. 1 Satz 2) ausgenommen.

Überzahlung aufgrund der Art des Geschäfts: Die Abstandnahme vom StAbzug setzt voraus, dass die Dauerüberzahlung auf der Art des Geschäfts des Gläubigers beruht. Der ausgeübten Tätigkeit muss die Überzahlungssituation wesensimmanent sein und sie darf nicht durch die individuelle Art der Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit verursacht sein. Ein besseres wirtschaftliches Erg. muss zwangsläufig nicht erzielt werden können (BFH v. 27.8.1997 – I R 22/97, BStBl. II 1997, 817; FG München v. 15.3.2021 – 7 K 1827/18, EFG 2021, 1383, Rev. BFH I R 18/21). Der Gläubiger der Kapitalerträge muss also aufgrund der abstrakten Art der ausgeübten Tätigkeit und nicht aufgrund der individuellen Umstände überbesteuer werden (BFH v. 29.3.2000 – I R 32/99, BStBl. II 2000, 495). Die Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn die Überzahlungssituation auf schlechter Absatzlage oder Preisverfall, (hohen) Verlustvorträgen (BFH v. 20.12.1995 – I R 118/94, BStBl. II 1996, 199 [200]), Insolvenz (BFH v. 9.11.1994 – I R 5/94, BStBl. II 1995, 255 [257]) oder dem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags beruht. Nach Auffassung des Hess. FG kommt demgemäß eine Abstandnahme vom StAbzug nicht in Betracht, wenn dem Stpfl. aufgrund eines Arbitragehandels zurzeit zwar regelmäßig StErstattungen zustehen, diese Geschäftstätigkeit aber jederzeit geändert werden könnte (Hess. FG v. 9.12.2011 – 4 K 2793/09, juris, rkr.).

- ▶ *Typische Dauerüberzahler iSd. Abs. 5* sind VU und Verwertungsgesellschaften (GEMA, VG WORT; Hess. FG v. 9.12.2011 – 4 K 2793/09, juris, rkr.; so auch OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.9.2018 – S 2404a – 2018/0001 – St 224). Auch Holdinggesellschaften können die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllen, soweit deren Einkünfte fast ausschließlich aus stfreien Beteiligungseinkünften iSd. § 8b KStG bestehen (OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.9.2018 – S 2404a – 2018/0001 – St 224; OFD Hannover v. 11.2.2002 – S 2410 – 30 – StO 223, FR 2002, 543; FG München v. 15.3.2021 – 7 K 1827/18, EFG 2021, 1383, Rev. BFH I R 18/21; Jansen, FR 2012, 667 [670]; Beuchert/Friese, DB 2013, 2825 [2827]; Hamacher/Dahm in Korn, § 44a Rz. 32 [2/2016]; Levedag in Schmidt, 42. Aufl. 2023, § 44a Rz. 11; Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann, § 44a Rz. 87 [2/2023]; einschränkend Hess. FG v. 13.2.2013 – 4 K 559/12, EFG 2013, 1047, rkr.). Unternehmen iSd. § 8b Abs. 7 KStG gehören nicht zu den Dauerüberzahlern (OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.9.2018 – S 2404a – 2018/0001 – St 224; Levedag in Schmidt, 42. Aufl. 2023, § 44a Rz. 11).
- ▶ *Keine Dauerüberzahler sind dagegen* zB dauerdefizitäre kommunale Verkehrs- oder Versorgungsbetriebe (BFH v. 29.3.2000 – I R 32/99, BStBl. II 2000, 496) oder öffentlich geförderte Wohnungsvermietungsgesellschaften (BFH v. 8.4.

1997 – I R 74/96, BFH/NV 1997, 761). Personengesellschaften fallen nicht unter die Regelung (FG Sa.-Anh. v. 30.5.2013 – 6 K 1103/12, juris, rkr.). Besteht die PersGes. jedoch aus Gesellschaftern, welche als Dauerüberzahler anzusehen sind, ist vom StAbzug auch abzusehen, wenn die Dividenden mittelbar über eine PersGes. bezogen werden (FG Hamb. v. 19.10.2017 – 2 K 57/17, EFG 2018, 130, rkr.; glA BFH v. 18.5.2021 – I R 77/17, BStBl. II 2022, 114 zu § 43b; *Wenzel in Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 44a Rz. 90a; *Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 87 [2/2023]; *Bleschick in Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 6).

Vorlage einer Dauerüberzahlerbescheinigung: Die Abstandnahme vom StAbzug setzt gem. Abs. 5 Satz 4 voraus, dass der Gläubiger die Voraussetzungen des Satzes 1 durch eine Bescheinigung des für ihn zuständigen FA nachweist. Die Dauerüberzahlerbescheinigung ist kein Freistellungsbescheid, sondern ein sonstiger begünstigender VA iSd. § 130 AO (FG München v. 15.3.2021 – 7 K 1827/18, EFG 2021, 1383, Rev. BFH I R 18/21). Das FA stellt die Bescheinigung aber nur unter dem Vorbehalt des Widerrufs aus (Abs. 5 Satz 5). Liegen die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung nicht mehr vor, hat das ausstellende FA die Bescheinigung zu widerrufen und sämtliche Ausfertigungen der Bescheinigung vom Stpfl. zurückzufordern (OFD Nordrhein-Westfalen v. 21.9.2018 – S 2404a – 2018/0001 – St 224).

