

## VI. Steuererhebung

## 1. Erhebung der Einkommensteuer

## § 36

## Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(1) Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.

(2) <sup>1</sup>Wurde das Einkommen in den Fällen des § 31 um einen Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 vermindert, so wird im entsprechenden Umfang das gezahlte Kindergeld der Einkommensteuer hinzugerechnet; § 11 Abs. 1 findet insoweit keine Anwendung. <sup>2</sup>Auf die Einkommensteuer werden angerechnet:

1. die für den Veranlagungszeitraum entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37);
2. die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie auf die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder auf die nach § 3 Nr. 40 dieses Gesetzes oder nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge entfällt und nicht die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. <sup>2</sup>Die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer wird nicht angerechnet, wenn die in § 45a Abs. 2 oder 3 bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. <sup>3</sup>In den Fällen des § 8b Abs. 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 und 3 vorgelegt wird, die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellt worden ist.
3. *die Körperschaftsteuer einer unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft oder Personenvereinigung in Höhe von 3/7 der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2, soweit diese nicht aus Ausschüttungen stammen, für die Eigenkapital im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes als verwendet gilt. <sup>2</sup>Das gleiche gilt bei Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a, die aus der erstmaligen Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Ansprüchen durch den Anteilseigner erzielt worden sind; in diesen Fällen beträgt die anrechenbare Körperschaftsteuer höchstens 3/7 des Betrags, der auf die veräußerten Ansprüche ausgeschüttet wird. <sup>3</sup>Die Anrechnung erfolgt unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer. <sup>4</sup>Die Körperschaftsteuer wird nicht angerechnet:*
  - a) *in den Fällen des § 36 a;*
  - b) *wenn die in den §§ 44, 45 oder 46 des Körperschaftsteuergesetzes bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist;*
  - c) *wenn die Vergütung nach den §§ 36 b, 36 c oder 36 d beantragt oder durchgeführt worden ist;*
  - d) *wenn bei Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Ansprüchen durch den Anteilseigner die veräußerten Ansprüche erst nach Ablauf des Kalenderjahrs fällig werden, das auf den Veranlagungszeitraum folgt;*

- e) wenn die Einnahmen nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden können;
- f) wenn die Einnahmen oder die anrechenbare Körperschaftsteuer bei der Veranlagung nicht erfasst werden;
- g) wenn sie auf Einnahmen aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 entfällt, soweit diese nicht zur Festsetzung einer Einkommensteuer führen, weil ihnen damit zusammenhängende abzugsfähige Aufwendungen mit Ausnahme marktüblicher Kreditkosten gegenüberstehen, die bei dem Empfänger nicht der deutschen Besteuerung unterliegen.

(3) <sup>1</sup>Die Steuerbeträge nach Absatz 2 Nr. 2 sind auf volle Euro aufzurunden. <sup>2</sup>Bei den durch Steuerabzug erhobenen Steuern ist jeweils die Summe der Beträge einer einzelnen Abzugsteuer aufzurunden.

(4) <sup>1</sup>Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuß zuungunsten des Steuerpflichtigen ergibt, hat der Steuerpflichtige (Steuerschuldner) diesen Betrag, soweit er den fällig gewordenen, aber nicht entrichteten Einkommensteuer-Vorauszahlungen entspricht, sofort, im übrigen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (Abschlußzahlung). <sup>2</sup>Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuß zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. <sup>3</sup>Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26 b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind, wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten.

Autoren: Wolfgang **Seibel**, Richter am FG, Münster  
 Dipl. Finw. (FH) Roland **Eberhart**, Oberamtsrat, Bad Saulgau  
 (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF)

Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 36

	Anm.		Anm.
I. Überblick zu § 36 . . . . .	1	2. Verfassungsmäßigkeit des § 36 . . . . .	4
II. Rechtsentwicklung des § 36 . . . . .	2	IV. Geltungsbereich des § 36 . . . . .	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 36		V. Verhältnis des § 36 zu anderen Vorschriften . . . . .	6
1. Bedeutung des § 36 . . . . .	3	VI. Verfahrensfragen . . . . .	7

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Die Entstehung der Einkommensteuer**

	Anm.		Anm.
<b>I. Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums</b> ..... 10		1. Gesetzliche Bestimmungen ..... 11 2. Unterjährige Einkommensteuerpflicht ..... 12	
<b>II. Andere Bestimmungen des Entstehungszeitpunkts</b>		<b>III. Rechtsfolgen der Entstehung der Einkommensteuer</b> ..... 13	

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Hinzurechnung und Anrechnung**

	Anm.		Anm.
<b>A. Hinzurechnung des gezahlten Kindergelds (Abs. 2 Satz 1)</b> ..... 17		<b>E. Anrechnung der Körperschaftsteuer (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF)</b>	
<b>B. Überblick zu den Anrechnungen auf die Einkommensteuer (Abs. 2 Satz 2)</b> ..... 18		<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 3</b> 1. Überblick ..... 30 2. Rechtsentwicklung und zeitliche Anwendung ..... 31	
<b>C. Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlungen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)</b> ..... 19		<b>II. Anrechnung von Körperschaftsteuer bei Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 (Satz 1)</b> 1. Körperschaftsteuer ..... 32 2. Ausschüttende Körperschaft a) Begriff ..... 33 b) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ..... 34 c) Andere Körperschaften und Personenvereinigungen ..... 35 d) Unbeschränkte Steuerpflicht der ausschüttenden Körperschaft . 36 3. Zur Anrechnung berechtigte Kapitalerträge a) Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 ..... 37 b) Einnahmen aus Kapitalherabsetzung und Liquidation (§ 20 Abs. 1 Nr. 2) ..... 38 c) Erträge aus Investmentanteilen ..... 39 d) Subsidiaritätsklausel (§ 20 Abs. 3) ..... 40	
<b>D. Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)</b> <b>I. Durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer</b> . . 20 <b>II. Bei der Veranlagung erfaßte Einkünfte und nach § 3 Nr. 40 bzw. § 8b KStG außer Ansatz bleibende Bezüge</b> ..... 21 <b>III. Keine Steuererstattung</b> . . . 22 <b>IV. Bescheinigung des Steuerabzugs</b> ..... 23 <b>V. Einzelfälle</b> 1. Anrechnung der Lohnsteuer ..... 24 2. Anrechnung der Kapitalertragsteuer ..... 25 3. Anrechnung der Abzugsteuer für beschränkt Steuerpflichtige ..... 26			

	Anm.		Anm.
4. Anrechnungsberechtigte		a) Begriff und Bedeutung der Steuerbescheinigung	54
a) Anteilseigner	41	b) Bescheinigung nach § 44 KStG	55
b) Beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner	42	c) Bescheinigung nach § 45 KStG	56
c) Nicht-Anteilseigner	43	d) Bescheinigung nach § 46 KStG	57
5. Maximal anrechenbare Körperschaftsteuer	44	e) Fehlerhafte oder unvollständige Steuerbescheinigung	58
<b>III. Anrechnung von Körperschaftsteuer bei Einnahmen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a (Satz 2)</b>		3. Vergütungsfälle (Buchst. c)	59
1. Zur Anrechnung berechtigende Kapitalerträge aus der Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Ansprüchen	45	4. Vorzeitige Veräußerung von Dividendenscheinen (Buchst. d)	60
2. Anwendung der Anrechnungsvoraussetzungen des Satzes 1	46	5. Besteuerungsrecht in anderem DBA-Staat (Buchst. e)	
3. Anrechnungsberechtigter	47	a) Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	61
4. Maximal anrechenbare Körperschaftsteuer	48	b) Doppelwohnsitz	62
<b>IV. Anrechnung unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer (Satz 3)</b>	49	c) Betriebsstätte	63
<b>V. Versagung der Anrechnung (Satz 4)</b>		6. Anrechnung nur, soweit die Einnahmen steuerlich erfaßt werden (Buchst. f)	
1. Überblick	50	a) Erfassung der Einnahmen	64
2. Fälle des § 36a (Buchst. a)		b) Erfassung der anrechenbaren Körperschaftsteuer	65
a) Systematik	51	7. Dividendenstripping (Buchst. g)	66
b) Versagung der Anrechnung	52	<b>VI. Erläuterungen zum Zeitpunkt der Anrechnung</b>	
c) Rückgängigmachung der Anrechnung	53	1. Zufluß bzw. Entstehung	67
2. Fehlen von Steuerbescheinigungen über anrechenbare Körperschaftsteuer (Buchst. b)		2. Vorliegen der Steuerbescheinigung	68

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Aufrundung von Abzugsbeträgen** . . . . 70

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Abschlußzahlung und Erstattungsanspruch**

	Anm.		Anm.
I. Die Abschlußzahlung (Satz 1).....	75	2. Erfüllung des Erstat- tungsanspruchs .....	77
II. Der Erstattungsanspruch (Sätze 2 und 3)		3. Erstattung bei Zusam- menveranlagung .....	78
1. Entstehung und Fälligkeit des Erstattungsanspruchs	76		

**ABC zu § 36 ..... 80**
**Allgemeine Erläuterungen zu § 36**

**Allgemeines Schrifttum:** HÖLLIG, Berichtigung und Anrechnung von Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen, BB 1966, 1442; HELMSCHROTT/EBERHART, Die wichtigsten Änderungen der AO und ihrer Nebengesetze durch das Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz (II), DStR 1994, 525; VÖLLMEKE, Probleme bei der Anrechnung von Lohnsteuer, DB 1994, 1746; XX, Aufhebung der Vollziehung kann zur Erstattung vorausbezahlter Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer und/oder Körperschaftsteuer führen, HFR 1995, 654; BECKER/BUR, Vorläufiger Rechtsschutz durch Aufhebung der Vollziehung, Inf 1996, 294; HEUERMANN, Der Lohnsteueranspruch gegen den Arbeitnehmer und sein Verhältnis zur (festgesetzten) Einkommensteuer, DB 1996, 1052; SCHWENKE, Rückwirkung von Gesetzen und Vertrauensschutz im Lichte der aktuellen Steuerreformdiskussion, FR 1997, 45; GOSCH, Anmerkung zum BFH-Urt. v. 15. 4. 1997 – VII R 100/96, StBp. 1997, 271; SPINDLER, Verfassungsrechtliche Grenzen einer Rückwirkung von Steuergesetzen, DStR 1998, 953; RÖSSLER, Unterschiedliche Ansichten des I. und VII. Senats des BFH zur Rücknahme einer Anrechnungsverfügung, DStZ 1998, 406; ROLLETSCHKE, Die Nachzahlungsfrist des § 317 Abs. 3 AO, DStZ 1999, 287; WERMECKES, Das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 und dessen rückwirkende Änderung des EStG im Lichte des Verfassungsrechts, DStZ 1999, 479; NACHREINER, Der Vorschlag für eine EU-Richtlinie zur Besteuerung von Zinserträgen und die Auswirkung im Falle seiner Umsetzung, DStZ 1999, 486; BECKER, Die nachträgliche Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und anrechenbarer Körperschaftsteuer, DStZ 1999, 933; BARANOWSKI, Bindungswirkung der Anrechnungsverfügung bei Erlass eines Abrechnungsbescheides im Fall der erweiterten beschränkten Steuerpflicht, IWB 2000/18 F. 3 a Gruppe 1, 930; BÜCHTER-HOLE, Anmerkung zum Urteil des FG München v. 17. 5. 2001 – 13 K 458/97, EFG 2001, 1286.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF, Änderung des Anwendungserlasses zur AO (AEAO) v. 22. 12. 1994, BStBl. I 1995, 5; BMF, Amtliches Einkommensteuer-Handbuch 2001, R. 213 d, H. 213 c–213 d; BMF, Anwendungserlaß zur Abgabenordnung 1977 (AEAO) v. 15. 7. 1998, BStBl. I, 630, zuletzt geändert durch BMF v. 1. 7. 2002, BStBl. I, 639; BMF v. 9. 3. 1998, BStBl. I, 347.

**I. Überblick zu § 36**

1

**Abs. 1** regelt den Zeitpunkt der Entstehung der ESt.

**Abs. 2** zieht Folgerungen aus der Neuregelung des Kindergelds (Satz 1) und ordnet die Anrechnung der EStVorauszahlungen (Satz 2 Nr. 1) sowie der durch

Steuerabzug erhobenen ESt. (Satz 2 Nr. 2) – dh. von LSt., KapErtrSt. und AbzugSt. nach § 50 a – an.

**Abs. 3** normiert die Verwaltungspraxis zur Aufrundung der StAbzugsbeträge.

**Abs. 4** regelt die Fälligkeitszeitpunkte für den nach der Abrechnung verbleibenden Saldo zu Lasten des Stpfl. (Abschlußzahlung, Satz 1) bzw. zu seinen Gunsten (Erstattungsanspruch, Satz 2) sowie die Wirkung der Erstattung an einen Ehegatten im Fall der Zusammenveranlagung (Satz 3).

## 2

## II. Rechtsentwicklungen des § 36

**EStReformG v. 5. 8. 1974** (BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530): Die Regelungen des früheren § 47 über Entstehung und Tilgung der ESt. (Abs. 1 und 2) wurden in den neu eingefügten § 36 ohne materielle Änderung umgestellt. Die Aufrundungsvorschrift des Abs. 3 wurde erstmals in das EStG aufgenommen.

**KStReformG v. 31. 8. 1976** (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445): In Abs. 2 wurde eine neue Nr. 3 eingefügt, die die Anrechnung der KSt. regelt und damit eine Kernvorschrift des Anrechnungsverfahrens darstellt. Gleichzeitig wurde Abs. 3 redaktionell an die Änderungen des KStReformG angepaßt.

**StBereinG v. 14. 12. 1984** (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): In Abs. 3 wurde die Anordnung gestrichen, die EStVorauszahlungen bei der Anrechnung auf die festgesetzte ESt. aufzurunden.

**WoBauFG v. 22. 12. 1989** (BGBl. I, 2408): Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f wurde eingefügt.

**StandOG v. 13. 9. 1993** (BGBl. I, 1569; BStBl. I, 774): Abs. 2 wurde neu gefaßt.

**JStG 1996 v. 11. 10. 1995** (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): In Abs. 2 wurde Satz 1 neu eingefügt. Danach ist für den Fall, daß der Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6) gewährt wird, das als Steuervergütung gezahlte Kindergeld (§ 31, §§ 62 ff.) der tariflichen ESt. hinzuzurechnen. Der bisherige Satz 1 wurde als Satz 2 um die Bestimmung ergänzt, daß die Anrechnung von KapErtrSt. die Vorlage einer Steuerbescheinigung gemäß § 45 a Abs. 3 oder 3 voraussetzt.

**JStErgG 1996 v. 18. 12. 1995** (BGBl. I, 1959; BStBl. I, 786): In Abs. 2 Satz 1 wurde durch den redaktionell geänderten Halbs. 2 klargestellt, daß bei Inanspruchnahme des Kinderfreibetrags das gezahlte Kindergeld unabhängig vom Zuflußzeitpunkt der ESt. hinzugerechnet wird.

**FamFördG v. 22. 12. 1999** (BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 2 wurde redaktionell angepaßt.

**StSenkG v. 23. 10. 2000** (BGBl. I, 1413; BStBl. I, 1428): Das seit 1977 geltende kstl. Anrechnungsverfahren wurde durch das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 EStG) ersetzt. Zur Anpassung an diesen Systemwechsel wurden Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 neu gefaßt, Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 und der Verweis darauf in Abs. 3 Satz 1 aufgehoben. Ferner wurde zur Nachweiserleichterung Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 eingefügt.

**StEuglG v. 19. 12. 2000** (BGBl. I, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 3 Satz 1 wurde die Angabe „Deutsche Mark“ durch die Angabe „Euro“ ersetzt.

**StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001** (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 wird das Wort „Freibetrag“ durch „Kinderfreibetrag“ ersetzt. Dies trägt der Einführung des Freibetrags für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbil-

dungsbedarf in § 32 Abs. 6 Satz 1 zusätzlich zum bisherigen Kinderfreibetrag Rechnung.

In dem Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen (StVergAbG) v. 20. 11. 2002 sollte Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 um den Verweis auf § 24b ergänzt werden, der gleichzeitig eingeführt werden sollte. Danach sollte über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne aus Finanzanlagen eine Jahressteuerbescheinigung zusätzlich zur KapErtrStBescheinigung gem. § 45a Abs. 2 oder 3 erteilt werden. Diese Änderungen sind im StVergAbG v. 16. 5. 2003 nicht umgesetzt worden.

Zu den nur kurzfristigen Änderungen betreffend die Anrechnung von wirtschaftlich auf Stückzinsen entfallender KapErtrSt. durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224), das HaushaltsbegleitG 1989 v. 20. 12. 1988 (BGBl. I, 2262; BStBl. 1989 I, 19) und das Gesetz zur Änderung des StReformG 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten v. 30. 6. 1989 (BGBl. I, 1267; BStBl. I, 251) s. BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. A 133–136; zur KStAnrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF s. Anm. 39 f.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 36

#### 1. Bedeutung des § 36

3

§ 36 ist entsprechend seinem heterogenen Regelungsinhalt von mehrschichtiger Bedeutung (s. Anm. 5):

Die Norm schließt das Steuerfestsetzungsverfahren (EStG I.–V. Abschn.) ab, indem sie

- ▷ den Entstehungszeitpunkt der ESt. definiert (Abs. 1);
- ▷ die Hinzurechnung des Kindergelds (Abs. 2 Satz 1) als Berechnungsgrundlage für die festzusetzende ESt. (§ 2 Abs. 6) anordnet.

§ 36 ist darüber hinaus die verfahrensrechtliche Grundnorm der EStErhebung (EStG VI. Abschn.), indem er

- ▷ die Anrechnung der Vorauszahlungen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1) sowie der LSt., der KapErtrSt., und der AbzugSt. nach § 50a anordnet (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2) und hierfür eigenständige Rundungsregelungen aufstellt (Abs. 3);
- ▷ die Fälligkeit einer Abschlußzahlung (Abs. 4 Satz 1) und einer Erstattung (Abs. 4 Satz 2) bestimmt;
- ▷ die Rechtswirkung der Erstattung an einen der zusammen veranlagten Ehegatten festlegt (Abs. 4 Satz 3).

UE ist Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 4 Sätze 1 und 2 – über die Anordnung der Abrechnung im Einzelfall teleologisch erweitert – als allgemeine Erstattungsvorschrift für das EStG auszulegen. Sie verdrängt § 37 Abs. 2 AO stets dann, wenn eine Veranlagung durchzuführen ist (s. auch Anm. 6 u. 24). Erfolgt dagegen keine Veranlagung, sind die speziellen estl. Erstattungsvorschriften anzuwenden, soweit nicht die Abgeltungswirkung entgegensteht. Für diese Auslegung spricht der Ausschluss allein der erstatteten AbzugSt. von der Anrechnung. Ziel der Norm ist also, die Anrechnung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 anzuordnen, zugleich aber die Doppelbegünstigung des Stpfl. durch Anrechnung und Erstattung von AbzugSt. zu vermeiden. Dem fügt sich die Rspr. des I. Senats ein, der auf Grund analoger Anwendung des § 50 d Abs. 1 Satz 2 einem nicht zu veranlagenden Stpfl. einen Erstattungsanspruch zugesprochen hat (BFH v. 16. 2. 1996 I R 64/95, FR 1996, 423), während im Fall einer Veranlagung unter Einbezie-

hung der Rspr. des VII. Senats die Anrechnung befürwortet worden ist (BFH v. 29. 11. 2000 I R 102/99, BStBl. II 2001, 195).

**Steuersystematisch** handelt es sich demnach um eine materiell-rechtliche (Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4) wie auch um eine verfahrensrechtliche Norm (Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3). Sämtlichen Regelungsgegenständen ist der eher steuertechnische Charakter gemeinsam.

**Der Forderung nach der Redundanzfreiheit eines Gesetzes** widerspricht Abs. 2 Satz 1. Der Systemwechsel im Kindergeldrecht durch das JStG 1996 ist dem Gesetzgeber nicht mit der gebotenen Formstrenge gelungen. Er regelt die Hinzurechnung des Kindergelds bei Abzug eines Kinderfreibetrags auf Grund der Günstiger-Prüfung (§ 31 Satz 4) gleich an drei verschiedenen Stellen: in § 2 Abs. 6 Satz 3, § 31 Satz 6 und § 36 Abs. 2 Satz 1. Systematisch sinnvoll hätte man es bei der Regelung in § 2 Abs. 6 Satz 3 belassen sollen, der allein mit der Bestimmung, daß das Kindergeld der tariflichen ESt. hinzuzurechnen ist, einen überschießenden Regelungsgehalt aufweist. Dieser Beitrag zu Gesetzkultur hätte sowohl § 31 als auch § 36 entlastet; s. im übrigen § 31 Anm. 36.

Schließlich sind in Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 die Regelungen zu kritisieren, die auf § 8b KStG Bezug nehmen. Sie hätten sachgerecht als Sonderregelungen § 31 KStG zugeordnet werden sollen, denn sie betreffen ausschließlich Körperschaften einschließlich der Betriebe gewerblicher Art (so auch BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 15 c; KIRCHHOF/GOSCH, EStG, 2. Aufl. 2002, § 36 Rn. 13).

#### 4 2. Verfassungsmäßigkeit des § 36

§ 36 ist als Fiskalzwecknorm einzuzustufen und begegnet insgesamt keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

**Rückwirkung:** Art. 20 Abs. 3 GG kann im Hinblick auf den Entstehungszeitpunkt der ESt. nach Abs. 1 durch einzelgesetzliche Regelungen verletzt werden, die über die tatbestandliche Rückanknüpfung (bzw. unechte Rückwirkung) hinaus eine Rückbewirkung von Rechtsfolgen (bzw. echte Rückwirkung) im ESt-Recht regeln.

BVerfG v. 3. 12. 1997 2 BvR 882/97, BVerfGE 97, 67 (78); v. 13. 11. 1990 2 BvF 3/88, BVerfGE 83, 89 (110); v. 11. 10. 1988 1 BvR 743/86, 1 BvL 80/86, BVerfGE 79, 29 (46); v. 14. 5. 1986 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200 (241 f.); s. auch BFH v. 6. 3. 2002 XI R 81/00, BStBl. II 2002, 503; v. 16. 5. 2001 I R 102/00, BStBl. II 2001, 710; WERMES, DStZ 1999, 482 f.

Diese Frage betrifft jedoch ausschließlich die verfassungsrechtliche Würdigung dieser einzelgesetzlichen Regelungen.

**Beispiel:** Vgl. zuletzt zu § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 BFH v. 5. 3. 2001 IX B 90/00, BStBl. II 2001, 405; FG München v. 11. 2. 2002, EFG 2002, 556, rkr.; FG Düsseldorf v. 19. 12. 2001, EFG 2002, 464, Rev. IX R 8/02; FG Münster v. 18. 1. 2001, EFG 2001, 294, rkr.

Ob die Anknüpfung an den Entstehungszeitpunkt der ESt. für die Abgrenzung zwischen tatbestandlicher Rückanknüpfung und Rückbewirkung von Rechtsfolgen ein taugliches Kriterium ist, hängt von dem Verständnis des verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbots ab, ist aber keine Frage der Auslegung von § 36.

**Kinderexistenzminimum:** Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG sind durch die Hinzurechnung des Kindergelds nach Abs. 2 Satz 1 nicht verletzt. Das stfrei zu belassende Kinderexistenzminimum (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174; v. 10. 11. 1998 2 BvR 1220/93, BStBl. II 1999, 193; v. 10. 11. 1998

2 BvL 42/93, BStBl. II 1999, 174) wird zumindest ab 1996 durch den Kinderfreibetrag gewährleistet (BFH v. 26. 2. 2002 VIII R 92/98, BFH/NV 2002, 852; FG Münster v. 24. 2. 1999, EFG 1999, 607, Rev. VIII R 65/99; s. auch BFH v. 5. 2. 2002 VI B 165/99, BFH/NV 2002, 781). Dazu s. § 31 Anm. 10, 24 ff., § 32 Anm. 166 ff.

**Erstattung von Abzugsteuer im Wege der Aussetzung der Vollziehung:** Nachdem der Große Senat des BFH in Abkehr von der früheren Rspr. die Aufhebung der Vollziehung zugelassen hatte, auch wenn sie zur – vorläufigen – Erstattung von EStVorauszahlungen führte (BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730), hat der Gesetzgeber diese Rechtsfolge mit der Neufassung der § 361 Abs. 2 AO und § 69 Abs. 2 Satz 8, Abs. 3 Satz 4 FGO durch das JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1997, 1523) aus fiskalischen, nicht aus rechtssystematischen Gründen für den Regelfall verhindert. Hiergegen werden verfassungsrechtliche Bedenken erhoben (s. GRÄBER/KOCH V. § 69 Rn. 48; SEER in TIPKE/KRUSE, § 69 FGO Rn. 184 mwN; aA BFH v. 22. 11. 2001 V B 100/01, BFH/NV 2002, 519; v. 24. 1. 2000 X B 99/99, BStBl. II 2000, 559 [560]; v. 2. 11. 1999 I B 49/99, BStBl. II 2000, 57 [59 f. ]). Diese Zweifel, die wegen der Härteregelelungen uE nicht durchgreifen, erstrecken sich jedoch keinesfalls auf Abs. 2 Satz 2 selbst (s. auch Anm. 6).

#### IV. Geltungsbereich des § 36

5

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 36 regelt entsprechend seiner Bedeutung (Anm. 3) mehrere, nur lose miteinander verbundene Sachkomplexe.

