

VI. Steuererhebung

1. Erhebung der Einkommensteuer

§ 36

Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592;
BStBl. I 2011, 1171)

- (1) Die Einkommensteuer entsteht, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, mit Ablauf des Veranlagungszeitraums.
- (2) 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 Nummer 40 dieses Gesetzes oder nach § 8b Absatz 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. ²Die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer wird nicht angerechnet, wenn die in § 45a Absatz 2 oder Absatz 3 bezeichnete Bescheinigung nicht vorgelegt worden ist. ³In den Fällen des § 8b Absatz 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 und 3 vorgelegt wird, die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellt worden ist.
- (3) ¹Die Steuerbeträge nach Absatz 2 Nummer 2 sind auf volle Euro aufzurunden. ²Bei den durch Steuerabzug erhobenen Steuern ist jeweils die Summe der Beträge einer einzelnen Abzugsteuer aufzurunden.
- (4) ¹Wenn 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). ²Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausgezahlt. ³Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammen zur Einkommensteuer veranlagt worden sind, wirkt die Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten.
- (5) ¹In den Fällen des § 16 Absatz 3a kann auf Antrag des Steuerpflichtigen die festgesetzte Steuer, die auf den Aufgabegewinn und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn entfällt, in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden, wenn die Wirtschaftsgüter einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums zuzuordnen sind, sofern durch diese Staaten Amtshilfe entsprechend oder im

Sinne der Richtlinie 77/799/EWG einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts und gegenseitige Unterstützung bei der Beitreibung im Sinne der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Veranlagungszeitraum geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsakts geleistet werden.² Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Mai der Folgejahre fällig. Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen. Wird der Betrieb oder Teilbetrieb während dieses Zeitraums eingestellt, veräußert oder in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlegt, wird die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats nach diesem Zeitpunkt fällig; Satz 2 bleibt unberührt.³ Ändert sich die festgesetzte Steuer, sind die Jahresraten entsprechend anzupassen.

Autor: Dr. Lutz **Lammers**, Potsdam

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 36

	Anm.			Anm.
I. Grundinformation zu § 36	1		a) Europarechtskonformität von § 36 Abs. 5	6
II. Rechtsentwicklung des § 36	2		b) Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der körperschaftsteuerlichen Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF	7
III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht des § 36			IV. Geltungsbereich des § 36	
1. Bedeutung	3		1. Sachlicher Geltungsbereich . .	8
2. Verfassungsmäßigkeit	4		2. Persönlicher Geltungsbereich	9
3. Bedeutung des § 36 für die verfassungsrechtliche Würdigung des Einkommensteueratbestands	5		V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	10
4. Vereinbarkeit mit Unionsrecht			VI. Verfahrensrecht	11

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Entstehung der Einkommensteuer

	Anm.			Anm.
I. Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums . .	12		II. Andere Bestimmungen des Entstehungszeitpunkts	

	Anm.
1. Gesetzliche Bestimmungen	14
2. Keine unterjährige Einkommensteuerpflicht	15

III. Rechtsfolgen der Entstehung der Einkommensteuer	16
---	-----------

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Anrechnung von erfolgten Zahlungen**

	Anm.
I. Anrechnung auf die Einkommensteuer (Abs. 2 Halbs. 1)	
1. Anrechnung auf „Einkommensteuer“	18
2. „Anrechnung“ auf die Einkommensteuer	
a) Anspruch auf Anrechnung	20
b) Versagung der Anrechnung	21
c) Zeitpunkt der Anrechnung	22
3. Verfahrensrechtliche Durchführung der Anrechnung und Rechtsbehelfe	
a) Anrechnungsverfügung	24
b) Änderung einer Anrechnungsverfügung	29
c) Gesonderte (und einheitliche) Feststellung der Abzugsbeträge nach § 180 Abs. 5 Nr. 2 AO	30
d) Rechtsbehelfe	31
II. Anrechnung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen (Abs. 2 Nr. 1)	
1. Einkommensteuer-Vorauszahlungen iSv. § 37	33
2. Entrichtung der Vorauszahlungen	34
3. Anrechnungsberechtigter	35
4. Wirkung der Anrechnung	36
III. Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer (Abs. 2 Nr. 2)	

	Anm.
1. Voraussetzungen für die Anrechnung (Satz 1)	
a) Durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer	
aa) Steuerabzug	37
bb) Erhobene Einkommensteuer	38
cc) Erhebung durch Einbehalt	39
dd) Fehlerhafte Erhebung und Anrechnung	40
b) Bei der Veranlagung erfasste Einkünfte oder nach § 3 Nr. 40 bzw. § 8b KStG außer Ansatz bleibende Bezüge	
aa) Erfassung „bei der Veranlagung“	41
bb) Erfasste Einkünfte	42
cc) Auf erfasste Einkünfte entfallende Einkommensteuer	43
dd) Anrechnung ohne Erfassung der Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 KStG	44
c) Keine Beantragung oder Durchführung der Erstattung der Abzugsteuern als Voraussetzung der Anrechnung	45
2. Anrechnungsausschluss bei Nichtvorlage der Bescheinigung iSv. § 45a Abs. 2 und 3 (Satz 2 und 3)	46

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Aufrundung der Steuerbeträge iSd. Abs. 2 . . . 47**

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Abschlusszahlung und Erstattungsanspruch**

	Anm.		Anm.
I. Abschlusszahlung (Satz 1)		2. Erstattungsberechtigung bei Ehegatten	
1. Abrechnung als Voraussetzung der Abschlusszahlung . . .	48	a) Zurechnung	52
2. Entstehung und Fälligkeit der Abschlusszahlung	49	b) Ausbleiben der Zusammenveranlagung nach Leistung der Vorauszahlungen	53
II. Erstattungsanspruch (Satz 2)		3. Erfüllung des Erstattungsanspruchs	54
1. Entstehung, Fälligkeit und Verjährung	51	III. Erstattung bei Zusammenveranlagung (Satz 3)	55

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Stundung und Ratenzahlung bei Entstrickung nach § 16 Abs. 3a**

	Anm.		Anm.
I. Überblick	59	d) Gewährleistung von Amts- und Beitreibungshilfe durch den Zuzugs-Mitgliedsstaat	67
II. Antrag auf Stundung und Ratenzahlung der festgesetzten Steuer (Satz 1)		2. Rechtsfolge nach Satz 1: Stundung und Ratenzahlung	68
1. Der Tatbestand der Stundung iSv. § 36		III. Fälligkeit und Zinslosigkeit der Jahresraten (Satz 2–4)	69
a) Finale Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3a	61	IV. Anpassung der Jahresraten (Satz 5)	70
b) Antrag des Steuerpflichtigen	65		
c) Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu einem Betriebsvermögen in einem anderen Mitgliedsstaat	66		

G. ABC zur Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer 71

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 36

Schrifttum: VÖLLMEKE, Probleme bei der Anrechnung von Lohnsteuer, DB 1994, 1746; HEUERMANN, Der Lohnsteueranspruch gegen den Arbeitnehmer und sein Verhältnis zur (festgesetzten) Einkommensteuer, DB 1996, 1052; DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, Berlin 1999; SCHINDLER, Hughes de Lasteyrie du Saillant als Ende der deutschen Wegzugsbesteuerung? IStR 2004, 300; SCHÖN, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR 2004, 289; DÜRRSCHMIDT, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen und Europäische Grundfreiheiten, Berlin 2008; BEINERT/BENECKE, Internationale Aspekte der Umstrukturierung von Unternehmen, FR 2010, 1009; KÖRNER, Neue Erkenntnisse zu Ent- und Verstrickung – kurze Replik zu Mitschke, IStR 2010, 95 ff., IStR 2010, 208; KOOPS/MÖHRLE/u.A., Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010), Beilage Nr. 7 DB 2010/49; KRÜGER/HECKEL, Aufgabe der finalen Betriebsaufgabe, NWB 2010, 1334; BRK, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, FR 2011, 1; LENDEWIG/JASCHKE, Die Erneuerung der allgemeinen Entstrickungsvorschriften durch das JStG 2010, StuB 2011, 90; MITSCHKE, Konkretisierung der gesetzlichen Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabentheorie durch das Jahressteuergesetz 2010, Ubg 2011, 328; MITSCHKE, Kein steuerfreier Exit stiller Reserven bei Sitzverlegung einer SE von Deutschland nach Österreich Anmerkungen zum Aussetzungsbeschluss des FG Rheinland-Pfalz vom 7. 1. 2011, 1 V 1217/10, IStR 2011, 294; MUSIL, Die Ergänzung des Entstrickungstatbestands durch § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG – Herrscht nun endlich Klarheit? FR 2011, 545; MUSIL/LAMMERS, Die verfassungsrechtlichen Grenzen der Rückwirkung von Steuerpolitiken am Beispiel der §§ 17 und 23 EStG, BB 2011, 155; NEUMANN, Aktuelle steuerpolitische Entwicklungen, WPg. 2011, 177; RICHTER/HEYD, Die Konkretisierung der Entstrickungsregelungen und Kodifizierung der finalen Betriebsaufgabe durch das Jahressteuergesetz 2010, (zugleich Anmerkung zu BFH, Urt. v. 17.07.2008 – I R 77/06 –, BFH, Urt. v. 28.10.2009 – I R 99/08 – und BFH, Urt. v. 28.10.2009 – I R 28/08), Ubg 2011, 172; SCHMIDT/RENGERS, Die Folgewirkungen der BVerfG-Beschlüsse vom 7.7.2010 für die Besteuerung von Wertzuwächsen, DStR 2011, 693; SOBANSKI, Anrechnung ausländischer Körperschaftsteuer nach den EuGH-Urteilen in den Rs. Meilicke und Meilicke II, DStR 2011, 1485.

I. Grundinformation zu § 36

1

Bei § 36 EStG handelt es sich um eine materiell- und verfahrensrechtl. Vorschrift, deren Bedeutung sich erst aus einer Gesamtbetrachtung der StErhebung erschließt. § 36 regelt die Entstehung der ESt. als Anspruch des Fiskus gegenüber dem Stpfl. (Abs. 1). Er bestimmt, inwiefern erfolgte Leistungen auf die Schuld anzurechnen sind (Abs. 2 und 3), ob nach Abrechnung der Leistungen eines VZ, die vor der Festsetzung geleistet worden sind, ein Erstattungsanspruch des Stpfl. besteht und wann dieser fällig wird oder ob der StAnspruch des Fiskus zu erfüllen ist (Abs. 4). Der durch das JStG 2010 eingeführte Abs. 5 betrifft den Antrag auf ratenweise Entrichtung der festgesetzten ESt. bei einer „finalen“ Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3a. Dies macht deutlich, dass § 36 insgesamt an die Veranlagung iSv. § 25 anknüpft und bestimmt, wie die StFestsetzung zu verwirklichen ist.

II. Rechtsentwicklung des § 36

2

EStReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 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 1976, 2597; BStBl. I 1976, 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 1984, 1493; BStBl. I 1984, 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 1989, 2408): Abs. 2 Nr. 3 Buchst. f wurde eingefügt.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Abs. 2 wurde neu gefasst.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 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 StBescheinigung gem. § 45a Abs. 2 oder 3 voraussetzt.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 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 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 2 wurde redaktionell angepasst.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1413; BStBl. I 2000, 1428): Das seit 1977 geltende kstl. Anrechnungsverfahren wurde durch das Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) ersetzt. Zur Anpassung an diesen Systemwechsel wurden Abs. 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 Nr. 2 Satz 3 eingefügt. Vgl. ausführl. zum Anrechnungsverfahren Anm. 30 ff. auf dem Stand der 209. Lfg. April 2003 im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 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 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): In Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 wird das Wort „Freibetrag“ durch „Kinderfreibetrag“ ersetzt. Dies trägt der Einf. des Freibetrags für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf 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 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 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224), das HaushaltsbegleitG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2262; BStBl. I 1989, 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 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251) s. BRENNER in KSM, § 36 Rn. A 133–136; zur KStAnrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF s. Anm. 7.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Abs. 2 Satz 1 wurde auf Empfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks. 15/1928, 9) aufgehoben. Vgl. zur alten Rechtslage die frühere Kommentierung unter Anm. 17 auf dem Stand 209. Lfg. April 2003 im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Das Gesetz passte Abs. 3 Satz 1 an die Streichung des § 36 Abs. 2 Satz 1 aF an.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 5 wurde ergänzt, um die Kodifizierung der früheren Rechtsprechungsgrundsätze zur „finalen“ Betriebsaufgabe in europarechtskonformer Weise zu gewährleisten (BTDrucks. 17/3549, 20).

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Der Wortlaut wurde dahingehend klargestellt, dass in Abs. 5 Satz 1 das ursprüngliche Tatbestandsmerkmal der „Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Abgaben, Zölle, Steuern und sonstige Maßnahmen“ durch einen Verweis auf die „Unterstützung bei der Beitreibung iS der Beitreibungsrichtlinie“ ersetzt wurde.

III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht des § 36

1. Bedeutung

3

Die Bedeutung von § 36 besteht in der Regelung der Entstehung und Verwirklichung des estl. Anspruchs. § 36 beschäftigt sich mit den zu erbringenden oder bereits im VZ erbrachten Leistungen auf die StSchuld. Diese berühren nicht das Festsetzungsverfahren, sondern gehören allein zur Erhebung. Als Entstehungszeitpunkt wurde der Abschluss des VZ bestimmt und nicht bereits an die Beendigung jedes stbaren Vorgangs angeknüpft (STADIE, Allgemeines Steuerrecht, Rn. 163). Die An- und Abrechnung iSv. Abs. 2 und 4 sind Verfahren, die nicht zur Veranlagung gehören, jedoch regelmäßig mit der Festsetzung verbunden werden, obwohl sie allein die Erhebung betreffen. Die anzurechnenden Beträge sind Vorleistungen auf die noch entstehende StSchuld. Durch den Übergang von der KStAnrechnung zum Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren hat sich die Bedeutung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 verändert (vgl. zum Anrechnungsverfahren Anm. 30 ff. auf dem Stand der 209. Lfg. April 2003 im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Die frühere Anrechnung der KSt. machte deutlich, dass die KSt. als VorausZ der Anteilseigner auf die ESt. verstanden wurde. Damit hat § 36 Abs. 2 Nr. 2 in der geltenden Fassung nichts mehr zu tun. Er beschränkt sich auf die Anrechnung der auf die ESt-Schuld geleisteten Vorauszahlungen, die durch StAbzug erhoben worden sind (vgl. GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 6). Die Abrechnung bestimmt dann, zu wessen Gunsten eine Schuld fortbesteht.