► *Für Dauerüberzahler* entfällt ab dem VZ 2021 die Möglichkeit zur Abstandnahme vom StAbzug für sammel- und streifbandverwahrten Aktien, da Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 durch das AbzStEntModG v. 2.6.2021 gestrichen wurde, um missbräuchliche Gestaltungen insbes. im Zusammenhang mit sog. Cum/Cum-Transaktionen zu unterbinden (zu Einzelheiten s. Anm. 22).

Verfahren bei verspäteter Vorlage der Dauerüberzahlerbescheinigung: Wird KapErtrSt nur einbehalten, weil der Stpfl. die Dauerüberzahlungsbescheinigung erst zu einem Zeitpunkt vorlegt, zu dem die KapErtrSt bereits abgeführt war, hat der Abzugsschuldner nach einer Neuregelung des § 44b Abs. 5 Satz 2 durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58) zwingend das Erstattungsverfahren zu betreiben. Erst nach der Ausstellung einer StBescheinigung nach § 45a endet die Verpflichtung zur Durchführung eines Erstattungsverfahrens (*Möller*, BB 2015, 97 [98]). Der Gesetzgeber will durch die Neuregelung eine Verringerung der Veranlagungsfälle erreichen, welche nur durchgeführt wurden, weil der Stpfl. die Dauerüberzahlungsbescheinigung verspätet vorgelegt hatte (*Höreth/Stelzer*, DStZ 2015, 12 [13]).

II. Organschaftsverhältnis bei Lebens- und Krankenversicherungen (Abs. 5 Sätze 2, 3 und 6)

17

Kein Steuerabzug bei Organschaftsverhältnis: Durch Satz 2 wird sichergestellt, dass bei Lebens- und Krankenversicherungen auch in den Fällen der Organschaft keine KapErtrSt erhoben wird, wenn eine Dauerüberzahlerbescheinigung vorgelegt wird. Die Regelung ist notwendig, weil es im Fall eines Organverhältnisses aufgrund der Zurechnung des Einkommens beim Organträger bei der Organgesellschaft zu keiner Überzahlung iSd. § 44a Abs. 5 kommen kann, so dass der Organgesellschaft keine Dauerüberzahlerbescheinigung ausgestellt werden könnte (BTDrucks. 16/11108, 21). Die Regelung ermöglicht, dass die Organgesellschaft

eine Dauerüberzahlerbescheinigung erhalten kann (*Jachmann-Michel* in *Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 90 (2/2023); BTDrucks. 16/11108, 21). Voraussetzung ist, dass die anzurechnenden Quellensteuern beim OT höher sind als die gesamte festzusetzende KSt. Für die Ermittlung sowohl der anrechenbaren KapErtrSt als auch der festzusetzenden KSt ist auf die Verhältnisse des gesamten Organkreises abzustellen (*Bleschick* in *Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 8). Für die Prüfung, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, sind nach Abs. 5 Satz 3 die Verhältnisse der dem Zeitpunkt des Antrags auf Erteilung der Bescheinigung vorangegangenen drei Veranlagungsjahre zu berücksichtigen. Dabei kann die anrechenbare KapErtrSt des Versicherungsunternehmens durch Schätzung auf der Basis der Kapitalerträge ermittelt werden, wenn aufgrund einer bisher vorliegenden Dauerüberzahlerbescheinigung beim VU in den zu betrachtenden Zeiträumen tatsächlich keine KapErtrSt einbehalten worden ist.

Neubegründung eines Organschaftsverhältnisses: Wird ein Organschaftsverhältnis neu begründet, kommt es auf die Verhältnisse der einzelnen Gesellschaften an, die in den Organkreis einbezogen werden sollen. Aus Vereinfachungsgründen lässt es der Gesetzgeber zu, dass in diesen Fällen auf die Angaben zur Festsetzung von Vorauszahlungen beim OT abgestellt wird (BTDrucks. 16/11108, 27). Wenn auch unter Berücksichtigung der anrechenbaren KapErtrSt der Versicherungs-OG beim OT Vorauszahlungen zur KSt festzusetzen sind, liegt eine Überzahlersituation nicht vor und der OG kann die für die Erteilung einer Dauerüberzahlerbescheinigung erforderliche Bescheinigung nicht erteilt werden. Diese Vereinfachungsregelung soll entsprechend angewendet werden, soweit Gesellschaften in den Organkreis einbezogen werden sollen, die noch keine drei Jahre bestehen, zB neu gegründete oder durch Umwandlung entstandene Gesellschaften (BTDrucks. 16/11108, 21).