- ▷ *Abs. 1* hat Bedeutung allein für die veranlagte ESt. Die Entstehung der ESt-Vorauszahlungen und der AbzugSt. regeln § 37 Abs. 1 Satz 2, § 38 Abs. 2 Satz 2, § 44 Abs. 1 Satz 2, § 45 Abs. 4 Satz 1, § 45 b und § 50 a Abs. 5 Satz 1. Zur Entstehung der ESt. im Fall des Verlustrücktrags gem. § 10 d Abs. 1 s. Anm. 6.
- ▷ *Abs. 2 Satz 1* gewährleistet, daß die Sicherung des Kinderexistenzminimums entweder durch Kindergeld oder durch einen Kinderfreibetrag erfolgt (s. Anm. 3 und 4).
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2* stellt sicher, daß die vorläufige Erhebung der ESt. durch Vorauszahlungen (Nr. 1) und AbzugSt. (Nr. 2) – LSt., KapErtrSt. und AbzugSt. nach § 50 a – in der Veranlagung endgültig abgerechnet werden.
- ▷ *Abs. 3* betrifft ausschließlich die Anrechnungsbeträge nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2.
- ▷ *Abs. 4* regelt die Fälligkeit der verbleibenden ESt. (Satz 1 und 2). Dies ist die festgesetzte ESt., gemindert um die gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 anzurechnenden Vorauszahlungen und AbzugSt., wodurch sich eine EStSchuld des Stpfl. oder eine Erstattungsverpflichtung des FA ergeben kann. Ferner erleichtert Satz 3 die schuldbefreiende Erstattung an zusammen veranlagte Ehegatten.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Entsprechend dem sachlichen Geltungsbereich ist zu differenzieren:

- ▷ *Abs. 1* gilt für alle beschränkt und unbeschränkt estpfl. Personen;
- ▷ *Abs. 2 Satz 1* betrifft Stpfl. mit einem oder mehreren Kindern, für das bzw. die Kindergeld bewilligt und zugleich bei der Veranlagung ein Kinderfreibetrag berücksichtigt worden ist;

- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 1* greift für Stpfl. ein, gegen die gem. § 37 EStG Vorauszahlungen für den VZ festgesetzt worden sind;
- ▷ *Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und Abs. 3* erfassen ArbN mit IStpfl. Einkünften, Stpfl. mit Kapitaleinkünften, für die KapErtrSt. abgezogen und nicht erstattet worden ist (s. §§ 43–45 c), und beschränkt Stpfl. mit StAbzug nach § 50 a;
- ▷ *Abs. 4 Satz 1 und 2* betrifft alle veranlagten Stpfl., Satz 3 dagegen knüpft an die Zusammenveranlagung von Ehegatten (§§ 26, 26 b) an.

Für Körperschaften gelten gem. § 31 Abs. 1 KStG in der ab dem VZ 2001 anzuwendenden Fassung die Abs. 2 Satz 2 bis Abs. 4 Satz 2.

## 6

## V. Verhältnis des § 36 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 2 Abs. 6 Satz 3:** Der Regelungsgehalt entspricht im wesentlichen Abs. 2 Satz 1. Eigenständig ist die Bestimmung, daß das Kindergeld der tariflichen ESt. hinzuzurechnen ist. Dazu s. näher Anm. 3.

**Verhältnis zu § 3 Nr. 40:** Die Einnahmen aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 werden nach dem Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren stl. nur zur Hälfte erfaßt. Gem. § 3 c sind korrespondierende Abzüge ebenfalls nur hälftig zugelassen. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 stellt sicher, daß die KapErtrSt. gleichwohl in voller Höhe angerechnet wird.

**Verhältnis zu § 10 d:** Im Fall des Verlustrücktrags entsteht die ESt. des Verlustrücktragsjahrs – folglich auch der entsprechende Erstattungsanspruch – gem. § 38 AO iVm. § 36 Abs. 1, § 10 d Abs. 1 mit Ablauf des Verlustentstehungsjahrs. Erst zu diesem Zeitpunkt steht fest, daß ein Verlustrücktrag vorzunehmen ist (BFH v. 6. 3. 2002 XI R 81/00, BStBl. II 2002, 503; v. 6. 6. 2000 VII R 104/98, BStBl. II 2000, 491 mwN).

**Verhältnis zu § 11:** Abs. 2 Satz 1 schließt die Anwendung des § 11 Abs. 1 ausdrücklich aus. Auch im übrigen bedarf es seiner unmittelbaren Anwendung im Geltungsbereich dieser Norm nicht. Die zeitliche Zuordnung trifft Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 durch den Bezug auf die für den VZ festgesetzten EStVorauszahlungen, Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 durch die Anknüpfung an die in der Veranlagung erfaßten oder für diesen VZ nach § 3 Nr. 40 EStG, § 8 b Abs. 1 oder Abs. 6 Satz 2 KStG außer Ansatz bleibenden Einkünfte.

**Verhältnis zu § 12 Nr. 3:** Die KapErtrSt. und die sonstigen AbzugSt. dürfen als besondere Erhebungsformen der ESt. ebenso wie die EStVorauszahlungen den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht mindern.

**Verhältnis zu § 20:** Die Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 sind einschließlich der KapErtrSt. (Bruttodividende) zu besteuern. Die sog. anrechenbare KSt. nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 aF stellt nach Wegfall des kstl. Anrechnungsverfahrens keine Einnahme mehr dar (s. Anm. 30 ff.).

**Verhältnis zu § 25:** Abs. 1 verweist auf den VZ. Dieser ist in § 25 legaldefiniert; s. näher Anm. 10, für eine unterjährige Stpfl. Anm. 12.

**Verhältnis zu §§ 31, 32 Abs. 6, §§ 62 ff.:** § 31 ist die Grundnorm für die Freistellung des Familienexistenzminimums. Abs. 2 Satz 1 verhindert die ungerechtfertigte Kumulierung der Familienförderung durch Kindergeld einerseits (§§ 62 ff.) und Kinderfreibetrag andererseits (§ 32 Abs. 6); s. näher Anm. 3, 4 und 17.

**Verhältnis zu § 34c Abs. 1, § 50 Abs. 6:** Die Anrechnung ausländischer ESt. erfolgt entsprechend der Systematik des Gesetzes im StFestsetzungsverfahren, denn § 34c gehört zu den Tarifvorschriften. Die Anrechnung erfolgt also bei Ermittlung der festzusetzenden ESt., nicht im StErhebungsverfahren des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 (vgl. auch GEIGER, FR 1992, 287). Dies ist insbesondere für den Streitgegenstand einer Anfechtung bedeutsam (vgl. Anm. 7). Art. 8 Abs. 1 Satz 1 des Richtlinienvorschlags der EU-Kommission KOM (98) 295 endg., ABl. EG Nr. C 212 v. 8. 7. 1998, 13 ändert hieran nichts (dazu NACHREINER, DStZ 1999, 489).

**Verhältnis zu §§ 37, 38, 43–45 c, 49–50 a:** § 36 regelt in Abs. 1 nur die Entstehung der veranlagten ESt., in Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 nur die Grundfrage der Anrechnung der besonderen Erhebungsformen der ESt. Die Sondervorschriften für diese AbzugSt. hinsichtlich ihrer Entstehung und Erhebung bleiben unberührt. Für die KapErtrStVorschriften ist die Übergangsregelung des § 52 Abs. 53 idF des StÄndG 2001 v. 20. 12. 2001 (BGBl. I, 3794; BStBl. I 2002, 4) zu beachten.

**Verhältnis zu § 48 c:** § 48 c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 idF des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30. 8. 2001 (BGBl. I, 2267; BStBl. I, 602) enthält eine von Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 unabhängige (Anm. 20) Vorschrift für die Anrechnung der BauAbzugSt. bei der EStVeranlagung des Erbringers einer Bauleistung im Inland. Zu diesem StAbzug ist der Empfänger der Bauleistung gem. § 48 Abs. 1 Satz 1 verpflichtet, wenn keine Freistellungsbescheinigung nach § 48 b vorgelegt worden ist. Die BauAbzugSt. muß gem. § 48 a Abs. 1 einbehalten und angemeldet worden sein. Das FA kann die Anrechnung unter den weiteren Voraussetzungen des § 48 c Abs. 3 versagen, wenn sie nicht abgeführt worden ist. Die Erstattung der BauAbzugSt. ist auf Antrag des Leistenden gem. § 48 c Abs. 2 zulässig, schließt aber zugleich ihre Anrechnung aus, da voraussetzungsgemäß keine Veranlagung durchzuführen sein darf. Vgl. die Erl. zu §§ 48–48 d.

**Verhältnis zu § 37 Abs. 2 AO:** Der auf Anrechnung von Vorauszahlungen und AbzugSt. nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 beruhende Erstattungsanspruch gem. Abs. 4 Satz 2 verdrängt als Spezialregelung für das EStRecht den allgemeinen Erstattungsanspruch des § 37 Abs. 2 AO (BFH v. 19. 12. 2000 VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353; v. 23. 5. 2000 VII R 3/00, BStBl. II, 581; HEUERMANN, DB 1996, 1056); s. auch Anm. 3, 24.

**Verhältnis zu § 38 AO:** Abs. 1 konkretisiert § 38 AO für die ESt. in zeitlicher Hinsicht. Allein § 38 AO enthält aber die Grunddefinition der materiell-rechtlichen Entstehung der ESt. nach Grund und Höhe; s. ferner Anm. 10.

**Verhältnis zu § 218 Abs. 2 AO:** Der Anrechnungsteil nach Abs. 2, der mit dem Steuerbescheid regelmäßig verbunden ist, enthält zwar im umgangssprachlichen Sinne eine Abrechnung. Auch Abs. 4 Satz 1 benutzt diesen Begriff (s. Anm. 75). Die Anrechnung erfüllt idR aber nicht die Voraussetzungen eines Abrechnungsbescheids iSd. § 218 Abs. 2 AO. Es fehlt an einer Streitigkeit über die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem EStSchuldverhältnis. Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein. S. auch Anm. 7.

**Verhältnis zu § 220 AO:** Abs. 4 regelt für die veranlagte ESt. abschließend die Fälligkeit iSd. § 220 Abs. 1 AO.

**Verhältnis zu § 361 AO, § 69 FGO:** Die AdV der ESt. unterliegt keinen Besonderheiten. Bei der Aufhebung der Vollziehung sind die Grenzen der § 361

Abs. 2 Satz 3 f., § 69 Abs. 2 Satz 8, Abs. 3 Satz 4 FGO zu beachten (dazu Anm. 4).

**Verhältnis zu § 371 Abs. 3 AO:** Im Fall der Selbstanzeige hängt die Straffreiheit von der Entrichtung der hinterzogenen Steuern binnen einer dem Stpfl. bestimmten angemessenen Frist ab. Diese Frist hat lediglich strafrechtlichen Charakter (hM, vgl. BFH v. 22. 1. 1992 I B 77/91, BStBl. II, 618; v. 31. 1. 1985 V E 1/83, BFH/NV 1985, 107; v. 17. 12. 1981 IV R 94/77, BStBl. II 1982, 352 zur inhaltsgleichen Vorgängervorschrift § 395 Abs. 3 RAO; weitere Nachweise bei RÜPING in HHSp., § 371 AO Rn. 110; ROLLETSCHKE, DStZ 1999, 287 f. mwN; aA RÜPING in HHSp., § 371 AO Rn. 112 mwN). Sie beinhaltet keine von Abs. 4 Satz 2 abweichende estl. Fälligkeitsbestimmung für die Abschlußzahlung.

**Verhältnis zur Kleinbetragsverordnung:** Abs. 3 geht der allgemeinen Rundungsvorschrift des § 156 AO iVm. § 8 KBV als speziellere Norm iSd. § 8 Abs. 4 Satz 1 KBV vor.

**Verhältnis zu § 38 InsO:** Gem. § 38 InsO gehören zu den Insolvenzforderungen alle Vermögensansprüche, die am Tag der Insolvenzeröffnung begründet sind. Dazu gehört die für vergangene VZ bereits iSd. Abs. 1 entstandene ESt-Schuld. Insolvenzrechtlich begründet ist aber auch die ESt. auf die im laufenden VZ bis zur Insolvenzeröffnung verwirklichten Besteuerungstatbeständen des EStG (s. Anm. 10; vgl. BFH v. 6. 2. 1996 VII R 116/94, BStBl. II, 557; BEERMANN in HHSp., § 251 AO Rn. 40; KRUSE/LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 251 AO Tz. 4 mwN, aA BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. A 223 und B 24 zu § 3 KO).

## 7

## VI. Verfahrensfragen

**Amtsvollzug:** Die Anwendung des § 36 erfolgt in allen seinen Sachkomplexen (Anm. 3) von Amts wegen. Einer Antragstellung bedarf es nicht. Die Mitwirkung des Stpfl. ist aber zum Nachweis der AbzugSt., insbesondere zur Führung des Belegnachweises der KapErtrSt. gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 iVm. § 45 a Abs. 2 und 3 (Anm. 23) erforderlich. Zur Feststellungslast s. u.

**Anrechnung:** Die StAnrechnung ist der StErhebung zuzurechnen, wie sich ohne weiteres aus der systematischen Stellung und dem Regelungsinhalt ergibt. Sie gehört nicht mehr zur StFestsetzung – dem StBescheid iSd. § 155 Abs. 1 AO –, sondern ist ein eigenständiger StVerwaltungsakt iSd. § 118 AO, auch wenn sie regelmäßig mit dem StBescheid verbunden ist. Sie wirkt allerdings nicht rechtsbegründend (konstitutiv), da sie keine Rechte und Pflichten zur Entstehung bringt, die der Stpfl. nicht ohnehin hätte. Diese sog. Anrechnungsverfügung ist im Regelfall ein deklaratorischer (bestätigender) Verwaltungsakt, dessen Außenwirkung iSd. § 118 AO sich je nach dem Ergebnis der Anrechnung in einem Leistungsgebot oder in einer Erstattungsverfügung äußert.

BFH v. 16. 3. 2001 IV B 17/00, BFH/NV 2001, 1103; v. 19. 12. 2000 VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353; v. 18. 7. 2000 VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133; v. 15. 4. 1997 VII R 100/96, BStBl. II, 787; v. 16. 10. 1986 VII R 159/83, BStBl. II 1987, 405; v. 14. 11. 1984 I R 232/80, BStBl. II 1985, 216; v. 24. 6. 1977 VI R 175/74, BStBl. II, 805; v. 11. 11. 1966 VI R 68/66, BStBl. III 1967, 214; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. A 231; SCHMIDT/HEINICKE XXI, § 36 Rn. 60; CONRADI in L/B/P, § 36 Rn. 79.

**Änderung einer Anrechnungsverfügung:** Sie erfolgt nach §§ 130, 131 AO, nicht nach §§ 172 ff. AO. Bei einer Fehlerhaftigkeit der Anrechnung zu Ungunsten des Stpfl. ist eine Korrektur nach § 130 Abs. 1 AO jederzeit möglich. Wirkt sich die Fehlerhaftigkeit zu Gunsten des Stpfl. aus, ist der erhöhte Bestands-

schutz des begünstigenden Bescheids gem. § 130 Abs. 2 AO zu beachten. Eine Änderung der Anrechnung darf dann nur in den § 130 Abs. 2 Nr. 1–4 AO genannten Voraussetzungen erfolgen (vgl. zu § 130 Abs. 2 Nr. 4 zB BFH v. 15. 4. 1997 VII R 100/96, BStBl. II, 787). Offenbare Unrichtigkeiten iSd. § 129 AO dürfen jeder Zeit berichtigt werden (zum Ganzen ausführlich BECKER, DStZ 1999, 933 ff.). Führt die Änderung des Anrechnungsverfügung zu einer erstmaligen oder erhöhten Abschlußzahlung iSd. Abs. 4 Satz 1, ist für den durch die Änderung veranlaßten Betrag erneut die Monatsfrist in das Leistungsgebot aufzunehmen (BFH v. 31. 10. 1975 VIII B 14/74, BStBl. II 1976, 258).

► *Änderung bei Wegfall zu Grunde liegender Einkünfte*: Besonderer Beachtung bedarf in diesen Fällen die Voraussetzung des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1. Danach dürfen idR nur Abzugsbeträge angerechnet werden, deren zu Grunde liegenden Einkünfte im Steuerbescheid erfaßt sind (s. Anm. 21). Daher kann eine bisher rechtmäßige Anrechnungsverfügung gem. § 131 AO mit Wirkung für die Zukunft geändert werden, wenn der ihr zu Grunde liegende StBescheid geändert wird und Einkünfte, die zur Anrechnung von StAbzugsbeträgen geführt haben, nicht mehr berücksichtigt sind.

Vgl. BFH v. 27. 6. 2001 I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528 aE; FG Berlin v. 14. 2. 2002, EFG 2002, 876, Rev. I R 26/02; FG München v. 17. 5. 2001, EFG 2001, 1285, Rev. I R 65/01).

► *Rechtsschutz bei Fehlen von Einkünften mit Anrechnungsbeträgen*: Begehrt der Stpfl. die Berücksichtigung höherer StAbzugsbeträge, ohne daß die Einkünfte im StBescheid erfaßt sind, muß er nicht (allein) die Anrechnungsverfügung, sondern (jedenfalls auch) den EStBescheid mit dem Ziel anfechten, unter Berücksichtigung der Einkünfte, auf die der nachträglich geltend gemachte StAbzug beruht, eine höhere ESt. festzusetzen und sodann die Anrechnung der StAbzugsbeträge durchzuführen. Für dieses Begehren fehlt ausnahmsweise nicht die Beschwer iSd. § 350 AO, § 40 Abs. 2 FGO, wenn sich insgesamt eine geringe Abschlußzahlung oder höhere Erstattung ergibt, da die StAnrechnung an die Erfassung der Einkünfte gebunden ist.

BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362; v. 3. 2. 1993 I B 90/92, BStBl. II, 426; v. 16. 3. 1990 VI R 90/86, BStBl. II, 610; v. 13. 11. 1987 VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; v. 8. 11. 1985 VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186.

Dies wird nur dann nicht gelten, wenn sich die noch zu erfassenden Einkünfte – zB durch Freibeträge – auf die Höhe der ESt. nicht auswirken. Hierfür fehlt dann jedenfalls die Beschwer; allein die Anrechnungsverfügung ist anzufechten. Zum Rechtsbehelf gegen eine Anrechnungsverfügung s. u.

**Aussetzung der Vollziehung**: s. Anm. 4 und 6.

**Feststellungslast**: Entsprechend den unterschiedlichen Regelungskomplexen des § 36 ist zu differenzieren:

► *Hinzurechnung des Kindergelds* (Abs. 2 Satz 1): Soll die Hinzurechnung ganz oder teilweise unterbleiben, weil das Kindergeld nicht im entsprechenden Umfang gezahlt wurde oder der Anspruch erloschen ist, trägt der Stpfl. die Feststellungslast (so auch § 31 Anm. 36; JACHMANN in K/S/M, § 31 Rn. B 37; SCHMIDT/GLANEGGER XXI. § 31 Rn. 30; BMF v. 9. 3. 1998, BStBl. I, 347, Rn. 23).

► *Anrechnung* (Abs. 2 Satz 2): Der Stpfl. trägt idR die Feststellungslast für die Höhe der StAbzugsbeträge, deren Anrechnung er begehrt. Will das FA allerdings die Anrechnung von AbzugSt. versagen (dazu Anm. 24 ff.), trägt es die Feststellungslast für die Tatbestandsmerkmale der § 42d Abs. 3 Satz 4, § 44

Abs. 5 Satz 2 bzw. § 50 (BFH v. 1. 4. 1999 VII R 51/98, BFH/NV 2000, 46; VÖLLMEKE, DB 1994, 1748).

► *Abschlusszahlung* (Abs. 4 Satz 1): Der Stpfl. trägt nach allgemeinen Grundsätzen die Feststellungslast für alle Behauptungen, die auf eine Herabsetzung der Abschlusszahlung zielen. Zur Ausnahme der Anrechnung von AbzugSt. s. vorstehend „Anrechnung“.

► *Erstattung* (Abs. 4 Satz 2 und 3): Nach allgemeinen Grundsätzen trägt der Stpfl. die Feststellungslast für alle Behauptungen, die auf eine Erhöhung des Erstattungsbetrags zielen. Zur Ausnahme der Anrechnung von AbzugSt. s. vorstehend „Anrechnung“. Das FA hat dagegen die Feststellungslast für die Erfüllung des Erstattungsanspruchs mit schuldbefreiender Wirkung (s. Anm. 77 f.) zu tragen.

**Gesonderte (und einheitliche) Feststellung von StAbzugsbeträgen:** Nach § 180 Abs. 5 Nr. 2 AO sind § 180 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 und 3 AO entsprechend anzuwenden, soweit StAbzugsbeträge und KSt. auf die festgesetzte St. anzurechnen sind. StAbzugsbeträge sind solche iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2. Bedeutung erlangt die Vorschrift im wesentlichen für gemeinschaftlich, zB durch einen Investmentclub, oder mitunternehmerisch iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 erzielte Kapitalerträge mit KapErtrStAbzug (vgl. BTDrucks. 12/5630, 101). Erfasst wird ferner für die Dauer der Anwendbarkeit des Anrechnungsverfahrens (s. Anm. 31) die KSt. iSd. Abs. 2 Nr. 3.

► *Eine gesonderte Feststellung* dieser Beträge erfolgt unter den Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO.

► *Eine gesonderte und einheitliche Feststellung* ist gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO oder § 1 Abs. 1 und 3 der VO zu § 180 Abs. 2 AO v. 19. 12. 1986 (BGBl. I 1986, 2663, zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 v. 20. 12. 2000, BGBl. I, 1850, BStBl. I 2001, 28) durchzuführen, wenn mehrere Personen gemeinschaftlich die Voraussetzungen erfüllen oder ein Gesamtobjekt vorliegt.

Diese Feststellung bindet das WohnsitzFA gem. § 182 Abs. 1 Satz 2 AO sowohl hinsichtlich der Anrechnung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 als auch hinsichtlich eines Abrechnungsbescheids iSd. § 218 Abs. 2 AO (BFH v. 27. 6. 2001 I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528; SÖHN in HHSp., § 180 AO Rn. 445; KÜHN/HOFMANN, § 180 AO Anm. 2e). Eines erneuten Nachweises der StAbzugsbeträge diesem FA gegenüber bedarf es nicht.

Für die ZuschlagSt. iSd. § 51 a, namentlich den SolZ, gilt § 180 Abs. 5 Nr. 2 AO nicht unmittelbar. Deren gesonderte, ggf. auch einheitliche Feststellung ist aber in entsprechender Anwendung dieser Norm geboten (glA BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 104; für eine unmittelbare Anwendung HELMSCHROTT/EBERHART, DStR 1994, 530; BEERMANN/KUNZ, § 181 AO Rn. 119).

**Rechtsbehelfe:** Die Wahl des statthafter Rechtsbehelfs orientiert sich daran, welche konkrete Maßnahme angegriffen werden soll:

► *Hinzurechnung des Kindergelds* (Abs. 2 Satz 1): Das Kindergeld erhöht gem. § 2 Abs. 6 Satz 3 die tarifliche ESt. Die Hinzurechnung erfolgt demnach auf der Ebene der Steuerfestsetzung. Fehler sind mit Einspruch (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO) und Anfechtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alt. 1 FGO) gegen den StBescheid geltend zu machen. Statthaft für den einstweiligen Rechtsschutz ist ein Antrag auf AdV gem. § 361 AO, § 69 FGO.

► *Anrechnung* (Abs. 2 Satz 2): Zur StAnrechnung s. zunächst die vorstehenden Ausführungen zur „Änderung einer Anrechnungsverfügung“. Als selbständiger Steuerverwaltungsakt wäre die Anrechnungsverfügung grundsätzlich mit Einspruch und Klage gem. § 40 FGO anfechtbar. Nach hM ist aber der verfahrensrechtliche Vorrang des Abrechnungsbescheids gem. § 218 Abs. 2 AO zu beachten. Jede Einwendung gegen die Anrechnungsverfügung wird vorrangig als Antrag auf Erlaß eines Abrechnungsbescheids ausgelegt. Für eine Anfechtung der StAnrechnung fehlt das Rechtsschutzbedürfnis. Diese Auffassung ist im Hinblick auf die Rechtssicherheit und Praktikabilität wegen der Verhinderung mehrgleisiger Verfahren zu begrüßen.

BFH v. 15. 4. 1997 VII R 100/96, BStBl. II, 787; v. 5. 5. 1994 VI R 91/93, BFH/NV 1994, 862; v. 24. 6. 1993 VII R 141/92, BFH/NV 1994, 288; v. 28. 4. 1993 VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182; v. 25. 2. 1992 VII R 41/92, BFH/NV 1992, 716; v. 20. 10. 1987 VII R 32/87, BFH/NV 1988, 349; FG Berlin v. 14. 2. 2002, EFG 2002, 876, Rev. I R 26/02; FG Köln v. 16. 3. 2000, EFG 2000, 714, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 27. 6. 2001 I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. A 239; BECKER, DStZ 1999, 934; GOSCH, StBp. 1997, 272; VÖLLMEKE, DB 1994, 1750; BMF, AEAo Nr. 3 zu § 218; aA noch BMF v. 22. 12. 1994, BStBl. I 1995, 5.

Aus dem Charakter der StAnrechnung als eigenständigem Verwaltungsakt folgt uE, daß dem Abrechnungsbescheidverfahren die Anrechnungsverfügung uneingeschränkt zu Grunde zu legen ist, soweit nicht eine formell-rechtliche Befugnis zu deren Änderung besteht.

HM, s. insbesondere die o.g. Rspr. des VII. Senats.; ferner BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. A 241; SCHMIDT/HEINICKE XXI, § 36 Rn. 61; BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 95; BECKER, DStZ 1999, 934; RÖSSLER, DStZ 1998, 406; VÖLLMEKE, DB 1994, 1749 f.; H. 213 c „Anrechnung“ EStH; aA BFH v. 28. 4. 1993 I R 100/92, BStBl. II, 836; v. 28. 4. 1993 I R 123/91, BStBl. II 1994, 147; jeweils obiter dicta; offen gelassen in BFH v. 27. 6. 2001 I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528; XX, HFR 1998, 540.

Nur diese Auffassung verbindet hinreichend Praktikabilität und Rechtssystematik und schützt das Vertrauen des Stpfl. in die ihm bekanntgegebene StAnrechnung. Sie findet ihre gesetzgeberische Anerkennung in § 233a Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2 AO, der für die StAnrechnung ausdrücklich die §§ 129–131 AO in Bezug nimmt. Der Auffassung des I. Senats des BFH, der in stRspr. eine Bindung an § 130 Abs. 2 AO ablehnt, ist uE nicht zuzustimmen, weil das Abrechnungsverfahren in diesem Fall kein isoliertes ist, sondern ein aus der Anrechnungsverfügung übergeleitetes. Dem Bestandsschutz der Anrechnungsverfügung muß im Abrechnungsbescheid Rechnung getragen werden ein.

Gegen den in diesem Verfahren ergehenden, regelmäßig auf die Anrechnung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 beschränkten Abrechnungsbescheid sind Einspruch und Klage statthaft. Wird der Ausweis einer Erstattung begehrt, handelt es sich um eine Verpflichtungsklage (so zutr. BFH v. 7. 2. 2002 VII R 33/01, BStBl. II, 447), ansonsten um eine Anfechtungsklage.

► *Abschlußzahlung* (Abs. 4 Satz 1): Die Feststellung einer Abschlußzahlung ergeht regelmäßig in der Form eines Leistungsgebots iSd. § 254 AO. Dieses ist ein selbständiger Verwaltungsakt, der mit dem Einspruch und der Anfechtungsklage angefochten werden kann. Die Anfechtung muß aber auf Gründe gestützt werden, die sich nicht gegen die Steuerfestsetzung oder die Anrechnungsverfügung richten (s. im einzelnen BEERMANN in HHSp., § 254 AO Rn. 53 ff.; TIPKE/KRUSE, § 254 AO Tz. 31). Ebenso ist AdV möglich.