4 2. Verfassungsmäßigkeit

Die Verfassungsmäßigkeit von § 36 Abs. 1 bis 4 ist nicht zweifelhaft.

An der Vereinbarkeit von § 36 Abs. 5 mit dem rechtsstaatlichen Rückwirkungsverbot aus Art. 20 Abs. 3 GG bestehen jedoch Zweifel. Die Beurteilung der Rückwirkung hängt maßgeblich davon ab, wie man die Frage beantwortet, ob § 16 Abs. 3a erstmalig bzw. überhaupt die finale Betriebsaufgabe gesetzlich kodifiziert. Den eigentlichen Anknüpfungspunkt einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen bildet § 52 Abs. 34 Satz 5, Abs. 50d Satz 3, der bestimmt, dass die §§ 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 auf alle offenen Fälle anzuwenden sind.

► *Eine Rückwirkung scheidet aus*, sofern man davon ausgeht, dass die finale Betriebsaufgabe schon vor dem SEStEG in verfassungskonformer Weise geregelt war, da § 16 Abs. 3a dann nur klarstellende Wirkung hätte und § 36 Abs. 5 eine begünstigende Regelung wäre (vgl. MITSCHKE, Ubg 2011, 328 [330, 332 f.]; NEUMANN, WPg. 2011, 177 [178]).

► *Eine Rückwirkung nur hinsichtlich der offenen Fälle aus den VZ vor 2006* ist hingegen anzunehmen, sofern man das SEStEG als erste verfassungsmäßige Kodifizierung der Grundsätze zur finalen Entnahme ansieht. Die finale Betriebsaufgabe wäre dann schon v. finalen Entnahmetatbestand aus § 4 Abs. 1 Satz 3 idF des SEStEG umfasst gewesen, so dass eine Rückwirkung nur hinsichtlich der davor liegenden offenen Fälle angenommen werden kann (vgl. KOOPS/MÖHRLE/u.a., Beilage Nr. 7 DB 2010, 8; LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [96 f.]; MUSIL, FR 2011, 545 [550]; ebenfalls krit. BEINERT/BENECKE, FR 2010, 1009 [1011]; s. auch REISS in KIRCHHOF X. § 16 Rn. 208c, der von einer verfassungsmäßigen Rückwirkung ausgeht).

► *Keine Rückwirkung besteht*, wenn man hingegen davon ausgeht, dass auch das JStG 2010 die finalen Theorien nicht im Gesetz implementiert hat. Mangels wirksamer Entstrickungsnormen liegt dann auch keine Rückwirkung vor (in diesem Sinne GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 31).

5 3. Bedeutung des § 36 für die verfassungsrechtliche Würdigung des Einkommensteuertatbestands

§ 36 Abs. 1 als Verwirklichung des Periodizitätsprinzips: Von der Verfassungsmäßigkeit der Norm ist die Bedeutung von § 36 für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des EStTatbestands zu unterscheiden. Die ESt. entsteht gem. § 36 Abs. 1 jährlich. Die Regelung verwirklicht demnach auch das Periodizitätsprinzip und ist damit Teil der Diskussion um den zeitlichen Bezugspunkt der stl. Leistungsfähigkeit (s. dazu DRÜEN, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999; LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, § 9 Rn. 44 ff. mwN; § 2 Anm. 900 ff.).

Eine Rückwirkung von StGesetzen wird nach der Rspr. des BVerfG grds. danach bestimmt, ob bereits entstandene oder erst noch entstehende StAnsprüche durch die Neuregelung betroffen werden. Da § 36 Abs. 1 die Entstehung der ESt. an die Beendigung des VZ knüpft, spricht man allg. von der VZRspr. (s. dazu ausführl. Einf. ESt. Anm. 523 ff. sowie zur Stärkung des Vertrauensschutzes durch die Entscheidungen des BVerfG v. 7.7.2010, NJW 2010, 3629 [3634, 3638]; BIRK, FR 2011, 1 ff.; MUSIL/LAMMERS, BB 2011, 155 ff.; SCHMIDT/RENGER, DStR 2011, 693 ff.).

Strukturelle Erhebungsdefizite als Leistungsfähigkeitsproblem: Das BVerfG hat im sog. Tipke-Urteil (BVerfG v. 9.3.2004 – 2 BvL 17/02, BVerfGE

110, 94; BStBl. II 2005, 56) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b aF für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar erklärt, da Art. 3 Abs. 1 GG auch eine gleichheitskonforme Steuererhebung verlange (s. dazu § 23 Anm. 12). Eine verfassungskonforme Erhebung wird durch die Anrechnung der StAbzüge gewährleistet und durch die Vorlage von Bescheinigungen gefördert, so dass § 36 Abs. 2 Ausdruck einer gleichheitskonformen StErhebung ist (vgl. BFH v. 14.2.2006 – VIII B 107/04, BB 2006, 1038 [1040 f.]).

4. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

a) Europarechtskonformität von § 36 Abs. 5

6

Inwiefern Satz 1 und 2 von § 36 Abs. 5 idF des JStG 2010 mit der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV zu vereinbaren sind, ist in der Literatur umstritten (ebenfalls offen für die Rechtslage nach dem SEStEG, vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, DStR 2010, 40 [43]). Einigkeit besteht darüber, dass § 36 Abs. 5 dazu dient, eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit durch § 16 Abs. 3a abzuwenden, indem er – vergleichbar § 4g – einen Besteuerungsaufschub gewährt (vgl. GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 27; LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [93, 96]). Jedoch wird unterschiedlich beurteilt, ob § 36 Abs. 5 genügt, um die Beeinträchtigung von Art. 49 AEUV durch die finale Betriebsaufgabe zu rechtfertigen oder ob § 36 Abs. 5 iVm. § 16 Abs. 3a unionsrechtswidrig ist.

Vereinbarkeit von §§ 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 mit Art. 49 AEUV: Teile der Literatur (MITSCHKE, IStR 2012, 6 [9]; MUSIL, FR 2012, 32; MITSCHKE, Ubg 2011, 328 [334 ff.]; MITSCHKE, IStR 2011, 294 [297]; MUSIL, FR 2011, 545 [548], WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 100; tendenziell auch KESSLER/PHILIPP, DStR 2012, 267 [271]) sehen den Eingriff durch §§ 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 in die Niederlassungsfreiheit als gerechtfertigt an, da der EuGH den Rechtfertigungsgrund der „Wahrung einer Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten“ anerkannt habe (vgl. zu diesem die Entscheidungen des EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, IStR 2006, 19; v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, IStR 2007, 631; v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, IStR 2008, 400; v. 25.2.2010 – C-337/08 – X-Holding, IStR 2010, 213; v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25; MUSIL/FÄHLING, DStR 2010, 1501 ff.). Mit diesem Rechtfertigungsgrund sei gleichzeitig die Sicherung bzw. Effektivität der Besteuerung der stillen Reserven als rechtfertigendes Allgemeininteresse anerkannt worden (MITSCHKE, Ubg 2011, 328 [335 f.]; MITSCHKE, IStR 2011, 294 [298]; MUSIL, FR 2011, 545 [548]).

Verstoß von §§ 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 gegen Art. 49 AEUV: Andere (BEUTEL/REHBERG, IStR 2012, 94 [95]; KÖRNER, IStR 2012, 1; LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [93, 96]; RICHTER/HEYD, Ubg 2011, 172; tendenziell auch BEINERT/BENECKE, FR 2010, 1009 [1012]) gehen von der Unvereinbarkeit der Regelungen mit der Niederlassungsfreiheit aus. Nach den Entscheidungen des EuGH „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, IStR 2004, 236) und „National Grid Indus“ sei nur eine vollständige Stundung des Aufgabegewinns bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation geeignet, die Vereinbarkeit mit Art. 49 AEUV herzustellen (LENDEWIG/JASCHKE, StuB 2011, 90 [93]; vgl. auch KÖRNER, IStR 2010, 208 [2109]; so für § 4g KRÜGER/HECKEL, NWB 2010, 1334 [1338]).

Stellungnahme: Die Entsch. des EuGH in der Rs. „National Grid Indus“ hat klargestellt, dass die Entstrickungsbesteuerung nur dann europarechtskonform

ist, wenn eine Sofortbesteuerung durch den Steuerpflichtigen nach seiner Wahl vermieden werden kann (s. Anm. 68). UE ist § 36 Abs. 5 daher nicht mit Art. 49 AEUV vereinbar. Geht man richtigerweise davon aus, dass auch bei einer finalen Betriebsaufgabe das Besteuerungsrecht an den bis zu diesem Zeitpunkt gebildeten stillen Reserven bei der Bundesrepublik verbleibt (vgl. BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BStBl. II 2011, 1019 – Tz. 19 = DStR 2010, 40 [42]), so dienen die §§ 16 Abs. 3a, 36 Abs. 5 nicht der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse (vgl. zum kstl. Parallelproblem FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, IStR 2011, 308 [311], rkr.). Vielmehr muss die Stundung und Ratenzahlung im Zeitraum von fünf Jahren als deutsche Maßnahme angesehen werden, die den Besteuerungszugriff trotz Wegzugs ins Ausland gewährleisten soll. Die Aufdeckung der stillen Reserven und ratenweise Erhebung ist dafür jedoch nicht erforderlich und damit als unverhältnismäßige Maßnahme nicht zu rechtfertigen (vgl. im Ergebnis ebenso FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, IStR 2011, 308 [312], rkr.; DÜRRSCHMIDT, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensumstrukturierungen und Europäische Grundfreiheiten, 2008, 325; SCHINDLER, IStR 2004, 300 [309]; SCHÖN, IStR 2004, 289 [296 f.] zu Fragen der Wegzugsbesteuerung), denn die Feststellung des Gewinns zum Zeitpunkt der finalen Betriebsaufgabe und zinslose Stundung bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven im Ausland wäre als weniger belastende und ebenso effektive Maßnahme in Betracht gekommen (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, IStR 2011, 308 [312], rkr.; SCHÖN, IStR 2004, 289 [296]).

Der Verweis in § 36 Abs. 5 Satz 1 auf die Amtshilferichtlinien macht außerdem deutlich, dass der Gesetzgeber das Privileg der Stundung über fünf Jahre nur gewähren will, wenn die Raten ggf. im Wege der Amtshilfe erhoben bzw. eingetrieben werden können. Damit wird die Amtshilfe vom Gesetzgeber selbst als ein hinreichend effektives Mittel zur Sicherung des StAnspruchs anerkannt, so dass es keinen Grund für die Schlechterstellung durch die ratenweise Erhebung vor der Realisierung der stillen Reserven bei Verlegung des Betriebs in einen anderen Mitgliedsstaats gegenüber der ergebnisneutralen Verlegung des Betriebs im Inland gibt. Konsequenter und mit Art. 49 AEUV vereinbar wäre daher nur die besagte Festsetzung und Stundung der Steuer bis zur Realisierung im Ausland, deren Erhebung ebenso wie nach der aktuellen Vorschrift zur Not durch Amtshilfe vollzogen werden könnte (vgl. KÖRNER, IStR 2010, 208 [210]; SCHINDLER, IStR 2004, 300 [309]; SCHÖN, IStR 2004, 289 [296 f.]).

Im Übrigen bestehen keine unionsrechtl. Bedenken gegen § 36 Abs. 1 bis 4.

7 b) Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der körperschaftsteuerlichen Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF

Der EuGH stellte einen Verstoß der Regelungen zum Anrechnungsverfahren gegen die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV bzw. Art. 56 EG) mit der Begr. fest, dass das Anrechnungsverfahren nicht auf ausländ. Dividenden Anwendung finde (vgl. zum deutschen Anrechnungsverfahren EuGH v. 6.3.2007 – C-292/04 – Meilicke I, EuGHE 2007, I-1835 = GmbHR 2007, 378, sowie vorausgehend zum finnischen Anrechnungsverfahren EuGH v. 7.9.2004 – C-319/02 – Manninen, EuGHE 2004, I-7477 = GmbHR 2004, 1346). Die durch die Entscheidungen des EuGH in der Rs. „Meilicke I“ nicht geklärten Fragen, inwiefern die Europe einer Bescheinigung iSv. §§ 44 ff. auch bei ausländischen Dividenden europarechtskonform ist und wie die anzurechnende ausländische KSt. zu ermitteln ist, sind durch die Entsch. des EuGH zu „Meilicke II“ (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09, EuZW 2011, 642) beantwortet worden.

Danach ist die anzurechnende Steuergutschrift nach dem Recht des Mitgliedstaats zu berechnen, in dem die ausschüttende Gesellschaft sitzt, wobei der gutzuschreibende Betrag nur bis zur Höhe der deutschen ESt. zu berücksichtigen ist (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09, EuZW 2011, 642 [644] – Tz. 34). Hinsichtlich der Qualität der Anforderungen, die an die Bescheinigungen über die anzurechnende ausländische Steuer zu stellen sind, hat der EuGH festgestellt, dass die FinVerw. alle Belege verlangen darf, die notwendig sind, um das Vorliegen des Anrechnungstatbestandes überprüfen zu können. Unzulässig ist dabei eine formalistische Betrachtungsweise, nach der der Nachweis dem deutschen Nachweis entsprechen muss. Es genügt vielmehr, wenn er die Steuerbehörden in die Lage versetzt, klar und genau die erforderliche Überprüfung vornehmen zu können (EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09, GmbHR 2011, 875 = EuZW 2011, 642 [645] – Tz. 45 ff.; vgl. dazu SOBANSKI, DStR 2011, 1485).

IV. Geltungsbereich des § 36

1. Sachlicher Geltungsbereich

8

Abs. 1 gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung oder Festsetzung erfolgt (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 3), die Abs. 2 bis 5 setzen hingegen – teilweise stillschweigend – die Veranlagung voraus, so dass die Regelungen nur Anwendung finden, soweit die Höhe der ESt. im Festsetzungsverfahren ermittelt worden ist. Abs. 1 hat Bedeutung allein für die veranlagte ESt. Die Entstehung der EStVorauszahlungen und der Abzugsteuern regeln § 37 Abs. 1 Satz 2, § 38 Abs. 2 Satz 2, § 44 Abs. 1 Satz 2 und § 50a Abs. 5 Satz 1. Zur Entstehung der ESt. im Fall des Verlustrücktrags gem. § 10d Abs. 1 s. Anm. 10.

Abs. 2 stellt sicher, dass die vorläufige Erhebung der ESt. durch VorausZ (Nr. 1) und Abzugsteuern (Nr. 2) – LSt., KapErtrSt. und Abzugsteuer nach § 50a – in der Veranlagung endgültig abgerechnet werden.