Vorlage einer Dauerüberzahlerbescheinigung in Organschaftsfällen: Die Voraussetzungen des Satzes 2 hat der Gläubiger durch eine Bescheinigung des für den OT zuständigen FA nachzuweisen (Abs. 5 Satz 6).

J. Erläuterungen zu Abs. 6: Steuerabzug bei Verwaltung und Verwahrung unter dem Namen des Gläubigers und bei unselbständigen Stiftungen

18 I. Steuerabzug bei Verwaltung und Verwahrung der Anlagen unter dem Namen des Gläubigers (Abs. 6 Sätze 1 und 2)

Abs. 6 macht die Abstandnahme vom StAbzug in den Fällen des Abs. 1, 4 und 5 von einer weiteren Voraussetzung abhängig. Auf den StAbzug darf bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 nur verzichtet werden, wenn die Teilschuldverschreibungen, die Anteile an der Sammelschuldbuchforderung, die Wertrechte, die Einlagen und Guthaben oder sonstigen WG im Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge von der auszahlenden Stelle verwahrt oder verwaltet werden (Abs. 6 Satz 1). Somit setzt die Abstandnahme vom StAbzug die Identität von Gläubiger und Kontoinhaber voraus (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 301). Eine Abstandnahme vom StAbzug scheidet somit bei Treuhand-, Mietkautions- und Notaranderkonten sowie in Nießbrauchsfällen und

bei Tafelgeschäften aus (*Levedag* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 44a Rz. 13). Die Regelung soll gewährleisten, dass die Identität des Gläubigers bekannt ist, damit die Besteuerung gesichert bleibt (*Bleschick* in *Kirchhof/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 9). Auch bei anonymen Tafelgeschäften ist somit eine Abstandnahme vom StEinbehalt nicht zulässig (*Dahm/Hamacher* in *Korn*, § 44a Rz. 22 [7/2021]). Damit die Möglichkeit einer Anrechnung der einbehaltenen KapErtrSt im Veranlagungsverfahren des tatsächlichen Gläubigers nach § 32d Abs. 4 und 6 vom FA überprüft werden kann, hat die auszahlende Stelle der Bescheinigung, die sie nach § 45a Abs. 2 auszustellen hat, einen entsprechenden Hinweis hinzuzufügen (Abs. 6 Satz 2).

Öffentlich-rechtliche Körperschaft: Zur Vermeidung sachlicher Härten lässt die FinVerw. zu, dass die einbehaltene KapErtrSt einer inländ. jPöR auf Antrag vom zuständigen FA erstattet wird, wenn ihr die Kapitalerträge über einen Treuhänder zugeflossen sind (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 302). Da vom StEinbehalt mangels Gläubigeridentität gem. Abs. 6 nicht abgesehen werden kann und auch eine Veranlagung zur KSt nicht durchgeführt wird, soll eine Erstattung im Billigkeitswege erfolgen. Entsprechendes kommt in Betracht, wenn ein inländ. Kreditinstitut das Vermögen mehrerer nichtrechtsfähiger Stiftungen des privaten Rechts in einem gemeinsamen Treuhanddepot verwaltet (zu weiteren Voraussetzungen s. BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 302).

II. Steuerabzug bei unselbständigen Stiftungen (Abs. 6 Satz 3)

18a

Die Regelung ermöglicht inländ. Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituten iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b für Kapitalerträge, die einer stbefreiten unselbständigen Stiftung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zufließen, vom KapErtrStAbzug abzusehen, auch wenn das Konto oder das Depot unter den Namen eines anderen Berechtigten geführt wird. Grundsätzlich darf in den Fällen der Abs. 4 und 7 sowie des Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 und des § 44b Abs. 6 nur vom StAbzug Abstand genommen werden, wenn das Konto oder das Depot unter dem Namen des Gläubigers geführt wird. Konten und Depots unselbständiger Stiftungen werden aufgrund fehlender zivilrechtl. Rechtspersönlichkeit jedoch regelmäßig unter dem Namen eines Treuhänders geführt. Um die Abstandnahme vom StAbzug auch für unselbständige Stiftungen zu ermöglichen, ordnet Abs. 6 Satz 3 an, dass das Konto oder das Depot als auf den Namen der (unselbständigen) Stiftung geführt gilt. Voraussetzung für die Abstandnahme vom StAbzug gem. Abs. 4 und 7, Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 sowie § 44b Abs. 6 ist in diesen Fällen, dass das Konto oder das Depot durch einen Zusatz versehen wird, durch den das Konto oder das Depot eindeutig der Stiftung stl. zugeordnet werden kann. Darüber hinaus muss das Konto oder das Depot vom übrigen Vermögen des Treuhänders zu trennen sein. Der Gesetzgeber will mit dieser Regelung eine Benachteiligung der unselbständigen Stiftung verhindern (BTDrucks. 17/6146, 16). Ohne die Regelung würde unselbständigen Stiftungen ein Liquiditätsnachteil entstehen. Unselbständige Stiftungen werden danach für den KapErtrStAbzug wie rechtsfähige gemeinnützige Stiftungen (Abs. 7) behandelt (s. Anm. 19).