► *Erstattung* (Abs. 4 Satz 2 und 3): Wird die Erstattung festgesetzt, aber nicht ausgezahlt, ist die allgemeine Leistungsklage gem. § 40 Abs. 1 Alt. 3 FGO statthaft, da das Unterlassen eines Realakts, nicht ein Verwaltungsakt streitig ist (dazu

näher BFH v. 30. 11. 1999 VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412; v. 13. 3. 2001 VIII R 37/00, BStBl. II, 430; SEIBEL in LIPPRESS [Hrsg.], Basiskommentar Steuerrecht, § 40 FGO Rn. 20 f.; jeweils mwN).

Zu Verfahrensfragen s. im übrigen Anm. 23, 77 und 78.

8–9 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 1: Die Entstehung der Einkommensteuer

**Schrifttum:** FLUME, Die Steuerklausel und die steuerliche Kautelarjurisprudenz, DB 1970, 77; SCHMIDT, L., Steuerklauseln, JbFfStR 1979/80, 314; RÖNITZ, Verfahrensrechtliche Überlegungen zur Ausübung von Wahlrechten des materiellen Steuerrechts, StJb. 1980/81, 367; BARANDT, Widersprüchliche Bestimmung des Entstehungszeitpunkts von Veranlagungssteuern durch die Finanzrechtsprechung, DB 1984, 1702; HEIN, Überlegungen zur Entstehung des steuerrechtlichen Erstattungsanspruchs, DStR 1990, 301.

10

### I. Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums

**Grundsatz:** Die ESt. entsteht mit Ablauf des VZ, soweit nichts anderes bestimmt ist (dazu Anm. 11). ESt. ist die bei der Veranlagung festzusetzende ESt. iSd. § 2 Abs. 6 Satz 1. VZ ist nach der Legaldefinition des § 25 Abs. 1 das Kj. Zur unterjährigen Stpfl. s. Anm. 12.

**Konkretisierung der Einkommensteuer:** Die ESt. erfaßt alle Handlungen im Laufe des VZ, die den Tatbestand verwirklichen, an den das EStG die Leistungspflicht knüpft (§ 38 AO). Die Tatbestände der sachlichen StPflcht beinhaltet § 2 Abs. 1 iVm. §§ 13–24. Die Tatbestandsverwirklichung ist vom Willen des Stpfl. unabhängig (BFH v. 1. 12. 1976 I R 73/74, BStBl. II 1977, 315). Sachverhalte, die Voraussetzungen der sachlichen Stpfl. erfüllt und damit Einfluß auf die Entstehung der ESt. genommen haben, können nicht rückgängig gemacht werden. Der Stpfl. hat allerdings mannigfachen Einfluß auf die Höhe, in der die ESt. entsteht, insbesondere im Rahmen der §§ 4–7, § 10d Abs. 1 Satz 4 und der Einzelfördergesetze durch die Ausübung von (Sonder-)Abschreibungs-, Bilanzierungs- oder Abzugswahlrechten. Dies berührt jedoch den Zeitpunkt der EStEntstehung nicht.

**Abgrenzung von Festsetzung und Fälligkeit:** Abs. 1 regelt allein die Entstehung der ESt. Davon zu trennen sind ihre Festsetzung und Fälligkeit.

► *Die Steuerfestsetzung* erfolgt durch Veranlagung gem. § 25. Sie konkretisiert die bereits am Ende des VZ entstandene ESt. durch Steuerbescheid (§ 155 Abs. 1 AO) und wirkt deshalb idR deklaratorisch. Weist der StBescheid allerdings eine höhere ESt. aus, als sie materiell-rechtlich entstanden ist, wirkt er insoweit konstitutiv. Er ist Rechtsgrund für die rechtswidrig festgesetzte ESt. und kann bestandskräftig (§§ 172 ff. AO) und rechtskräftig (§ 110 FGO) werden. Er steht der Durchsetzung des materiell richtigen StAnspruchs, insbesondere eines höheren Erstattungsanspruchs (s. auch Anm. 76) entgegen.

► *Die Fälligkeit* bestimmt den Zeitpunkt, in dem der Stpfl. EStZahlungen leisten oder das FA einen Überschuß erstatten muß (s. § 37 Abs. 2). Regelungen hierzu enthalten

- bezüglich der Zahlungspflicht des EStSchuldners Abs. 4 Satz 1 (s. Anm. 75),
- bezüglich der Erstattungspflicht des FA Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 76).

## II. Andere Bestimmungen des Entstehungszeitpunkts

### 1. Gesetzliche Bestimmungen

11

Die ESt. entsteht mit Ablauf des Kj., soweit im EStG nichts anderes bestimmt ist (Anm. 10). Eine frühere Entstehung ist für die besonderen Erhebungsformen der ESt. angeordnet:

- ▶ Die *EStVorauszahlung* entsteht gem. § 37 Abs. 1 Satz 2 mit Beginn des Kalendervierteljahrs, in dem sie zu entrichten ist, Zur Begründung der Stpfl. im Laufe eines Kalendervierteljahrs s. Anm. 12.
- ▶ Die *LSt.* entsteht gem. § 38 Abs. 2 Satz 2 im Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns bei dem ArbN.
- ▶ Die *KapErtrSt.* entsteht gem. § 44 Abs. 1 Satz 2 im Zeitpunkt des Zuflusses des Kapitalertrags bei dem stpfl. Gläubiger.
- ▶ Die *AbzugSt. beschränkt Stpfl.* entsteht gem. § 50 a Abs. 5 Satz 1 in dem Zeitpunkt, in dem die stpfl. Vergütung dem Gläubiger zufließt. Die Vergütung fließt mit Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift zu (§ 73 c Nr. 1 EStDV), auch wenn die Zahlung wegen vorübergehender Zahlungsunfähigkeit des Schuldners hinausgeschoben wird (§ 73 c Nr. 2 EStDV) Die AbzugSt. auf Vorschüsse entsteht gem. § 73 c Nr. 3 EStDV mit deren Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift.

Für die Vorauszahlungen und die AbzugSt. ergibt sich die Fälligkeit aus § 37 Abs. 1 Satz 1, § 41 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 44 Abs. 1 Satz 5 und § 50 a Abs. 5 Satz 3, eine Erstattungspflicht hinsichtlich der KapErtrSt auf Antrag gem. §§ 44 b, 44 c.

### 2. Unterjährige Einkommensteuerpflicht

12

**Wegfall der Steuerpflicht:** Die ESt. entsteht auch bei Wegfall der EStPflicht nach dem Grundsatz des Abs. 1 mit Ablauf des VZ. Soweit vor Streichung des § 25 Abs. 2 Satz 2 aF durch das JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438) und Änderung des § 2 Abs. 7 Satz 3 durch dieses Gesetz und das JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I 1997, 1523) eine Entstehung der ESt. im Zeitpunkt des Wegfalls der (unbeschränkten) StPflicht vertreten wurde (Nachweise s. BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. B 6), kann daran nicht festgehalten werden. Die ESt. als Jahressteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 1) kann nicht vor Ablauf des Kj. entstehen. Es fehlt eine andere Bestimmung des Entstehungszeitpunkts iSd. Abs. 1. Aus § 25 Abs. 1 und § 2 Abs. 7 ergibt sich eine Pflicht zur Ermittlung der ESt. auf der Grundlage des gesamten Jahreseinkommens im Kj. als dem VZ, unabhängig von einem Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflicht oder dem endgültigen Wegfall durch Tod oder Wegzug ins Ausland ohne Fortbestand einer beschränkten bzw. erweiterten StPflicht im Inland.

GlA § 25 Anm. 42; HILLMOTH in LIPPRESS (Hrsg.), Basiskommentar Steuerrecht, § 25 Rn. 20; wohl auch SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 36 Rn. 1; aA CHRISTOFFEL in LIPPRESS (Hrsg.) aaO § 36 Rn. 6; wohl auch SCHMIDT/SEEGER XXI. § 25 Rn. 16, da eine Veranlagung vor Entstehung der ESt. nicht denkbar ist.

**Begründung der Steuerpflicht:** Keine Besonderheiten ergeben sich dagegen für die Begründung der StPflicht im Laufe eines VZ bei ihrer Fortdauer bis zum Ende des Kj. Abs. 1 (Anm. 10) gilt uneingeschränkt. Die EStVorauszahlung entsteht in diesem Fall mit Begründung der StPflicht (§ 37 Abs. 1 Satz 3, s. zum Regelfall Anm. 11).

### III. Rechtsfolgen der Entstehung der Einkommensteuer

An die Entstehung der ESt. sind formell- und materiell-rechtliche Rechtsfolgen geknüpft:

- ▶ § 45 Abs. 1 Satz 1 AO: Auf den Gesamtrechtsnachfolger geht nur die ESt-Schuld über, die im Zeitpunkt der Gesamtrechtsnachfolge bereits entstanden ist;
  - ▶ § 46 Abs. 2 und 6 AO: Ab Entstehung der ESt. darf die Abtretung oder Verpfändung eines möglichen Erstattungsanspruchs angezeigt (vgl. BFH v. 5. 2. 1996 VII R 116/94, BFHE 179, 547 = BStBl. II, 557) oder ein Pfändungs- und Überweisungsbeschluß bzw. eine behördliche Pfändungsverfügung erlassen werden. Dem steht nicht entgegen, daß sich eine Erstattung erst durch die Veranlagung ergeben kann. Eine Pfändung ist auch wirksam, wenn sie vor Eingang der EStErklärung dem FA zugeht;
  - ▶ §§ 48, 192 AO, §§ 69 ff. AO, §§ 42 d, 44 Abs. 5, 45 a Abs. 6: Eine vertragliche oder gesetzliche Haftung für eine EStSchuld setzt deren Entstehung vor Erfüllung des Haftungstatbestands voraus;
  - ▶ § 170 Abs. 1 AO: Die Festsetzungsverjährung beginnt mit Ablauf des Kj., in dem die Steuer entstanden ist. Eine Anlaufhemmung gem. § 170 Abs. 2 ff. AO ändert hieran nichts;
  - ▶ § 233 a Abs. 2 AO: Die Vollverzinsung beginnt im Regelfall (zu Ausnahmen s. § 233 a Abs. 2 a AO) 15 Monate, bei überwiegend land- und forstwirtschaftlichen Einkünften 21 Monate nach Ablauf des Kj., in dem die Steuer entstanden ist;
  - ▶ § 324 Abs. 1 AO: Die Anordnung des dinglichen Arrests setzt voraus, daß der EStAnspruch, zumindest bedingt oder betagt, entstanden ist;
- Zur ESt. bei Insolvenz s. Anm. 6.

14–16 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Hinzurechnung und Anrechnung

### 17 A. Hinzurechnung des gezahlten Kindergelds (Abs. 2 Satz 1)

**Schrifttum:** LEICHTLE, Durchführung des Familienlastenausgleichs ab dem Veranlagungszeitraum 1996, DB 1997, 1149; LIEBER, Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs, DStZ 1997, 207; HILLMOTH, Familienförderung 2002, Inf. 2001, 513. S auch das Schrifttum zu § 31.

**Verwaltungsanweisungen:** BMF, Einführungsschreiben zum Familienleistungsausgleich v. 18. 12. 1995, BStBl. I, 805; BMF, Familienleistungsausgleich (§§ 2 Abs. 6, 31, 32, 36 Abs. 2, 37 Abs. 3, 39 a Abs. 1, 51 a Abs. 2 EStG) v. 9. 3. 1998, BStBl. I, 347; BfF, Dienstanweisung zur Durchführung des Familienleistungsausgleichs nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes (DA-FamEStG) v. 15. 3. 2002, BStBl. I, 366.

**Minderung des Einkommens um den Kinderfreibetrag:** Seit dem JStG 1996 wird nach § 31 Satz 1 das Kindesexistenzminimum

- ▷ entweder gem. §§ 62 ff. durch das Kindergeld als monatlich gezahlte Steuervergütung bzw. andere kindbedingte Leistungen (§ 65)

▷ oder gem. § 32 Abs. 6 Satz 1 im Rahmen der EStVeranlagung durch Abzug eines Kinderfreibetrags von Einkommen

stl. freigestellt (sog. Familienleistungsausgleich, s. § 31 Anm. 25 ff.). Da ein Stpfl. nur eine von beiden Leistungen in Anspruch nehmen kann, wird zur Vermeidung einer doppelten Freistellung das Kindergeld der tariflichen ESt. wieder hinzugerechnet, wenn und soweit das Einkommen (§ 2 Abs. 4) um einen Kinderfreibetrag gemindert ist (§ 2 Abs. 5). Die Günstiger-Prüfung ist für jedes Kind des Stpfl. gesondert durchzuführen.

Krit. zur Vermengung von Sozial- und Steuerrecht sowie zum Dualismus von Kindergeld und Kinderfreibetrag – uE zu Unrecht – LIEBER, DSz 1997, 210 f.

**Umfang der Hinzurechnung:** Der ESt. hinzugerechnet wird das Kindergeld in dem der Minderung des Einkommens um den Kinderfreibetrag entsprechenden Umfang.

▶ *Der Zeit nach* ist das gezahlte Kindergeld zu berücksichtigen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1). Diese Terminologie ist ungenau. Entscheidend ist nämlich gem. Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht der Zeitpunkt des tatsächlichen Zuflusses der Zahlung, sondern daß für den Hinzurechnungszeitraum Kindergeld bewilligt ist. Hierbei gilt, wie für §§ 31, 32 Abs. 6, das sog. Monatsprinzip. Wurde für einen Monat kein Kindergeld bewilligt, ist keine Hinzurechnung vorzunehmen, auch wenn der Freibetrag berücksichtigt worden ist.

Zum Monatsprinzip s. § 31 Anm. 34 und 300 „Kinderfreibetrag“ mwN, § 32 Anm. 174 sowie BFH v. 16. 12. 2002 VIII R 65/99, BFH/NV 2003, 408; FG Meckl.-Vorp. v. 15. 9. 1998 2 K 137/97, nv.; v. 15. 9. 1998 2 K 425/97, nv.; FG Berlin v. 23. 3. 1999, EFG 1999, 982 (Rev. VIII R 72/99); FG des Landes Sachs.-Anh. v. 1. 3. 2000, EFG 2000, 874 (Rev. VIII R 48/00); SCHMIDT/GLANEGGER XXI, § 32 Rn. 27; aA HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuerrecht, „Kinderermäßigung/Kinderfreibetrag“ Tz. 121; LIEDTKE, DB 1997, 1149 (1153).

▶ *Der Höhe nach* ist zu prüfen, ob dem Stpfl. für den jeweiligen Monat ein halber oder ein voller Kinderfreibetrag zusteht. In diesem Verhältnis hat die Hinzurechnung des Kindergelds zu erfolgen. Steht einem Elternteil gem. § 32 Abs. 6 Satz 3 der Kinderfreibetrag in voller Höhe zu oder wird ihm der halbe Kinderfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 Satz 6 vom anderen Elternteil übertragen, ist auch das Kindergeld in voller Höhe der tariflichen ESt. hinzuzurechnen (FG Sachs.-Anh. v. 3. 12. 1999, EFG 2000, 325, Rev. VIII R 59/00; BfF v. 15. 3. 2002, BStBl. I, 366, Tz. 23). Wird der Betreuungsfreibetrag gem. § 32 Abs. 6 Satz 6 Halbs. 2 EStG auf einen anderen Elternteil übertragen, nicht aber der Kinderfreibetrag, hängt die Höhe der Hinzurechnung nach dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 idF des StÄndG 2001 ausschließlich von der Zurechnung des Kinderfreibetrags ab (glA HILLMOTH, Inf. 2001, 515; SCHMIDT/HEINICKE XXI, § 36 Rn. 3).

▶ *Hinzuzurechnen ist ferner*

- eine gem. § 65 Abs. 1 EStG dem Kindergeld vergleichbare Leistung, die im Ausland (FG Ba.-Württ. v. 22. 5. 2001, EFG 2002, 410, Rev. I R 91/01) bzw. von einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung gewährt worden ist;
- das Kindergeld, das nach § 74 an eine andere Person oder Behörde ausgezahlt worden ist (BfF v. 15. 3. 2002, BStBl. I, 366 Tz. 23).

Im übrigen, insbesondere zum Umfang der Hinzurechnung des Kindergelds, zum Ausschluß der Anwendung des § 11 Abs. 1 und zur Änderung bestandskräftiger Bescheide im Fall der Nachzahlung von Kindergeld oder dessen Rückforderung s. § 31 Anm. 34 ff. und LEICHTLE, DB 1997, 1153 f.

## 18 B. Überblick zu den Anrechnungen auf die Einkommensteuer (Abs. 2 Satz 2)

**Schrifttum zu Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2:** GILOY, Nettolohnvereinbarung und Einkommensteuerveranlagung, FR 1976, 553; SCHOLTZ, Anrechnung, Vergütung oder Erstattung von Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer, FR 1977, 77; MAUL, Zur Behandlung der anrechenbaren Körperschaftsteuer und der Kapitalertragsteuer auf Beteiligungserträge im Jahresabschluß von Personengesellschaften, DB 1981, 1104; SCHICK, Steuerschuld und Steuerhaftung im Lohnsteuerverfahren, BB 1983, 1041; KATTERBE, Rückzahlung von Arbeitslohn bei Nettolohnvereinbarungen, DStZ 1984, 431; WELZEL, Die Anrechnung von Vorauszahlungen, Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer auf die Einkommensteuer, DStZ 1986, 609; WEISS, Bundesfinanzhof erhebt Kontostand-Mitteilung im Jahresbescheid zum Anrechnungs-Verwaltungsakt, UStR 1987, 49; SCHOLTZ, Steuerabzug bei Kapitalerträgen, Bielefeld 1988; WASSERMEYER, Zum Besteuerungsgegenstand der Einkünfte aus Kapitalvermögen, StuW 1988, 283; BELLSTEDT, Änderungen der Kapitalertragsteuer, Übernahme des Bankenerlasses in die AO und Steueramnestie nach dem Steuerreformgesetz 1990, DB 1988, 2119; GRAFFE, Die Kapitalertragsteuer, DStZ 1988, 495; SCHOLTZ, Zur Anrechnung von Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen, FR 1988, 158; KEMMER, Die neue „kleine“ Kapitalertragsteuer, DStR 1989, Beil. zu Heft 4; GEIGER, Anrechnung von Kapitalertragsteuer, Körperschaftsteuer und ausländischer Quellensteuer, FR 1992, 286; GILOY, Zur Besteuerung von Kapitalerträgen nach dem Zinsabschlaggesetz, FR 1992, 605; JAKOB, Gedanken zur Verfassungsmäßigkeit der neuen Zinsbesteuerung, DStR 1992, 893; GILOY, Aktuelle Fragen zum Zinsabschlaggesetz, FR 1993, 8; BIRK, Neuregelung der Zinsbesteuerung – Zur verfassungsmäßigen Problematik des Zinsabschlaggesetzes, StVj. 1993, 97; KAISER/SIGRIST, Nettolohnvereinbarungen im deutschen Steuerrecht, DB 1994, 178; VÖLLMEKE, Probleme bei der Anrechnung von Lohnsteuer, DB 1994, 1746; HEUERMANN, Der Lohnsteueranspruch gegenüber dem Arbeitnehmer, DB 1994, 2411; KISCHEL, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils v. 14. 2. 1995, Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368; WATERKAMP-FAUPEL, Der Einfluß der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und der beschränkten Einkommensteuerpflicht durch das Jahressteuergesetz 1996, FR 1995, 766; LEY, Die bilanzielle Behandlung von Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteueranrechnungsansprüchen bei Personengesellschaften, DStR 1995, 1122; LEU, Anmerkung zum BFH-Urt. v. 10. 1. 1995 – VII R 41/94, DStZ 1996, 123; LEY, Buchführungspraxis – Umsetzung der Änderung bei der Erfassung von Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuer-Anrechnungsansprüchen bei Personengesellschaften, DStR 1996, 817; GÖRZ, Einbehaltene, aber nicht abgeführte Kapitalertragsteuer stellt Einnahme aus Kapitalvermögen dar, KFR F. 3 EStG § 36, 1/97, 47; GRAMS, Der Erstattungsanspruch im Steuerabzugsverfahren nach § 50 a Abs. 4 EStG, BB 1997, 70; BRUNNER, Der Lohnsteueranspruch gegen den Arbeitnehmer und sein Verhältnis zur (festgesetzten) Einkommensteuer, DB 1997, 399; MÖRSTEDT, Wann ist der Anspruch auf den Gewinn aus einer Kapitalgesellschaft zu aktivieren?, DStR 1997, 1225; HEUERMANN, Leistungspflichten im Lohnsteuerverfahren, StuW 1998, 219; WASSERMEYER, Finanzamt verweigert die Anrechnung der zu Unrecht abgeführten Lohnsteuer, IStR 2000, 688; GOSCH, Zur Anrechnung oder Erstattung von Lohnsteuer bei fehlender unbeschränkter Steuerpflicht, Anm. zum BFH-Urt. v. 23. 5. 2000 – VII R 3/00, StBp. 2000, 374; RÖNNIG, FA muss zu Unrecht abgeführte Lohnsteuer auf Einkommensteuer anrechnen, PISTB 2001, 5; KANZLER, Voraussetzungen für die Anrechnung zu Unrecht erhobener Lohnsteuer, FR 2001, 484; LUTZ, Der Erstattungsberechtigte in den Fällen zu Unrecht abgeführter Lohnsteuer, DStZ 2001, 470; s. auch das Schrifttum zu § 48 c.

**Verwaltungsanweisungen zu Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2:** OFD Nürnberg v. 1. 8. 1993, DStR 1994, 99; Nds. FinMin., Anpassung verwirkter Säumniszuschläge bei der Änderung der Anrechnungsverfügung in Steuerbescheiden v. 3. 2. 1994, DStR 1994, 394; Hess. FinMin., Anrechnung der Kapitalertragsteuer (Zinsabschlag) im Falle der Bilanzierung v. 21. 4. 1994, juris DokNr. 24348; OFD Düsseldorf-Köln-Münster, Berücksichtigung von Steuerabzugsbeträgen in Schätzungsfällen v. 6. 10. 1994, EStG-Kartei NRW § 36 EStG Nr. 3000; OFD Rostock v. 25. 11. 1998 S 0320 A-St 21 a, juris-Dok. FMNR 724710098; BMF, StAbzug bei beschränkt Steuerpflichtigen nach § 50 a Abs. 7 EStG v. 2. 8. 2002,

DStR 2002, 1529; BMF, Zweifelsfragen zu § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG; Sparkassen privaten Rechts v. 6. 8. 2002, DStR 2002, 1575.

Die Anordnung der Anrechnung von ESt. in ihren besonderen Erhebungsformen als EStVorauszahlung und AbzugSt. bei der Veranlagung ist eine der wesentlichen verfahrensrechtlichen Bedeutungen des § 36. Die Anrechnung ist systematisch zur endgültigen Abrechnung vorläufiger StZahlungen durch den Stpfl. selbst (Anm. 19) oder durch Dritte (Anm. 20 ff.) notwendig. Die Anrechnung erfolgt von Amts wegen (Anm. 7). Zu den Nachweispflichten s. Anm. 23. Der Anspruch auf Anrechnung ist von dem Anspruch auf Veranlagung nicht zu trennen. Er kann nicht gesondert abgetreten, gepfändet oder verpfändet werden (H. 213 c „Abtretung“ EStH; zur Abtretung des Erstattungsanspruchs s. Anm. 13).

EStVorauszahlungsbescheid und die Anmeldungen von AbzugSt. bilden den formellen Rechtsgrund für diese StZahlungen. Sie erledigen sich aber mit Ergehen des EStBescheids. Dieser löst sie als neuer, nunmehr alleiniger Rechtsgrund für die Verwirklichung der Steuerschulden ab (BFH v. 19. 12. 2000 VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353; v. 23. 5. 2000 VII R 3/00, BStBl. II, 581; v. 12. 10. 1995 I R 39/95, BStBl. II 1996, 87; v. 17. 5. 1995 I B 183/94, BStBl. II, 781; HEUERMANN, DB 1996, 1052 ff.; s. auch BFH v. 26. 7. 1995 I B 182/94, BFH/NV 1996, 318). Zu § 37 Abs. 2 AO s. Anm. 6.

Die Grundsätze des Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 gelten entsprechend für den StAbzug und die Anrechnung

- der ZuschlagSt. iSd. § 51 a,
- die KiSt. nach Maßgabe der KiStG der Länder (zB § 5 Abs. 1 KiStG NRW idF der Bekanntmachung v. 22. 4. 1975, GV NRW 1975, 438, zuletzt geändert durch Art. I des Gesetzes v. 6. 3. 2001, GV NRW 2001, 103),
- des SolZ gem. § 1 Abs. 2–4 SolZG.

Zur Anrechnung der BauAbzugSt. bei der EStVeranlagung des Erbringers einer Bauleistung im Inland gem. § 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 s. Anm. 6 und 20.

### C. Anrechnung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen (Abs. 2 Satz 2 Nr. 1)

19

**Vorauszahlungen:** Angerechnet werden die vom Stpfl. selbst entrichteten Vorauszahlungen auf die voraussichtliche EStSchuld. Nach der Klammerdefinition des Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 sind Vorauszahlungen nur solche iSd. § 37. Dazu zählen die durch Bescheid festgesetzten vier Regelvorauszahlungen gem. § 37 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 Satz 1, aber auch die sog. nachträgliche Vorauszahlung nach § 37 Abs. 3 Satz 3, die bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden 15. bzw. bei überwiegenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft des 21. Kalendermonat festgesetzt werden kann.

Freiwillige, nicht durch Bescheid festgesetzte Zahlungen des Stpfl., die er ausdrücklich als Vorauszahlungen auf die EStSchuld bestimmt hat, sind nicht anrechenbar, wenn sie das FA nicht zum Anlaß genommen hat, gem. § 37 Abs. 5 die Vorauszahlungen in einem Änderungsbescheid anzupassen (vgl. zu einer ähnlichen Problematik betreffend § 233a AO BFH v. 28. 2. 1996 XI R 44/94, BFH/NV 1996, 658 mwN).

**Für den Veranlagungszeitraum:** Der VZ bestimmt sich nach § 25 Abs. 1. Ein evtl. abweichendes Wj. (§ 4a) ist ohne Bedeutung. Entscheidend für die Anrech-

nung ist die Zuordnung der Vorauszahlungen zum VZ, für den die ESt. festgesetzt worden ist. Der Zeitpunkt ihrer Entrichtung ist dem gegenüber ohne Bedeutung. Die Tilgung der nachträglichen Anpassung der Vorauszahlung, die regelmäßig außerhalb des entsprechenden VZ erfolgt, ist gleichwohl für diesen zu berücksichtigen, da gem. § 37 Abs. 4 die nachträgliche Vorauszahlung durch Anpassung der letzten Regelvorauszahlung für den VZ erfolgt.