Abs. 3 betrifft ausschließlich die Anrechnungsbeträge nach Abs. 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 Nr. 1 und 2 anzurechnenden VorausZ und Abzugsteuern, wodurch sich eine EStSchuld des Stpfl. oder eine Erstattungsverpflichtung des FA ergeben kann. Ferner erleichtert Satz 3 die schuldbefreiende Erstattung an zusammenveranlagte Ehegatten.

Abs. 5 betrifft hingegen nur den festgesetzten Gewinn, der infolge einer finalen Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3a festgestellt wird.

2. Persönlicher Geltungsbereich

9

§ 36 gilt gleichermaßen für beschr. und unbeschr. Stpfl., soweit eine Veranlagung durchgeführt wird und keine spezielleren Vorschriften gelten.

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

10

Verhältnis zu § 3 Nr. 40: Die Einnahmen aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 werden nach dem Übergang vom Anrechnungsverfahren zum Teileinkünfteverfahren stl. nur zu 60 % erfasst. Gemäß § 3c sind korrespondierende Abzüge ebenfalls

nur anteilig zugelassen. Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 stellt sicher, dass die KapErtrSt. gleichwohl in voller Höhe angerechnet wird.

Verhältnis zu § 10d: Im Fall des Verlustrücktrags entsteht die ESt. des Verlustrücktragsjahrs – folglich auch der entsprechende Erstattungsanspruch – gem. § 38 AO iVm. § 36 Abs. 1, § 10d 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 aF schloss die Anwendung des § 11 Abs. 1 ausdrückl. aus. Auch nach der Neufassung ist die unmittelbare Anwendung von § 11 ausgeschlossen, da die Regelungen in § 36 Abs. 2 eine eigene zeitliche Zurechnungsentscheidung enthalten. Die zeitliche Zuordnung trifft Abs. 2 Nr. 1 durch den Bezug auf die für den VZ festgesetzten EStVorauszahlungen, Abs. 2 Nr. 2 durch die Anknüpfung an die in der Veranlagung erfassten oder für diesen VZ nach § 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 oder Abs. 6 Satz 2 KStG außer Ansatz bleibenden Einkünfte.

Verhältnis zu § 12 Nr. 3: Die KapErtrSt. und die sonstigen Abzugsteuern 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.

Verhältnis zu § 25: Abs. 1 verweist auf den VZ. Dieser ist in § 25 legaldefiniert, s. näher Anm. 12.

Verhältnis zu § 34c Abs. 1, § 50 Abs. 3: 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 Nr. 2 (vgl. auch GEIGER, FR 1992, 287).

Verhältnis zu §§ 37, 38 ff., 43 ff., 49 ff.: § 36 regelt in Abs. 1 nur die Entstehung der veranlagten ESt., in Abs. 2 Nr. 2 nur die Grundfrage der Anrechnung der besonderen Erhebungsformen der ESt. Die Sondervorschriften für diese Abzugsteuern hinsichtlich ihrer Entstehung und Erhebung bleiben unberührt.

Verhältnis zu § 44b Abs. 5: Ist der Tatbestand aus § 44b Abs. 5 erfüllt und der Antrag nach § 44b Abs. 5 Satz 1 gestellt, so kommt keine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 in Betracht, da gem. § 44b Abs. 5 allein der Abzugsverpflichtete eine Anrechnung auf eine spätere Anmeldung bzw. Erstattung verlangen kann (vgl. DRENSECK in SCHMIDT XXX. § 36 Rn. 8).

Verhältnis zu § 48c: § 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 idF des Gesetzes zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001 (BGBl. I 2001, 2267; BStBl. I 2001, 602) enthält eine von Abs. 2 Nr. 2 unabhängige Vorschrift für die Anrechnung der Bauabzugsteuer bei der EStVeranlagung des Erbringers einer Bauleistung im Inland. Vgl. die Erl. zu §§ 48–48d.

Verhältnis zu § 37 Abs. 2 AO: Der auf Anrechnung von VorausZ und Abzugsteuern nach Abs. 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 2000, 581; HEUERMANN, DB 1996, 1056).

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. 12.

Verhältnis zu §§ 130, 131 AO: Zum Verhältnis von § 36 Abs. 5 Satz 5 zu §§ 130, 131 AO s. Anm. 70.

Verhältnis zu § 218 Abs. 2 AO: Der Anrechnungsteil nach Abs. 2, der mit dem StBescheid regelmäßig verbunden ist, enthält zwar im umgangssprachlichen Sinne eine Abrechnung. Auch Abs. 4 Satz 1 benutzt diesen Begriff (s. Anm. 27). 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.

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

Verhältnis zu § 222 AO: Die Stundung nach Abs. 5 Satz 1 betrifft lediglich einen Spezialfall und soll die Europarechtskonformität von § 16 Abs. 3a gewährleisten, so dass die einem anderen Zweck dienende allgemeine Stundungsregelung neben § 36 Abs. 5 Satz 1 Anwendung findet, s. Anm. 59 ff.

Verhältnis zu §§ 233, 234 AO: Abs. 5 Satz 3 stellt die gestundeten Jahresraten ausdrückl. zinsfrei. Die auf Abs. 5 beruhende Stundung kann somit nicht zu einer Verzinsung nach der allgemeinen Vorschrift des § 234 AO führen.

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. 31).

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 strafrechtl. Charakter (hM, vgl. BFH v. 22.1.1992 – I B 77/91, BStBl. II 1992, 618; v. 17.12.1981 – IV R 94/77, BStBl. II 1982, 352). 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: Gemäß § 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 EStSchuld. Insolvenzrechtl. begründet ist aber auch die ESt. auf die im laufenden VZ bis zur Insolvenzeröffnung verwirklichten Besteuerungstatbestände des EStG (vgl. BFH v. 6.2.1996 – VII R 116/94, BStBl. II 1996, 557; BEERMANN in HHSp., § 251 AO Rn. 40; LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 251 AO Rn. 55).

VI. Verfahrensrecht

11

Amtsvollzug: Die Erhebung der ESt. erfolgt von Amts wegen, so dass kein Antrag für die Anrechnung nach Abs. 2 und die Abrechnung nach Abs. 4 erforder-

lich ist. Lediglich die Stundung nach Abs. 5 Satz 1 ist antragsgebunden, s. Anm. 65.

Anrechnung und Änderung der Anrechnungsverfügung: s. Anm. 24, 29.

Aussetzung der Vollziehung: s. Anm. 31.

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

► *Anrechnung* (Abs. 2): Der Stpfl. trägt idR die Feststellungslast für die Höhe der StAbzugsbeträge, deren Anrechnung er begehrt. Will das FA allerdings die Anrechnung von Abzugsteuern versagen (dazu Anm. 21), 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.

► *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 Abzugsteuern s. vorstehend „Anrechnung“. Das FA hat dagegen die Feststellungslast für die Erfüllung des Erstattungsanspruchs mit schuldbefreiender Wirkung (s. Anm. 55) zu tragen.

Gesonderte und einheitliche Feststellung von Steuerabzugsbeträgen: s. Anm. 30.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Entstehung der Einkommensteuer

12 I. Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums

Entstehen der „Einkommensteuer“: Als steuerschuldrechtl. Parallelnorm zu § 2 Abs. 6 bestimmt Abs. 1, dass die EStSchuld, die im Festsetzungsverfahren im Idealfall vollständig ermittelt werden konnte und im EStBescheid festgesetzt worden ist, am Jahresende entsteht. Mit ESt. ist daher die nach § 2 Abs. 6 Satz 1 festzusetzende ESt. gemeint.

Entstehung: Der stl. Anspruch entsteht unabhängig von der Festsetzung gem. § 38 AO mit Erfüllung des Tatbestands. § 36 Abs. 1 konkretisiert die Norm dahingehend, dass nicht nur eine Tätigkeit vorgenommen worden sein muss, an die die Besteuerung anknüpft. Vielmehr ist außerdem der Ablauf der Veranlagungsperiode erforderlich, durch den dann die stl. Leistungspflicht entsteht. Die estl. Zahlungspflicht tritt zwingend mit Ablauf des VZ ein, also unabhängig vom Willen des Stpfl. (BFH v. 1.12.1976 – I R 73/74, BStBl. II 1977, 315) oder etwaigen Gestaltungen. Dispositionen des Stpfl. können nur so lange die Erfüllung eines Einkunftstatbestands iSv. § 2 Abs. 1 verhindern, wie das Verhalten den Tatbestand noch nicht vollständig erfüllt hat. Trotz Fortdauer des VZ können rückwirkend stl. relevante Sachverhalte nicht ungeschehen gemacht werden (WEILAND in FROTSCHE, § 36 Rn. 15). Daher sind StKlauseln unbeachtlich, die

die rückwirkende Behandlung von Realakten betreffen (s. dazu und zum Meinungsstand betreffend StKlauseln insgesamt Einf. ESt. Anm. 700 ff., 713).

Veranlagungszeitraum ist nach der Legaldefinition des § 25 Abs. 1 das Kj.

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 aE des VZ entstandene ESt. durch StBescheid (§ 155 Abs. 1 AO) und wirkt deshalb idR deklaratorisch. Weist der StBescheid allerdings eine höhere ESt. aus, als sie materiell-rechtl. entstanden ist, wirkt er insoweit konstitutiv. Er ist Rechtsgrund für die rechtswidrig festgesetzte ESt. und kann bestandskräftig (§§ 172 ff. AO) und rkr. (§ 110 FGO) werden. Er steht der Durchsetzung des materiell richtigen StAnspruchs, insbes. eines höheren Erstattungsanspruchs 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. 49),
- bezüglich der Erstattungspflicht des FA Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 51).

Für die VorausZ und die Abzugsteuer ergibt sich die Fälligkeit aus § 37 Abs. 1 Satz 1, § 41a Abs. 1 Satz 1, § 44 Abs. 1 Satz 5 und § 50a Abs. 5 Satz 3.

Veranlagungszeitraum nicht Gewinnermittlungszeitraum: Abs. 1 knüpft an den VZ an, der gem. § 25 Abs. 1 Satz 1 mit dem Kj. gleichzusetzen ist. Daher entsteht die ESt. mit Ablauf des Kj., unabhängig davon, ob der Ermittlungszeitraum davon abweicht, weil das Wj. abw. vom VZ beginnt und endet oder als Rumpfwj. kürzer als ein Kj. ist (s. § 4a, vgl. auch GOSCH in KIRCHHOFF X. § 36 Rn. 3)

Einstweilen frei.

13

II. Andere Bestimmungen des Entstehungszeitpunkts

1. Gesetzliche Bestimmungen

14

§ 36 Abs. 1 regelt ausdrücklich, dass die ESt. nur mit Ende des VZ entsteht, soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt. Solche Bestimmungen enthält das EStG für die besondere Erhebungsform des Abzugs an der Quelle.

Die Entstehung der Einkommensteuervorauszahlung ist umfassend in § 37 Abs. 1 Satz 2 geregelt. Die VorausZ entsteht zu Beginn des Kalendervierteljahres, in dem sie zu entrichten ist (§ 37 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1). Wird die StPflcht erst während eines Quartals begründet, so entsteht die VorausZ mit Begr. der StPflcht (§ 37 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2).

Die Lohnsteuer entsteht gem. § 38 Abs. 2 Satz 2 im Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns beim ArbN.

Die Kapitalertragsteuer entsteht gem. § 44 Abs. 1 Satz 2 im Zeitpunkt des Zuflusses des Kapitalertrags bei dem stpfl. Gläubiger.

Die Abzugsteuer beschr. Stpfl. entsteht gem. § 50a Abs. 5 Satz 1 zu dem Zeitpunkt, in dem die stpfl. Vergütung dem Gläubiger zufließt. Es kommt auf den tatsächlichen Mitteltransfer an, so dass auch bei Stundung wegen vorübergehen-

der Zahlungsunfähigkeit oder bei der Leistung von Vorschüssen der Zufluss in Höhe des geleisteten Betrags mit Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift zufließt (§ 73c EStDV).

15 2. Keine unterjährige Einkommensteuerpflicht

Ein unterjähriges Entstehen der ESt. außerhalb der gesetzlichen Ausnahmen ist auch bei Veränderungen der persönlichen StPflcht ausgeschlossen:

Wegfall der Steuerpflicht: Die ESt. entsteht auch bei Wegfall der EStPflcht nach dem Grundsatz des Abs. 1 mit Ablauf des VZ, s. § 25 Anm. 18 mwN.

Wechsel der Steuerpflicht: Bei einem Wechsel von beschränkter und unbeschränkter StPflcht im Laufe des VZ sind die erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht nach § 2 Abs. 7 Satz 3 einzubeziehen. Dies ändert nichts daran, dass die ESt. für die Einkünfte, die während der beschränkten StPflcht erzielt worden sind, nach § 50a Abs. 5 Satz 1 entsteht. Für einen zuerst nur beschr. Stpfl. ergibt sich dies daraus, dass die Entstehung nach § 50a Abs. 5 Satz 1 im Nachhinein nicht ungeschehen gemacht werden kann. Dasselbe muss aus Gründen der Einheitlichkeit für den umgekehrten Fall gelten.

Begründung der Steuerpflicht: Keine Besonderheiten ergeben sich dagegen für die Begr. der StPflcht im Laufe eines VZ; bei ihrer Fortdauer bis zum Ende des Kj. Abs. 1 gilt uneingeschränkt.

16 III. Rechtsfolgen der Entstehung der Einkommensteuer

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

§ 45 Abs. 1 Satz 1 AO: Auf den Gesamtrechtsnachfolger geht nur die EStSchuld 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, BStBl. II 1996, 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, §§ 69 ff. AO, §§ 42d, 44 Abs. 5, 45a 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.

§ 233a Abs. 2 AO: Die Vollverzinsung beginnt im Regelfall (zu Ausnahmen s. § 233a Abs. 2a 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.

17 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Anrechnung von erfolgten Zahlungen**

Schrifttum: GRAFFE, Die Kapitalertragsteuer, DStZ 1988, 495; VÖLLMEKE, Probleme bei der Anrechnung von Lohnsteuer, DB 1994, 1746; HEUERMANN, Der Lohnsteueranspruch gegenüber dem Arbeitnehmer, DB 1994, 2411; GOSCH, Anmerkung zum BFH-Urt. v. 15.4.1997 – VII R 100/96, StBp. 1997, 271; GRAMS, Der Erstattungsanspruch im Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 EStG, BB 1997, 70; HEUERMANN, Leistungspflichten im Lohnsteuerverfahren, StuW 1998, 219; BECKER, Die nachträgliche Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und anrechenbarer Körperschaftsteuer, DStZ 1999; 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; WASSERMAYER, Finanzamt verweigert die Anrechnung der zu Unrecht abgeführten Lohnsteuer, IStR 2000, 688; LUTZ, Der Erstattungsanspruch in den Fällen zu Unrecht abgeführter Lohnsteuer, DStZ 2001, 470; HAUNHORST, Abrechnung, Anrechnung, Änderung, Anfechtung und so manch andere Frage ..., DStZ 2005, 706; PODWILS, Neues zum „Dividenden-Stripping“ aus Finanzverwaltung und Rechtsprechung – steuer- und strafrechtliche Risiken am Horizont, FR 2011, 69; KRÄMER, Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen, EStB 2011, 185; s. auch das Schrifttum zu § 36 Abs. 4.