19 **K. Erläuterungen zu Abs. 7: Abstandnahme vom Steuerabzug bei gemeinnützigen Körperschaften und gemeinnützigen öffentlich-rechtlichen Stiftungen sowie bei kirchlichen öffentlich-rechtlichen Körperschaften**

Kein Steuerabzug bei gemeinnützigen oder kirchlichen Institutionen: Ein StAbzug ist nach Abs. 7 Satz 1 bei gemeinnützigen Einrichtungen iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, gemeinnützigen oder mildtätigen Stiftungen des öffentlichen Rechts und bei jPöR, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen, für bestimmte Kapitalerträge nicht vorzunehmen.

Betroffene Kapitalerträge: Keine KapErtrSt ist bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. Nr. 1, 2, 3 und 7a bis 7c einzubehalten (Satz 1). Erträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und 3 werden seit der Änderung der Vorschrift durch das AmtshilfeRL-UmsG v. 26.6.2013 ohne weitere Einschränkungen von der Vorschrift erfasst (*Dahm/Hamacher in Korn*, § 44a Rz. 36 [7/2021]; *Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 102 [2/2023]). Dies gilt für alle Erträge, die nach dem 31.12.2012 zufließen (§ 52a Abs. 16c Satz 3). Zuvor war lediglich bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Nr. 1 aus GmbH-Anteilen, aus Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften und aus Genussrechten vom StEinbehalt abzusehen. Darüber hinaus galt die Abstandnahme vom StAbzug bei Kapitalerträgen aus nicht unter § 20 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Genussrechten, aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sowie aus stillen Beteiligungen und partiarischen Darlehen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Satz 2 aF). Bis zur Einf. des Abs. 4b durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, welcher die Abstandnahme vom StAbzug durch Genossenschaften regelt, wurden von der Vorschrift auch Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aus Anteilen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erfasst (s. auch Anm. 15a).

Vorlage einer Bescheinigung (Abs. 7 Satz 2 und Satz 3): Der Verzicht auf einen StEinbehalt ist nach Abs. 7 Satz 2 davon abhängig, dass der Gläubiger der Kapitalerträge durch eine Bescheinigung seines FA nachweist, zu den nach Abs. 7 Satz 1 begünstigten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen zu gehören. Abs. 4 gilt entsprechend. Die FinVerw. akzeptiert auch die Vorlage einer Kopie des letzten Freistellungsbescheids (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 295). Wurde der StAbzug wegen Nichtvorlage der Bescheinigung vorgenommen, so kann zur Vermeidung von Härten eine Erstattung der KapErtrSt bei dem FA beantragt werden, an das die KapErtrSt abgeführt wurde (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 300a).

20 **L. Erläuterungen zu Abs. 8: Abstandnahme vom Steuerabzug bei steuerbefreiten Körperschaften und bei inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Teilentlastung vom Kapitalertragsteuerabzug (Abs. 8 Satz 1): Bei stbefreiten Körperschaften und bei inländ. jPöR, die nicht unter Abs. 7 fallen, sieht Satz 1 eine anteilige Abstandnahme vom KapErtrStAbzug für bestimmte Kapitalerträge vor (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 14/18, BStBl. II 2022, 643). Die KapErtrSt wird ab dem 1.1.2013 bei allen Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2, 3 und 7a ohne

weitere Einschränkungen um zwei Fünftel ermäßigt (*Jachmann-Michel* in *Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 107 [2/2023]). Zuvor war Abs. 8 bei Erträgen aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften und bei Erträgen aus Genussrechten iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 nur anzuwenden, wenn diese WG nicht sammelverwahrt wurden. Diese Einschränkung ist für nach dem 31.12.2012 zufließenden Kapitalerträge entfallen (s. Anm. 2). Durch die Regelung soll die KapErtrSt an die tarifliche KSt angepasst werden. Bis zur Einf. des Abs. 4b durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011, welcher die Abstandnahme vom StAbzug durch Genossenschaften für Kapitalerträge regelt, wurden von der Vorschrift auch Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 aus Anteilen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften erfasst (s. auch Anm. 15a). Die nur anteilige Entlastung von der KapErtrSt mit abgeltender Wirkung bei partiell stbefreiten Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 KStG gem. Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 ist verfassungsgemäß (BFH v. 17.5.2022 – VIII R 2/18, BStBl. II 2022, 685 zu öffentlich-rechtl. Versorgungswerk).

Vorlage einer Bescheinigung (Abs. 8 Sätze 2 und 4): Die Abstandnahme vom StAbzug setzt gem. Satz 2 voraus, dass der Gläubiger durch eine Bescheinigung seines FA nachweist, dass er eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. Satzes 1 ist. Es kann auch die amtlich beglaubigte Kopie eines Freistellungsbescheids ausreichen (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 295; s. auch Anm. 13). Abs. 4 ist nach Satz 3 entsprechend anzuwenden (s. Anm. 13). Wurde der StAbzug wegen Nichtvorlage der Bescheinigung vorgenommen, so kann zur Vermeidung von Härten eine Erstattung der KapErtrSt beim FA beantragt werden (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 300a).