**Entrichtete Vorauszahlungen:** Angerechnet werden nicht die festgesetzten, sondern nur die entrichteten Vorauszahlungen. Die Entrichtung kann durch Gutschrift auf dem Konto des FA, durch Aufrechnung, Verrechnung oder durch Vollstreckungsmaßnahmen erfolgt sein. Auch rechtswidrig zu hoch festgesetzte Vorauszahlungen sind anzurechnen, wenn sie geleistet wurden.

Die Entrichtung kann unter Wahrung der sonstigen Voraussetzungen dem VZ der Anrechnung nachfolgen. Dies bedeutet aber keinesfalls die Anrechenbarkeit auch solcher Vorauszahlungen, die bis zur Veranlagung nicht entrichtet worden sind. Die Entrichtung vor Durchführung der Anrechnung, die regelmäßig mit dem EStBescheid verbunden wird, läßt diese überhaupt nur zu (glA BRENNER in K/S/M, § 3 Rn. C 7; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 9; SCHOLTZ in B/B, § 36 Rn. 16). Die noch offenen Vorauszahlungen fließen vielmehr nach Abs. 4 Satz 1 als sofort fällige Beträge in die Abschlußzahlung ein (Anm. 75).

**Erledigung des Vorauszahlungsbescheids:** Nach BFH v. 3. 7. 1995 GrS 3/93 (BStBl. II, 730) wird der Vorauszahlungsbescheid – mit Ausnahme seiner fortdauernden Wirkung als Rechtsgrundlage für verwirkte Säumniszuschläge oder Vollstreckungsakte – mit Ergehen des EStBescheids, in dem die Vorauszahlungen angerechnet werden, gegenstandslos. Dieser Beschluß ist trotz der Verhinderung seiner Rechtsfolgen für die Aufhebung der Vollziehung, die zu einer Erstattung von Vorauszahlungen oder AbzugSt. führen könnte (s. Anm. 4 und 6), in seinen Rechtsauffassungen weiterhin zu beachten und nicht überholt (glA BIRKENFELD in HHSp., § 361 AO Rn. 155; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. G 13; aA BMF, AEAO Nr. 4 Abs. 2 zu § 361). Nach Ergehen des EStBescheids fehlt daher für eine Klage gegen den Vorauszahlungsbescheid die Beschwer iSd. § 40 Abs. 2 FGO.

## D. Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2)

20

### I. Durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer

**Steuerabzug als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer:** Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 ordnet die Anrechnung der durch StAbzug erhobenen ESt. auf die mit der Veranlagung festgesetzte ESt. an. Damit ist auf die im EStG ausdrücklich als besondere Erhebungsformen der ESt. bezeichneten StAbzüge verwiesen:

- ▷ die *LSt.*, die vom ArbG im LStAbzugsverfahren bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erhoben wird (§ 38 Abs. 1 Satz 1);
- ▷ die *KapErtrSt.*, die nach folgenden Regelungen den StAbzug von Kapitalerträgen darstellt:
  - ▷ § 43 Abs. 1 Satz 1 für die Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–8 und Satz 2;

- ▷ § 18 a AuslInvestmG für Ausschüttungen, Zwischengewinne und Erträge iSd. §§ 17 und 18 AuslInvestmG sowie für den Teil der Einnahmen des Sondervermögens iSd. §§ 17, 18 AuslInvestmG, der nicht zur Ausschüttung oder Kostendeckung verwendet wird;
- ▷ § 38 b KAGG für die darin genannten Ausschüttungen, Zwischengewinne und Erträge sowie für den Teil der Einnahmen des Sondervermögens, der nicht zur Ausschüttung oder Kostendeckung verwendet wird.
- ▷ der *StAbzug bei beschränkter Stpfl.* mit den in § 50 a Abs. 1 und 4 Satz 1 Nr. 1–3 bezeichneten Einkünften sowie in den Fällen der Anordnung durch das FA gem. § 50 a Abs. 7.

**Die Bauabzugsteuer** gem. § 48 ist dagegen keine durch StAbzug erhobene ESt. iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1. Der Wortlaut des § 48 Abs. 1 enthält keine Anordnung des StAbzugs als besondere Erhebungsform der ESt. Dies ist systematisch gerechtfertigt. § 48 dient in erster Linie nicht der Erhebung von ESt., sondern der Sicherung des LSt.-, ESt.- und KStAufkommens für die Erbringer von Bauleistungen (§ 48 Anm. 8). Die Anrechnung der AbzugSt. erfolgt nach § 48 c Abs. 1 Satz 1 zweckentsprechend vorrangig auf die in Nr. 1 und 2 genannten LSt.- und ESt.- bzw. KStVorauszahlungen; eine Anrechnung auf die ESt. ist demnach ungewiß. UE schließt diese Auslegung aber nicht aus, daß die Anrechnung nach § 48 c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 mit der nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 verbunden wird. Es handelt sich dann um gesonderte Anrechnungsverfügungen mit jeweils eigenständigem verfahrensrechtlichen Schicksal (vgl. Anm. 7).

**Erhoben** ist die AbzugSt., wenn sie vom Schuldner der mit ihr belasteten Leistung für Rechnung des Stpfl. tatsächlich und vorschriftsgemäß einbehalten wird. Einbehalten werden muß im Regelfall

- ▷ die LSt. gem. § 38 Abs. 3 bei jeder Lohnzahlung vom Brutto-Arbeitslohn,
- ▷ die KapErtrSt. gem. § 44 Abs. 1 Satz 2 und 3 bei jedem Zufluß eines ihr unterliegenden Kapitalertrags,
- ▷ die AbzugSt. des beschränkt Stpfl. bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift (§ 73 c EStDV) der Aufsichtsratsvergütung oder der Vergütungen iSd. § 50 a Abs. 4 und 7.

Unterbleibt der Einbehalt, kann keine Anrechnung erfolgen, wenn keine Netto-lohnabrede vorliegt (BFH v. 18. 6. 1993 VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182; s. auch Anm. 24). Ist die AbzugSt. zwar vorschriftsmäßig einbehalten, aber nicht angemeldet und/oder abgeführt worden, ist sie grundsätzlich als erhoben anrechenbar; denn mit der Duldung des Einbehalts ist die Leistung des Stpfl. im StAbzugsverfahren erbracht, weitere Einflußmöglichkeiten hat er nicht (zur LSt.: BFH v. 1. 4. 1999 VII R 51/98, BFH/NV 2000, 46 mwN zur stRspr.; zur KapErtrSt.: BFH v. 23. 4. 1996 VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = DStZ 1997, 122). Zur Ausnahme s. Anm. 24 ff. Wird der Abzugspflichtige gem. §§ 42 d Abs. 3, 44 Abs. 5 oder § 50 a Abs. 5 Satz 5 (ggf. iVm. Abs. 7 Satz 3) für die AbzugSt. in Haftung genommen, sind diese mit Erlaß des Haftungsbescheids erhoben (BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 9; CONRAD in L/B/P, § 36 Rn. 15).

## II. Bei der Veranlagung erfaßte Einkünfte und nach § 3 Nr. 40 bzw. § 8 b KStG außer Ansatz bleibende Bezüge

21

**Bei der Veranlagung** müssen die Einkünfte mit StAbzug erfaßt werden, um die Anrechnung der AbzugSt. (Anm. 20) zu erreichen (sog. Korrespondenzprin-

zip, Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 Fall 1). Kommt es aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen nicht zu einer Veranlagung, kann allenfalls eine Erstattung der AbzugSt. in Betracht kommen (s. Anm. 22); eine Anrechnung scheidet aus.

**Erfaßt** sind die Einkünfte bei der Veranlagung idR bereits dann, wenn sie Besteuerungsgrundlage (§ 157 Abs. 2) geworden sind. Ihre konkrete stl. Auswirkung ist unerheblich. Daher sind sie auch dann erfaßt iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1, wenn sie Einzelposten insgesamt negativer Einkünfte iSd. §§ 19, 20, 50 a sind, wenn sie sich nicht steuererhöhend ausgewirkt haben, insbesondere weil sie geringer sind als der Pausch- und Freibetrag der § 9 a Abs. Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 4, oder wenn das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 Halbs. 1) den Grundfreibetrag (§ 32 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) nicht überschreitet. So sind Einkünfte mit LStAbzug auch erfaßt, wenn sie entgegen der Ansicht von ArbG und ArbN in der EStVeranlagung als solche aus freiberuflicher Tätigkeit qualifiziert werden (Hess. FG v. 8. 12. 1989, EFG 1990, 310, rkr.). KapErträge sind erfaßt, wenn sie auf Grund des § 20 Abs. 3 den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung zugeordnet sind (zur KapErtrSt. s. § 43 Abs. 4).

Umgekehrt muß die Anrechnung einer AbzugSt. unterbleiben, wenn die damit belasteten Einkünfte bei der Veranlagung – rechtmäßig oder rechtswidrig – unberücksichtigt bleiben (zur Ausnahme s. Anm. 24 „Abführung nicht geschuldeter AbzugSt.“). Nicht erfaßt werden insbesondere auch solche Einnahmen, die mangels Gewinn- bzw. Überschuerzielungsabsicht (vgl. § 2 Anm. 370 ff.) nicht steuerbar sind (BFH v. 31. 8. 1999 VIII R 23/98, BFH/NV 2000, 420) oder die lediglich dem Progressionsvorbehalt nach § 32 b unterliegen (FG Köln v. 27. 6. 2001, EFG 2001, 1288, Rev. I R 67/01). Werden Einkünfte bei der Veranlagung zwar dem Grunde nach, nicht aber in voller Höhe erfaßt, ist die Anrechnung der AbzugSt. nur im Verhältnis der erfaßten Einkünfte zu den tatsächlichen Gesamteinkünften zulässig. Denn eine bloße sachliche Korrespondenz zwischen AbzugSt. und Einnahmen genügt nicht.

BFH v. 6. 8. 1996 VII B 110/96, BFH/NV 1997, 106; v. 10. 1. 1995 VII R 41/94, BFH/NV 1995, 779; offen gelassen BFH v. 23. 5. 2000 VII R 3/00, BFH/NV 2000, 581; KIRCHHOF/GOSCH, EStG, 2. Aufl. 2002, § 36 Rn. 8; aA HEUERMANN, StuW 1998, 222 unter – uE fehlgehender – Berufung auf BFH v. 23. 4. 1996 VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = DStZ 1997, 122 – s. dazu auch Anm. 25 –; DERS., DB 1996, 1055 f.

Zur Frage der Anrechnung von AbzugSt., die ohne Zufluß von Einkünften oder bei Zufluß stfreier Einkünfte abgeführt wurden, s. Anm. 24. Ist die Veranlagung bestandskräftig durchgeführt, ist eine nachträgliche Änderung allein der Anrechnungsverfügung idR unzulässig (s. Anm. 7 und 23). Zur Anrechnung bei Schätzung von Besteuerungsgrundlagen s. Anm. 24 ff.

**Anrechnung ohne Erfassung der Einkünfte:** In zwei Fällen läßt das Gesetz die Anrechnung von KapErtrSt. zu, obwohl die Dividenden stfrei und damit in der Veranlagung nicht erfaßt sind.

► *Nach § 3 Nr. 40 außer Ansatz bleibende Bezüge* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 Fall 2): Nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ist nur die Hälfte der in § 3 Nr. 40 genannten Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen stpfl. (s. auch Anm. 6);

► *Nach § 8 b Abs. 1 und 6 Satz 2 KStG außer Ansatz bleibende Bezüge* (Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 Fall 3):

▷ § 8 b Abs. 1 KStG stellt die Bezüge einer Körperschaft iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a sowie Einnahmen aus der Veräußerung und der Abtre-

tion von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 2 stfrei.

- ▷ § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG läßt die dort näher bezeichneten Bezüge und Gewinne, die einem Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als mittelbar Beteiligtem zufließen, und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen stfrei. Dies soll nach Auffassung der FinVerw. entsprechend für den Zufluß bei Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 5 KStG gelten (BMF v. 6. 8. 2002, DStR 2002, 1575).

Die Regelung des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist zur Wahrung der Besteuerungssystematik erforderlich. Denn diese stfreien Einkünfte unterliegen gem. § 43 Abs. 1 Satz 3 dem Abzug von KapErtrSt.

In einer weiteren, von der Rspr. entwickelten Fallgruppe kann es zu einer Anrechnung von LSt. kommen, obwohl keine Einkünfte in der Veranlagung erfaßt werden; s. Anm. 23 „Abführung nicht geschuldeter AbzugSt.“.

**Keine Anrechnung von Abzugsteuer mit Abgeltungswirkung:** Hat die AbzugSt. Abgeltungswirkung, unterbleibt ihre Anrechnung; denn die zu Grunde liegenden Einkünfte werden bei der Veranlagung nicht erfaßt. Einen StAbzug mit Abgeltungswirkung regeln

- ▷ § 37a Abs. 2 Satz 1 iVm. § 40 Abs. 3 für stpfl. Sachprämien iSd. § 3 Nr. 38, für die ein Unternehmen die pauschale ESt. erhebt;
- ▷ § 40 Abs. 3 Satz 3 für Lohn Einkünfte, für die die LSt. gem. §§ 40, 40a und 40b pauschaliert worden ist. Die Pauschalierung muß tatsächlich durchgeführt worden sein. Mit Rücknahme des Pauschalierungsantrags entfällt die Abgeltungswirkung (BFH v. 19. 2. 2002 VI B 240/01, BFH/NV 2002, 784; v. 18. 1. 1991 VI B 140/89, BStBl. II, 309 mwN; BLÜMICH/HEUERMANN, § 40 Rn. 125; TRZASKALIK in K/S/M, § 40 Rn. D 6); liegen die Pauschalierungsvoraussetzungen nicht vor, tritt die Abgeltungswirkung nicht ein (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 52/87, BFH/NV 1990, 490). In beiden Fällen sind die Einkünfte bei der Veranlagung zu erfassen, die LSt. ist anzurechnen. Zur Nettolohnvereinbarung s. Anm. 24;
- ▷ § 50 Abs. 5 Satz 1 für Einkünfte beschränkt Stpfl. aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen und Vergütungen gem. § 50a Abs. 1 und 4. Für den vom FA angeordneten StAbzug nach § 50a Abs. 7 ist die Abgeltungswirkung allerdings gem. § 50a Abs. 7 Satz 4 ausgeschlossen. Der sog. Sicherungseinbehalt hat nur Vorauszahlungscharakter. Ihm muß eine Veranlagung mit Anrechnung der AbzugSt. gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 nachfolgen.

Auch § 46 Abs. 4 ordnet die Abgeltungswirkung der LSt. an. Doch kommt es in diesem Fall nicht zu einer EStVeranlagung, so daß § 36 insgesamt nicht anwendbar ist (Anm. 21).

**Ausnahmen von der Abgeltungswirkung bei beschränkter Steuerpflicht:** Die AbzugSt. können dagegen anrechenbar sein, wenn und soweit Ausnahmen von der Abgeltungswirkung zugelassen sind.

Für beschränkt Stpfl. enthält § 50 Abs. 5 Satz 2 solche Ausnahmeregelungen hinsichtlich abzugspl. Arbeitslöhne, Kapitalerträge oder Vergütungen iSd. § 50a. Für erweitert beschränkt Stpfl. mit Einkünften, die der KapErtrSt. oder der AbzugSt. gem. § 50a unterliegen, enthält § 2 Abs. 5 Satz 2 AStG eine weitere Ausnahme von der Abgeltungswirkung des StAbzugs. Diese Norm verweist auf § 50 Abs. 5 Satz 2 (§ 2 Abs. 1 AStG).

Zusammenfassend ist die Durchbrechung der Abgeltungswirkung der AbzugSt. bei beschränkter oder erweitert beschränkter Stpfl. wie folgt darzustellen:

- ▷ *LSt.*: Anrechnung im Rahmen der Veranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 und der Antragsveranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 2,
- ▷ *KapErtrSt.*: Anrechnung im Rahmen der Veranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 und der Veranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1, wenn die KapErträge BE des inländischen Betriebs sind,
- ▷ *AbzugSt. nach § 50 a*: Anrechnung im Rahmen der Veranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 und der Veranlagung gem. § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 1, wenn die Vergütungen BE des inländischen Betriebs sind. Diese Voraussetzungen werden in dieser Fallgruppe wegen der Anforderungen der §§ 12, 13 AO nur selten erfüllt sein. Eine weitgehende Gleichstellung mit durch Verzicht auf die Abgeltungswirkung ist EU-rechtlich nicht geboten (glA WATERKAMP-FAUPEL, FR 1995, 771):

In allen übrigen Fällen verhindert die Abgeltungswirkung des StAbzugs gem. § 50 Abs. 5 Satz 1 eine Anrechnung.

**Zeitpunkt der Erfassung:** Die Steueranrechnung hat in jenem VZ zu erfolgen, in welchem die mit dem StAbzug belasteten Einkünfte erfaßt werden. Darauf, ob dies zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist, kommt es nicht an (BFH v. 26. 11. 1997 I R 110/97, BFH/NV 1998, 581 mwN). Grundsätzlich ist auf den Zufluß der erfaßten Einkünfte gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 (s. dazu § 11 Anm. 15 ff.), bei bilanzieller Erfassung auf den Realisationszeitpunkt iSd. § 4 Abs. 1, § 5 (§ 11 Abs. 1 Satz 4) abzustellen; s. im übrigen Anm. 24 ff. Bei abweichendem Wj. gilt § 4 a Abs. 2. Danach ist zu unterscheiden:

- ▷ *Bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft* werden die Einkünfte des Wj. nach Maßgabe des Verteilungsschlüssels gem. § 4 a Abs. 2 Nr. 1 den VZ zugeordnet. Da dies zugleich den Zeitpunkt der Erfassung der Einkünfte iSd. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 bestimmt, ist die KapErtrSt. im gleichen Verhältnis in den jeweiligen VZ anrechenbar.
- ▷ *Bei Gewerbetreibenden* sind die Einkünfte dem VZ zugeordnet, in dem das Wj. endet. Im gleichen VZ sind die darauf entfallenden KapErtrSt. anzurechnen.

### III. Keine Steuererstattung

**Erstattung von Abzugsteuern:** Die AbzugSt. sind nur anrechenbar, soweit nicht ihre Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Die Erstattung kann beantragt und durchgeführt werden

▶ *nach dem EStG*

- ▷ für die LSt. gem. § 42 b Abs. 1 Satz 1,
- ▷ für die KapErtrSt. gem. §§ 44 b oder § 44 c für Kapitalerträge iSd. § 38 b Abs. 3 KAGG iVm. § 39 b KAGG (hierzu ausführlich GRAFFE, DStZ 1988, 508 ff.),
- ▷ für die AbzugSt. des beschränkt Stpfl. gem. § 50 d (vgl. GRAMS, BB 1997, 75 ff.),
- ▶ *gem. § 37 Abs. 2 AO* im Fall einer rechtsgrundlos erbrachten Zahlung. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, daß bereits die Anmeldung der AbzugSt. einen formellen Rechtsgrund iSd. Norm schafft (s. Anm. 18).

Auf die Erl. zu diesen Vorschriften wird verwiesen.

**Erstattungsantrag:** Nach dem Gesetzeswortlaut genügt zum Ausschluß der Anrechnung bereits die Stellung eines Erstattungsantrags. Dieses Ergebnis ist jedoch teleologisch dahin zu korrigieren, daß eine Anrechnung jedenfalls bei bestandskräftiger Ablehnung des Erstattungsantrags zu erfolgen hat (ebenso BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 164; CONRADI in L/B/P, § 36 Rn. 11). Denn Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 will lediglich einen doppelten Rückfluß der AbzugSt. an den Stpfl., nämlich durch Anrechnung und Erstattung, verhindern. Der Erstattungsantrag muß tatsächlich gestellt sein. Die bloße rechtliche Möglichkeit, innerhalb der Verjährungsfrist des § 228 noch die Erstattung der AbzugSt. zu beantragen, hindert dagegen die Anrechnung nicht (glA BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 164; SCHOLTZ in B/B, § 36 Rn. 21).

**Durchführung der Erstattung:** Die Anrechnung ist nach Durchführung eines Erstattungsverfahrens unabhängig davon ausgeschlossen, ob dessen Voraussetzungen vorgelegen haben. Insbesondere ist vom ArbG zu Unrecht erstattete LSt. nicht anrechenbar, wenn der Erstattungsbetrag dem ArbN zugeflossen ist (BFH v. 28. 4. 1961 VI 301/90 U, BStBl. III, 372). Ohne Auszahlung des Erstattungsbetrags kann unter den Voraussetzungen des § 42 d Abs. 3 Satz 4, dh. ohne Kenntnis des ArbN von diesem Sachverhalt (dazu im einzelnen Anm. 24 „Versagung der Anrechnung“) die Anrechnung erfolgen (BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 161).

#### IV. Bescheinigung des Steuerabzugs

23

Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 macht die Anrechnung der durch StAbzug erhobenen ESt. von der Vorlage der Bescheinigung nach § 45 a Abs. 2 oder 3 abhängig. Die KapErtrStBescheinigung ist materiell-rechtliche Voraussetzung der StAnrechnung (BFH v. 26. 11. 1997 I R 110/97, BFH/NV 1998, 581; v. 19. 7. 1994 VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362 zur Parallelvorschrift des Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b betreffend die Vorlage der Bescheinigung über die anrechenbare KSt. gem. § 44 KStG, s. Anm. 54; aA SCHOLTZ in B/B, § 36 Rn. 22). Die Bescheinigung muß den Stpfl. als Anrechnungsberechtigten (s. Anm. 24 ff.) ausweisen. Im Fall des § 8 b Abs. 6 Satz 2 KStG (s. Anm. 21) ist der Stpfl. dazu nicht in der Lage. Gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 3 kann die Anrechnung aber durchgeführt werden, wenn er die dem Gläubiger der KapErtr. ausgestellte Bescheinigung nach § 45 a Abs. 2 oder 3 vorlegt.

Für die LSt. und den StAbzug für beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 5 Satz 2 bestehen dagegen keine besonderen Nachweiserfordernisse. Jedes Beweismittel ist zugelassen (BFH v. 22. 9. 1978 VI R 221/75, BStBl. II 1979, 55). Der LStAbzug wird regelmäßig durch die LStBescheinigung gem. § 41 b nachgewiesen. Dieser kommt aber keine der KapErtrStBescheinigung vergleichbare materiell-rechtliche Bedeutung zu, sondern ist lediglich für den Stpfl. eine Nachweiserleichterung. Das FA ist bei der Anrechnung daran nicht gebunden (BFH v. 19. 10. 2001 VI R 36/96, BFH/NV 2002, 340; v. 21. 1. 2000 VII B 205/99, BFH/NV 2000, 1080).

## V. Einzelfälle

## 24 1. Anrechnung der Lohnsteuer

**Abführung nicht geschuldeter Lohnsteuer:** Die Anrechnung eines StAbzugsbetrags hängt nicht davon ab, ob die AbzugSt. tatsächlich geschuldet wurde und der Abführende zum Abzug verpflichtet war. Sie findet vielmehr auch dann statt, wenn die quellenbesteuerten Einkünfte nicht sachlich stpfl. waren und die AbzugSt. deshalb zu Unrecht abgeführt worden ist. Denn auch dann leistet der Abführende sowohl aus seiner eigenen Sicht als auch aus derjenigen des FA für Rechnung des Stpfl.; die Zahlung stellt sich für den Leistenden wie für den Empfänger als Leistung des Stpfl. dar (BFH v. 29. 11. 2000 I R 102/99, BStBl. II 2001, 195; v. 23. 5. 2000 VII R 3/00, BStBl. II, 581). Zwei Fallgruppen sind zu unterscheiden:

► *Die LSt. wird abgeführt, obwohl dem Stpfl. kein abzugspflicht. Lohn zugeflossen ist.* Nach dem Korrespondenzprinzip (Anm. 21) hat eine Anrechnung dieser LSt. zu unterbleiben, da keine mit StAbzug belasteten Einkünfte in der Veranlagung des Stpfl. erfaßt werden. Der Abführende hat einen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO, da der estl. Erstattungsanspruch nach Abs. 4 Satz 2 iVm. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 insoweit nicht entstehen kann (zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 6).

BFH v. 17. 5. 2001 X B 69/00, BFH/NV 2001, 1521; v. 29. 11. 2000 I R 102/99, BStBl. II 2001, 195; v. 23. 5. 2000 VII R 3/00, BStBl. II, 581; v. 15. 11. 1999 VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547; Lutz, DStZ 2001, 471 f.; vgl. aber Hess. FG v. 8. 12. 1989, EFG 1990, 310, rkr.

► *Die LSt. wird abgeführt, obwohl der Lohn zugeflossen, aber nicht sachlich stpfl. ist,* sei es wegen Wegfalls der unbeschränkten StPfl., sei es wegen StFreiheit nach einem DBA. Nach der Rspr. des BFH entspricht es der Steuergerechtigkeit und der materiell-rechtlich möglichst zutreffenden Gesamtbelastung, im Rahmen der ohnehin durchzuführenden Veranlagung die zu Unrecht einbehaltene LSt. durch Anrechnung nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 zu erstatten. Das Korrespondenzprinzip werde nicht verletzt; die Einkünfte seien in der Veranlagung erfaßt, wenn das FA nach Prüfung der Rechtslage den stfreien Teil der Einkünfte bei der StFestsetzung bewußt außer Ansatz gelassen habe. Dies entspreche auch dem Normzweck, da die Verhinderung einer doppelten Besteuerung der mit AbzugSt. belasteten Einkünfte auch durch Anrechnung mit dem Ziel der Erstattung überzahlter AbzugSt. wegen StFreiheit der Einkünfte erreicht werde (BFH v. 19. 12. 2000 VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353; v. 23. 5. 2000 VII R 3/00, BStBl. II, 581; v. 15. 11. 1999 VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547).

► *Stellungnahme:* Die Rspr. überzeugt im Ergebnis als Ausdruck materieller Steuergerechtigkeit. Sieht man nur den Wortlaut des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1, kann sie zwar in der Begründung keine Zustimmung finden. Die Wahrung des Korrespondenzprinzips (Anm. 21) ist schwer einsehbar, da offenbar die nur „virtuelle“ (GOSCH, StBp. 2000, 375) Erfassung von Einkünften zur Anrechnung genügen soll (krit. auch KIRCHHOF/GOSCH II. § 36 Rn. 12; GOSCH, StBp. 2000, 375; WASSERMAYER, IStR 2000, 688). Eine systematisch verankerte Rechtfertigung kann uE aber daraus hergeleitet werden, daß Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 iVm. Abs. 4 Satz 2 als allgemeine Erstattungsvorschrift für das EStG ausgelegt wird, die § 37 Abs. 2 AO in allen Fällen verdrängt, in denen eine Veranlagung durchzuführen ist (s. ausführlich Anm. 3).