Verwaltungsanweisungen: Nds. FinMin., Anpassung verwirkter Säumniszuschläge bei der Änderung der Anrechnungsverfügung in StBescheiden v. 3.2.1994, DStR 1994, 394; OFD Düsseldorf-Köln-Münster, Berücksichtigung von Steuerabzugsbeträgen in Schätzungsfällen v. 6.10.1994, EStG-Kartei NRW § 36 EStG Nr. 3000; OFD Koblenz v. 3.4. 2003 – S 0450 A - St 53 2, AO-Kartei RP § 218 AO Karte 2 (Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer auf die festgesetzte Einkommen- und Kirchensteuer sowie auf die Körperschaftsteuer); OFD Frankfurt am Main v. 6.6.2006 – S 2299a A - 3 - St 216, StEd 2006 (Änderung der StFestsetzung bzw. -anrechnung bei Kapitaleinkünften), 507; Bayerisches Landesamt für Steuern v. 2.12.2008 – S 0351 - 32 St 4 1N, StEd. 2009, 108 (Änderung von Einkommensteuerbescheiden auf Grund nachträglich bekannt gewordener steuerabzugspflichtiger Kapitalerträge); BMF v. 5.5.2009 – IV C 1 - S 2252/09/10003, BStBl. I 2009, 631 (Anrechnung und Erstattung von KapEst. sowie Erstellung von StBescheinigungen bei über den Dividendenstichtag noch zu regulierenden Geschäften); OFD Frankfurt am Main v. 2.2.2011 – S 2298 A - 3-St 54, ESt-Kartei HE § 36 EStG Karte 3 (Anrechnung der Kapitalertragsteuer im Falle der Bilanzierung und im Falle von thesaurierenden Investmenterträgen); R 36 EStH 2010.

I. Anrechnung auf die Einkommensteuer (Abs. 2 Halbs. 1)

1. Anrechnung auf „Einkommensteuer“

18

Die Anrechnung gewährleistet, dass die Erhebung der ESt. durch Vorleistungen nicht über die festgesetzte Steuer hinausgeht. Ihre Notwendigkeit ergibt sich daraus, dass regelmäßig die im Voraus auf die ESt. geleisteten Zahlungen nicht mit dem Betrag übereinstimmen, den der Stpfl. nach der StFestsetzung zu entrichten hat (RING in LBP, § 36 Rn. 19). Sie ist systematisch zur endgültigen Abrechnung vorläufiger StZahlungen durch den Stpfl. selbst oder durch Dritte erforderlich.

Festzusetzende Einkommensteuer: Der erste Halbs. erwähnt nur allg. ESt., auf die die Anrechnung erfolgen soll. Damit ist die festzusetzende ESt. iSv. § 2 Abs. 6 Satz 1 gemeint, die als Ergebnis der Veranlagung den Betrag gegenüber dem Stpfl. angibt, der bei ihm erhoben werden soll (RING in LBP, § 36 Rn. 19; WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 29). Die StFestsetzung ist daher auch notwen-

§ 36 Anm. 18–21 C. Abs. 2: Anrechnung von erfolgten Zahlungen

dige Voraussetzung einer Anrechnung (BFH v. 27.10.2010 – VII B 130/10, BFH/NV 2011, 197).

Eigene Einkommensteuer: Anzurechnen ist außerdem nur die durch StAbzug erhobene eigene ESt. (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 7; RING in LBP, § 36 Rn. 19). Die pauschalierte LSt. nach § 40 ff. wird formal vom ArbG geschuldet und ist daher keine eigene StSchuld (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 7; vgl. zur pauschalierten LSt. als formaler ArbGSteuer § 40 Anm. 51 ff.).

19 Einstweilen frei.

2. „Anrechnung“ auf die Einkommensteuer

20 a) Anspruch auf Anrechnung

Soweit die Leistungen anrechenbar sind, müssen sie von Amts wegen berücksichtigt werden (s. Anm. 11). Dies folgt aus dem Wortlaut und darüber hinaus aus der materiellen StGerechtigkeit, die die Erhebung in Form des StAbzugs rechtfertigt, dafür aber auch zwingend verlangt, dass die Leistungen anzurechnen sind, soweit der Anrechnungstatbestand erfüllt ist (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, GmbHR 2011, 319 [321]). Auf die Anrechnung besteht ein Anspruch, der durch die Anrechnungsverfügung verfahrensrechtl. umgesetzt wird (vgl. BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504), die mit Ablauf der Zahlungsverjährung nicht mehr geändert werden kann (s. Anm. 29). Der Anspruch auf Anrechnung ist vom Anspruch auf Veranlagung nicht zu trennen. Er kann nicht gesondert abgetreten, gepfändet oder verpfändet werden.

Zur Anrechnung nicht geschuldeter Steuerabzugsbeträge s. Anm. 40.

Anrechnung bei Eheleuten s. Anm. 52.

21 b) Versagung der Anrechnung

Für jede Form des Quellenabzugs gilt grds. gleichermaßen, dass der Stpfl. durch Duldung des Einbehalts seine Mitwirkungspflicht erfüllt hat. Grundsätzlich ist er in seinem Vertrauen darauf schutzwürdig, dass er mit der Duldung des StAbzugs seiner StPflicht bis zur Abrechnung hinreichend nachgekommen ist.

Versagung des Abzugs bei unterbliebener Anmeldung oder Abführung:

Ist der Abzug zwar vorgenommen, die Steuer aber nicht angemeldet oder abgeführt worden, so käme es bei Versagung der Anrechnung zu einer doppelten Inanspruchnahme des Stpfl. Dies widerspricht dem Wertungssystem des Gesetzes, soweit es nicht selbst den Interessenausgleich zwischen dem Gläubiger der Erträge (ArbN, Anteilshaber), dem Schuldner des abzuführenden Steuereinbehalts und dem Fiskus zulasten des Gläubigers der Erträge regelt. Ein solcher Ausgleich erfolgt über § 42d Abs. 3 Satz 4 für die LSt., über § 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 für die KapErtrSt. und über § 50a Abs. 5 Satz 5 für die Abzugsteuer beschr. Stpfl. Die Wertung, dass der Stpfl. nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Anspruch genommen werden darf, darf nicht dadurch unterlaufen werden, dass die Anrechnung auch dann versagt wird, wenn die Tatbestände nicht erfüllt sind. Die Versagung der Anrechnung ist aus diesem Grund von den Voraussetzungen abhängig zu machen, an die das Gesetz die Inanspruchnahme der Stpfl. knüpft (s. zu den Einzelheiten § 42d Anm. 83 ff. [Abs. 3 Satz 4]; § 50a Anm. 133 [Abs. 5 Satz 5]). Dies gilt gleichermaßen für die KapErtrSt. (im Anschluss an BFH v. 1.4.1999 – VII R 51/98, BFH/NV 2000, 46; v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = DStZ 1997, 122, aA früher hier

bis Lfg. 209 [vergleiche im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm]: Der BFH stellte in dem Urt. allein fest, dass selbst bei Erfüllung des Tatbestands aus § 44 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 eine Anrechnung zugunsten des Stpfl. möglich sei. Das Ergebnis überzeugt, da eine analoge Anwendung des Haftungstatbestands zuungunsten des Stpfl. gegen das Analogieverbot verstoßen würde; im Ergebnis ebenso BRENNER in KSM, § 36 Rn. D 83).

HM für die LSt., zum Ganzen vgl. 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 1972, 816; FG Münster v. 17.9.1996 – 6 K 3698/95 E, juris; FG Münster v. 22.6.1995 – 14 K 783/95 AO, EFG 1996, 25, rkr.; BRENNER in KSM, § 36 Rn. D 81, D 83; ausführl. VÖLLMEKE, DB 1994, 1747 ff.

Für die KapErtrSt. glA GRAFFE, DStZ 1988, 507.

Versagung der Anrechnung bei Rückzahlung der erst einbehaltenen Quellensteuer: s. Anm. 45.

Versagung der Anrechnung bei Eintritt der Zahlungsverjährung: s. Anm. 29.

c) Zeitpunkt der Anrechnung

22

Die Anrechnung erfolgt grds. in dem VZ, dem die Einkünfte nach den jeweils geltenden Einkünfteermittlungsgrundsätzen zugerechnet werden (grds. Zuflussprinzip iSv. § 11 Abs. 1 Satz 1 bei Überschusseinkünften, für die LSt. spezieller § 38 Abs. 1 Satz 2 und 3; Realisationsprinzip bei den Gewinneinkünften). Abweichungen sind aus verfahrensrechtl. Gründen bei einer einheitlichen und gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 2 AO möglich, die verbindlich die zeitliche Zurechnung regelt (vgl. BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, BFHE 219, 67, m. Anm. HEGGER, jurisPr-SteuR 10/2008, Anm. 4; aA OFD Koblenz v. 3.4.2003 – S 0450 A-St 53 2, AO-Kartei RP § 218 AO Karte 2 unter 3.).

Einstweilen frei.

23

3. Verfahrensrechtliche Durchführung der Anrechnung und Rechtsbehelfe

a) Anrechnungsverfügung

24

Anrechnung als Teil des Erhebungsverfahrens: Die StAnrechnung ist Teil der StErhebung. Sie erfolgt durch einen eigenständigen StVerwaltungsakt iSd. § 118 AO. Auch wenn sie regelmäßig mit dem StBescheid verbunden wird, ist sie von der Steuerfestsetzung zu trennen. Diese sog. Anrechnungsverfügung wirkt allerdings nicht rechtsbegründend (konstitutiv), da sie keine Rechte und Pflichten zur Entstehung bringt, die der Stpfl. nicht ohnehin hätte. Je nach dem Ergebnis der Abrechnung (s. Anm. 24) von festgesetzter StSchuld und Anrechnung tritt sie in einem Leistungsgebot oder in einer Erstattungsverfügung in Erscheinung.

BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504; 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 1997, 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 1977, 805; v. 11.11.1966 – VI R 68/66, BStBl. III 1967, 214; OFD Koblenz v. 3.4.2003 – S 0450 A-St 53 2, AO-Kartei RP § 218 AO Karte 2; BRENNER in KSM, § 36 Rn. A 232; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 36 Rn. 30; RING in LBP, § 36 Rn. 92f.; WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 24f.

Verbindlichkeit der Steuerfestsetzung für die Anrechnung – Korrespondenzprinzip: Die StFestsetzung ist für die Anrechnungsverfügung verbindlich. Das hat zur Folge, dass die durch StAbzug erhobene ESt. nur insoweit auf die festgesetzte ESt. angerechnet werden kann, wie die konkreten Einkünfte, von denen der Quellensteuerabzug vorgenommen worden ist, auch tatsächlich als Einkünfte im StBescheid zugrunde gelegt worden sind, also Festsetzung und Erhebung miteinander korrespondieren. Auf die der Festsetzung zugrunde liegende Summe der Einkünfte kommt es hingegen nicht an. Auch wird die StFestsetzung bei der Anrechnung nicht erneut überprüft (für die LSt.: BFH v. 3.8.2010 – VII B 70/10, BFH/NV 2010, 2274; v. 17.6.2009 – VI R 46/07, BStBl. II 2010, 72; v. 9.12.2008 – VII R 43/07, BStBl. II 2009, 344; v. 10.1.1995 – VII R 41/94, BFH/NV 1995, 799; für die KapErtrSt.: BFH v. 19.8.2003 – VII R 44/01, BFH/NV 2004, 925; OFD Koblenz v. 3.4.2003 – S 0450 A-St 53 2, AO-Kartei RP § 218 AO Karte 2; aA Satz 2 R 36 EStH 2010).

Beispiel: Wurden sowohl die festzusetzende ESt. als auch die einzubehaltende LSt. geschätzt und ist die StFestsetzung bereits bestandskräftig geworden, so kann später keine günstigere Anrechnung mehr vorgenommen werden, auch wenn später nachgewiesen wird, dass ein höherer Betrag vom Lohn einbehalten worden ist.

Verhältnis der Anrechnungsverfügung zur Abrechnung iSv. Abs. 4: Der verfahrensrechtl. Zusammenhang zwischen An- und Abrechnung ist dogmatisch umstritten (Anrechnung als Teil des Leistungsgebots iSv. § 254 Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 23.6.1993 – X B 134/91, BStBl. II 1994, 48; v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133 [134f.]; zust. BRENNER in KSM, § 36 Rn. A 232; aA STADIE, Allgemeines Steuerrecht, 2003, Rn. 481 Anrechnung als vorsorgliche Abrechnung), ohne dass sich die verschiedenen Auffassungen im Ergebnis auswirken. Denn nach stRspr. ist bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Stpfl. und dem FA, die die Anrechnung und Abrechnung betreffen, keine Abänderungsklage, sondern eine Verpflichtungsklage auf Erl. eines Abrechnungsbescheids iSv. § 218 Abs. 2 Satz 1 AO zu erheben.

Verhältnis der Anrechnungsverfügung zur Abrechnungsverfügung iSv. § 218 Abs. 2 AO: Inwiefern eine Bindung der Abrechnungsverfügung iSv. § 218 Abs. 2 Satz 1 an die Feststellungen der Anrechnungsverfügung besteht, ist zwischen dem Ersten Senat und dem Siebten Senat des BFH und in der Literatur umstritten. Die unterschiedlichen Auffassungen der Senate des BFH spielen jedoch nur bei rechtswidrigen bestandskräftigen Anrechnungsverfügungen zugunsten des Stpfl. eine Rolle, und dies auch nur, wenn die Anrechnungsverfügung nicht nach § 130 Abs. 2 AO zurückgenommen werden kann (HEGER, jurisPR-SteuerR 10/2008, Anm. 4).