M. Erläuterungen zu Abs. 8a: Abstandnahme vom Steuerabzug bei Gewinnausschüttungen an Personengesellschaften iSd. § 212 Abs. 1 SGB V

20a

Nach Abs. 8a wird die Regelung des Abs. 8 auf Kapitalerträge erstreckt, die PersGes. gem. § 212 Abs. 1 SGB V (Bundesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen) zufließen. Dies sind Gesellschaften, deren Gesellschafter nicht stpfl. Sozialversicherungsträger oder deren stbefreite Landesverbände sind. Die Abstandnahme vom KapErtrStAbzug erfasst insbes. Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Gewinnausschüttungen). Die Regelung ist notwendig, weil die Bundesverbände der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen zum 1.1.2009 von einer KdöR in eine GbR umgewandelt worden waren (BTDrucks. 17/2249, 60; *Painter*, DStR 2012, 105 [1129]), so dass die Regelung des Abs. 8 auf diese PersGes. nicht mehr anzuwenden ist. Da aber auch bei diesen PersGes. vom StAbzug Abstand genommen werden soll, wenn ihnen Gewinnausschüttungen zufließen, wird eine entsprechende Anwendung des Abs. 8 auf Gesellschaften iSd. § 212 Abs. 1 SGB V ausdrücklich angeordnet (BTDrucks. 17/7524, 16). Eine vergleichbare Regelung sieht Abs. 4a für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 6 und 8 bis 12 vor, die bereits mit dem JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) eingeführt worden war (s. Anm. 15).

21 N. Erläuterungen zu Abs. 9: Steuerabzug bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften

Erstattung von Kapitalertragsteuer bei ausländischen Körperschaften (Abs. 9 Satz 1): Bei beschränkt stpfl. Körperschaften wird die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt auf alle Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 iHv. zwei Fünfteln vom BZSt. nachträglich erstattet. Der Quellensteuersatz für Kapitalerträge ausländ. Körperschaften wird dadurch auf die tarifliche KSt für unbeschränkt stpfl. Körperschaften herabgesetzt (Abs. 9 Satz 1). Die Regelung sorgt für eine Gleichbehandlung inländ. und ausländ. Körperschaften beim KapErtrStAbzug (*Levedag* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 44a Rz. 17). Zu den begünstigten Körperschaften können auch ausländ. Pensionsfonds gehören (*Jasper/Stark*, IStR 2013, 554 [555]).

Verfahren (Abs. 9 Satz 2): Bei der verfahrensrechtl. Umsetzung der (Teil-)Erstattung der KapErtrSt sind nach Abs. 9 Satz 2 die Regelungen des § 50c Abs. 3 und 5 sowie § 50d Abs. 3 zu beachten. Dementsprechend ist die Erstattung von der Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung gem. § 50c Abs. 5 abhängig. Darüber hinaus kann die (Teil-)Erstattung unter den Voraussetzungen der – europarechtl. allerdings auch idF des AbzStEntModG v. 2.6.2021 fragwürdigen (s. dazu § 50d Anm. 52 ff.; aA *Loschelder* in *Schmidt*, 42. Aufl. 2023, § 50d Rz. 16) – Missbrauchsvorschrift des § 50d Abs. 3 ausgeschlossen sein.

Weitergehende Entlastung (Abs. 9 Sätze 3 und 4): Eine sich aus der Anwendung des § 43b (Befreiung vom StAbzug nach Mutter-Tochter-Richtlinie; s. § 43b Anm. 3), des § 50g (Entlastung vom StAbzug für konzerninterne Zins- und Lizenzzahlungen) sowie nach einem DBA ergebende weitergehende Entlastung vom StAbzug wird durch die Regelungen des Abs. 9 nicht verdrängt. Vielmehr kann die weitergehende Freistellung nach diesen Vorschriften gem. Abs. 9 Satz 3 uneingeschränkt in Anspruch genommen werden. Das Verfahren richtet sich nach § 50c Abs. 3. Zuständig für diese Verfahren ist nach Abs. 9 Satz 4 das BZSt.