**Anrechnungsberechtigte:** Die Person des Anrechnungsberechtigten ergibt sich aus § 38 Abs. 3 Satz 1. Danach wird die LSt. für Rechnung des ArbN als dem StSchuldner (§ 38 Abs. 2 Satz 1) einbehalten. Anrechnungsberechtigt ist damit der ArbN, dem der Lohnanspruch nach dem Arbeitsvertrag (§ 611 Abs. 1 BGB) zusteht. Wird LSt. einbehalten und abgeführt, obwohl kein Arbeitsvertrag besteht, ist nur der Stpfl. anrechnungsberechtigt, zu dessen Gunsten die Einbehaltung und Abführung erfolgte. Die LSt. kann nicht auf die ESt. des Abführenden angerechnet werden (BFH v. 17. 5. 2001 X B 69/00, BFH/NV 2001, 1521 mwN).

**Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht:** Verfügt ein beschränkt Stpfl. nicht über wesentliche Auslandseinkünfte, wird auf Antrag eine Veranlagung als (fiktiv) unbeschränkt Stpfl. gem. § 1 Abs. 3 durchgeführt. Besonderheiten ergeben sich bei der Anrechnung der LSt. nicht, da die inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Veranlagung erfaßt werden (vgl. § 1 Anm. 268). Zur Kap-ErtrSt. s. Anm. 25. Stellt sich nachträglich heraus, daß die Voraussetzungen der fiktiv unbeschränkten StPflicht nicht vorgelegen haben, ist die Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 durchzuführen (dazu Anm. 21).

**Lohnzahlungen durch Dritte:** Zahlt ein Dritter, ohne selbst ArbG zu sein, den Lohn an den ArbN aus, ist die LSt. aus der Sicht des ArbN erhoben (Anm. 20), wenn der Zahlende die StAbzugsbeträge vom Bruttoentgelt des ArbN entsprechend den Eintragungen auf der LStKarte einbehalten hat. Der Dritte handelt dann in Erfüllung der Lohnzahlungspflicht des ArbG; er ist lediglich dessen Zahlstelle. Zahlung des Arbeitslohns und Einbehaltung der StAbzugsbeträge sind dem ArbG zuzurechnen (BFH v. 1. 4. 1999 VII R 51/98, BFH/NV 2000, 46). In allen Fällen der Lohnzahlung durch Dritte ohne Einschaltung des ArbG wird keine LSt. einbehalten, so daß ihre Anrechnung bereits mangels Erhebung ausscheidet. Zum Ausschluß der Haftung des ArbG in diesen Fällen s. BFH v. 24. 10. 1997 VI R 23/94, BStBl. II 1999, 323; § 42d Anm. 64 mwN.

**Nettolohnvereinbarung:** Ü bernimmt der ArbG auf Grund einer Nettolohnabrede die LSt. des ArbN, werden dessen Lohneinkünfte bei der Veranlagung in Höhe des Nettolohns zuzüglich der darauf entfallenden, vom ArbG zu tragenden LSt. erfaßt. Zugleich wird diese hinzugerechnete LSt. – ggf. unabhängig von ihrer Abführung durch den ArbG (s. Anm. 20 und unten „Versagung der Anrechnung“) – gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 angerechnet.

BFH v. 10. 1. 1995 VII R 41/94, BFH/NV 1995, 779; v. 24. 2. 1988 I R 143/84, BStBl. II, 819; v. 13. 11. 1987 VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; v. 26. 2. 1982 VI R 123/78, BStBl. II, 403; v. 16. 8. 1979 VI R 13/77, BStBl. II, 771; v. 10. 6. 1966 VI 261/64, BStBl. III, 607; v. 19. 12. 1960 VI 92/60 U, BStBl. III 1961, 170).

**Schätzung von Lohneinkünften:** Werden die Besteuerungsgrundlagen gem. § 162 AO geschätzt und gehören hierzu Einkünfte iSd. § 19, kann auch eine darauf entfallende einbehaltene LSt. geschätzt werden. Die Schätzung von der StErhebung zuzurechnenden StAbzugsbeträgen kann nicht unmittelbar auf § 162 AO gestützt werden, da diese Norm auf die StFestsetzung anwendbar ist. Die Schätzung der LSt. ist zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes unter Beachtung aller schätzungsrelevanten Umstände geboten, wenn im Einzelfall auf Grund tatsächlicher Anhaltspunkten von einem LStEinbehalt des ArbG ausgegangen werden kann (BFH v. 21. 1. 2000 VII B 205/99, BFH/NV 2000, 1080; v. 29. 2. 1996 X B 303/95, BFH/NV 1996, 606). Ob § 162 AO entsprechend angewendet wird (s. TRZASKALIK in HHSp., § 162 AO Rn. 5) oder die Schätzung – uE mit den besseren Gründen – auf § 88 Abs. 2 AO gestützt wird

(so OFD Rostock v. 25. 11. 1998 S 0320 A-St 21 a; OFD Düsseldorf-Köln-Münster v. 6. 10. 1994, EStG-Karte § 36 Karte 3000; OFD Nürnberg v. 1. 8. 1993, DStR 1994, 99), ist im Ergebnis unerheblich. Die FinVerV schätzt die LSt. regelmäßig in einer solchen Höhe, daß es nicht zu einer Erstattung kommt.

Eine Änderung der Anrechnung nach Einreichung der StErklärung setzt insbes. voraus, daß der Schätzungsbescheid selbst noch änderbar ist (s. Anm. 7). Werden infolge der Schätzung die Einkünfte bei der Veranlagung in geringerer Höhe erfaßt, als sie tatsächlich erzielt worden sind, so ist die einbehaltene LSt. nur insoweit auf die EStSchuld anzurechnen, als sie mit den bei der Veranlagung angesetzten Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Höhe nach korrespondiert (BFH v. 10. 1. 1995 VII R 41/94, BFH/NV 1995, 799; s. auch Anm. 21).

**Versagung der Anrechnung:** Mit dem vorschriftsmäßigen Einbehalt der LSt. durch den ArbG hat der Stpfl. grundsätzlich einen Anspruch auf Anrechnung unabhängig von ihrer Anmeldung und/oder Abführung (Anm. 20). Der ArbN ist, da er durch Duldung des Einhalts das Seine getan hat, grundsätzlich schutzwürdig. Ist die LSt. zwar einbehalten, aber nicht angemeldet worden, kommt es, wenn ihre Anrechnung versagt wird, zu einer doppelten Inanspruchnahme des Stpfl. Dies widerspricht dem Wertungssystem des Gesetzes, soweit es nicht selbst den Interessenausgleich zwischen ArbG, ArbN und Fiskus zu Lasten des ArbN regelt. Dieser Ausgleich erfolgt über § 42d Abs. 3 Satz 4. Darf der ArbN danach nicht in Anspruch genommen werden, käme die Versagung der LStAnrechnung einer Umgehung dieser Norm gleich.

Die Versagung der Anrechnung ist aus diesem Grund von den Voraussetzungen abhängig zu machen, an die das Gesetz die Inanspruchnahme des ArbN im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft mit dem ArbG knüpft. Sie ist demnach zulässig, wenn

- der ArbG die LSt. nicht vorschriftsmäßig vom ArbLohn einbehalten hat (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 1),
- der ArbN weiß, daß der ArbG die einbehaltene LSt. nicht vorschriftsmäßig angemeldet hat, und den Sachverhalt nicht unverzüglich dem FA mitgeteilt hat (§ 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2).

Der nicht vorschriftsmäßige Einbehalt der LSt. durch den ArbG wirkt sich unmittelbar über Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 auf die Höhe des Anrechnungsbetrags aus. Daher ist in diesem Zusammenhang für das Versagen der LStAnrechnung allein der Tatbestand des § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 von Bedeutung (dazu im einzelnen § 42d Anm. 142 ff.). Hat der ArbN also positive Kenntnis von der Pflichtverletzung des ArbG (§ 41 a) und meldet er diese nicht unverzüglich dem FA, ist es nicht unbillig, die Anrechnung der einbehaltenen, aber nicht angemeldeten und damit auch nicht abgeführten LSt. zu unterlassen.

HM, zum Ganzen vgl. nur BFH v. 1. 4. 1999 VII R 51/98, BFH/NV 1999, 46; v. 8. 11. 1985 VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; v. 18. 5. 1972 IV R 168/68, BStBl. II, 816; FG Münster v. 17. 9. 1996 6 K 3698/95 E, juris-Dok. STRE967131870; v. 22. 6. 1995, EFG 1996, 25, rkr.; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 81; ausführlich VÖLLEMEKE, DB 1994, 1747 ff.

Nach § 42d Abs. 3 Satz 4 hat das FA eine Ermessensentscheidung über die Inanspruchnahme entweder des ArbG oder des ArbN zu treffen. Dies ist jedoch nicht auf die Versagung der LStAnrechnung im Rahmen des Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 übertragbar. Es liegt kein Haftungsfall, bezogen auf die Abführungspflicht des ArbG, vor. Der ArbN ist und bleibt gem. § 38 Abs. 2 Satz 1 Schuldner der LSt.

GIA § 42 d Anm. 142; HARTZ/MEESSEN/WOLF, ABC-Führer Lohnsteuer, „Haftung für Lohnsteuer“ B IV 1 aE; SCHMIDT/DRENSECK XXI. § 42 d Rn. 19; VÖLLMEKE, DB 1994, 1751; ebenso BFH v. 21. 2. 1992 VI R 141/88, BStBl. II, 565 zum Nachforderungsbescheid gegen den ArbN; aA FG Münster v. 22. 6. 1995, EFG 1996, 25, rkr.; HEUER-MANN, DB 1994, 2412; TRZASKALIK in K/S/M, § 42 d Rn. D 8; SCHICK, BB 1983, 1042.

Seine Inanspruchnahme im der Veranlagung unmittelbar nachfolgenden Anrechnungsverfahren ist durch das Legalitätsprinzip (§ 85 AO) gefordert. Daran ändert die Anwendung der in § 42 d Abs. 3 Satz 4 – einer Haftungsnorm – zum Ausdruck kommenden gesetzgeberischen Wertung auf Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 – eine Norm der StErhebung – nichts (BFH v. 13. 1. 1989 VI R 153/85, BStBl. II, 447; v. 17. 5. 1985 VI R 137/82, BStBl. II, 660; aA VÖLLMEKE, DB 1994, 1747 f.). Mangels Ausübung einer Ermessensentscheidung kann der Anrechnungsverfügung keine konstitutive Wirkung beigelegt werden (Anm. 7; aA – folgerichtig – VÖLLMEKE, DB 1994, 1750). Zum Zusammenhang zwischen der LStAnrechnung und der Abwicklung der Inanspruchnahme des ArbN als StSchuldner gem. § 42 d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 gelten die Ausführungen zur KapErtrSt. (Anm. 25) entsprechend.

Werden die Voraussetzungen, unter denen die Anrechnung der LSt. hätte versagt werden können, erst nach Bestandskraft der EStVeranlagung festgestellt und fehlt es an einer Änderungsbefugnis gem. §§ 164, 165, 172 ff. AO, muß eine Änderung der Anrechnungsverfügung unterbleiben. Steht die Bestandskraft einem Nachforderungsbescheid nach § 42 d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2 entgegen (dazu zutr. BFH v. 9. 10. 1992 VI R 47/91, BStBl. II 1993, 169; v. 13. 1. 1989 VI R 153/85, BStBl. II, 447 mwN), darf auch die Anrechnung der LSt. nicht nachträglich versagt werden.

**Zeitpunkt der Anrechnung:** Grundsätzlich erfolgt die Anrechnung der LSt. in dem VZ, in dem der Arbeitslohn zugeflossen ist. Maßgeblich ist § 38 a Abs. 1 Satz 2 und 3, der der allgemeinen Zuflußregel des § 11 Abs. 1 Satz 1 vorgeht (§ 11 Abs. 1 Satz 3); s. § 11 Anm. 88 ff. und § 38 a Anm. 21 ff.

## 2. Anrechnung der Kapitalertragsteuer

25

**Abführung nicht geschuldeter Kapitalertragsteuer:** Wird KapErtrSt. abgeführt, obwohl sie materiell nicht geschuldet ist, sind die zur LSt. entwickelten Grundsätze (Anm. 24) sinngemäß anzuwenden. Eine solche Fallgestaltung dürfte aber kaum praktisch werden.

**Anrechnungsberechtigte:** Die Person des Anrechnungsberechtigten ergibt sich aus § 44 Abs. 1 Satz 3. Danach wird die KapErtrSt. für Rechnung des Gläubigers der KapErträge als dem StSchuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1) einbehalten. Anrechnungsberechtigt ist folglich, wem die KapErträge zustehen. Ihm ist auch die StBescheinigung nach § 45 a Abs. 2 oder 3 (s. Anm. 23) zu erteilen. Maßgeblich ist bei dieser Beurteilung nicht, wer zivilrechtlich Inhaber der ertragbringenden Forderung ist, sondern wem die Erträge auf Grund des § 2 Abs. 1 Satz 1 stl. zuzurechnen sind, wer also die rechtliche und tatsächliche Macht hat, das KapVermögen entgeltlich auf Zeit zu überlassen.

BFH v. 29. 3. 2001 IV R 71/99, BFH/NV 2001, 1251; v. 22. 8. 1990 I R 69/89, BStBl. II 1991, 38; v. 29. 11. 1982 GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. 140 c; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 20 Rn. 21.

Dies ergibt sich auch aus der Sonderregelung des § 20 Abs. 2 a Satz 1 iVm. § 39 AO und Satz 3. Zessionar (§ 398 BGB) und Nießbraucher (§ 1068 BGB) können anrechnungsberechtigt sein, wenn ihnen die Erträge in vorstehendem Sinn zugerechnet werden können. Liegt also zB, wie häufig, nur ein Nießbrauch am

Gewinn(anteil) vor, verbleibt es bei der Zuordnung der Erträge zum Inhaber des Stammrechts. Gehört eine Forderung zum Gesamthandsvermögen einer PersGes., sind die Erträge nach hM in der PersGes. netto, dh. ohne AbzugSt. gewinnwirksam zu erfassen und estl. gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 den Gesellschaftern zuzurechnen. Diese sind nach dem Gewinnverteilungsschlüssel anrechnungsberechtigt; die Erfassung der KapErtrSt. erfolgt in ihrem SonderBV. Zur gesonderten Feststellung der AbzugSt. s. Anm. 7.

BFH v. 22. 11. 1995 I R 185/94, BStBl. II 1996, 360; v. 22. 11. 1995 I R 114/94, BStBl. II 1996, 531; BGH v. 30. 1. 1995 II ZR 42/94, NJW 1995, 1088 = DStR 1995, 574; LEX, DStR 1995, 1122; DIES., DStR 1996, 817; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 20 Rn. 212 mwN auch zur aA.

**Fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht:** Beantragt ein beschränkt StPfl. eine Veranlagung als (fiktiv) unbeschränkt StPfl. gem. § 1 Abs. 3 (s. Anm. 24), gelten die inländischen Einkünfte gem. § 1 Abs. 3 Satz 3 (§ 1 Anm. 278 ff.) als nicht der deutschen ESt. unterliegend, soweit nach dem jeweils maßgeblichen DBA mit dem Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht an der Quelle für die BRD beschränkt ist. Dies gilt gem. Art. 10 und 11 OECD-MA, die regelmäßig in die DBA der BRD übernommen sind, für Dividenden und Zinsen. Insoweit hat auch die Anrechnung der KapErtrSt. zu unterbleiben.

GLA BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 110; zur Auslegung des § 1 Abs. 3 und § 32b Abs. 1 Nr. 3 ausführlich FG Köln v. 27. 6. 2001, EFG 2001, 1288, Rev. I R 67/01; zum Progressionsvorbehalt gem. § 32b s. auch Anm. 21; s. auch WATERKAMP-FAUPEL, FR 1995, 769.

Stellt sich nachträglich heraus, daß die Voraussetzungen der fiktiv unbeschränkten StPfl. nicht vorgelegen haben, ist die Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 durchzuführen (dazu Anm. 21).

**Schätzung von Kapitaleinkünften:** Werden Kapitaleinkünfte gem. § 162 AO geschätzt, darf – anders als bei der LSt. (Anm. 24) – keine anrechenbare KapErtrSt. berücksichtigt werden (BFH v. 21. 1. 2000 VII B 205/99, BFH/NV 2000, 1080). Dies folgt aus der Notwendigkeit, gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 eine StBescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder 3 vorlegen zu müssen (s. Anm. 23).

**Versagung der Anrechnung:** Zwischen der Einbehaltung und Abführung der KapErtrSt. und der Einbehaltung und Anmeldung der LSt. bestehen keine Wesensunterschiede. Daher kann zum Grundsätzlichen auf Anm. 24 verwiesen werden. Für die Anrechnung der KapErtrSt. bedeutet diese Auffassung, daß die Versagung der Anrechnung nicht unbillig ist, wenn die Voraussetzungen des § 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 erfüllt sind. Die Norm regelt die Inanspruchnahme des Gläubigers der KapErträge parallel zu § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2. Die Anrechnung kann demnach nur versagt werden, wenn der Gläubiger die Verletzung der Abführungspflicht durch den Schuldner oder die die KapErträge auszahlende Stelle (§ 44 Abs. 1 Satz 5) positiv kannte und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilte. Auch insoweit liegt eine gebundene, keine Ermessensentscheidung vor (glA GRAFFE, DStZ 1988, 507; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXI. § 44 Rn. 10; s. auch BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 83).

Der BFH ist im Ur. v. 23. 4. 1996 VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = DStZ 1997, 122 (II. 1. b. aa der Gründe) dieser Auffassung entgegen getreten. Zwar verweist der Senat ausdrücklich auf die Parallelität zu § 42d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2, verwirft sie aber letztlich gegen die – umfangreich dokumentierte – hM. Selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 soll danach die Anrechnung gem. Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 erfolgen müssen. Dem kann nicht zuge-

stimmt werden. Es sind keine Gründe ersichtlich, die eine Abweichung von der mit der hM hier vertretenen Systematik nur für die KapErtrSt. rechtfertigen könnten (krit. auch BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. D 83). Insbesondere besteht kein Zusammenhang des Zuflußproblems mit der Frage, ob letztlich die Anrechnung durchzuführen ist. Für den maßgeblichen VZ ist auf Grund des Einbehalts ein Anrechnungsanspruch des Stpfl. entstanden, der den Zufluß der Kapitalerträge in Höhe der KapErtrSt. im VZ rechtfertigt. Mit der Begründung des Anrechnungsanspruchs zu Gunsten des Stpfl. gegen das FA ist die KapErtrSt. zugeflossen (zur LSt., aber instruktiv und auf die KapErtrSt. übertragbar BFH v. 29. 11. 2000 I R 102/99, BStBl. II 2001, 195). Diesem Anspruch steht aber der spätestens in der die Veranlagung begleitenden Anrechnungsverfügung geltend zu machende Anspruch des FA gegen den Stpfl. nach § 44 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 gegenüber. Mit der Versagung der Anrechnung erfolgt – quasi gedanklich innerhalb einer „juristischen Sekunde“ – einerseits die Anrechnung der KapErtrSt., andererseits in gleicher Höhe die Inanspruchnahme des Stpfl. als Gläubiger der KapErträge nach § 44 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2. Damit ist der Anrechnungsanspruch erfüllt, die KapErtrSt. dem Stpfl. betragsmäßig endgültig zugeflossen. Zugleich ist der letzte Akt des Anmeldeverfahrens, die Erhebung der KapErtrSt. abgewickelt. Diese Auffassung gilt uE in gleicher Weise für die anderen AbzugSt.

**Zeitpunkt der Anrechnung:** Grundsätzlich erfolgt die Anrechnung der KapErtrSt. in dem VZ, in dem der Kapitalertrag zugeflossen ist. Hierfür gelten je nach Art der Einkünfteermittlung die bilanziellen Grundsätze der § 4 Abs. 1, § 5 oder die Zuflußgrundsätze des § 11 Abs. 1 Satz 1, ggf. iVm. § 4 Abs. 3. Auch die neuere Rspr. zur sog. phasengleichen Aktivierung von Gewinnansprüchen (BFH v. 7. 8. 2000 GrS 2/99, BStBl. II, 632) ist zu beachten. Ist die KapErtrSt. gesondert (und einheitlich) festgestellt worden (s. Anm. 7), bindet der Feststellungsbescheid das WohnsitzFA auch hinsichtlich des VZ, in dem die Anrechnung zu erfolgen hat. Zum abweichenden Wj. s. Anm. 21.

### 3. Anrechnung der Abzugsteuer für beschränkt Steuerpflichtige

26

**Abführung nicht geschuldeter Abzugsteuer:** Wird AbzugSt. gem. § 50 a abgeführt, obwohl sie materiell nicht geschuldet ist, sind die zur LSt. dargestellten Grundsätze (Anm. 24) sinngemäß anzuwenden.

**Anrechnungsberechtigte:** Die Person des Anrechnungsberechtigten ergibt sich aus § 50 a Abs. 5 Satz 2, für den Sicherungseinbehalt gem. § 50 a Abs. 7 über dessen Satz 3. Danach wird der StAbzug für Rechnung des beschränkt stpfl. Gläubigers, dem StSchuldner, vorgenommen. Anrechnungsberechtigt ist demnach, wem zivilrechtlich die Vergütung iSd. § 50 a zusteht.

**Fiktiv unbeschränkte Steuerpflichtige:** Beantragt ein beschränkt Stpfl. eine Veranlagung als (fiktiv) unbeschränkt Stpfl. gem. § 1 Abs. 3 (s. Anm. 24), ist gem. § 1 Abs. 3 Satz 5 gleichwohl der StAbzug nach § 50 a vorzunehmen. Im übrigen s. Anm. 24 und 25. Stellt sich nachträglich heraus, daß die Voraussetzungen der fiktiv unbeschränkten StPfl. nicht vorgelegen haben, ist die Veranlagung nach § 50 Abs. 5 Satz 2 Halbs. 2 Nr. 1 durchzuführen (dazu Anm. 21).

**Schätzung von Vergütungen:** Werden Vergütungen iSd. § 50 a gem. § 162 AO geschätzt, gelten die zur LSt. dargestellten Grundsätze (Anm. 24) entsprechend. Allerdings ist hier besonders sorgfältig zu prüfen, ob im Einzelfall die tatsächlichen Anhaltspunkte die Annahme eines Einbehalts der AbzugSt. durch den Vergütungsschuldner rechtfertigen.

**Versagung der Anrechnung:** Zwischen der Einbehaltung und Abführung der AbzugSt. gem. § 50 a und der Einbehaltung und Anmeldung der LSt. bestehen keine Wesensunterschiede; s. daher zum Grundsätzlichen Anm. 24. Zum Zusammenhang zwischen der Anrechnung einerseits und der Inanspruchnahme des Vergütungsgläubigers gem. § 50 a Abs. 5 Satz 6 Nr. 2 andererseits gelten die Ausführungen zur KapErtrSt. (Anm. 25) entsprechend.

Für die Anrechnung der AbzugSt. gem. § 50 a bedeutet diese Auffassung, daß die Versagung der Anrechnung nicht unbillig ist, wenn die Voraussetzungen des § 50 a Abs. 5 Satz 6 Nr. 2 erfüllt sind (ebenso GRAMS, BB 1997, 76). Die Norm regelt die Inanspruchnahme des beschränkt Stpfl. parallel zu § 42 d Abs. 3 Satz 4 Nr. 2. Die Anrechnung kann demnach nur versagt werden, wenn der beschränkt Stpfl. die Verletzung der Abführungspflicht durch den Vergütungsschuldner (§ 50 a Abs. 5 Satz 3) positiv kannte und dies dem FA nicht unverzüglich mitteilte. Dies gilt auch für die Anrechnung des Sicherungseinhalts gem. § 50 a Abs. 7 Satz 3 iVm. Abs. 5 Satz 3.

**Zeitpunkt der Anrechnung:** Grundsätzlich erfolgt die Anrechnung der AbzugSt. in dem VZ, in dem die Vergütung zugeflossen ist. Soweit zur Veranlagung die Erfassung der Einnahmen als BE eines inländischen Betriebs notwendig ist, gelten die maßgeblichen Gewinnermittlungsvorschriften. S. Anm. 21, dort auch zum abweichenden Wj.

27–29 Einstweilen frei.

## E. Anrechnung der Körperschaftsteuer (Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2 Nr. 3

**Schrifttum:** MARKS, Zu den Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform auf die Rechnungslegung, WPg. 1977, 197; SCHOLTZ, Das Anrechnungsverfahren bei Investmentgesellschaften, FR 1977, 105; SCHOOR, Unterschiedliche Bewertung verdeckter Gewinnausschüttungen und Anrechnungsverfahren, StBp. 1981, 184; SIMON, Der Anspruch auf Körperschaftsteueranrechnung bei Anteilen im Betriebsvermögen, BB 1981, 133; HEIBEL, Die Ausschüttung von Auslandseinkünften, DB 1984, 2060; LEISNER, Kein Anrechnungsverfahren für Steuerbefreite?, StuW 1984, 244; MELLICHE, Inwieweit können Verluste aus Genußscheinen steuerlich geltend gemacht werden?, BB 1989, 465; WASSERMEYER, Rund um die Anrechnung der Körperschaftsteuer, GmbHR 1989, 423; WIDMANN, Körperschaftsteuer-Anrechnung und Verfahrensrecht, FR 1989, 224; DÖTSCH, Standortsicherungsgesetz: Auseinanderfallen von Stammrecht und Dividendenschein – Dividenden-Stripping, DB 1993, 1842; BIPPUS, Dividenden-Stripping, RIW 1994, 945; DÖTSCH, Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer ab 1995, GmbHR 1994, 592; GREFE, Neuregelungen des Anrechnungsverfahrens durch das Standortsicherungsgesetz und deren Auswirkungen auf Finanzierungsentscheidungen, DStR 1994, 440; KRAWITZ, Aktuelle Änderungen der einkommensteuerlichen Behandlung des sog. Dividenden-Strippings, DStR 1994, 881; WINTER, Bezüge des Gesellschafters aus dem EK 04, GmbHR 1994, 867; LEY, Die bilanzielle Behandlung von Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteueranrechnungsansprüchen bei Personengesellschaften, DStR 1995, 1122; MIELKE, Vollausschüttung und Ausschüttungsbemessung unter Berücksichtigung des Solidaritätszuschlages, DStR 1995, 386; MÜLLER, Das „Schumacker“-Urteil des EuGH und seine Auswirkungen auf die beschränkte Steuerpflicht, DStR 1995, 585; GREIF/REINHARDT, Der Ausweis der Körperschaftsteuervergütung nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG im Jahresabschluß, DB 1996, 2237; JORDE, Dividendenerträge in Rechnungslegung und Gesellschaftsvertrag von Personengesellschaften, DB 1996, 233; LEY, Buchführungspraxis: Erfassung von Körperschaftsteueranrechnungsansprüchen bei Personengesellschaften, DStR 1996, 817; MERKERT, Das deutsche Körperschaftsteuersystem muß seine nationalen Fesseln sprengen, Festschrift

Hans Flick, Köln 1997; WUTTKE, Verdeckte Gewinnausschüttung – Bilanz – Bestandskraft, DStR 1996, 485; SORGENFREI, „Bilaterales Dividenden-Stripping“ und Kapitalverkehrsfreiheit, IStR 1997, 705, 738.