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

HM, s. insbes. die o.g. Rspr. des VII. Senats, vgl. BFH v. 27.10.2009 – VII R 51/08, BStBl. II 2010, 382; v. 13.1.2005 – VII B 147/04, BStBl. II 2005, 459; aus der Literatur BRENNER in KSM, § 36 Rn. A 235; DRENECK in SCHMIDT XXX. § 36 Rn. 30; BECKER, DSz 1999, 934; RÖSSLER, DSz 1998, 406; VÖLLMEKE, DB 1994, 1749 f.; aA BFH v. 28.4.1993 – I R 100/92, BStBl. II 1993, 836; v. 28.4.1993 – I R 123/91, BStBl. II 1994, 147; jeweils obiter dicta; offen gelassen in BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, BFHE 219, 67 = FR 2008, 324; v. 27.6.2001 – I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528; o.V., HFR 1998, 540.

Umfang der Tatbestandswirkung der Anrechnung: Die Anrechnungsverfügung enthält nur insoweit verbindliche Feststellungen, die in Bestandskraft er-

wachsen können, wie sie auf § 36 Abs. 2 beruhen, also geleistete VorausZ und einbehaltene StAbzugsbeträge abrechnen. Darüber hinausgehende Informationen über bereits geleistete Zahlungen, durchgeführte Umbuchungen, Erstattungen uÄ haben lediglich unverbindlichen Charakter (BFH v. 19.10.2006 – VII B 78/06, BFH/NV 2007, 200; WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 24f.).

Einstweilen frei.

25–28

b) Änderung einer Anrechnungsverfügung

29

§§ 129 ff. AO: Die Änderung einer Anrechnungsverfügung erfolgt nach §§ 130, 131 AO, nicht nach §§ 172 ff. AO. Bei einer Fehlerhaftigkeit der Anrechnung zuungunsten des Stpfl. ist eine Korrektur nach § 130 Abs. 1 AO jederzeit möglich (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504). Wirkt sich die Fehlerhaftigkeit zugunsten des Stpfl. aus, ist der erhöhte Bestandsschutz des begünstigenden Bescheids gem. § 130 Abs. 2 AO zu beachten (BFH v. 27.10.2009 – VII R 51/08, BStBl. 2010, 382). Offenbare Unrichtigkeiten iSd. § 129 AO dürfen jederzeit berichtigt werden (zum Ganzen ausführl. BECKER, DStZ 1999, 933 ff.). Führt die Änderung der 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 zugrunde liegender Einkünfte*: Besonderer Beachtung bedarf bei Wegfall der zugrunde liegenden Einkünfte die Voraussetzung des Abs. 2 Nr. 2 Satz 1. Danach dürfen idR nur Abzugsbeträge angerechnet werden, deren zugrunde liegenden Einkünfte im StBescheid erfasst sind (s. Anm. 24). Daher kann eine bisher rechtmäßige Anrechnungsverfügung gem. § 131 AO mW für die Zukunft geändert werden, wenn der ihr zugrunde liegende StBescheid geändert wird und Einkünfte, die zur Anrechnung von StAbzugsbeträgen geführt haben, nicht mehr berücksichtigt sind.

Vgl. BFH v. 9.12.2008 – VII R 43/08, BStBl. II 2009, 344; v. 27.6.2001 – I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528 aE.

► *Keine Änderung bei Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist*: Entgegen der früheren Rspr. (BFH v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133) ist eine Änderung der Anrechnungsverfügung nach §§ 130, 131 AO ausgeschlossen, wenn Zahlungsverjährung eingetreten ist. Dies soll im Erhebungsverfahren gewährleisten, dass nach Ablauf der Frist Rechtssicherheit hinsichtlich der Zahllast bzw. der Erstattung besteht. Daher ist auch die Anrechnung, die Erstattungsansprüche auslösen könnte, nach Fristablauf ausgeschlossen (BFH v. 9.12.2010 – VII R 3/10, BFH/NV 2011, 750; v. 27.10.2009 – VII R 51/08, BStBl. II 2010, 382; v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504).

► *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 anfechten. Zweck dieser Anfechtung ist, die Festsetzung einer höheren ESt. zu erreichen, die auf Einkünften beruht, die den nachträglich geltend gemachten Steuerabzug ermöglichen und dann 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. 17.6.2009 – VI R 46/07, BStBl. II 2010, 72; v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995,

362; v. 3.2.1993 – I B 90/92, BStBl. II 1993, 426; v. 16.3.1990 – VI R 90/86, BStBl. II 1990, 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. Anm. 31.

30 c) **Gesonderte (und einheitliche) Feststellung der Abzugsbeträge nach § 180 Abs. 5 Nr. 2 AO**

§ 180 Abs. 5 Nr. 2 ermöglicht es, die Anrechnung auf die StSchuld der einzelnen Beteiligten ohne weitere Einzelnachweise und damit ohne die Gefahr divergierender Entscheidungen zu vollziehen. Es ist bei Kapitalerträgen aus gemeinschaftlich angelegtem Vermögen nicht erforderlich, die einheitliche StBescheinigung des Kreditinstituts bei jedem WohnsitzFA in besonderer Ausfertigung zum Nachweis der anzurechnenden StBeträge vorzulegen. Es genügt die Vorlage beim FeststellungsFA (BTDrucks. 12/5630, 101). Gegenstand der Feststellung sind damit die Anrechnungsbeträge des § 36 Abs. 2 Nr. 2 (BMF v. 24.11.2008 – IV C 1 - S 2401/08/10001, 2008/066101, BStBl. I 2008, 973 – Tz. 46). Die Bindungswirkung im Folgeverfahren (§ 182 Abs. 1 Satz 2 AO) bezieht sich auf die Anrechnungsverfügung bzw. den Abrechnungsbescheid iSd. § 218 Abs. 2 AO (BFH v. 27.6.2001 – I R 65/00, BFH/NV 01, 1528; vgl. zum Vorausgehenden insgesamt BRANDIS in TIPKE/KRUSE, § 180 AO Rn. 104).

31 d) **Rechtsbehelfe**

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

► *Anrechnung* (Abs. 2): Als selbständiger StVerwaltungsakt wäre die Anrechnungsverfügung grds. mit Einspruch und Klage gem. § 40 FGO anfechtbar. Nach hM ist aber der verfahrensrechtl. Vorrang des Abrechnungsbescheids gem. § 218 Abs. 2 AO zu beachten. Für eine Anfechtung der StAnrechnung fehlt das Rechtsschutzbedürfnis.

BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 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; Nds. FG v. 13.7.2006 – 11 K 12314/02, EFG 2006, 1716; BRENNER in KSM, § 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.

► *Anfechtung der Steuerfestsetzung*: Der EStBescheid muss hingegen angefochten werden, um dem Korrespondenzprinzip entsprechend eine höhere Anrechnung zu ermöglichen (BFH v. 17.6.2009 – VI R 46/07, BStBl. II 2010, 72).

► *Abschlusszahlung* (Abs. 4 Satz 1): Die Feststellung einer Abschlusszahlung ergeht regelmäßig in der Form eines Leistungsgebots iSd. § 254 AO. Dieses ist ein selbständiger VA, der mit dem Einspruch und der Anfechtungsklage angefochten werden kann. Die Anfechtung muss aber auf Gründe gestützt werden, die sich nicht gegen die StFestsetzung oder die Anrechnungsverfügung richten (KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 254 AO Rn. 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 VA str. ist (dazu näher BFH v.

II. Anrechnung von ESt.-Vorauszahlungen (Nr. 1) Anm. 31–34 § 36

30.11.1999 – VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412; v. 13.3.2001 – VIII R 37/00, BStBl. II 2001, 430).

► *Aussetzung der Vollziehung*, § 361 Abs. 2 Satz 4 AO: Im Grundsatz gilt gem. § 361 Abs. 2 Satz 4 Halbs. 1 AO, dass weder die Anrechnung noch die VorausZ im Adv-Verfahren rückgängig gemacht werden (PAHLKE in PAHLKE/KÖNIG, § 361 AO Rn. 93).

Einstweilen frei.

32

II. Anrechnung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen (Abs. 2 Nr. 1)

1. Einkommensteuer-Vorauszahlungen iSv. § 37

33

Vorauszahlungen: Angerechnet werden die vom Stpfl. selbst oder für ihn entrichteten VorausZ auf die voraussichtliche EStSchuld. Es kommt allein darauf an, auf wessen Rechnung die Zahlung geleistet worden ist, nicht auf wessen Kosten die Zahlung erfolgt ist (BFH v. 26.6.2007 – VII R 35/06, BStBl. II 2007, 742; TORMÖHLEN in KORN, § 36 Rn. 26). Die Anforderungen an VorausZ sind der Klammerdefinition entsprechend aus § 37 zu entnehmen.

Für den Veranlagungszeitraum: Der VZ bestimmt sich nach § 25 Abs. 1. Ein evtl. abweichendes Wj. (§ 4a) ist ohne Bedeutung. Für die Anrechnung entscheidend ist die Zuordnung der VorausZ zum VZ, für den die ESt. festgesetzt worden ist. Wann die ESt-Vorauszahlungen entrichtet worden sind, ist hingegen ohne Bedeutung. Bei nachträglicher Anpassung der VorausZ ist die Tilgung, die regelmäßig außerhalb des entsprechenden VZ erfolgt, gleichwohl für diesen zu berücksichtigen, da gem. § 37 Abs. 4 die nachträgliche VorausZ durch Anpassung der letzten Regelvorauszahlung für den VZ erfolgt (so auch WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 36).

2. Entrichtung der Vorauszahlungen

34

Zurechnung zum Veranlagungszeitraum: Die Entrichtung bestimmt die zeitliche Zuordnung der Vorauszahlung. Sie – und nicht die Festsetzung der VorausZ – ist für die Anrechnung maßgeblich, da durch die Anrechnung die tatsächliche Tilgung berücksichtigt werden soll. Die Entrichtung kann durch Gutschrift auf dem Konto des FA, durch Aufrechnung, Verrechnung oder durch Vollstreckungsmaßnahmen erfolgt sein. Mangels eines StSchuldverhältnisses und damit einhergehender Unmöglichkeit zu tilgen, können Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsverjährung (vgl. § 47 AO) nicht entrichtet worden sein (ETTLICH in BLÜMICH, § 36 Rn. 102). Hingegen sind auch rechtswidrig zu hoch festgesetzte VorausZ anzurechnen, wenn sie geleistet worden sind.

Zurechnung bei nachträglicher Entrichtung: Die Entrichtung kann unter Wahrung der sonstigen Voraussetzungen dem VZ der Anrechnung nachfolgen. Entscheidend ist, dass die VorausZ vor der Anrechnung entrichtet worden sind, da nur bis zu diesem Zeitpunkt die Tilgungswirkung der VorausZ in der Anrechnung berücksichtigt werden kann (glA BRENNER in KSM, § 3 Rn. C 7; WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 38). Die noch offenen VorausZ fließen nach Abs. 4 Satz 1 als sofort fällige Beträge in die Abschlusszahlung ein.

35 **3. Anrechnungsberechtigter**

Zur Anrechnung ist derjenige berechtigt, auf dessen Rechnung die Zahlung bewirkt worden ist (BFH v. 26.6.2007 – VII R 35/06, BStBl. II 2007, 742). Die Tilgungsbestimmung, die für das FA erkennbar war, ist daher maßgeblich für Feststellung der Anrechnungsberechtigung.

36 **4. Wirkung der Anrechnung**

Erledigung des Vorauszahlungsbescheids: Nach BFH v. 3.7.1995 (GrS 3/93, BStBl. II 1995, 730) wird der Vorauszahlungsbescheid – mit Ausnahme seiner fortdauernden Wirkung als Rechtsgrundlage für verwirkte Säumniszuschläge oder Vollstreckungsakte – mit Ergehen der Anrechnungsverfügung, die typischer Weise mit dem EStBescheid verbunden wird, gegenstandslos (vgl. auch Nds. FG v. 20.10.2009 – 15 K 160/09, EFG 2010, 538 rkr.; BRENNER in KSM, § 36 Rn. G 13).

Aussetzung der Vollziehung (§ 361 Abs. 2 Satz 4 AO): Im Grundsatz gilt gem. § 361 Abs. 2 Satz 4 Halbs. 1 AO, dass VorausZ im AdV-Verfahren nicht rückgängig gemacht werden und beim Fiskus verbleiben (PAHLKE in PAHLKE/KÖNIG, § 361 AO Rn. 93).

III. Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer (Abs. 2 Nr. 2)

1. Voraussetzungen für die Anrechnung (Satz 1)

a) Durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer

37 **aa) Steuerabzug**

Die Erhebung der ESt. durch StAbzug ist die Ausnahme. Sie erfolgt nur in den gesetzlich geregelten Fällen bei der LSt. gem. § 38 Abs. 1 Satz 1, bei der KapErtrSt. gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–12 und Satz 2 sowie auf die in § 7 Abs. 1 InvStG genannten Ausschüttungen und Gewinne und bei den dem StAbzug unterliegenden Einkünften bei beschr. Stpfl. gem. § 50a Abs. 1.

Lohnsteuer: Die gesamte vom Arbeitslohn einbehaltene LSt. für den in einem VZ bezogenen Lohn bildet die durch StAbzug erhobene ESt. Dabei kommt es nur auf den Einbehalt und nicht auf die Abführung an, da maßgeblich ist, ob die Steuer aus Sicht des ArbN als entrichtet gelten muss. Dies ist bereits mit dem Quellenabzug der Fall (s. Anm. 40). Mit Zufluss des Nettoarbeitslohns kann der Stpfl. somit vom ordnungsmäßigen StAbzug ausgehen (WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 53).

► *Nettolohnvereinbarung:* Auch bei einer sog. Nettolohnvereinbarung, bei der der ArbG sich verpflichtet, die persönliche StSchuld des ArbN zu übernehmen, bleibt der ArbN anrechnungsberechtigt, da die LSt. für ihn durch StAbzug erhoben wird. Die Übernahme der StSchuld durch den ArbG stellt jedoch einen stpfl. Vorteil dar, der das Einkommen erhöht und bei der Bemessung der LSt. zu berücksichtigen ist (vgl. R 39b 9 LStR 2011).

► *Pauschalierung der Lohnsteuer*: Von der Nettolohnvereinbarung ist die pauschale Besteuerung gem. §§ 40, 40a, 40b zu unterscheiden, bei der keine Anrechnung gem. § 40 Abs. 3 Satz 4 (ggf. iVm. § 40a Abs. 5 bzw. § 40b Abs. 5 Satz 1) stattfindet. Nur bei fehlgeschlagener Pauschalierung ist der an den ArbN ausgezahlte Lohn in die Veranlagung des ArbN mit einzubeziehen, da der pauschalierten Besteuerung dann keine abgeltende Wirkung zukommt (BFH v. 20.3.2006 – VII B 230/05, BFH/NV 2006, 1292; vgl. auch § 40 Anm. 58, sowie zum Verhältnis von Abgeltungswirkung und Anrechnung Anm. 42).