O. Erläuterungen zu Abs. 10: Steuerabzug bei sammel- und streifbandverwahrten Aktien

22 I. Abstandnahme vom Steuerabzug bei sammel- und streifbandverwahrten Aktien (Abs. 10 Sätze 1 bis 3)

Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a: Nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a wird bei Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 aus Aktien, die entweder gem. § 5 DepotG zur Sammelverwahrung durch eine Wertpapiersammelbank zugelassen sind und dieser zur Sammelverwahrung im Inland anvertraut wurden, bei denen eine Sonderverwahrung gem. § 2 Satz 1 DepotG erfolgt oder bei denen die Erträge gegen Aushändigung der Dividendenscheine ausgezahlt oder gutgeschrieben werden, KapErtrSt einbehalten (zu Einzelheiten s. § 43 Anm. 16). Der KapErtrStAbzug bei solchen sammel- und streifbandverwahrten Aktien wird für Dividendenzahlungen (§ 43 Abs. Satz 1 Nr. 1a), die dem Gläubiger nach dem 31.12.2011 zufließen, nicht mehr von der Aktiengesellschaft, sondern von der depotführenden Bank vorgenommen (*Bleschick* in *Kirchhoff/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 14). Es sollen dadurch missbräuchliche stl. Gestaltungen bei Leerverkäufen von Aktien über den Dividendenstichtag verhindert werden (BTDrucks. 17/4510, 89). Als Folge der ver-

fahrensrechtl. Umstellung des KapErtrStAbzugs für sammel- und streifbandverwahrte Aktien wurden auch die Voraussetzungen für die Abstandnahme vom StEinbehalt durch die depotführende Bank in Abs. 10 gesondert geregelt.

Kein Steuerabzug bei Nichtveranlagungs-Bescheinigung und steuerbefreiten Körperschaften: Vom KapErtrStAbzug kann bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a abgesehen werden, wenn der jeweilige Gläubiger eine NV-Bescheinigung gem. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 9), eine Bescheinigung nach Abs. 7 Satz 2 (gemeinnützige Organisationen, s. Anm. 19) oder eine Bescheinigung nach Abs. 8 Satz 2 (stbefeite Körperschaften oder inländ. jPöR, s. Anm. 20) vorlegt. Handelt es sich bei dem Gläubiger der Kapitalerträge um eine stbefeite Körperschaft iSd. Abs. 8 Satz 1, kommt allerdings nur eine partielle Abstandnahme vom StEinbehalt in Betracht; die KapErtrSt ist iHv. 3/5 einzubehalten.

► *Behandlung von Dauerüberzahlern:* Auch bei Dauerüberzahlern (s. Anm. 16) konnte bis zur ersatzlosen Streichung des Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 aF durch das AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259) von einem KapErtrStAbzug abgesehen werden. Die Möglichkeit, bei Dauerüberzahlern nach Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 aF vom StAbzug abzusehen, hat der Gesetzgeber mW ab dem 2.6.2021 (Levedag in Schmidt, 42. Aufl. 2023, § 44a Rz. 11; Nichtbeanstandung bis 31.7.2021: BMF v. 17.6.2021 – IV C 1 - S 2405/19/10009:002, DStR 2021, 2467) abgeschafft, um missbräuchliche Gestaltungen (insbes.) im Zusammenhang mit Cum/Cum-Geschäften (zum Begriff s. § 43 Anm. 7) zu verhindern (BTDrucks. 19/28925, 73; Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann, § 44a Rz. 116 [2/2023]). Nach Erkenntnissen der FinVerw. sind auch inländ. Inhaber von Dauerüberzahlerbescheinigungen in Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung einbezogen worden (BTDrucks. 19/27632, 105; Bleschick in Kirchhoff/Seer, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 14). Diese Erkenntnisse haben den Gesetzgeber veranlasst, Abs. 10 Satz 1 Nr. 2 ersatzlos zu streichen, so dass zukünftig die Möglichkeit entfällt, über eine Dauerüberzahlerbescheinigung die Abstandnahme vom StAbzug bei Dividendenzahlungen aus inländ. girosammelverwahrten Aktien zu erreichen und den Inhaber von Dauerüberzahlerbescheinigungen als Vehikel für die Umgehung der Dividendenbesteuerung zu nutzen (BTDrucks. 19/27632, 105). Allerdings beschränkt sich der Gesetzesänderung nicht auf die Fälle einer missbräuchlichen Gestaltung, sondern schließt nunmehr alle Inhaber von Dauerüberzahlerbescheinigungen von der Möglichkeit aus, vom StAbzug abzusehen, so dass auch Dauerüberzahler, welche keines Missbrauchs verdächtig sind, einen Liquiditätsnachteil erleiden (s. ausführl. Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann, § 44a Rz. 116 [2/2023]). Eine Entlastung kann nur noch im Veranlagungsverfahren erreicht werden (Hörster, NWB 2021, 1586 [1588]).

Steuereinbehalt bei gemeinnützigen Organisationen: Für Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a ist ausnahmsweise auch bei gemeinnützigen Organisationen (Gläubiger nach Abs. 7 Satz 1 Nr. 1) ein KapErtrStAbzug iHv. 3/5 vorzunehmen, wenn die Kapitalerträge einen Betrag von 20.000 € übersteigen und der Gläubiger bei Zufluss der Kapitalerträge nicht seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine ist. Der (anteilige) StEinbehalt unterbleibt aber weiterhin, wenn die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a unter 20.000 € nicht übersteigen oder die Beteiligung langfristig gehalten wird. Die Regelung soll eine in der Praxis übliche Gestaltung unerwünschter cum/cum-Geschäfte (zum Begriff s. § 43 Anm. 7) unter Einschaltung stbegünstig-