## 1. Überblick

30

Die Vorschrift hat eine zentrale Funktion innerhalb des KStAnrechnungsverfahrens. Sie regelt die Anrechnung der auf ausgeschütteten Gewinnen lastenden KSt. auf die ESt. oder KSt. des Anteilseigners. Mit dieser Anrechnung wird die Doppelbelastung der Gewinnausschüttungen inländ. Körperschaften beseitigt und die Ertragsteuerbelastung an die individuellen Verhältnisse der verschiedenen Anteilseigner herangeführt. Nach den Sätzen 1 und 2 wird die auf Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a lastende KSt. iHv. 3/7 der Einnahmen angerechnet. Nach Satz 3 erfolgt diese Anrechnung grds. unabhängig von der Entrichtung der KSt. Satz 4 beinhaltet einen abschließenden Katalog von Tatbestandsmerkmalen, von denen jedes einzelne einer Anrechnung entgegensteht.

## 2. Rechtsentwicklung und zeitliche Anwendung

31

Die Vorschrift wurde durch das KStRG v. 31. 8. 1976 (BGBl. I, 2597; BStBl. I, 445) anlässlich der Einführung des KStAnrechnungsverfahrens in das EStG eingefügt und hat in der Vergangenheit insbes. in der Zusammensetzung des Ausschlußkatalogs in Satz 4 verschiedene Änderungen bzw. Ergänzungen erfahren. Durch das StSenkG v. 23. 10. 2000 (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428) wurde das KStAnrechnungsverfahren abgeschafft und das Halbeinkünfteverfahren auf Gewinnausschüttungen eingeführt. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ist mit dieser Umstellung entbehrlich geworden und wurde ersatzlos aufgehoben. Das Halbeinkünfteverfahren ist auf Ausschüttungen inländ. KapGes. grds. ab dem VZ 2002 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1): Entsprechend ist auf Ausschüttungen lastende KSt. grds. letztmalig bei der Veranlagung der Anteilseigner zur ESt. bzw. KSt. 2001 gem. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 anzurechnen (§ 52 Abs. 50b).

## II. Anrechnung von Körperschaftsteuer bei Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 (Satz 1)

### 1. Körperschaftsteuer

32

Nur die in Art. 106 GG als Gemeinschaftsteuer bezeichnete inländ. KSt. ist anrechenbar. Andere von Körperschaften entrichteten Abgaben an inländ. und ausländ. Steuergläubiger sind von der Anrechnung ausgeschlossen. Für den Solidaritätszuschlag besteht ein eigenständiges vereinfachtes Anrechnungsverfahren (§ 3 Abs. 1 Nr. 1 SolZG).

### 2. Ausschüttende Körperschaft

#### a) Begriff

33

Abs. 2 Nr. 3 nennt als Voraussetzung für die Anrechnung lediglich, daß es sich um die KSt. einer unbeschr. stpfl. Körperschaft oder Personenvereinigung handeln muß. Die Begriffe „Körperschaft“ und „Personenvereinigung“ werden in dieser Vorschrift nicht näher erläutert. Eine eindeutige Abgrenzung dieser Gebilde ergibt sich aber dadurch, daß die Anrechnung als weitere Voraussetzung das Vorliegen bestimmter Einnahmen iSd. § 20 fordert.

34 **b) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften**

Nur die auf Ausschüttungen von KapGes. und Genossenschaften lastende KSt. ist anrechenbar. Dies folgt aus der Bindung an den Bezug von Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 oder nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a. KapGes. in diesem Sinne sind AG und GmbH. Die in § 20 Abs. 1 Nr. 1 genannten bergbautreibenden Vereinigungen sind durch das Bundesberggesetz v. 13. 8. 1980 (BGBl. I, 1310) aufgelöst worden, soweit sie am 1. 1. 1982 noch nicht in KapGes. umgewandelt waren.

35 **c) Andere Körperschaften und Personenvereinigungen**

Ausschüttungen anderer Körperschaften und Personenvereinigungen iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 3–6 KStG (Versicherungsvereine a. G., sonstige juristische Personen des privaten Rechts, nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen, andere Zweckvermögen des privaten Rechts, nach BFH v. 11. 2. 1987 I R 43/83 [BStBl. II, 643] Betriebe gewerblicher Art) berechtigen grundsätzlich nicht zur Anrechnung von KSt. Ausschüttungen wirtschaftlicher Vereine, insb. von Realgemeinden an deren Mitglieder, fallen nach BFH v. 14. 2. 1984 VIII R 126/82 (BStBl. II, 580 mwN) dann unter § 20 Abs. 1 Nr. 1, wenn den Mitgliedern einer kapitalmäßigen Beteiligung gleichkommende Mitgliedschaftsrechte zustehen (BFH v. 23. 9. 1970 I R 22/67, BStBl. II 1971, 47; v. 11. 2. 1987 I R 43/83, BStBl. II, 643; v. 8. 2. 1995 I R 73/94, BStBl. II, 552). Der BFH geht damit davon aus, daß § 20 Abs. 1 Nr. 1 eine abschließende Aufzählung ausschüttender Körperschaften iSd. § 36 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 enthält. Dies erscheint sachgerecht, da die Anrechnung von KSt. beim Anteilseigner bzw. Mitglied nur dann möglich ist, wenn die Körperschaft ihrerseits auf der Basis einer Steuerbilanz und des ausgewiesenen Eigenkapitals eine Gliederungsrechnung erstellt. Bei den sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts wird diese Voraussetzung regelmäßig nicht erfüllt sein.

36 **d) Unbeschränkte Steuerpflicht der ausschüttenden Körperschaft**

**Sitz oder Geschäftsleitung:** Die KSt. kann nur angerechnet werden, wenn die ausschüttende Körperschaft oder Personenvereinigung der unbeschr. StPfl. unterliegt. Diese setzt voraus, daß sie ihren Sitz (§ 11 AO) oder die Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat (§ 1 Abs. 1 Satz 1 KStG). Körperschaften und Personenvereinigungen ohne Sitz oder Geschäftsleitung im Inland müssen für Ausschüttungen keine Ausschüttungsbelastung herstellen und sind konsequenterweise auch nicht in das KStAnrechnungsverfahren einbezogen worden (§ 27 Abs. 1 KStG).

**Beschränkte Steuerpflicht der ausschüttenden Körperschaft:** Die von einer beschr. stpfl. Körperschaft entrichtete KSt. kann nicht nach Abs. 2 Nr. 3 auf die deutsche ESt. des unbeschr. estpfl. Anteilseigners angerechnet werden. Dies gilt ebenso, wenn die beschr. stpfl. Körperschaft Gewinne ausschüttet, die aus der Beteiligung an einer unbeschr. stpfl. Gesellschaft (Tochtergesellschaft) herrühren und mit inländ. KSt. belastet sind. Die Dividenden dieser inländ. Tochtergesellschaft unterliegen im Inland zwar der Ausschüttungsbelastung von 30 vH, jedoch münden sie in das Ergebnis der ausländ. Gesellschaft ein und werden im Fall einer Weiterausschüttung in eine Ausschüttung der ausländ. Körperschaft umqualifiziert. Die auf diesem Gewinn der Tochtergesellschaft lastende KSt. wird somit definitiv, da sie weder von der beschr. stpfl. ausländ. Körperschaft

(§ 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG) noch von einem evtl. inländ. Anteilseigner an derselben angerechnet werden kann.

Das gleiche gilt im Ergebnis, wenn die ausschüttende ausländ. Körperschaft die Dividenden der inländ. Beteiligung bzw. Tochtergesellschaft über eine inländ. Betriebsstätte bezieht. Bei der Veranlagung zur beschr. StPfl. mit den Einkünften aus dieser Betriebsstätte (§§ 2 Nr. 1, 8 Abs. 1 KStG, § 49 Abs. 1 Nr. 1, 2 Buchst. a und 3 EStG) kann die ausländ. Körperschaft die auf den Dividenden lastende KSt. anrechnen (§§ 50, 51 KStG). Allerdings entfällt diese Anrechnung, soweit die im Inland erwirtschafteten Gewinne an unbeschr. stpfl. Anteilseigner ausgeschüttet werden.

### 3. Zur Anrechnung berechtigende Kapitalerträge

#### a) Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1

37

**Gewinnanteile (Dividenden) und Ausbeuten (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alt. 1):** Zu den darunter fallenden Einnahmen s. § 20 Anm. 150–163.

**Sonstige Bezüge, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Alt. 2):** Darunter fallen typischerweise die von einer KapGes. ausgegebenen Genußrechte. Der Unterschied zu Anteilsrechten besteht darin, daß sie lediglich Gläubigerrechte auf schuldrechtlicher Grundlage darstellen und keine Mitverwaltungs-, sondern lediglich Vermögensrechte gewähren, vgl. § 20 Anm. 165. Die Regelung ist mit dem Wortlaut des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG abgestimmt, wonach Ausschüttungen auf derartige Genußrechte das kstpfl. Einkommen nicht mindern. Berechtigt das Genußrecht nicht zum Bezug eines Anteils am Gewinn und am Liquidationserlös, sind die Zahlungen bei der KapGes. als Betriebsausgaben abziehbar und unterliegen somit nicht der KSt.; entsprechend ist der Inhaber des Genußscheins nicht anrechnungsberechtigt. Zahlungen auf Genußrechte, die zwar ein Recht auf Beteiligung am laufenden Gewinn, nicht aber am Liquidationserlös einräumen, mindern nach Auffassung des BFH das zu versteuernde Einkommen der KapGes. (BFH v. 19. 1. 1994 I R 67/92, BStBl. II 1996, 77). Die FinVerw. wendet dieses Urteil nicht an (BMF v. 27. 12. 1995, BStBl. I 1996, 49; str., vgl. BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. E 43).

**Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2):** Die Vorschrift wurde durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224) eingefügt und hat lediglich klarstellenden Charakter. Bereits zuvor hatte die Rspr. beim Anteilseigner hinzuzurechnende verdeckte Gewinnausschüttungen von KapGes., GmbH und Genossenschaften als Kapitalerträge iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 behandelt (BFH v. 18. 11. 1980 VIII R 8/78, BStBl. II 1981, 261); vgl. § 20 Anm. 230 ff.

**Rückzahlung von Einlagen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3):** Zum Begriff s. § 20 Anm. 310–316.

Einnahmen aus der Rückgewähr von EK 04 = verwendbares Eigenkapital gem. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG gehören nicht zu den stpfl. Einnahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und können somit auch nicht zur Anrechnung von KSt. berechtigen. Unter diese Ausnahmeregelung fallen Einlagen, die das Eigenkapital der KapGes. ab Einführung des Anrechnungsverfahrens = nach dem 31. 12. 1976 erhöht haben. Rechtlicher Hintergrund dieser Regelung ist, daß derartige Vermögensmehrungen bei der KapGes. gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG weder den Gewinn noch das stpfl. Einkommen erhöht haben. Konsequenterweise

führt die Rückgewähr beim Anteilseigner nicht zu stpfl. Einnahmen und ist auf der Ebene der KapGes. nach § 40 Nr. 2 KStG keine Ausschüttungsbelastung herzustellen (BFH v. 7. 11. 1990 I R 68/88, BStBl. II 1991, 177).

Vor der Einführung des Anrechnungsverfahrens bis 31. 12. 1976 der KapGes. zugeführte Einlagen werden in der Gliederung dem EK 03 zugeordnet (§ 30 Abs. 2 Nr. 3 KStG). Bei Rückzahlung dieser sog. Alteinlagen muß die Ausschüttungsbelastung hergestellt und beim Anteilseigner unter Anrechnung der KSt. ein Kapitalertrag versteuert werden.

Bei der Rückgewähr von Einlagen ist die Verwendungsfiktion des § 28 Abs. 3 KStG zu beachten. Weisen somit nach der Verwendungsfiktion vorgehende Teile des verwendbaren Eigenkapitals positive Salden aus, gelten diese selbst dann als vorrangig verwendet, wenn die KapGes. handelsrechtlich Einlagen zurückgewährt.

### 38 b) Einnahmen aus Kapitalherabsetzung und Liquidation (§ 20 Abs. 1 Nr. 2)

Zu Begriff und Umfang s. § 20 Anm. 320–340.

Zu den in dieser Vorschrift bezeichneten Einnahmen gehören Bezüge, die auf Grund einer Kapitalherabsetzung oder nach der Auflösung unbeschr. stpfl. Körperschaften oder Personenvereinigungen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 anfallen. Dabei handelt es sich um die Rückzahlung von Nennkapital sowie um sog. Liquidationsraten. Voraussetzung für die Zuordnung dieser Bezüge zu den Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2 ist aber, daß bei den Bezügen verwendbares Eigenkapital iSd. § 30 Abs. 2 Nr. 4 KStG (Einlagen) als verwendet gilt. Wegen der stl. Behandlung zurückgezahlter Einlagen s. Anm. 37.

**Rückzahlung von Nennkapital:** Wird Nennkapital zurückgezahlt, gilt Eigenkapital iSd. § 29 KStG nur als verwendet, soweit das Nennkapital durch die Umwandlung von Rücklagen entstanden ist und die Rücklagen aus dem Gewinn eines Wj. gebildet worden sind, das nach dem 31. 12. 1976 abgelaufen ist (§ 29 Abs. 3 KStG). Die Rückzahlung von Nennkapital, das durch Einzahlungen der Anteilseigner geschaffen worden ist, gehört nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, desgleichen nicht die Rückzahlung von Nennkapital durch beschr. stpfl. Körperschaften (§ 20 Abs. 1 Nr. 2). Ist das Nennkapital durch die Umwandlung von Rücklagen entstanden, die aus Gewinnen früherer Wj. gebildet worden sind, gehört die Kapitalrückzahlung bei den Anteilseignern zwar zu den Kapitaleinkünften, wenn die Kapitalherabsetzung innerhalb von 5 Jahren nach der Kapitalerhöhung durchgeführt worden ist (§ 5 KapErhStG idF v. 25. 3. 1998, BGBl. I, 590). Dennoch ist in diesen Fällen die Anrechnung von KSt. bei dem Anteilseigner ausgeschlossen, weil dieser Teil des zurückgezahlten Nennkapitals nicht zum verwendbaren Eigenkapital der Gesellschaft gehört (§ 5 Abs. 2 KapErhStG). Es handelt sich jedoch nicht um Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 2, sondern um besondere Kapitalerträge, die einer von der KapGes. geschuldeten Pauschsteuer iHv. 30 vH unterliegen. Die Herabsetzung des aus diesen Rücklagen gebildeten Kapitals löst weder die Ausschüttungsbelastung aus noch eröffnet sie die Möglichkeit einer KStAnrechnung (§ 41 Abs. 1, 2 KStG iVm. §§ 20 Abs. 1 Nr. 2, 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG). Wird das aus Altrücklagen gebildete Nennkapital nach Ablauf der 5-Jahresfrist herabgesetzt, liegen beim Anteilseigner nicht stbare Kapitalrückzahlungen vor.

**Zahlung von Liquidationsraten:** Wird eine unbeschr. stpfl. Körperschaft liquidiert, gehören die Liquidationsraten auch insoweit zu den Einnahmen aus

Kapitalvermögen, als sie aus Rücklagen bezahlt werden. Dabei ist es unerheblich, ob die Rücklagen vor der Einführung des Anrechnungsverfahrens zum 1. 1. 1977 oder nach diesem Zeitpunkt gebildet worden sind. In beiden Fällen zählen die Rücklagen zum verwendbaren Eigenkapital der zu liquidierenden Körperschaft (§ 29 KStG). In beiden Fällen ist der Anteilseigner zur Anrechnung berechtigt.

#### c) Erträge aus Investmentanteilen

39

Ausschüttungen auf Investmentanteile und die im Sondervermögen der Kapitalanlagegesellschaft thesaurierten Einnahmen iSd. § 20 gehören nach § 39 Abs. 1 KAGG idF v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601) vorbehaltlich der Subsidiaritätsklausel zu den Kapitalerträgen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1. Zur Anrechnung berechtigt sind die Teile der Kapitalerträge, die aus mit KSt. vorbelasteten Erträgen des Sondervermögens stammen (§§ 39 a Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 KAGG).

#### d) Subsidiaritätsklausel (§ 20 Abs. 3)

40

Kapitalerträge gem. § 20 Abs. 1, 2 werden gem. § 20 Abs. 3 ggf. in Einkünfte nach den §§ 13, 15, 18, 21 umqualifiziert. Dessen ungeachtet bleiben die zugrundeliegenden Kapitalerträge für die Anwendung des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 „Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2“ bzw. „Einnahmen iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b“ und berechtigen als solche zur Anrechnung der darauf lastenden KSt.

### 4. Anrechnungsberechtigte

#### a) Anteilseigner

41

Voraussetzung für die Anrechnung der KSt. ist, daß der Stpfl. Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 bezogen hat (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 1). Hierzu muß er grundsätzlich Anteilseigner der ausschüttenden Körperschaft sein. Dieser verwirklicht den gesetzlichen Tatbestand der Einkünfteerzielung, so daß ihm die Einnahmen stl. zuzurechnen sind. Gem. § 20 Abs. 2a ist Anteilseigner derjenige, dem nach § 39 AO die Anteile zuzurechnen sind.

#### b) Beschränkt steuerpflichtige Anteilseigner

42

Von der Anrechnung ausgenommen sind Anteilseigner, die beschr. stpfl. (§ 50 Abs. 5 Sätze 2, 1 EStG, §§ 51, 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG) oder als Körperschaft stbefreit sind (§ 5, 51 KStG). Beschränkt stpfl. Anteilseigner sind ausnahmsweise dann doch zur Anrechnung berechtigt, wenn die Kapitalerträge im Rahmen eines inländ. Betriebs erzielt werden (§ 50 Abs. 5 Satz 2 EStG, §§ 51, 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG). In den Fällen des § 50 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1–3 findet das KStAnrechnungsverfahren dagegen keine Anwendung („Satz 1 gilt nicht ...“).

#### c) Nicht-Anteilseigner

43

**Personengesellschaft oder Personengemeinschaft:** Beteiligt sich eine PersGes. oder -gemeinschaft an einer KapGes., fällt die Beteiligung in deren Gesamthands- bzw. Bruchteilsvermögen. In diesem Fall rechnet die Gewinnausschüttung zu den Einkünften der Gesellschaft bzw. Gemeinschaft und nimmt an der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte teil (§§ 39 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a AO). Da die PersGes. bzw. -gemeinschaft als solche nicht zur ESt. veranlagt wird, entsteht das KStAnrechnungsguthaben ori-

ginär in den verschiedenen Personen der anrechnungsberechtigten Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler. Für seine Verteilung ist grds. der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgebend. Der KStAnrechnungsanspruch ist ggf. im Sonderbetriebsvermögen des einzelnen Gesellschafters (Mitunternehmers) zu erfassen (H 138 Abs. 3 „GmbH-Beteiligung“ EStH; BGH v. 30. 1. 1995 II ZR 42/94, DStR 1995, 574; BFH v. 22. 11. 1995 I R 114/94, BStBl. II 1996, 531).

**Nießbraucher:** Der Nießbraucher ist nur dann zur Anrechnung der KSt. berechtigt, wenn die verursachenden Einkünfte aus Kapitalvermögen ihm und nicht dem Nießbrauchsgeber bzw. Anteilseigner stl. zuzurechnen sind. Dies ist dann der Fall, wenn er die gesetzlichen Voraussetzungen der Einkünfteerzielung in seiner Person erfüllt. Zu den Voraussetzungen s. § 20 Anm. 50–63.

**Kapitalanlagegesellschaften:** Die Kapitalanlagegesellschaft hält die verschiedenen Anteile und Wertpapiere im Sondervermögen treuhänderisch für die Inhaber der Investmentanteile. Gem. § 39 AO wären die Treugeber als Anteilseigner anzusehen damit anrechnungsberechtigt. Dieses Verfahren wäre allerdings nicht durchführbar, da sich die Zusammensetzung der am Sondervermögen Beteiligten laufend ändert. Das auf den Erträgen lastende KStAnrechnungsguthaben wird daher unmittelbar an die Depotbank vergütet (§ 38 Abs. 2 KAGG). Bei Weiterausschüttung an den am Stichtag maßgeblichen Personenkreis muß die Anlagegesellschaft für die vorbelasteten Teile der Ausschüttung die Ausschüttungsbelastung erneut herstellen (§ 38 a Abs. 1 KAGG). Die Fondsanteileigner können diese wiederum anrechnen (§ 39 a Abs. 1 KAGG). Soweit die Anlagegesellschaft mit KSt. vorbelastete Einnahmen thesauriert und die Einnahmen dem Anteilseigner als zugeflossen gelten, ist ebenfalls eine Ausschüttungsbelastung herzustellen, welche auf der Ebene des Anlegers anrechenbar ist (§ 39 a Abs. 2 iVm. § 38 a Abs. 2 KAGG).

#### 44 5. Maximal anrechenbare Körperschaftsteuer

Die KSt. ist in Höhe von  $\frac{3}{7}$  der Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 anzurechnen. Damit entspricht sie der bei der KapGes. nach § 27 Abs. 1 KStG herzustellenden Ausschüttungsbelastung. Der Faktor  $\frac{3}{7}$  gilt erstmals für Ausschüttungen nach dem 31. 12. 1993 aufgrund eines ordentlichen Gewinnverteilungsbeschlusses für ein abgelaufenes Wj. und für andere Ausschüttungen und sonstige Leistungen, die im letzten Wj. vor dem 1. 1. 1994 erfolgten. Für frühere Ausschüttungen galt ein Faktor von  $\frac{9}{16}$  der Dividende.

### III. Anrechnung von Körperschaftsteuer bei Einnahmen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a (Satz 2)

#### 45 1. Zur Anrechnung berechtigende Kapitalerträge aus der Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Ansprüchen

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a auch die Einnahmen, die der Inhaber eines Anteilsrechts aus der Veräußerung von Dividendenscheinen oder von sonstigen Ansprüchen losgelöst von den zugehörigen Aktien oder Anteilen erzielt. Zu den sonstigen Ansprüchen, die nicht durch Dividendenscheine verbrieft sind, gehören zB Gewinnansprüche gegen eine GmbH oder eine Genossenschaft. Das vom Erwerber an den Anteilseigner zu zahlende Entgelt richtet sich in diesem Fall nach der Höhe der zu erwartenden Ausschüttungen – ihm fließt quasi der zu erwartende Kapi-

talertrag im voraus zu. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a normiert daher Einnahmen aus der Veräußerung derartiger Gewinnansprüche als Kapitalerträge des Veräußerers; allerdings nur dann, wenn der Veräußerer zugleich Inhaber des Stammrechts ist (Erstveräußerung) und dieses auch zurückbehält. Die Veräußerung von Stammrecht und Gewinnanspruch (§ 101 Nr. 2 BGB) sowie evtl. nachfolgende Weiterveräußerungen sind nicht begünstigt. Der spätere Bezug der Dividende durch den Erwerber kommt nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 lediglich dem Einzug der abgetretenen Forderung gleich und begründet keinen weiteren Kapitalertrag (BTDrucks. 12/5016, 87 im Anschluß an BFH v. 11. 12. 1968 I 250/64, BStBl. II 1969, 188). Weitere Einzelheiten vgl. § 20 Anm. 1020 ff.

## 2. Anwendung der Anrechnungsvoraussetzungen des Satzes 1

46

Die Voraussetzungen für die Anrechnung sind in Satz 2 nicht abschließend aufgeführt. Wie sich aus den einleitenden Worten „Das gleiche gilt ...“ ergibt, müssen zusätzlich die in Nr. 3 Satz 1 genannten Voraussetzungen erfüllt sein, soweit sie der Natur nach bei der Veräußerung von Dividendenscheinen oder sonstigen Ansprüchen vorliegen können. Auch bei diesen Einnahmen ist daher nur inländ. KSt. anzurechnen.

Außerdem kommt die Anrechnung nur in Betracht, wenn die veräußerten Dividendenscheine von einer unbeschr. stpfl. Körperschaft ausgegeben sind oder wenn sich die sonstigen veräußerten Ansprüche an eine solche Körperschaft oder Personenvereinigung richten. Es muß sich somit um Ansprüche gegenüber Steuersubjekten handeln, deren Gewinnausschüttungen die Anteilseigner nach Nr. 3 Satz 1 zur Anrechnung von KSt. berechtigen.

## 3. Anrechnungsberechtigter

47

Da der Erstveräußerer als Inhaber des Stammrechts nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Einnahmen aus Kapitalvermögen bezieht, ist er anrechnungsberechtigt. Die Beschränkung der Anrechnung auf die Person des Veräußerers soll insbes. vermeiden, daß persönlich nicht anrechnungsberechtigte Anteilseigner das KStGuthaben über Gestaltungen einer anderen Person zukommen lassen. Wäre der Erwerber eines Dividendenscheins zur Anrechnung berechtigt, würde er unter Umständen dem Veräußerer einen um den Wert des Anrechnungsanspruchs erhöhten Preis zahlen. Nichtanrechnungsberechtigte Anteilseigner könnten das Steuerguthaben über den Veräußerungspreis realisieren. Außerdem wird durch die Beschränkung der Anrechnung auf den veräußernden Inhaber des Stammrechts eine mehrfache Anrechnung der nur einmal entrichteten KSt. ausgeschlossen (Nr. 3 Satz 2).

## 4. Maximal anrechenbare Körperschaftsteuer

48

Zur Vermeidung von Mißbräuchen begrenzt das Gesetz die Anrechnung auf 3/7 des Veräußerungserlöses, höchstens jedoch auf 3/7 des Betrags, der an den Erwerber bzw. Folgerwerber tatsächlich ausgeschüttet wird (Ausschüttung < Verkaufserlös). Ohne diese Anrechnung würde die auf der Dividende lastende Ausschüttungsbelastung definitiv bzw. durch die zusätzliche Besteuerung beim Veräußerer eine Doppelbelastung eintreten. Für den Fall, daß die spätere Ausschüttung den Verkaufserlös übersteigt, sieht Nr. 3 Satz 2 nicht vor, daß die anzurechnende KSt. auf 3/7 des Ausschüttungsbetrags heraufgeschleust wird. Dieser Mehrbetrag scheidet für das Anrechnungsverfahren aus. Für den Bereich des

Privatvermögens wird man diesem Ergebnis zustimmen müssen, da der Veräußerer auch nur den niedrigeren Veräußerungserlös nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a versteuern muß und der Erwerber keine Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Wenn aber die Dividendenscheine beim Erwerber in das Betriebsvermögen gelangen und die gegenüber den Anschaffungskosten der abgetretenen Forderung höhere Dividende versteuert werden muß, wäre es konsequent gewesen, auch diesen Mehrbetrag in die Anrechnung einzubeziehen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 50).