Pauschalierung der ESt. durch Dritte und bei Sachzuwendungen (§§ 37a, 37b): Da für die pauschalierte Erhebung gem. §§ 37a, 37b aufgrund von § 37a Abs. 2 Satz 1, 37b Abs. 3 Satz 2 der abgeltende § 40 Abs. 3 entsprechend anzuwenden ist, gelten die vorstehenden Ausführungen zur pauschalierten LSt. entsprechend.

Kapitalertragsteuer: Die KapErtrSt. ist nur dann anrechenbar, wenn sie keine abgeltende Wirkung iSv. § 43 Abs. 5 hat (s. Anm. 42). Ist dies gem. § 32d Abs. 2, 4, 6 der Fall, so ist die KapErtrSt. anrechenbar, die für in demselben VZ bezogene Kapitalerträge erhoben wurde. Die Erhebung der KapErtrSt. setzt nur den Einbehalt, nicht die Abführung voraus (s. Anm. 40).

Einkünfte beschr. Steuerpflichtiger: Der Abzug von den Einkünften beschr. Stpfl. hat gem. § 50 Abs. 2 Satz 1 grds. abgeltende Wirkung, so dass eine Anrechnung ausscheidet. Nur wenn eine Ausnahme zur Abgeltung gem. § 50 Abs. 2 Satz 2 oder § 50 Abs. 7 Satz 4 vorliegt, kommt eine Anrechnung in Betracht.

Steuerabzug bei geschätzten Einkünften:

► *Werden Lohn Einkünfte oder Einkünfte beschr. Stpfl.* gem. § 162 AO geschätzt, so kann ebenfalls eine Schätzung der StAbzugsbeträge erfolgen. Die Schätzung des Einbehalts ist zur Wahrung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes unter Beachtung aller schätzungsrelevanten Umstände geboten, wenn im Einzelfall aufgrund tatsächlicher Anhaltspunkte von einem Einbehalt des Abzugspflichtigen ausgegangen werden kann (vgl. 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). Dies ist bei der Schätzung bei beschr. stpfl. besonders sorgfältig zu prüfen. 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 21a; 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 FinVerw. 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 das Korrespondenzprinzip beachtet wird (s. Anm. 24).

► *Werden Kapitaleinkünfte* gem. § 162 AO geschätzt, darf anders als bei der LSt. keine anrechenbare KapErtrSt. berücksichtigt werden (BFH v. 21.1.2000 – VII B 205/99, BFH/NV 2000, 1080). Dies folgt aus der Vorlagepflicht der Bescheinigung aus § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 als materieller Anrechnungsvoraussetzung, die nicht nachgeholt werden kann (s. Anm. 46).

bb) Erhobene Einkommensteuer

Bei der durch StAbzug erhobenen ESt. kommt es darauf an, welche konkreten Einkünfte der Erhebung zugrunde lagen, da der StAbzug an eine konkrete Zahlung anknüpft und nicht an eine zu bemessende Größe der Festsetzung (vgl.

BFH v. 3.8.2010 – VII B 70/10, BFH/NV 2010, 2274). Da die Anrechnung die Erhebung durch StAbzug und die nachfolgende Festsetzung miteinander verknüpft, wirkt der Bezug der Erhebung auf die konkreten Einkünfte in weiteren Tatbestandsmerkmalen fort. Angerechnet wird nur, soweit der StAbzug sich auf in der Veranlagung erfasste Einkünfte bezieht. Das hat zur Folge, dass grds. nur dann eine Anrechnung möglich ist, wenn die konkreten Bezüge, von denen der StAbzug vorgenommen worden ist, auch bei der Festsetzung als Einkünfte erfasst worden sind (vgl. dazu Anm. 42).

Die Bauabzugsteuer gem. § 48 ist daher keine durch StAbzug erhobene ESt. iSd. Abs. 2 Nr. 2 Satz 1. Der Wortlaut des § 48 Abs. 1 enthält keine Anordnung des StAbzugs als besondere Erhebungsform der ESt. Der Abzug dient vielmehr der Sicherung des LSt., ESt.- und KStAufkommens für die Erbringer von Bauleistungen (s. § 48 Anm. 3).

39 cc) Erhebung durch Einbehalt

Die Erhebung erfolgt durch den StAbzug. Sobald derjenige, der zum StAbzug verpflichtet ist, oder ein als Zahlstelle eingeschalteter Dritter (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 7a) den StAbzug vornimmt und die Steuer ordnungsgemäß einbehält, ist die Steuer iSv. § 36 Abs. Nr. 2 erhoben (vgl. BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [321]; v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = GmbHR 1996, 869). Auch die spätere Rückzahlung der einbehaltenen Beträge ändert nichts an der eingetretenen Erhebung (vgl. BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [321]). Mit ihrer Verwirklichung kann sie nicht mit stl. Wirkung ungeschehen gemacht werden. § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 weist als im Verhältnis zur „Erhebung“ gegenläufigen Vorgang allein die „Erstattung“ aus und bestimmt gerade nicht, dass die spätere Auszahlung des Abzugsbetrags an den StSchuldner die Erhebung rückgängig macht.

Erhebung durch Inanspruchnahme eines Haftenden: Wird ein gem. §§ 42d Abs. 3, 44 Abs. 5 oder § 50a Abs. 5 Satz 5 (ggf. iVm. Abs. 7 Satz 3) Haftender wegen der Nichtabführung des einbehaltenen StAbzugs in Anspruch genommen, so liegt entgegen dem Wortlaut ebenfalls eine Erhebung durch StAbzug vor, da die Haftung als Fortsetzung des Haftungsverfahrens zu werten ist (vgl. GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 7a; BRENNER in KSM, § 36 Rn. D 9, D 80).

Unerheblichkeit einer Rückzahlung oder Nicht-Abführung des Einbehalts für die Erhebung: Die Rückzahlung des abgezogenen Betrags ändert nichts daran, dass der erfolgte Einbehalt zur Erhebung geführt hat. Vielmehr ist bei einer Rückzahlung an das die Anrechnung ausschließende Merkmal der Erstattung zu denken (vgl. BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [321]; v. 5.7.2007 – VII B 302/06, BFH/NV 2007, 2096; sowie Anm. 45). Auch die Abführung des Einbehalts ist unerheblich für die Erhebung, da der StSchuldner den Abzug dulden muss und er auf die Abführung der einbehaltenen KapErtrSt. durch den Schuldner der Kapitalerträge grds. keinen Einfluss nehmen kann (BFH v. 1.4.1999 – VII R 51/98, BFH/NV 2000, 46 mwN zur stRspr.; v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = GmbHR 1998, 869).

40 dd) Fehlerhafte Erhebung und Anrechnung

Erhebung nicht geschuldeter Steuerabzugsbeträge: Allein materiell-rechtlich müsste gelten, dass die Anrechnung eines StAbzugsbetrags nicht davon abhängt,

gen kann, ob die Abzugsteuer tatsächlich geschuldet wurde und der Abführende zum Abzug verpflichtet war (BFH v. 17.6.2009 – VI R 46/07, BStBl. II 2010, 72). Die Anrechnung müsste vielmehr auch dann stattfinden, wenn die quellenbesteuerten Einkünfte nicht sachlich stpfl. waren und die Abzugsteuer deshalb zu Unrecht abgeführt worden ist, denn materiell maßgeblich kann für die Anrechnung nur die Tilgungsbestimmung sein (s. Anm. 52 mwN), die aus Sicht eines objektiven Empfängers zu beurteilen ist. Aus der objektiven Perspektive 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 2000, 581). Dieser Grundsatz wird jedoch verfahrensrechtl. dadurch eingeschränkt, dass die Anrechnung an die StFestsetzung gebunden ist (s. Anm. 25). Es gilt zu unterscheiden (vgl. OFD Koblenz v. 3.4.2003 – S 0450 A-St 53 2, AO-Kartei RP § 218 AO Karte 2):

► *Der Abzug wird vorgenommen, obwohl dem Steuerpflichtigen keine abzugspflichtigen Einkünfte zugeflossen sind:* Nach dem Korrespondenzprinzip (s. Anm. 25) hat eine Anrechnung zu unterbleiben, da keine mit StAbzug belasteten Einkünfte in der Veranlagung des Stpfl. erfasst werden (nach seinem Bsp. tendenziell aA TORMÖHLEN in KORN, § 36 Rn. 29). Der Abführende hat einen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO, da der estl. Erstattungsanspruch nach Abs. 4 Satz 2 iVm. Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 insoweit nicht entstehen kann (für die LSt.: BFH v. 29.11.2000 – I R 102/99, BStBl. II 2001, 195; v. 23.5.2000 – VII R 3/00, BStBl. II 2000, 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 – 1 K 1799/88, EFG 1990, 310, rkr.; aA ERTLICH in BLÜMICH, § 36 Rn. 137).

► *Der Abzug wird vorgenommen, obwohl die Einkünfte nur zum Teil abzugspflichtig sind:* In dem Fall der nur teilweisen Abzugspflichtigkeit der erfassten Einkünfte findet schon nach dem Wortlaut („soweit“) nur eine teilweise Anrechnung statt. Es wird dann der Teil des Einbehalts angerechnet, der auf die abzugsplfl. Bezüge entfällt (BFH v. 19.12.2000 – VII R 69/99, BStBl. II 2001, 253).

► *Der Abzug wird vorgenommen, obwohl keine sachliche StPflcht besteht, die Grundlage einer Anrechnung sein könnte,* sei es wegen Wegfalls der unbeschränkten StPflcht, sei es wegen StFreiheit. Nach der Rspr. des BFH entspricht es der StGerechtigkeit und der materiell-rechtl. möglichst zutreffenden Gesamtbelastung, im Rahmen der ohnehin durchzuführenden Veranlagung den zu Unrecht einbehaltene Teil der Steuer durch Anrechnung zu erstatten. Das Korrespondenzprinzip soll nicht verletzt werden, da die Einkünfte in der Veranlagung erfasst werden, auch wenn das FA nach Prüfung der Rechtslage den stfreien Teil der Einkünfte bei der StFestsetzung bewusst außer Ansatz gelassen habe. Dies soll auch dem Normzweck entsprechen, da die Verhinderung einer doppelten Besteuerung der mit Abzugsteuer belasteten Einkünfte auch durch Anrechnung mit dem Ziel der Erstattung überzahlter Abzugsteuer 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 2000, 581; v. 15.11.1999 – VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547; aA GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 8; TORMÖHLEN in KORN, § 36 Rn. 29).

► *Stellungnahme:* Liegt kein Fall des § 44b Abs. 5 vor, so überzeugt die Rspr. im Ergebnis als Ausdruck materieller StGerechtigkeit. Die Wahrung des Korrespondenzprinzips (s. Anm. 24) ist zwar schwer einsehbar, da offenbar die nur „virtuelle“ (GOSCH, StBp. 2000, 375) Erfassung von Einkünften zur Anrechnung genügen soll (ablehnend daher GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 8; GOSCH, StBp.

2000, 375; WASSERMEYER, IStR 2000, 688). Eine systematisch verankerte Rechtfertigung kann uE aber daraus hergeleitet werden, dass Abs. 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 (aA GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 8). Dafür spricht auch die ausdrückl. von § 36 Abs. 2 Nr. 2 geforderte Anrechnung der Bezüge, die bei der Ermittlung des Einkommens nach § 3 Nr. 40 EStG oder nach § 8b Abs. 1 und Abs. 6 Satz 2 KStG außer Ansatz bleiben, da sie ebenfalls im Rahmen der Veranlagung nur „virtuell berücksichtigt“ werden, ohne erfasst zu werden (vgl. Anm. 44).

Erhebung bei Leerverkäufen und Dividendenstripping: Schon bei dem früheren Anrechnungsverfahren war das sog. Dividendenstripping als Problem erkannt worden und mit § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. G aF darauf reagiert worden.

► *Anwendungsfälle:* Damals wurde durch den Kauf von Anteilen vor und dem Rückverkauf nach der Ausschüttung bezweckt, die Dividende einer KapGes. einschließlich des Anrechnungsguthabens v. ursprünglichen nicht zur Anrechnung befugten ausländ. Anteilseigner auf einen anrechnungsberechtigten inländ. Anteilserwerber zu verlagern (s. dazu die Anm. 66 auf dem Stand April 2003, Lfg. 209 im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Unter demselben Begriff wird nun im Rahmen des geltenden Rechts das Problem der unberechtigten Anrechnung der KapErtrSt. nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 diskutiert, das sich bei Leerverkäufen von girosammelverwahrten Aktien über ausländische Depots stellt, die keine KapErtrSt. einbehalten: Der Verkäufer verkauft vor der Ausschüttung Anteile einschließlich der Dividende (cum dividende), ohne dass er selbst über den Kaufgegenstand verfügt. Um dem betrieblichen Erwerber (betrieblich, daher keine Abgeltungssteuer, sondern Teileinkünfteverfahren und Anrechnung der KapErtrSt.) den Kaufgegenstand zu verschaffen, nimmt der Verkäufer ein Deckungsgeschäft bei einem Dritten vor, allerdings ohne dass er einen Anspruch auf die Dividende erwirbt. Dies hat zur Folge, dass der Deckungsverkäufer Gläubiger der Dividendenzahlung und zum Abzug der für ihn einbehaltenen KapErtrSt. berechtigt bleibt. Der Käufer der Anteile cum dividende hat hingegen einen Schadensersatzanspruch in Höhe des Dividendenanspruchs gegen den Leerverkäufer/Deckungskäufer, der gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 ebenfalls zu den Kapitaleinkünften zählt und dem KapErtrStAbzug unterliegt. Das Kreditinstitut, das die Depots verwaltet, belastet aus diesem Grund den Betrag der Nettodividende dem Depotkonto des Verkäufers und schreibt denselben Betrag dem Depotkonto des Erwerbers gut (PODEWILS, FR 2011, 69 [70]). Das eigentliche Problem entsteht, wenn der Leerverkäufer die Geschäfte über ein ausländisches Depot abwickelt, das nicht durch das deutsche EStG gebunden ist und daher nicht zum KapErtrStAbzug gem. § 44 Abs. 1 Satz 3 verpflichtet ist (KRÄMER, EStB 2011, 185; PODEWILS, FR 2011, 69 [70]). Erteilt das inländ. Kreditinstitut des Käufers gem. 45a Abs. 3 die für die Anrechnung erforderliche Bescheinigung, so bleibt es dem Erwerber tatsächlich möglich, trotz fehlenden KapErtrStAbzugs die Anrechnung zu beantragen (RegE OWAG-IV-UmsG, BTDrucks. 17/4510, 156).