ter Anleger bekämpfen, indem die vollständige Abstandnahme vom KapErtrStAbzug entfällt (BTDrucks. 19/4455, 47; *Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 116 [2/2023]). Zwar hatte der Gesetzgeber durch Einf. einer Anzeigepflicht und der Pflicht zur Zahlung in Höhe des unterbliebenen StAbzugs für stbegünstigte Anleger nach § 36a Abs. 4 versucht, diese cum/cum-Geschäfte zu unterbinden. Jedoch sind die stbegünstigten Anleger häufig ihrer Anzeigepflicht nicht nachgekommen und/oder waren mangels ausreichender Liquidität nicht in der Lage, die Steuern nachzuzahlen (BTDrucks. 19/4455, 47; so auch *Bleschick in Kirchhoff/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 14). Daher will der Gesetzgeber die Besteuerung nunmehr bereits im Rahmen des KapErtrStAbzugs sicherstellen, so dass diese Neuregelung § 36a Abs. 4 ergänzt (*Bleschick in Kirchhoff/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 14). Die Vorschrift findet auf nach dem 31.12.2018 zufließende Kapitalerträge Anwendung. Allerdings kann die gemeinnützige Organisation die Erstattung der einbehaltenen und abgeführten KapErtrSt nach dem auch mit dem JStG 2018 neu eingefügten § 44b Abs. 2 beantragen, sofern die Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 erfüllt sind (*Zimmermann/Raddatz*, NJW 2019, 485 [489]).

- ▶ Zur stl. Behandlung von Cum/Cum-Geschäften aus Verwaltungssicht vor der Gesetzesänderung s. BMF v. 17.7.2017 – IV C 1 - S 2252/15/10030:005, BStBl. I 2017, 986.
- ▶ Zur stl. Behandlung von Cum/Cum-Geschäften nach den Gesetzesänderungen s. § 36a Anm. 3 ff. und § 50j Anm. 3 ff. und 12.

Wurde der StAbzug wegen Nichtvorlage der Bescheinigung iSd. Abs. 7 Satz 2 bzw. Abs. 8 Satz 2 vorgenommen, so kann zur Vermeidung von Härten eine Erstattung der KapErtrSt beim FA beantragt werden (BMF v. 19.5.2022 – IV C 1 - S 2252/19/10003:009, BStBl. I 2022, 742 Rz. 300a).

Berücksichtigung einer Freistellungsbescheinigung: Die depotführende Bank, die die Auszahlung der Dividende an den Gläubiger der Aktien vornimmt, hat gem. Satz 2 einen Freistellungsauftrag ihres Kunden bei der Vornahme des KapErtrStAbzugs zu berücksichtigen. Der der letzten auszahlenden Stelle vorgelegte Freistellungsauftrag muss auch Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a erfassen. Die Dividendenzahlung darf zusammen mit den nach Abs. 1 vom StAbzug freigestellten Kapitalerträgen und den nach § 44b zu erstattenden Kapitalerträgen den vom jeweiligen Gläubiger beantragten Freibetrag nicht übersteigen. Die depotführende Bank hat vom StAbzug auch abzusehen, wenn eine Dividende bei der Durchführung eines Verlustausgleichs nach § 43a Abs. 3 Satz 2 berücksichtigt wurde.

Zur Führung des Steuerverrechnungskontos durch die Bank und zur Berücksichtigung der Verlustverrechnung und von Freistellungsaufträgen in der KapErtrStAnmeldung s. BMF v. 23.6.2011 – IV C 1 - S 2404/10/10005, BStBl. I 2011, 787.

Satz 3 bestimmt, dass auch nach Abs. 10 nur vom StEinbehalt unter den Voraussetzungen des Abs. 6 abgesehen werden darf. Somit ist eine Abstandnahme vom KapErtrStAbzug nur zulässig, wenn die Aktien unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge von der Bank verwahrt oder verwaltet werden. Bei anonymen Tafelgeschäften ist eine Abstandnahme vom KapErtrStAbzug somit auch im Anwendungsbereich des Abs. 10 ausgeschlossen (*Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 118 [2/2023]).