49

#### IV. Anrechnung unabhängig von der Entrichtung der Körperschaftsteuer (Satz 3)

Nr. 3 Satz 3 bestimmt, daß die KSt. bei dem Anteilseigner unabhängig davon angerechnet wird, ob die ausschüttende Körperschaft die Steuer bereits entrichtet hat oder nicht.

Diese Regelung dient insbesondere der Praktikabilität des Anrechnungsverfahrens (BTDrucks. 7/1470, 301). Umständliche Nachforschungen, die vornehmlich bei Körperschaften mit einem großen Kreis von Anteilseignern einen erheblichen Zeitaufwand erfordert hätten, werden auf diese Weise vermieden. Als entscheidend wurde es in der Begründung des RegE angesehen, daß der Anspruch des Staates auf die Steuer durch entsprechende Ausgestaltung des KStG materiell gesichert ist. Dem tragen die §§ 27 ff. KStG Rechnung. Hiernach müssen die unbeschr. stpfl. KapGes. und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften alle Gewinnausschüttungen auf eine einheitliche KStBelastung von 30 vH des Gewinns vor Abzug von KSt. bringen (BTDrucks. 7/1470, 378).

Eine Ausnahme vom dem Grundsatz, daß die Anrechnung unabhängig von der Entrichtung der KSt. durchzuführen ist, gilt nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a in den Fällen des § 36 a. Hierbei handelt es sich um Fälle, in denen der Anteilseigner einen beherrschenden Einfluß auf die ausschüttende Körperschaft hat oder wesentlich an ihr beteiligt ist.

#### V. Versagung der Anrechnung (Satz 4)

##### 50 1. Überblick

Nr. 3 Satz 4 enthält verschiedene Tatbestandsmerkmale, von denen jedes einzelne zur Versagung der Steueranrechnung führt, auch wenn die in den Sätzen 1 und 2 genannten Voraussetzungen gegeben sind (Ausschlußkatalog). Die in Satz 4 der Vorschrift bezeichneten Tatbestandsmerkmale haben die Rechtsnatur zusätzlicher Voraussetzungen für die Steueranrechnung: Die KSt. wird bei Vorliegen eines der in Satz 4 Buchst. a–g angeführten Tatbestandsmerkmale nicht angerechnet.

##### 2. Fälle des § 36 a (Buchst. a)

##### 51 a) Systematik

Nr. 3 Satz 4 Buchst. a schließt die KStAnrechnung in den Fällen des § 36 a aus. Letztlich hat die Verweisung auf § 36 a nur deklaratorische Wirkung. Soweit § 36 a zusätzliche nicht in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a enthaltene

Regelungen enthält, gehen diese als Sondervorschrift vor (BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. E 122).

### b) Versagung der Anrechnung

52

Gem. § 36 a ist die Anrechnung bei solchen Gesellschaftern zu versagen, die an der ausschüttenden Körperschaft wesentlich oder beherrschend beteiligt sind, und die anzurechnende KSt. nicht gezahlt ist und eine bereits eingeleitete Vollstreckung nicht zum Erfolg führen wird. Diese Regelung stellt eine Ausnahme zu § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 3 dar, wonach die Anrechnung unabhängig von der tatsächlichen Bezahlung der KSt. durch die Körperschaft zu geschehen hat.

### c) Rückgängigmachung der Anrechnung

53

Stellt sich auf der Ebene des Anteilseigners erst nachträglich heraus, daß die KSt. nach § 36 a nicht hätte angerechnet werden dürfen, ist diese rückgängig zu machen (§ 36 a Abs. 1). Dies ist zwar in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. a nicht ausdrücklich geregelt, dürfte jedoch durch die Verweisung auf § 36 a abgedeckt sein (BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. E 122).

## 2. Fehlen von Steuerbescheinigungen über anrechenbare Körperschaftsteuer (Buchst. b)

### a) Begriff und Bedeutung der Steuerbescheinigung

54

Die Anrechnung der KSt. ist nach Nr. 3 Satz 4 Buchst. b ausgeschlossen, wenn die dort bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. Je nach dem Sachverhalt, aufgrund dessen die Anrechnung begehrt wird, sind folgende Bescheinigungsarten zu unterscheiden:

- die Bescheinigung der ausschüttenden Körperschaft nach § 44 KStG,
- die Bescheinigung des inländ. Kreditinstituts nach § 45 KStG und
- die Bescheinigung des Notars bei der erstmaligen Veräußerung von Dividendscheinen und sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a nach § 46 KStG.

Das Vorliegen der Steuerbescheinigung ist für die Anrechnung nach hM eine materiell-rechtliche Voraussetzung (BFH v. 26. 9. 1991 VIII B 41/91, BStBl. II, 924; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. E 122; BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 62) und nicht lediglich ein gesetzlich vorgeschriebenes Beweismittel. Von wesentlicher praktischer Bedeutung ist die Frage indessen nicht, da nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift eine Anrechnung ohne Vorlage der Bescheinigung nicht möglich ist.

### b) Bescheinigung nach § 44 KStG

55

In § 44 KStG ist die Ausstellung der Bescheinigung durch die ausschüttende Körperschaft selbst geregelt, wenn diese für eigene Rechnung unmittelbare Leistungen an den Anteilseigner erbringt, welche bei diesem Kapitalerträge iSd. § 20 Abs. 1 oder 2 sind. Die ausschüttende Körperschaft muß die Steuerbescheinigung auch erteilen, wenn der Abfluß anderer Ausschüttungen iSv. § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG, zB von verdeckten Gewinnausschüttungen, festgestellt wird oder wenn einem Anteilseigner Kapitalerträge aus dem früheren Rechtsverhältnis zufließen (§ 24 Nr. 2). Zahlt in Organschaftsfällen (§§ 14, 17 KStG) der Organträger eine Ausgleichszahlung an außenstehende Anteilseigner der Organ-

gesellschaft, muß die Organgesellschaft die Steuerbescheinigung ausstellen (Abschn. 97 Abs. 4 KStR).

Zur Kommentierung der Vorschrift im einzelnen vgl. § 44 KStG.

#### 56 c) Bescheinigung nach § 45 KStG

Zahlt die ausschüttende Körperschaft die Dividende nicht unmittelbar sondern über ein inländ. Kreditinstitut (idR die depotführende Bank) an den Anteilseigner aus, ist das Kreditinstitut zur Ausstellung der Bescheinigung verpflichtet (§ 45 Abs. 1 KStG). In diesem Fall erbringt die Körperschaft keine Leistung auf eigene Rechnung an den Anteilseigner, sondern leistet an das Kreditinstitut, welches wiederum für Rechnung der Körperschaft an den Anteilseigner ausschüttet.

Ausländ. Kreditinstitute sind den inländ. gleichgestellt, wenn sie eine Erlaubnis zum Betrieb von Bankgeschäften im Inland besitzen (Abschn. 99 Abs. 1 KStR).

Aus Vereinfachungsgründen ist es zugelassen, daß die Bank auf Wunsch des Kunden abweichend von § 45 KStG nicht für jede Dividendenausschüttung eine separate Steuerbescheinigung ausstellt, sondern eine sog. Jahressteuerbescheinigung (Abschn. 100 KStR). Zur Vermeidung von Doppelanrechnungen dürfen die während des Jahres gegenüber dem Kunden erteilten Abrechnungen nicht den Anschein einer Steuerbescheinigung erwecken und müssen den Zusatz „Jahressteuerbescheinigung folgt“ enthalten (Abschn. 100 Abs. 2 KStR).

Ist der Depotinhaber nicht zugleich endgültiger Empfänger der Dividende (zB nach Abtretung des Dividendenanspruchs durch den Anteilseigner), muß das Kreditinstitut die Steuerbescheinigung gem. § 45 Abs. 2 KStG entsprechend kennzeichnen, ebenso wenn es sich um ein Nießbrauchdepot oder um ein „Ander-Depot“ handelt (Abschn. 99 Abs. 6 KStR, vgl. auch § 45 KStG Anm. 31–37).

Steuerbescheinigungen über Ausschüttungen auf Investmentanteile werden ebenfalls vom depotverwaltenden Kreditinstitut erteilt. Da der Fonds die Ausschüttungsbelastung lediglich auf die mit KSt. vorbelasteten Teile der Ausschüttung herstellen muß (§ 38 a Abs. 1 und 2 KAGG), lautet die Steuerbescheinigung lediglich über die entsprechenden Teile der ausgeschütteten bzw. thesaurierten Beträge (§§ 38 a, 39 a Abs. 1 und 2 KAGG).

#### 57 d) Bescheinigung nach § 46 KStG

§ 46 KStG regelt die Ausstellung der Bescheinigung nach Veräußerung bzw. Abtretung des Anspruches auf Dividende durch den Anteilseigner (§§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 2, 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). In diesem Fall bezieht der Erstveräußerer als Inhaber des Stammrechts Einnahmen aus Kapitalvermögen und ist bis max. zur Höhe von  $\frac{3}{7}$  des Veräußerungserlöses anrechnungsberechtigt. Diese Anrechnung setzt die Bescheinigung eines inländ. Notars mit dem in § 46 Abs. 1 Satz 1 KStG genannten Inhalt voraus; ua. muß der Notar bestätigen, daß der Dividendenschein in Gegenwart des Notars abgetrennt und gekennzeichnet worden ist. Bei Vorlage eines nach § 46 KStG als veräußert gekennzeichneten Dividendenscheins darf keine Steuerbescheinigung ausgestellt werden (§ 44 Abs. 2 Nr. 3 KStG). Auf diese Weise will der Gesetzgeber sichern, daß nur Erstveräußerer, nicht aber evtl. nachfolgende Erwerber von der ausschüttenden Körperschaft eine Steuerbescheinigung erhalten. Erweist sich eine

Notarbescheinigung später als unrichtig, muß der Notar diese zurückverlangen und – wenn das erfolglos ist – das FA verständigen (§ 46 Abs. 3 Satz 1 KStG).

### e) Fehlerhafte oder unvollständige Steuerbescheinigung

58

Der Inhalt der Steuerbescheinigung ergibt sich aus §§ 44 Abs. 1, 45, 46 KStG. Hat die ausschüttende Körperschaft unrichtige Anrechnungsbeträge bescheinigt, ist das WohnsitzFA des Anteilseigners an deren Inhalt nicht gebunden. Dies gilt ungeachtet dessen, daß die Vorlage der Bescheinigung materiell-rechtliche Voraussetzung bzw. ein gesetzlich vorgeschriebenes Beweismittel ist. Stattdessen kann das FA andere Beweismittel wie den Gliederungsbescheid des BetriebsFA der KapGes. heranziehen (BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362).

### 3. Vergütungsfälle (Buchst. c)

59

Unbeschr. Stpfl. können sich anrechenbare KSt. unter den Voraussetzungen der §§ 36 b, 36 c und 36 d vergüten lassen. Die Regelung in § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Buchst. c soll verhindern, daß das Vergütungsverfahren in Anspruch genommen wird und zusätzlich im Veranlagungsverfahren die Anrechnung der vergüteten KSt. beansprucht wird. Nach einer Vergütung gem. § 36 b ist eine zusätzliche Anrechnung allerdings bereits deshalb ausgeschlossen, weil der Stpfl. sowohl im Vergütungsverfahren wie auch im Veranlagungsverfahren die Steuerbescheinigung im Original vorlegen muß (§§ 36 b, 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b). Nach einer Vergütung gem. § 36 c oder § 36 d wird dem Anteilseigner keine Steuerbescheinigung mehr ausgestellt (§§ 44 Abs. 2 Nr. 2, 45 Abs. 4 KStG, § 36 c Abs. 2). Nach bestandskräftiger Ablehnung eines Antrags auf KStVergütung ist nach Verwaltungsauffassung die Anrechnung der KSt. nicht mehr ausgeschlossen (H 213 f „Anrechnung“ EStH).

### 4. Vorzeitige Veräußerung von Dividendenscheinen (Buchst. d)

60

Veräußert der Anteilseigner unter Zurückbehaltung des Stammrechts den Dividendenschein oder einen sonstigen Anspruch gegen die Körperschaft, stellen die Einnahmen aus der Veräußerung derartiger Gewinnansprüche beim Veräußerer Kapitalerträge dar (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Der spätere Bezug der Dividende durch den Erwerber kommt nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 lediglich dem Einzug der abgetretenen Forderung gleich und begründet keinen weiteren Kapitalertrag. In diesem Fall steht die KStAnrechnung dem veräußernden Anteilseigner zu (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 2). Die Anrechnung ist gem. Nr. 3 Satz 4 Buchst. d allerdings ausgeschlossen, wenn die veräußerten Ansprüche erst nach Ablauf des Jahres fällig werden, das auf den VZ folgt. Mit dieser Regelung sollen die mit der vorzeitigen Anrechnung verbundenen Zinsvorteile begrenzt werden (BTDrucks. 7/1722).

### 5. Besteuerungsrecht in anderem DBA-Staat (Buchst. e)

#### a) Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

61

Können die der unbeschr. oder beschr. StPfl. unterliegenden Kapitalerträge nach einem DBA im anderen Staat (Vertragsstaat) besteuert werden, ist die Anrechnung der inländ. KSt. auf die inländ. ESt. oder KSt. des Anteilseigners ausgeschlossen (Nr. 3 Satz 4 Buchst. e). Die Vorschrift will eine Anrechnung ausschließen, wenn der deutsche Besteuerungsanspruch durch Freistellung oder

durch Anrechnung ausländ. Steuer herabgemindert wird. Für beschr. Stpfl. gilt diese Einschränkung nur dann, wenn sie entgegen dem Grundsatz (§ 50 Abs. 5 Sätze 2, 1 EStG, §§ 51, 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG) ausnahmsweise zur Anrechnung der KSt. berechtigt sind; das trifft insbes. zu, wenn die Kapitalerträge im Rahmen eines inländ. Betriebs angefallen sind (§§ 49 Abs. 1 Nr. 1–3, 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 3, 50 Abs. 5 Satz 3 EStG, §§ 51, 50 Abs. 1 Nr. 2 KStG).

#### 62 b) Doppelwohnsitz

Hat ein Anteilseigner seinen Wohnsitz sowohl im Inland als auch im anderen Vertragsstaat, steht das Besteuerungsrecht für die inländ. Dividenden dem anderen Vertragsstaat zu, wenn der Anteilseigner dort den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat bzw. ansässig ist (Art. 4 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA 2000). In diesem Fall schließt § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. e die KStAnrechnung aus. Die Bundesrepublik hat dann lediglich das Besteuerungsrecht in Form eines begrenzten Quellenabzugs iHv. 5 bzw. 15 vH (Art. 10 Abs. 1 und 2 OECD-MA 2000). Eine Anrechnung der KSt. würde dem Sinn und Zweck des Quellenabzugs idF zuwiderlaufen und die im Inland erwirtschafteten und ausgeschütteten Gewinne gänzlich stfrei stellen.

Das DBA-Schweiz gestattet der Bundesrepublik auch bei Vorliegen eines Doppelwohnsitzes mit Ansässigkeit im anderen Vertragsstaat, die inländ. Dividenden der vollen tariflichen Einkommensbesteuerung zu unterwerfen, allerdings unter Anrechnung der im anderen Vertragsstaat entrichteten Steuern (zB Art. 4 Abs. 3 DBA-Schweiz). Gem. R 213h Abs. 1 Satz 1 und 2 EStR 1999 gilt das Anrechnungsverbot des § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. e. Die Verwaltung löst das Problem im Billigkeitswege durch eine Beschränkung der StBelastung auf die eines unbeschr. Stpfl. mit ausschließlichem Wohnsitz in der Bundesrepublik (R 213h Abs. 1 Satz 3 EStR 1999; vgl. auch BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. E 191).

#### 63 c) Betriebsstätte

Der Wohnsitz- bzw. Vertragsstaat kann die über die inländ. Betriebsstätte vereinnahmten inländ. Dividenden der Anrechnungs- oder der Freistellungsmethode unterwerfen. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode besteuert er die inländ. Dividenden unter Anrechnung der deutschen Steuern. In diesem Fall schließt Nr. 3 Satz 4 Buchst. e die KStAnrechnung aus. Verfäht der Wohnsitzstaat nach der Freistellungsmethode, dh. vollständige Freistellung der in der deutschen Betriebsstätte erzielten Kapitaleinkünfte, kann der beschr. stpfl. Betriebsinhaber die auf den Dividenden lastende KSt. anrechnen, da Nr. 3 Satz 4 Buchst. e nicht greift.

### 6. Anrechnung nur, soweit die Einnahmen steuerlich erfaßt werden (Buchst. f)

#### 64 a) Erfassung der Einnahmen

Nr. 3 Satz 4 Buchst. f schließt die Anrechnung der KSt. aus, wenn die ursächlichen Einnahmen aus Kapitalvermögen bei der Veranlagung nicht berücksichtigt werden. Der Regelungsinhalt basiert auf der Überlegung, daß die KSt. (und KapErtrSt., vgl. Nr. 2 Satz 1) nur dann angerechnet werden soll, wenn die zugrundeliegenden Einkünfte nach den persönlichen Verhältnissen des Anteils-

eigners der ESt. bzw. KSt. unterworfen werden (BFH v. 31. 7. 1991 I R 4/89, BStBl. II 1992, 98). Sind Ausschüttungen stfrei (zB gem. § 8b Abs. 1 KStG) und deshalb beim Anteilseigner nicht als Einnahmen anzusetzen, unterbleibt auch die Anrechnung.

## b) Erfassung der anrechenbaren Körperschaftsteuer

65

Das Anrechnungsverfahren führt nur dann zu einer sachgerechten Besteuerung, wenn neben den zugrundeliegenden Kapitalerträgen (§§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Sätze 1 und 2, 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2, Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) auch die anzurechnende Steuer selbst (§ 20 Abs. 1 Nr. 3) als Einnahme erfaßt und der ESt. bzw. KSt. des Anteilseigners unterworfen wird. Nach dem Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 3 ist die KSt. allerdings nur dann als Einnahme anzusetzen, wenn sie anrechenbar ist. Nr. 3 Satz 4 Buchst. f wiederum macht die Anrechnung vom Ansatz der KSt. als Kapitalertrag abhängig. Diese Wechselwirkung ist „aufzubrechen“, indem zunächst die Anrechenbarkeit der KSt. nach Nr. 3 Sätze 1–3, Satz 4 Buchst. a–e und g geprüft wird. Im Fall der Anrechenbarkeit ist die Einnahme gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 anzusetzen und ein Anrechnungshindernis gem. § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. f liegt nicht vor. Stehen Nr. 3 Sätze 1–3, Satz 4 Buchst. a–e und g einer Anrechnung entgegen, liegt auch kein Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 vor.

## 7. Dividendenstripping (Buchst. g)

66

Nr. 3 Satz 4 Buchst. g soll verhindern, daß durch mißbräuchliche Anteilsveräußerungen im Rahmen eines sog. Dividendenstripings Anrechnungsmöglichkeiten erzielt werden, die vom Gesetzgeber so nicht gewollt sind. Beim Dividendenstripping geht es um Gestaltungen mit dem Ziel, die Dividende einer KapGes. einschließlich des Anrechnungsguthabens vom ursprünglichen nicht zur Anrechnung befugten ausländ. Anteilseigner auf einen anrechnungsberechtigten inländ. Anteilserwerber zu verlagern. Der Erwerber bezieht die Gewinnausschüttung, führt die Anrechnung durch und vergütet dem Veräußerer wirtschaftlich den Gegenwert des Gewinnanteils und des Anrechnungsguthabens. Da der Erwerber die Anteile vor dem Dividendentermin zu einem höheren Preis bzw. Kurs gekauft hat und anschließend billiger verkauft, neutralisieren die im Betriebsvermögen realisierten Kursverluste die stpfl. Ausschüttung. Vor der Einfügung der Nr. 3 Satz 4 Buchst. g durch das StandOG v. 13. 9. 1993 (BGBl. I, 1569; BStBl. I, 774) behielt der Erwerber die Anrechnungsmöglichkeit und führte die daraus resultierende Steuererstattung über das gezahlte Entgelt ganz oder teilweise an den beschr. stpfl. Veräußerer ab. Dieser kam dadurch wirtschaftlich in den Genuß der ihm eigentlich nicht zustehenden KStAnrechnung. Durch Nr. 3 Satz 4 Buchst. g wird die Anrechnung insoweit ausgeschlossen, als der inländ. Zwischenerwerber seine Einkünfte durch Zahlungen kürzt, die beim beschr. stpfl. Veräußerer nicht der deutschen Besteuerung unterliegen; ausgenommen sind marktübliche Zinsen.

## VI. Erläuterungen zum Zeitpunkt der Anrechnung

### 1. Zufluß bzw. Entstehung

67

§ 36 enthält keine Regelung darüber, in welchem VZ die KSt. anzurechnen ist. Aus der Verknüpfung der Anrechnung mit den Kapitalerträgen kann der Rück-

schluß gezogen werden, daß die KSt. dann anzurechnen ist, wenn die ursächlichen Kapitalerträge stl. erfaßt werden (BFH v. 26. 6. 1991 XI R 24/89, BStBl. II, 877), zeitgleich ist die anrechenbare KSt. gem. § 20 Abs. 1 Nr. 3 als Einnahme anzusetzen. Die zeitliche Erfassung der Kapitalerträge richtet sich entweder gem. § 11 nach deren Zufluß – Überschuß Einkünfte, betrieblicher Bereich mit Einnahmen-Überschuß-Rechnung gem. § 4 Abs. 3 – oder gem. § 4 Abs. 1 nach ihrer Entstehung. Die Anrechnung kann also frühestens im Rahmen der Veranlagung des Zufluß- bzw. Entstehungsjahrs vorgenommen werden. Der eher dem Tatsachenbereich entstammende Begriff des Zuflusses wird durch die Rspr. sehr weit ausgelegt, vgl. Erl. zu § 11.

68 **2. Vorliegen der Steuerbescheinigung**

Die KSt. kann nur angerechnet werden, wenn im Zeitpunkt der Veranlagung die Steuerbescheinigung nach den §§ 44, 45 oder 46 KStG vorliegt (§ 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b, R 213 g Abs. 2 EStR 1999). Liegt sie nicht vor, wird die auf die Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 entfallende KSt. weder nach Nr. 3 als Einnahme erfaßt noch auf die ESt. bzw. KSt. des Anteilseigners angerechnet. Wird die Steuerbescheinigung später nachgereicht, ist der Bescheid unter den Voraussetzungen des § 173 AO zu ändern, die anzurechnende KSt. ist als Einnahme zu erfassen und anzurechnen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 57, BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. E 110).

69 Einstweilen frei.

70

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Aufrundung von Abzugsbeträgen**

**Aufrundung:** Die StAbzugsbeträge (Anm. 18) sind jeweils auf volle Euro aufzurunden (Abs. 3 Satz 1). Mehrere Beträge einer AbzugSt. sind zuvor ohne Rundung zu addieren; erst die Summe jeder einzelnen AbzugSt. ist aufzurunden (Abs. 3 Satz 2).

**Beispiele:**

	KapErtrSt.	LSt.
Steuerabzugsbeträge	26,55 €	9 811,54 €
	14,16 €	<u>2 373,66 €</u>
	117,34 €	
	158,05 €	12 185,20 €
Aufrundung auf	159,00 €	12 186,00 €
Summe der Abzugsbeträge	12 345,00 €	

**Einkommensteuer-Vorauszahlungen** sind gem. Abs. 2 Nr. 1 unverändert in die EStAbrechnung einzustellen. Abs. 3 trifft für sie keine Rundungsregelung. Zu den Gründen s. BTDrucks. 10/1636, 59.

**Zusammenveranlagung von Ehegatten:** Diese Rundungsvorschrift gilt auch im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. § 26 b. Da die ESt. für beide Ehegatten einheitlich festgesetzt und abgerechnet wird, sind zunächst die Einzelbeträge der einbehaltenen LSt. und der KapErtrSt. beider Ehegatten zu

addieren und erst die jeweilige Summe aufzurunden (glA. BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 74; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. F 2).

Einstweilen frei.

71–74

## Erläuterungen zu Abs. 4: Abschlußzahlung und Erstattungsanspruch

**Schrifttum:** STADIE, Aufteilung von Erstattungsbeträgen bei Zusammenveranlagung, BB 1977, 979; DRENECK, Das Erstattungsrecht der Abgabenordnung 1977, Köln 1979; MIHATSCH, Der Steuer- und Vergütungsanspruch, FR 1979, 526; TIEDTKE, Der Rückforderungsanspruch des Finanzamts als erneuter Steueranspruch, FR 1980, 1; GMACH, Rechtsverhältnisse bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten im Erstattungsfall, BB 1981, 726; GLOBIG, Pfändung von Lohn- und Einkommensteuererstattungsansprüchen, NJW 1982, 915; BUCHMANN, Pfändung von Lohnsteuererstattungsansprüchen/Einkommensteuererstattungsansprüchen, ZKF 1983, 138; PIETZNER, Aufrechnung im Steuerprozeß, VerwArch 1985, 87; APP, Auswirkung eines Verlustrücktrags nach § 10 d EStG auf einen abgetretenen Einkommensteuererstattungsanspruch, FR 1985, 15; PUMP, Feststellung des Erstattungsberechtigten bei zusammenveranlagten Ehegatten, Inf. 1988, 4; LAND, Erstattungsberechtigter bei überzahlter Einkommensteuer, DStZ 1988, 307; KRABBE, Änderungen des Steuerverfahrensrechts durch das Steuerreformgesetz (Teil II), DB 1988, 1719; MARTENS, Aufrechnung und Verrechnungsvertrag im Steuerrecht, StuW 1989, 69; HEIN, Überlegungen zur Entstehung des steuerrechtlichen Erstattungsanspruchs, DStR 1990, 301; KOENIG, Der allgemeine Erstattungsanspruch der Abgabenordnung 1977, DStR 1991, 633; BERGMANN, Die Behandlung von Erstattungsansprüchen im Steuerrecht, BB 1992, 893; TRAXEL, Steuererstattung nach Ehescheidung, Anmerkung zum Urteil des OLG Köln v. 2. 5. 1994, BB 1994, 1762; URBAHNS, Die Ermittlung der Erstattungsberechtigung bei zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten, DStZ 1997, 563; PAUS, Die Zuweisung von Erstattungsansprüchen bei Ehegatten, FR 1998, 143; LOSCHELDER, Nachträgliche Zahlung auf abgetretene Erstattungsansprüche – Wer profitiert von einer Erhöhung des Erstattungsbetrags?, AO-StB 2001, 268; DRÜEN, Steuerliche Erstattungsansprüche des Fiskus, AO-StB 2002, 374.