► *Reaktion der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und des Gesetzgebers:* Rspr., FinVerw. und Gesetzgeber haben auf dieses Problem reagiert. Der BFH entschied in einem dem heutigen Dividendenstripping ähnlich gelagerten Fall, dass die Anrechnungsverfügung beim Erwerber – unabhängig von seiner Kenntnis über den vollständigen Sachverhalt – bei einer arglistigen Täuschung des Leerverkäufer nach § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO zurückgenommen werden kann (vgl. BFH v.

27.10.2009 – VII R 51/08, BStBl. II 2010, 382). Das BMF hat durch zwei Schreiben die Anforderungen an die Bescheinigung im Zusammenhang mit Leerverkäufen erhöht (BMF v. 5.5.2009 – IV C 1 - S 2252/09/10003, BStBl. I 2009, 631; v. 21.10.2010 – IV C 1 - S 2252/09/10003004, BStBl. I 2010, 753). Schließlich hat der Gesetzgeber am 8.4.2011 das OGAW-IV-UmsG verabschiedet, das in Art. 7 Änderungen des EStG beinhaltet, die mit der Verkündung in Kraft treten und zur Folge haben, dass die letzte inländ. Stelle, die die Beträge an das ausländ. Institut weitergeleitet hat, den Abzug vornehmen und dies bescheinigen muss (§§ 44 Abs. 1 Satz 3, 45a Abs. 1 Satz 1 idF des OWAG-IV-UmsG; vgl. dazu KRÄMER, EStB 2011, 185; PODEWILS, FR 2011, 69 [71]).

b) Bei der Veranlagung erfasste Einkünfte oder nach § 3 Nr. 40 bzw. § 8b KStG außer Ansatz bleibende Bezüge

aa) Erfassung „bei der Veranlagung“

41

Bei der Veranlagung müssen die Einkünfte mit StAbzug erfasst werden, um die Anrechnung der Abzugsteuer zu erreichen (sog. Korrespondenzprinzip). Die Anrechnung setzt somit voraus, dass die abzugspflichtigen Bezüge im Veranlagungsverfahren berücksichtigt worden sind, ohne dass erforderlich ist, dass sie die festzusetzende ESt. beeinflusst haben (s. Anm. 40 „Erhebung nicht geschuldeter Steuerabzugsbeträge“). Kommt es aus rechtl. oder tatsächlichen Gründen nicht zu einer Veranlagung, kann allenfalls eine Erstattung der Abzugsteuer in Betracht kommen; eine Anrechnung scheidet aus. Der Grund der Veranlagung ist unerheblich – die Anrechnung findet bei jeder Form der Veranlagung statt (§§ 25, 1 Abs. 3 oder 46 Abs. 2 Nr. 8).

bb) Erfasste Einkünfte

42

Erfasst sind die Einkünfte bei der Veranlagung idR bereits dann, wenn sie Besteuerungsgrundlage (§ 157 Abs. 2) geworden sind (BFH v. 27.10.2010 – VII B 130/10, BFH/NV 2011, 197). Ihre konkrete stl. Auswirkung ist unerheblich. Daher sind sie auch dann erfasst iSd. Abs. 2 Nr. 2 Satz 1, wenn sie Einzelposten insgesamt negativer Einkünfte iSd. §§ 19, 20, 50a sind, wenn sie sich nicht steuererhöhend ausgewirkt haben, insbes. weil sie geringer sind als der Pausch- und Freibetrag der § 9a Abs. Satz 1 Nr. 1, § 20 Abs. 4, oder wenn das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 Halbs. 1) den Grundfreibetrag (§ 32a 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 – 1 K 1799/88, EFG 1990, 310, rkr.). Kapitalerträge sind erfasst, wenn sie aufgrund des § 20 Abs. 3 den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder VuV zugeordnet sind (zur KapErtrSt. s. § 43 Abs. 4). Umgekehrt muss die Anrechnung einer Abzugsteuer unterbleiben, wenn die mit dem Abzug konkret belasteten Bezüge bei der Veranlagung – rechtmäßig oder rechtswidrig – unberücksichtigt bleiben (s. Anm. 40 „Erhebung nicht geschuldeter Steuerabzugsbeträge“). Nicht erfasst werden insbes. Einnahmen, die mangels Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht nicht steuerbar sind (BFH v. 31.8.1999 – VIII R 23/98, BFH/NV 2000, 420) oder die lediglich dem ProgrVorb. nach § 32b unterliegen (FG Köln v. 27.6.2001 – 1 K 7111/00, EFG 2001, 1288, nrkr., Az. BFH I R 67/01). Werden Bezüge in der Veranlagung zwar dem Grunde nach, nicht aber in voller Höhe erfasst, ist die Anrechnung der Abzugsteuer nur im Verhältnis der erfassten Einkünfte zu den tatsächlichen Gesamteinkünften

ten zulässig, denn eine bloße sachliche Korrespondenz zwischen Abzugsteuer 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; GOSCH in KIRCHHOF X. § 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; HEUERMANN, DB 1996, 1055 f.

Keine Erfassung bei mit Abgeltungswirkung besteuerten Einkünften: Hat der StAbzug abgeltende Wirkung, dh., dass der Stpfl. mit dem Einbehalt alles Erforderliche getan hat und keine weiteren Zahlungen erbringen muss oder Rückzahlungen erwarten darf, so werden diese Einkünfte nicht Teil der Veranlagung. Dem entspricht es, dass die durch StAbzug erhobene Abgeltungssteuer nicht angerechnet werden kann. Der StAbzug hat nach § 37a Abs. 2 Satz 1, §§ 40, 40a und 40b iVm. § 40 Abs. 3, § 43 Abs. 5 Satz 1, § 50 Abs. 2 Satz 1 abgeltende Wirkung.

Der Zeitpunkt der Erfassung richtet sich nach den jeweils geltenden Vorschriften der Einkünfteermittlung, da die Erfassung die Festsetzung betrifft (vgl. ETTLICH in BLÜMICH, § 36 Rn. 144; WEILAND in FROTSCHER, § 36 Rn. 48, 64 f.). Grundsätzlich ist auf den Zufluss der erfassten Einkünfte gem. § 11 Abs. 1 Satz 1, bei bilanzieller Erfassung auf den Realisationszeitpunkt iSd. § 4 Abs. 1, § 5 (§ 11 Abs. 1 Satz 4) abzustellen; s. Anm. 22. Bei abweichendem Wj. gilt § 4a Abs. 2. In dem VZ, in dem die Erfassung erfolgt, wird auch die Anrechnung vorgenommen. Darauf, ob die Erfassung 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).

43 cc) Auf erfasste Einkünfte entfallende Einkommensteuer

Die durch StAbzug erhobene ESt. darf nur insoweit angerechnet werden, als sie auf die in der Veranlagung festgesetzte StSchuld entfällt. Dies setzt die persönliche Zurechenbarkeit des StAbzugs zur EStSchuld voraus, die auch als Anrechnungsberechtigung bezeichnet wird. Sie ergibt sich aus dem Gesetz und der objektiv feststellbaren Zielrichtung des Einbehalts. Allgemein lässt sich sagen, dass der Abzug erkennbar für die Rechnung des StSchuldners erfolgt sein muss.

Anrechnungsberechtigung bei der Lohnsteuer: Die Person des Anrechnungsberechtigten ergibt sich aus § 38 Abs. 3 Satz 1. Danach wird die LSt. für Rechnung des ArbN als 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).

Anrechnungsberechtigung bei der Kapitalertragsteuer: Die Person des Anrechnungsberechtigten ergibt sich aus § 44 Abs. 1 Satz 3. Danach wird die KapErtrSt. für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge als StSchuldner (§ 44 Abs. 1 Satz 1) einbehalten. Anrechnungsberechtigt ist folglich, wem die Kapitalerträge zustehen. Maßgeblich ist bei dieser Beurteilung nicht, wer zivilrechtl. Inhaber der ertragbringenden Forderung ist, sondern wem die Erträge aufgrund des § 2 Abs. 1 Satz 1 stl. zuzurechnen sind, wer also die rechtl. und tatsächliche Macht hat, das Kapitalvermögen 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).

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

dd) Anrechnung ohne Erfassung der Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 KStG

44

Anrechnung ohne Erfassung der Einkünfte: Die Regelung des Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist zur Wahrung der Besteuerungssystematik erforderlich, da die dort genannten Einkünfte zum Teil stfrei sind, die KapErtrSt. gem. § 43 Abs. 1 Satz 3 jedoch trotzdem vollständig erhoben wird. Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 lässt sich der Grundsatz entnehmen, dass StAbzüge auch dann angerechnet werden sollen, wenn die dazugehörigen Einkünfte nicht in der Veranlagung erfasst werden. Die genannten stfreien Bezüge können exemplarisch dafür herangezogen werden, dass auch stfreie Einnahmen in der Veranlagung ihre Bedeutung haben, denn zuerst gehen sie als Einnahmen in die Einkünfteermittlung ein (vgl. das Ermittlungsschema für die KSt. in § 8 KStG Anm. 15), bevor sie als stfreie Bezüge bei der Ermittlung des Einkommens wieder abgezogen werden.

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 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 Fall 2): Nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und Einf. des Teileinkünfteverfahrens sind nur die 60 % der in § 3 Nr. 40 genannten Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen stpfl.

► *Nach § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 KStG außer Ansatz bleibende Bezüge* (Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2): § 8b 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 Abtretung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen iSd. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a stfrei. § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG lässt die dort näher bezeichneten Bezüge und Gewinne, die einem BgA 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).

► *Zeitpunkt der Anrechnung:* Die Anrechnung erfolgt bei den außer Ansatz bleibenden Bezügen in dem VZ, in dem die stfreien Bezüge in der Einkünfteermittlung berücksichtigt worden sind. Es gelten dieselben Grundsätze wie für die in der Veranlagung erfassten Einkünfte (vgl. Anm. 42 oben).

c) Keine Beantragung oder Durchführung der Erstattung der Abzugsteuern als Voraussetzung der Anrechnung

45

Die Voraussetzung für die Anrechnung, dass keine Erstattung erfolgt sein darf, soll gewährleisten, dass nur solche Beträge angerechnet werden, die zur Tilgung der Jahressteuerschuld auch tatsächlich zur Verfügung stehen (vgl. BFH v. 5.7.2007 – VII B 302/06, BFH/NV 2007, 2096).

Erstattung im Rahmen der gesetzlichen Erstattungsverfahren: Die Abzugsteuern sind daher nur anrechenbar, soweit nicht ihre Erstattung beantragt oder durchgeführt worden ist. Eine Erstattung liegt stets vor, sobald die gesetzlich geregelten Erstattungsverfahren für die LSt. gem. § 42b Abs. 1 Satz 1, für die KapErtrSt. gem. §§ 44b oder 44c, für die Abzugsteuer des beschr. Stpfl. gem. § 50d Abs. 1 (vgl. GRAMS, BB 1997, 75 ff.) sowie für rechtsgrundlos erbrachte Zahlungen gem. § 37 Abs. 2 AO beantragt oder durchgeführt worden sind (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 7b).

Erstattung bei wirtschaftlich vergleichbaren Fällen: Daneben stellt der BFH aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bestimmte Rückzahlungen außerhalb dieser Verfahren den benannten Erstattungen gleich und schließt die Anrechnung bei diesen aus. Eine Erstattung soll außerhalb der gesetzlich geregelten Fälle in Betracht kommen, wenn der Abzugsverpflichtete den einbehaltenen Betrag an den Stpfl. weiterleitet und der Stpfl. dies als Auskehrung des Abzugsbetrags erkennt oder erkennen muss. Dann soll eine der Auskehrung der einbehaltenen LSt. vergleichbare Situation vorliegen (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [321]). Bei Erstattung der abgeführten KapErtrSt. an die abzugsverpflichtete Körperschaft und Weiterleitung der Beträge an die über den Hintergrund informierten Anteilseigner hat die Rspr. daher ausdrükl. eine Rückzahlung angenommen (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319). Angedeutet wurde dies bereits auch für den Fall der Rückzahlung der durch den ArbG ordnungsgemäß abgeführten LSt. an ihn zurück aufgrund einer berichtigten LStAnmeldung und anschließender Weiterleitung der Beträge an den ArbN (vgl. BFH v. 5.7.2007 – VII B 302/06, BFH/NV 2007, 2096).

Kritik an der wirtschaftlichen Betrachtungsweise: Aufgrund des Wortlauts, dass die Erstattung beantragt oder durchgeführt worden sein muss, wird die Rspr. kritisiert, da in den wirtschaftlich vergleichbaren Fällen kein Antrag vorgesehen sei (vgl. GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 7b). Auch wenn die Erinnerung an den Gesetzeswortlaut richtig ist, so wird man die Auffassung der Rspr. im Wege der Analogie begründen können, da der Zweck des Anrechnungstatbestands, nur die Beträge zur Anrechnung zuzulassen, die zur Tilgung tatsächlich zur Verfügung stehen und dem Stpfl. zuzurechnen sind, nur bei Einbeziehung wirtschaftlich vergleichbarer Fälle erreicht werden kann.

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 KSM, § 36 Rn. D 163; RING in LBP, § 36 Rn. 85), denn Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 will lediglich einen doppelten Rückfluss der Abzugsteuer an den Stpfl., nämlich durch Anrechnung und Erstattung, verhindern. Der Erstattungsantrag muss tatsächlich gestellt sein. Die bloße rechtl. Möglichkeit, innerhalb der Verjährungsfrist des § 228 noch die Erstattung der Abzugsteuer zu beantragen, hindert dagegen die Anrechnung nicht (glA BRENNER in KSM, § 36 Rn. D 164).

Durchführung der Erstattung: Die Anrechnung ist nach Durchführung eines Erstattungsverfahrens unabhängig davon ausgeschlossen, ob dessen Voraussetzungen vorgelegen haben (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 7b). Insbesondere ist v. 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 1961, 372).

2. Anrechnungsausschluss bei Nichtvorlage der Bescheinigung iSv. § 45a Abs. 2 und 3 (Satz 2 und 3) 46

Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und 3 machen die Anrechnung der durch StAbzug erhobenen ESt. von der Vorlage der Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder 3 abhängig (vgl. zu den europarechtl. Anforderungen an die Bescheinigung beim Anrechnungsverfahren der KSt. FG Köln v. 14.5.2009 – 2 K 2241/02 – Meilicke II, EFG 2009, 1491, rkr.; EuGH v. 30.6.2011 – C-262/09, EuZW 2011, 642; SEDEMUND, IStR 2009, 461 [464]). Die Bescheinigung betreffen nur die KapErtrSt. und nicht die LSt. oder den Abzug bei beschr. Stpfl. Die KapErtrStBescheinigung ist materiell-rechtl. Voraussetzung der StAnrechnung (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [322]; v. 29.4.2008 – VIII R 28/07, BStBl. II 2009, 842; v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504; 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 aF betreffend die Vorlage der Bescheinigung über die anrechenbare KSt. gem. § 44 KStG). Die Bescheinigung muss den Stpfl. als Anrechnungsberechtigten ausweisen. Daran fehlt es im Fall des § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG. Gemäß Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 kann die Anrechnung aber durchgeführt werden, wenn der Stpfl. die dem Gläubiger der Kapitalerträge ausgestellte Bescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder 3 vorlegt.