II. Antrag auf eine Sammel-Steuerbescheinigung (Abs. 10 Sätze 4 bis 7)

Antrag auf Sammel-Steuerbescheinigung: Die depotführende Bank darf die ihr anvertrauten Aktien nach dem DepotG bei einem inländ. oder ausländ. Zwischenverwahrer hinterlegen (*Rau*, DStR 2011, 2325 [2328]). Werden die Aktien bei einem ausländ. Zwischenverwahrer hinterlegt, wird die Dividende iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a ins Ausland gezahlt, wobei der letzte inländ. Zwischenverwahrer KapErtrSt einzubehalten hat (*Jachmann-Michel in Brandis/Heuermann*, § 44a Rz. 119 [2/2023]). Die (Haus-)Bank, welche die Dividende iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a an den Inhaber der sammel- oder streifbandverwahrten Aktien auszahlt, kann beim letzten inländ. Zwischenverwahrer („letzte inländische auszahlende Stelle“), der die Dividende ins Ausland gezahlt hat, eine Sammel-StBescheinigung beantragen (Satz 4). Die Sammel-StBescheinigung weist die Summe der eigenen und für Kunden verwahrten Aktien der depotführenden Bank aus (*Paintner*, DStR 2012, 105 [112]). Die depotführende Bank, welche die Dividende iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a an den Inhaber der sammel- oder streifbandverwahrten Aktien auszahlt, wird so in die Lage versetzt, die StEntlastung gem. Satz 7 vorzunehmen (BMF v. 16.9.2013 – IV C 1 - S 2401/08/10001:007, BStBl. I 2013, 1168; *Rau*, DStR 2012, 2325 [2328]). Die Ausstellung einer Sammel-StBescheinigung soll zu einer Verfahrensvereinfachung insbes. für Kleinanleger führen (BTDrucks. 17/7524, 16). Der jeweilige Anleger wird dadurch von der Beantragung einer Einzel-StBescheinigung entlastet (*Paintner*, DStR 2012, 105 [112]). Der Antrag ist nach einem amtlich vorgeschriebenen Muster zu stellen. Zu Einzelfragen der Ausstellung einer Sammel-StBescheinigung s. ausführl. BMF v. 16.9.2013 – IV C 1 - S 2401/08/10001:007, BStBl. I 2013, 1168.

Erfasste Kapitalerträge: Der Antrag auf Ausstellung einer Sammel-StBescheinigung darf nur für Aktien gestellt werden, die mit Dividendenberechtigung erworben und mit Dividendenanspruch geliefert wurden (Abs. 10 Satz 5; *Bleschick in Kirchhoff/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 44a Rz. 15). Es muss sich also um eine (echte) Dividendenzahlung und nicht um Dividendenkompensationszahlung (sog. *manufactured dividends*, s. § 20 Anm. 110 ff.) handeln. Nach Auffassung der FinVerw. muss dem depotführenden inländ. Institut hierfür der Nachweis vorliegen, dass die Papiere bei der ausländ. Lagerstelle für den Anleger bereits zum Dividendenstichtag cum geliefert waren, dass bei der jeweiligen letzten ausländ. Lagerstelle in der Verwahrkette zum Dividendenstichtag keine offenen Positionen aus Käufen bestanden oder die Aktien sich bereits zum vorhergehenden Stichtag im Depot des Anlegers befanden und über den Dividendenstichtag weder verliehen noch in Pension gegeben worden sind (BMF v. 16.9.2013 – IV C 1 - S 2401/08/10001:007, BStBl. I 2013, 1168).

- ▶ *Bei American Depository Receipts (ADR)* dürfen nach Auffassung der FinVerw. keine Sammel-StBescheinigungen ausgestellt werden (BMF v. 18.12.2018 – IV C 1 - S - 2204/12/10003, BStBl. I 2018, 1400; anders noch BMF v. 16.9.2013 – IV C 1 - S 2401/08/10001:007, BStBl. I 2013, 1168). Die Erteilung von Einzel-StBescheinigungen setzt voraus, dass der Emittent der ADR der inländ. Hinterlegungsstelle schriftlich bestätigt, dass im Rahmen des ADR-Programms nur ADR ausgegeben wurden, die im Zeitpunkt der Ausgabe mit Aktien hinterlegt waren, die ausschließlich bei der inländ. Hinterlegungsstelle eingebucht waren (BMF v. 18.12.2018 – IV C 1 - S - 2204/12/10003, BStBl. I 2018, 1400).

Keine Einzel-Steuerbescheinigung: Eine Einzel-StBescheinigung darf nach Abs. 10 Satz 6 für dieselben Kapitalerträge nicht ausgestellt werden, wenn eine Sammel-StBescheinigung iSv. Abs. 10 Satz 4 beantragt wurde. Auch darf ein Antrag auf Ausstellung einer Einzel-StBescheinigung nach Stellung eines Antrags auf eine Sammel-StBescheinigung nicht mehr bearbeitet und innerhalb der Verwahrkette weitergeleitet werden. Es soll dadurch eine mehrfache Berücksichtigung für dieselben Kapitalerträge verhindert werden (BTDrucks. 17/7524, 16).

Erstattung der Kapitalertragsteuer unter den Voraussetzungen des § 44b Abs. 6: Nach Abs. 10 Satz 7 hat die letzte inländ. auszahlende Stelle (Hausbank) unter den Voraussetzungen des § 44b Abs. 6 die KapErtrSt zu erstatten, wenn ihr die Sammel-StBescheinigung vorliegt (BMF v. 16.9.2013 – IV C 1 - S 2401/08/10001:007, BStBl. I 2013, 1168). Dabei steht der auszahlenden Stelle kein Wahlrecht zu; vielmehr hat sie die Erstattung zwingend vorzunehmen (*Paintner*, DStR 2012, 105 [112]).