**Verwaltungsanweisungen:** OFD Magdeburg, Erstattung überzahlter Einkommensteuer bei zusammenveranlagten Ehegatten v. 8. 3. 2002 S 0160-4-St 313a, AO-Kartei ST, § 37 Karte 2.

### I. Die Abschlußzahlung (Satz 1)

75

**Entstehung:** Eine Abschlußzahlung ergibt sich, wenn nach der Abrechnung ein Überschuß zu Ungunsten des Stpfl. verbleibt. Das Gesetz versteht hier unter Abrechnung die Anrechnung der Vorauszahlungen und AbzugSt. gem. Abs. 2 Satz 2, nicht eine Abrechnung iSd. § 218 AO (Anm. 6). Der Stpfl. ist nunmehr StSchuldner. Zusammenveranlagte Ehegatten (§§ 26, 26b) sind gem. § 44 AO Gesamtschuldner. Da die Abschlußzahlung der Teil der veranlagten ESt. ist, der nach Abrechnung noch vom StSchuldner gefordert werden kann, entsteht sie mit dieser nach den Grundsätzen des Abs. 1 (s. Anm. 10, zur Entstehung des Erstattungsanspruchs Anm. 76).

**Fälligkeit:** Die festgesetzte ESt. wird nur in dem Umfang fällig, in dem in der Anrechnungsverfügung eine Abschlußzahlung ausgewiesen wird (BFH v. 18. 7. 2000 VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133; FG München v. 17. 5. 2001, EFG 2001, 1285, Rev. I R 65/01). Die Abschlußzahlung kennt zwei gesonderte Fälligkeitstermine:

- ▷ *Sofort*, soweit sie fälligen, aber nicht entrichteten EStVorauszahlungen entspricht. Die Vorauszahlungen werden Bestandteil der Abschlußzahlung. (s. näher Anm. 19). Sofort iSd. Abs. 4 Satz 1 bedeutet mit Bekanntgabe des ESt-Bescheids gem. § 122 AO.
- ▷ *Einen Monat nach Bekanntgabe*, soweit sie die fälligen, aber nicht entrichteten Vorauszahlungen übersteigt. Die Fristberechnung erfolgt nach § 108 AO. Diese Fälligkeit entspricht dem Tag des Ablaufs der Rechtsbehelfsfrist des § 355 Abs. 1 AO.

Ab Fälligkeit entstehen bei Nichtzahlung der Abschlußzahlung – unter Beachtung der Schonfrist des § 240 Abs. 3 AO – Säumniszuschläge gem. § 240 Abs. 1 AO; zugleich endet gem. § 233a Abs. 2 Satz 3 AO die Vollverzinsung.

**Verjährung:** Zahlungsverjährung tritt für die Abschlußzahlung gem. § 228 AO nach fünf Jahren ein.

## II. Der Erstattungsanspruch (Sätze 2 und 3)

### 76 1. Entstehung und Fälligkeit des Erstattungsanspruchs

**Entstehung:** Ein Erstattungsanspruch ergibt sich, wenn nach der Abrechnung (hierzu Anm. 75) ein Überschuß zu Gunsten des Stpfl. verbleibt. Der Zeitpunkt seiner Entstehung ist umstritten.

► *Nach der materiellen Rechtsgrundtheorie* entsteht die StErstattung im Regelfall mit Ablauf des Jahres, für das die materiell-rechtlich nicht geschuldete ESt., insbesondere in Gestalt der angerechneten Vorauszahlungen und AbzugSt., gezahlt worden ist, unabhängig von der formell-rechtlichen Durchsetzbarkeit des Erstattungsanspruchs auf Grund zutreffender StFestsetzung.

BFH v. 26. 4. 1994 VII R 109/93, BFH/NV 1994, 839; v. 6. 2. 1990 VII R 86/88, BStBl. II, 523; v. 22. 5. 1979 VIII R 58/77, BStBl. II, 639; v. 7. 3. 1968 IV R 178/76, BStBl. II, 496; FG Köln v. 20. 6. 2000, EFG 2000, 974, Rev. VII R 65/00; BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 85; CHRISTOFFEL in LIPPRESS (Hrsg.), Basiskommentar Steuerrecht, § 36 Rn. 42; FISCHER in HHSp., § 38 AO Rn. 82, HEIN, DStR 1990, 301; HOFFMANN in KOCH/SCHOLTZ, AO, § 37 Rn. 15; KIRCHHOF/GOSCH II, § 36 Rn. 56; KLEIN/BROCKMEYER, AO, 7. Aufl. 2000, § 46 Anm. 8a; CONRADI in L/B/P, § 36 Rn. 89; LOSCHELDER, AO-StB 2001, 268; SCHWARZ, § 46 AO Tz. 6; TIPKE/KRUSE, § 37 AO Tz. 17; glA BVerwG v. 14. 12. 1984 8 B 112/84, HFR 1985, 483. Zum Sonderfall der Entstehung der ESt. des Verlustrücktragsjahrs mit Ablauf des Verlustentstehungsjahrs BFH v. 6. 6. 2000 V IIR 104/98, BStBl. II, 491; LOSCHELDER, AO-StB 2001, 269 mwN.

► *Nach der formellen Rechtsgrundtheorie* entsteht der Erstattungsanspruch erst nach seiner Festsetzung durch Bescheid bzw. nach einer obsiegenden Entscheidung gegen eine fehlerhaft zu hohe StFestsetzung.

BFH v. 28. 11. 1990 V R 117/86, BStBl. II 1991, 281; v. 18. 12. 1986 I R 52/83, BStBl. II 1988, 521; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. G 55; KÜHN/HOFMANN, AO, § 37 Rn. 6.

Vorzugswürdig erscheint uE die erstgenannte Auffassung. Der Erstattungsanspruch ist die Umkehrung des StAnspruchs und teilt deshalb dessen Entstehungszeitpunkt. Die materiell-rechtlichen Grundlagen für die Überzahlung der ESt. sind iSd. § 38 AO im VZ gelegt (vgl. § 37 Abs. 2 Satz 2 AO). Die ESt. lastet auf Einkünften, an deren Erfassung in der Veranlagung die Anrechnung der AbzugSt. geknüpft ist. Der Meinungsstreit hat allerdings nur geringe praktische Bedeutung, da beide Auffassungen regelmäßig zum selben Ergebnis führen (so

auch zutr. BFH v. 15. 10. 1997 II R 56/94, BStBl. II, 796; FG Meckl.-Vorp. v. 25. 4. 2001, ZfZ 2002, 28; FG Schl.-Holst. v. 3. 8. 2000, EFG 2001, 56).

**Fälligkeit:** Der Erstattungsbetrag wird „nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt“. Diese ungenaue Terminologie kann nur dahin verstanden werden, daß die Erstattung mit Bekanntgabe des StBescheids und einer die Erstattung ausweisenden Anrechnungsverfügung fällig wird (vgl. nur BFH v. 21. 11. 2001 VII B 82/01, BFH/NV 2002, 471 mwN). Zur Bekanntgabe s. Anm. 75.

Für die Verzinsung des Erstattungsanspruchs fehlt eine Rechtsgrundlage iSd. § 233 Satz 1 AO. Bis zu seiner Fälligkeit findet gem. § 233a Abs. 2 Satz 3 AO die Vollverzinsung statt.

**Verjährung:** Der Erstattungsanspruch verjährt gem. § 228 AO nach fünf Jahren.

## 2. Erfüllung des Erstattungsanspruchs

77

Der Erstattungsanspruch wird durch Auszahlung an den Erstattungsberechtigten erfüllt. Die Auszahlung an einen Dritten wirkt erfüllend, wenn sie auf Weisung des Erstattungsgläubigers erfolgt. Zur Auszahlung an zusammen veranlagte Ehegatten s. Anm. 78. Auszahlung ist im materiellen Sinn zu verstehen. Aufrechnung, Verrechnung und Gutschrift auf einem Konto – auch dem Geschäftskonto – werden erfaßt (BFH v. 13. 2. 1996 VII R 89/95, BStBl. II, 436; v. 10. 11. 1987 VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41; so schon Begr. zu § 124 RegE, BTDrucks. 7/1470, 300). Für die Zahlung ist § 224 Abs. 3 AO, für die Aufrechnung § 226 AO zu beachten.

Der Anspruch wird nicht erfüllt, wenn kein Zufluß bei dem Erstattungsberechtigten erfolgt, zB weil das FA an einen materiell nicht Berechtigten oder auf ein falsches Konto überwiesen hat, da die Verlustgefahr der Schuldner trägt (vgl. BFH v. 8. 1. 1991 VII R 18/90, BStBl. II, 442; v. 10. 11. 1987 VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41). Hat der Erstattungsgläubiger allerdings durch ihm zurechenbares Verhalten die Fehlüberweisung verursacht, muß er diese gegen sich gelten lassen (BFH v. 12. 7. 1994 VII B 79/94, BFH/NV 1995, 179; v. 24. 9. 1991 VII R 157/87, BFH/NV 1992, 505 v. 8. 1. 1991 VII R 18/90, BStBl. II, 442; v. 10. 11. 1987 VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41).

## 3. Erstattung bei Zusammenveranlagung

78

**Teilgläubigerschaft der Ehegatten:** Ehegatten sind im Fall der Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26 b zwar Gesamtschuldner der Abschlußzahlung (§ 44 AO), nicht aber Gesamtgläubiger des Erstattungsanspruchs. Denn § 428 BGB setzt ein Recht zur Forderung der gesamten Leistung für jeden der Gläubiger voraus. Ein solches Recht bedarf bezüglich des EStErstattungsanspruchs einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung; daran mangelt es. Der Erstattungsanspruch steht folglich materiell dem Ehegatten als Teilgläubiger zu, der die zu erstattende Steuer an die Finanzbehörde bezahlt hat oder auf dessen Rechnung sie entrichtet worden ist.

BFH v. 21. 2. 2000 VII B 157/99, BFH/NV 2000, 941; v. 13. 3. 1997 VII R 39/96, BStBl. II, 522; v. 2. 2. 1995 VII R 105/94, BFH/NV 1995, 781; v. 18. 9. 1990 VII R 99/89, BStBl. II 1991, 47; v. 19. 10. 1982 VII R 55/80, BStBl. II 1983, 162; v. 9. 12. 1959 II 189/56 U, BStBl. III 1960, 180; BOEKER in HHSP., § 37 AO Rn. 65; SCHMIDT/HEINICKE XXI. § 36 Rn. 57; HELSPER in KOCH/SCHOLTZ, § 36 AO Rn. 6; BLÜMICH/STUHRMANN, § 36 Rn. 92).

**Erfüllungswirkung der Auszahlung:** Abs. 4 Satz 3 bestimmt nun für zusammenveranlagte Ehegatten, daß trotz der Teilgläubigerschaft eine Auszahlung (Anm. 77) an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten wirkt. Darin liegt aus Gründen der Arbeitserleichterung für das FA ein besonderer Schuldbefreiungstatbestand, der dazu führt, daß die Finanzbehörde bei Auszahlung an einen der beiden Ehegatten von ihrer Zahlungspflicht frei wird, ohne auf die Ausgleichspflichten der Ehegatten im Innenverhältnis Rücksicht nehmen zu müssen. Das FA muß keine Nachforschungen nach dem materiellen Gläubiger der Erstattung anstellen (BFH v. 2. 2. 1995 VII R 105/94, BFH/NV 1995, 781; v. 5. 4. 1990 VII R 2/89, BStBl. II, 719; krit. PAUS, FR 1998, 144). Als Folge der Teilgläubigerschaft ist aber zu beachten, daß nur der Ehegatte Leistungsempfänger iSd. öffentlich-rechtlichen Rückforderungsanspruchs gem. § 37 Abs. 2 AO ist, dem die Erstattung tatsächlich zugeflossen ist. Abs. 4 Satz 3 ist auf den Anspruch nach § 37 Abs. 2 AO nicht anwendbar (BFH v. 18. 2. 1997 VII R 117/95, BFH/NV 1997, 482; Nds. FG v. 14. 2. 2001, EFG 2001, 901).

**Ermessensentscheidung:** Abs. 4 Satz 3 enthält lediglich eine widerlegbare gesetzliche Vermutung einer Einziehungsvollmacht des jeweils anderen Ehegatten. Das FA hat daher eine Ermessensentscheidung zu treffen, ob es die Auszahlung an einen der Ehegatten oder entsprechend der materiellen Berechtigung an jeden Ehegatten gesondert vornimmt. Die Entscheidung ist ermessensfehlerhaft, wenn dem FA bekannt ist, daß ein Ehegatte aus beachtlichen Gründen mit der Auszahlung an den anderen nicht einverstanden ist.

**Beispiele:** Ausdrückliche Angabe eines eigenen Kontos, Stellung eines Aufteilungsantrags (s. u.), Antrag auf getrennte Veranlagung ohne Angabe eines gemeinsamen Kontos, Abgabe der Erklärung über dauerndes Getrenntleben bei der Ordnungsbehörde, sonstiger Hinweis auf zwischenzeitliches (dauerndes) Getrenntleben, die Einleitung eines Scheidungsverfahrens oder dessen Beendigung.

Die Schuldbefreiung gem. Abs. 4 Satz 3 tritt gegenüber dem Ehegatten, dem die Erstattung nicht zugeflossen ist, dann nicht ein.

BFH v. 8. 1. 1991 VII R 18/90, BStBl. II, 442; v. 5. 4. 1990 VII R 2/89, BStBl. II, 719 mwN zur FG-Rspr.; GMACH, BB 1981, 726 (729); BOEKER in HHSp., § 47 AO Rn. 19; krit., aber iE ebenso BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. G 36; KIRCHHOF/GOSCH II. § 36 Rn. 55.

**Einzelfälle:** Die Erstattung der EStÜberzahlung an einen zusammenveranlagten Ehegatten ist insbesondere bei folgenden Fallgestaltungen problembehaftet:

- ▶ **Abtretung:** Ist die Abtretungsanzeige (§ 46 Abs. 2 und 3 AO) nur von einem Ehegatten unterschrieben, kann nur der materiell auf diesen entfallende Teil des Erstattungsbetrags mit schuldbefreiender Wirkung an den Abtretungsempfänger (Zessionar) ausgezahlt werden (BFH v. 13. 3. 1997 VII R 39/96, BStBl. II, 522).
- ▶ **Aufrechnung:** Das FA darf mit einem EStErstattungsanspruch, der materiell nur einem Ehegatten zusteht, nicht gegen rückständige StSchulden allein des anderen Ehegatten aufrechnen (BFH v. 19. 10. 1982 VII R 55/80, BStBl. II 1983, 162). Ebenso geht eine Aufrechnungserklärung des materiell nicht erstattungsberechtigten Ehegatten mangels Aufrechnungslage (§ 226 Abs. 1 AO iVm. § 387 BGB) ins Leere (BFH v. 25. 7. 1989 VII R 118/87, BStBl. II 1990, 41; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. G 42). Umgekehrt ist – solange keine Aufteilung der Steuerschuld beantragt ist (dazu sogleich) – die Aufrechnung mit EStSchulden der zusammenveranlagten Ehegatten gegen einen anderweitigen Erstattungsanspruch eines der Ehegatten zulässig (BFH v. 12. 6. 1990 VII R 69/89, BStBl. II 1991, 493).

► *Aufteilung der Steuerschuld* (§ 268 ff. AO): Nach Stellung des Aufteilungsantrags gem. § 269 AO kann das FA seine Erstattungspflicht gegenüber einem Ehegatten nicht durch Aufrechnung mit Forderungen allein gegen den anderen Ehegatten erfüllen. Wenn auch die gesamtschuldnerische Verbundenheit der Ehegatten infolge der Zusammenveranlagung (§ 44 AO) durch die Aufteilung nicht berührt wird, wirkt der Aufteilungsbescheid dennoch wie eine Aufteilung in Teilschulden. Dem ist auch im Rahmen des Abs. 4 Satz 3 Rechnung zu tragen.

BFH v. 18. 12. 2001 VII R 56/99, BStBl. II 2002, 214; v. 12. 6. 1990 VII R 69/89, BStBl. II 1991, 493; v. 12. 1. 1988 VII R 66/87, BStBl. II, 406; BRENNER in K/S/M, § 36 Rn. G 41; MÜLLER-EISELT in HHSp., Vor §§ 268–280 AO Rn. 6; enger formuliert BFH v. 17. 5. 2001 X B 69/00, BFH/NV 2001, 1521.

► *Kontoangabe im EStErklärungsvordruck*: Geben zusammenzuveranlagende Ehegatten im gemeinsam unterzeichneten EStErklärungsvordruck ein bestimmtes Konto an, bringen sie zum Ausdruck, welcher von ihnen zur Empfangnahme des Erstattungsbetrages ermächtigt sein soll. Das FA wird von seiner Erstattungspflicht nicht frei, wenn es ohne vorherige Nachfrage auf ein anderes Konto oder an den anderen Ehegatten erstatten (BFH v. 5. 4. 1990 VII R 2/89, BStBl. II, 719; GMACH, BB 1981, 727). Für spätere Jahre wird das FA aber stets die Richtigkeit des in den Grunddaten gespeicherten Kontos an Hand neuer StErklärungen oder sonstiger Angaben zu prüfen haben (vgl. Nds. FG v. 14. 2. 2001, EFG 2001, 901, rkr.).

► *Pfändung*: Die Pfändung des Erstattungsanspruchs eines Ehegatten erfaßt nur dessen anteiligen Anspruch. Zahlt das FA die Erstattung über diesen Anteil hinaus an den Pfändungsgläubiger aus, wird es gegenüber dem anderen Ehegatten nicht schuldbefreit (BFH v. 13. 2. 1996 VII R 89/95, BStBl. II, 436; v. 12. 3. 1991 VII S 30/90, BFH/NV 1992, 145).

► *Verrechnungsvertrag*: Die Verrechnung einer StErstattung mit Verbindlichkeiten anderer Stpf. auf Grund eines Verrechnungsvertrags ist nur insoweit wirksam, als sie auf einer Willenserklärung des materiell erstattungsberechtigten Ehegatten beruht (BFH v. 18. 3. 1986 VII R 104/82, BFH/NV 1986, 581).

► *Zahlungen auf die ESt.*: Die Zahlungen von Ehegatten auf die EStSchuld wirken für den Einzelnen folgendermaßen auf den materiellen Erstattungsanspruch:

▷ *Intakte Ehe*: Bei intakter Ehe ist davon auszugehen, daß Zahlungen außerhalb der AbzugSt. für Rechnung beider Ehegatten als Gesamtschuldner bewirkt worden sind. Beide Ehegatten sind nach Kopfteilen erstattungsberechtigt (BFH v. 18. 2. 1997 VII R 117/95, BFH/NV 1997, 482; v. 4. 4. 1995 VII R 82/94, BStBl. II, 492 mwN; FG München v. 21. 7. 1998, EFG 1999, 198, rkr.; BOEKER in HHSp., § 37 AO Rn. 66; BMF, AEAO Nr. 2 zu § 37; aA FG Hamburg v. 18. 6. 1998, EFG 1998, 1499, rkr.; LAND, DStZ 1988, 307; krit. PAUS, FR 1998, 145 f.).

▷ *Nicht intakte Ehe*: Ist die Ehe nicht intakt (Zerwürfnis, Getrenntleben oder Scheidung, s. o. „Ermessensentscheidung“) und weiß das FA dieses bei Zahlungseingang, muß es davon ausgehen, daß jeder Ehegatte Zahlungen außerhalb der AbzugSt. nur auf seine persönliche EStSchuld erbringen wollte.

▷ *EStVorauszahlung*: Sind die Vorauszahlungen auf Grund eines Zusammenveranlagungsbescheids festgesetzt worden, gelten die zur intakten und zur nicht intakten Ehe (s. o.) dargestellten Grundsätze.

▷ *LStAbzug*: Die Erstattung steht, soweit sie auf angerechneter LSt. (Anm. 21) eines Ehegatten beruht, diesem zu (BOEKER in HHSp., § 37 AO Rn. 67 mwN). Haben beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen, bestimmt sich der Er-

stattungsanspruch der Ehegatten nach dem Verhältnis der vom Arbeitslohn einbehaltenen und abgeführten LStBeträge (BFH v. 18. 9. 1990 VII R 99/89, BStBl. II 1991, 47).

- ▷ *Verlustrücktrag* (§ 10 d): Muß der einem der Ehegatten entstandene Verlust nach Scheidung der Ehe im Wege des Verlustrücktrags gem. § 10 d EStG in einem VZ abgezogen werden, für den die früheren Ehegatten zur ESt. zusammen veranlagt worden sind, so steht ein sich daraus ergebender Erstattungsanspruch den Ehegatten nach dem Verhältnis der Beträge zu, in dem die Steuer des Rücktragsjahrs für Rechnung eines jeden Ehegatten gezahlt worden war (BFH v. 18. 9. 1990 VII R 99/89, BStBl. II 1991, 47). Nur unter Beachtung dieser Verhältnisrechnung hat die Erstattung an den jeweiligen Ehegatten schuldbefreiende Wirkung.
- *Zahlungsanweisung*: Das FA ist grundsätzlich berechtigt, die Auszahlung des Erstattungsbetrags mit schuldbefreiender Wirkung (§ 361 Abs. 2 BGB) an den in der Zahlungsanweisung beider Ehegatten genannten Dritten vorzunehmen (BFH v. 4. 2. 2000 VII B 173/99, BFH/NV 2000, 1321). Hat nur einer der Ehegatten diese Zahlungsanweisung erteilt, ist das FA allerdings nur diesem gegenüber in Höhe der materiell auf ihn entfallenden EStErstattung schuldbefreit.

79 Einstweilen frei.

80

### ABC zu § 36

**Abgeltungswirkung von Abzugsteuern:** Keine Erfassung der Einkünfte, keine Anrechnung der AbzugSt. nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, s. Anm. 21, auch zu den Ausnahmen.

**Abrechnungsbescheid:** Verfahren bei Streit über die Anrechnung, s. Anm. 7.

**Abtretung des Erstattungsanspruchs:** s. Anm. 76; Tilgungswirkung bei zusammen veranlagten Ehegatten s. Anm. 78.

**Anrechnung** der EStVorauszahlungen: s. Anm. 18, der AbzugSt. s. Anm. 21 ff.

**Anrechnungsverfügung:** Selbständiger, von der StFestsetzung unabhängiger Verwaltungsakt, s. Anm. 7.

**Aufhebung, Aussetzung der Vollziehung:** s. Anm. 4 und 7.

**Aufrundung der Abzugsteuer:** s. Anm. 70.

**Aufteilung der Steuerschuld:** Wirkungen für den Erstattungsanspruch zusammen veranlagter Ehegatten s. Anm. 78.

**Bauabzugsteuer** (§§ 48 ff.): Eigenständiges Anrechnungsverfahren nach § 48 c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4, s. Anm. 6, 10, 18 und 20.

**Beschränkt Steuerpflichtige:** Abgeltungswirkung des StAbzugs mit Ausnahmen s. Anm. 21.

**Beweismittel:** s. Anm. 26.

**Erfasste Einkünfte:** s. Anm. 21.

**Ehegatten, zusammen veranlagte:** Aufrundung der AbzugSt. s. Anm. 70; schuldbefreiende Wirkung bei Auszahlung des Erstattungsanspruchs an einen von ihnen, s. Anm. 78.

**Einkommensteuer-Vorauszahlung:** Anrechnung auf die ESt. s. Anm. 11, Aufrundung s. Anm. 70, Entstehung s. Anm. 11 und 12, Fälligkeit s. Anm. 11.

**Entstehung:** ESt. s. Anm. 10 f., Abschlußzahlung s. Anm. 75, Erstattungsanspruch s. Anm. 76.

**Erfassung der Einkünfte** in der Veranlagung: s. Anm. 21.

**Erfüllung des Erstattungsanspruchs:** s. Anm. 77.

**Erhebung der Steuerabzugsbeträge:** s. Anm. 20.

**Ermessensentscheidung:** Auszahlung an einen der zusammen veranlagten Ehegatten s. Anm. 78.

**Erweitert beschränkt Steuerpflichtige:** Abgeltungswirkung des StAbzugs mit Ausnahmen, s. Anm. 21.

**Fälligkeit** der veranlagten ESt. s. Anm. 10, der Abschlußzahlung s. Anm. 75; des Erstattungsanspruchs s. Anm. 76.

**Festsetzung** der veranlagten ESt. s. Anm. 10, der Abschlußzahlung s. Anm. 75, des Erstattungsanspruchs s. Anm. 76.

**Feststellungslast:** s. Anm. 7, s. auch „Beweismittel“.

**Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht** gem. § 1 Abs. 3: s. Anm. 21, 24 ff.

**Gesamtschuldner:** Zusammen veranlagte Ehegatten (§ 44 AO), s. Anm. 75, 78.

**Gesonderte (und einheitliche) Feststellung** von StAbzugsbeträgen: s. Anm. 7.

**Haftung für Abzugsteuern:** Auswirkungen auf die Anrechnung s. Anm. 24 ff.

**Kapitalertragsteuer:** Besonderheiten s. Anm. 25.

**Kinderexistenzminimum:** s. Anm. 4.

**Kindergeld:** Hinzurechnung zur tariflichen ESt. s. Anm. 3 und 17.

**Lohnsteuer:** Besonderheiten s. Anm. 24.

**Progressionsvorbehalt:** Fehlende Erfassung der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, s. Anm. 21.

**Rechtsbehelfe:** s. Anm. 7.

**Schätzung von Abzugsteuern:** Auswirkungen auf die Anrechnung s. Anm. 24 ff., Unzulässigkeit bei der KapErtrSt. s. Anm. 25.

**Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen:** Anm. 21; Besonderheiten s. Anm. 26.

**Steuerbescheinigung:** s. Anm. 23.

**Teilgläubiger:** Zusammenveranlagte Ehegatten bezüglich des Erstattungsanspruchs, s. Anm. 78.

**Verfassung:** s. Anm. 4.

**Verlustrücktrag:** Erstattungsanspruch bei zusammen veranlagten Ehegatten s. Anm. 78.

**Versagung der Anrechnung von Abzugsteuern:** s. Anm. 24 ff.

**Zahlungsverjährung:** Abschlußzahlung s. Anm. 75; Erstattungsanspruch s. Anm. 76.

**Zeitpunkt der Erfassung der Steuerabzugsbeträge:** s. Anm. 21, 24 ff.