Wirkung der rechtzeitigen und verspäteten Vorlage bei Erl. der Anrechnungsverfügung: Mit der Vorlage der Bescheinigung und der Erfüllung der übrigen Anrechnungsvoraussetzungen wird die Anrechnung möglich. Die Wirkung der Bescheinigung als Anrechnungsvoraussetzung bleibt bestehen, auch wenn die Bescheinigung nach Erl. der Anrechnungsverfügung widerrufen oder zurückgegeben wird (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, GmbHR 2011, 319 [322]; vgl. auch BFH v. 20.8.2007 – I B 98/07, BFH/NV 2007, 2276). Eine Änderung oder Aufhebung der Anrechnungsverfügung nach Widerruf der Bescheinigung ist wegen der Rechtmäßigkeit der Verfügung zum Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids nur nach § 131 Abs. 2 AO möglich.

Die verspätete Vorlage der Bescheinigung nach der behördlichen Entsch. über die Anrechnung macht den Ablehnungsbescheid, der die Anrechnung versagt und mangels Vorlage ursprünglich rechtmäßig erlassen worden ist, nach der Rspr. rückwirkend rechtswidrig, so dass eine Rücknahme des Ablehnungsbescheids nach § 130 Abs. 1 AO möglich sein soll (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504). Grund für die Rückwirkung der Vorlage auf die Beurteilung der Rechtmäßigkeit des Bescheids soll der Sinn und Zweck der Anrechnung sein, der verlange, dass auch nachträglich eingetretene Tatsachen nicht außer Acht gelassen werden dürfen (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504). Dem ist nur im Ergebnis zuzustimmen.

Keine materiell-rechtliche Bedeutung anderer Bescheinigungen: Für die LSt. und den StAbzug für beschr. 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. § 41b nachgewiesen. Dieser kommt aber keine der KapErtrStBescheinigung vergleichbare materiell-rechtl. Bedeutung zu. Sie 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).

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Aufrundung der Steuerbeträge iSd. Abs. 2**

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

Beispiele:

	KapErtrSt.	LSt.
StAbzugsbeträge	26,55 €	9811,54 €
	14,16 €	2373,66 €
	117,34 €	
	158,05 €	12185,20 €
Aufrundung auf	159,00 €	12186,00 €
Summe der Abzugsbeträge	12345,00 €	

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. § 26b. 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 BRENNER in KSM, § 36 Rn. F 2).

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Abschlusszahlung und Erstattungsanspruch**

Schrifttum: GMACH, Rechtsverhältnisse bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten im Erstattungsfall, BB 1981, 726; HEIN, Überlegungen zur Entstehung des steuerrechtlichen Erstattungsanspruchs, DStR 1990, 301; LOSCHELDER, Nachträgliche Zahlung auf abgetretene Erstattungsansprüche – Wer profitiert von einer Erhöhung des Erstattungs Betrags?, AO-StB 2001, 268; PAUS, Die Zuweisung von Erstattungsansprüchen bei Ehegatten, FR 1998, 143; HAUNHORST, Abrechnung, Anrechnung, Änderung, Anfechtung und so manch andere Frage ..., DStZ 2005, 706; vgl. auch das Schrifttum zu § 36 Abs. 2.

Verwaltungsanweisungen: OFD Magdeburg, Erstattung überzahlter Einkommensteuer bei zusammen veranlagten Ehegatten v. 8.3.2002 – S 0160 - 4-St 313a, AO-Kartei ST, § 37 Karte 2; OFD Koblenz v. 15.12.1995 – S 0160 A - St 53 1, BB 1996, 411 (Erstattung überzahlter Einkommensteuer bei zusammen veranlagten Ehegatten); OFD Frankfurt am Main v. 2.1.2002 – S 0160 A-1-StH II 42 (Erstattung bei zusammen veranlagten Ehegatten); OFD München v. 1.12.2003 – S 0160 - 2 St 312, AO-Kartei BY § 37 AO Karte 1; OFD Nürnberg v. 1.12.2003 – S 0160 - 24/St 24, DStR 2004, 139 (Erstattung überzahlter Einkommensteuer bei zusammen veranlagten Ehegatten); Bayerisches Landesamt für Steuern v. 12.2.2009 – S 0160. 1. 1 - 1/1 St 41, StEd. 2009, 218 (Erstattung überzahlter Einkommensteuer bei zusammen veranlagten Ehegatten).

I. Abschlusszahlung (Satz 1)

1. Abrechnung als Voraussetzung der Abschlusszahlung

48

Eine Abschlusszahlung ergibt sich, wenn nach der Abrechnung ein Überschuss zuungunsten des Stpfl. verbleibt. Das Gesetz versteht hier unter Abrechnung die Anrechnung der VorausZ und Abzugsteuer gem. Abs. 2. Sie zieht die rechnerischen Folgen aus der Gegenüberstellung der festgesetzten ESt. und der auf sie im Erhebungsverfahren anzurechnenden VorausZ und StAbzugsbeträge (vgl. BFH v. 18.7.2000 – VII R 32/99, 33/99, BStBl. II 2001, 133). Die Abrechnung bildet gleichermaßen den Tatbestand für die Abschlusszahlung und den Erstattungsanspruch, die sich lediglich im Vorzeichen unterscheiden. Bei der Abrechnung iSd. § 218 AO handelt es sich somit um etwas Anderes, so dass sie von der Abrechnung iSv. § 36 Abs. 4 Satz 1 zu unterscheiden ist (s. Anm. 24).

2. Entstehung und Fälligkeit der Abschlusszahlung

49

Entstehung: 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. Der Stpfl. ist nunmehr StSchuldner. Zusammenveranlagte Ehegatten (§§ 26, 26b) sind gem. § 44 AO Gesamtschuldner.

Fälligkeit: Die festgesetzte ESt. wird nur in dem Umfang fällig, in dem in der Anrechnungsvorgang 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, nrkr., Az. BFH I R 65/01). Die Abschlusszahlung kennt zwei gesonderte Fälligkeitstermine:

► *Sofort*, soweit sie fälligen, aber nicht entrichteten EStVorauszahlungen entspricht. Die VorausZ werden Bestandteil der Abschlusszahlung. Sofort iSd. Abs. 4 Satz 1 bedeutet mit Bekanntgabe des EStBescheids gem. § 122 AO.

► *Einen Monat nach Bekanntgabe*, soweit sie die fälligen, aber nicht entrichteten VorausZ 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.

Einstweilen frei.

50

II. Erstattungsanspruch (Satz 2)

1. Entstehung, Fälligkeit und Verjährung

51

Ein Erstattungsanspruch ergibt sich, wenn nach der Abrechnung (s. Anm. 48) ein Überschuss zugunsten des Stpfl. verbleibt. Vgl. zum Verhältnis von Anrechnung und Erstattung bei Ehegatten Anm. 52 ff.

Entstehung: Der Zeitpunkt der Anspruchsentstehung ist ungeklärt und auch in der höchstrichterlichen Rspr. umstritten.

► *Nach der materiellen Rechtsgrundtheorie* entsteht die StErstattung im Regelfall mit Ablauf des Jahres, für das die materiell-rechtl. nicht geschuldete ESt., insbes. in Gestalt der angerechneten VorausZ und Abzugsteuer, gezahlt worden ist, unabhängig von der formell-rechtl. Durchsetzbarkeit des Erstattungsanspruchs aufgrund 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 1990, 523; v. 22.5.1979 – VIII R 58/77, BStBl. II 1979, 639; v. 7.3.1968 – IV R 178/76, BStBl. II 1968, 496; FG Köln v. 20.6.2000 – 8 K 8121/98, EFG 2000, 974, rkr.; ETTLICH in BLÜMICH, § 36 Rn. 247; FISCHER in HHSp., § 38 AO Rn. 82, HEIN, DStR 1990, 301; HOFFMANN in KOCH/SCHOLTZ, § 37 AO Rn. 15; GOSCH in KIRCHHOF X, § 36 Rn. 19; BROCKMEYER in KLEIN, 7. Aufl. 2000, § 46 AO Rn. 8a; CONRADI in LBP, § 36 Rn. 89; LOSCHELDER, AO-StB 2001, 268; SCHWARZ, § 46 AO Rn. 6; DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 37 AO Rn. 45; glA BVerwG v. 14.12.1984 – 8 B 112/84, HFR 1985, 483. Zum Sonderfall der Entstehung der ESt. des Verlustrücktragsjahres mit Ablauf des Verlustentstehungsjahres BFH v. 6.6.2000 – V IIR 104/98, BStBl. II 2000, 491; LOSCHELDER, AO-StB 2001, 269 mwN.

► *Nach der formellen Rechtsgrundtheorie* entsteht der Erstattungsanspruch erst nach seiner Festsetzung durch Bescheid bzw. nach einer obsiegenden Entsch. 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 KSM, § 36 Rn. G 55; HOFMANN in KÜHN, § 37 AO Rn. 6.

► *Vorzugswürdig* erscheint uE die erstgenannte Auffassung. Der Erstattungsanspruch ist die Umkehrung des StAnspruchs und teilt deshalb dessen Entstehungszeitpunkt. Die materiell-rechtl. 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 Abzugsteuer 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 1997, 796).

Fälligkeit: Der Erstattungsbetrag wird „nach Bekanntgabe des StBescheids 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).

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. Da die Zahlungsverjährung dafür Sorge trägt, dass nach Ablauf der Verjährungsfrist endgültig feststeht, was der Stpfl. aufgrund der StFestsetzung unter Berücksichtigung anzurechnender VorausZ und Abzugsteuern noch zu zahlen hat bzw. was ihm zu erstatten ist, ist nach Ablauf der Verjährungsfrist ebenfalls unmöglich, auf fällig gewordene Steuern noch etwas anzurechnen und dadurch Erstattungsansprüche auszulösen (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504, mit Anm. JÄGER, jurisPR-SteuerR 20/2008 Anm. 1). Führt eine fehlerhafte Anrechnung zu einer Erstattung zugunsten des Steuerpflichtigen, so gilt ebenfalls, dass die Erstattung nicht mehr zurückgefordert werden kann, wenn Zahlungsverjährung eingetreten ist, deren Beginn v. Erl. des EStBescheides und

nicht v. Zeitpunkt der Änderung der Anrechnungsverfügung abhängig ist (BFH v. 25.10.2011 – VII R 55/10, DStR 2012, 127 [129 f.]).

2. Erstattungsberechtigung bei Ehegatten

a) Zurechnung

52

Erstattungsberechtigung als Umkehrung der Leistung: Der Erstattungsanspruch steht materiell dem Ehegatten als Teilgläubiger zu, dem die zu erstattende Steuer zuzurechnen ist. Nach der Rspr. bestimmt sich die Erstattungsberechtigung, also die Inhaberschaft des Erstattungsanspruchs, danach, auf wessen Rechnung die Leistung bewirkt worden ist (BFH v. 10.7.2008 – VII B 194/07, BFH/NV 2008, 1802; v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453; s. auch OFD Magdeburg v. 8.3.2002 – S 0160-4-St 313a, AO-Kartei St § 37, AO Karte 2). Nur gegenüber diesem Berechtigten hat die Erstattung Erfüllungswirkung. Leistet die Behörde an den Ehegatten, der nicht erstattungsberechtigt ist, so erlischt der Erstattungsanspruch nur, wenn die Voraussetzungen aus § 36 Abs. 4 Satz eingehalten worden sind (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 37 AO Rn. 84). Die Zurechnung der geleisteten Zahlungen zu den Ehegatten ist gleichermaßen für die Anrechnung beim jeweiligen Ehegatten von Bedeutung, die der Abrechnung und Erstattung vorgelagert ist (vgl. BFH v. 17.2.2010 – VII 37/08, BFH/NV 2010, 1078; FG Ba.-Württ. v. 29.1.2010 – 10 K 1804/08, EFG 2010, 1377, rkr.; FG Köln v. 31.8.2009 – 11 K 4162/07, EFG 2010, 768, rkr.; FG München v. 11.12.2006 – 13 S 2142/06, juris, rkr.).

Für die Bestimmung der Erstattungsberechtigung hat die Rspr. verschiedene Fallgruppen entwickelt, die sich nach dem Zustand der Ehe (intakt/getrennt lebend), dem Kenntnisstand der FinVerw. darüber und der Art der Vorleistung auf die StSchuld (Vorauszahlung/StAbzug) voneinander unterscheiden lassen:

Zurechnung bei Steuerabzügen: Bei einer intakten Ehe ist der Ehepartner zur Anrechnung bzw. Erstattung berechtigt, bei dem aufgrund des StAbzugs von seinem Arbeitslohn oder von seinen Kapitaleinkünften eindeutig darauf geschlossen werden kann, dass der Betrag nur ihm zuzurechnen ist (BFH v. 17.2.2010 – VII R 37/08, BFH/NV 2010, 1078; v. 29.10.2007 – VII B 4/07, BFH/NV 2008, 330; FG Berlin-Brandenb. v. 31.3.2009 – 5 K 5064/08, EFG 2009, 1613, rkr.; vgl. auch OFD Magdeburg v. 8.3.2002 – S 0160-4-St 313a, AO-Kartei St § 37, AO Karte 2 – Tz. 3.2; TORMÖHLEN in KORN, § 36 Rn. 58). Dasselbe muss gelten, wenn die Ehepartner getrennt leben, da die Zurechnung nicht an die Ehe als gemeinsame Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft anknüpft.

Zurechnung bei Vorauszahlungen: Bei der Zurechnung von EStVorauszahlungen stellt die Rspr. auf die zum Zeitpunkt der Zahlung objektiv feststellbare Tilgungsbestimmung ab (vgl. BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607; v. 17.12.2009 – VII B 20/09, BFH/NV 2010, 834; v. 30.9.2008 – VII R 18/08, BStBl. II 2009, 38; FG Ba.-Württ. v. 11.6.2008 – 2 K 73/06, EFG 2008, 1511 [1512]; FG Ba.-Württ. v. 29.1.2010 – 10 K 1804/08, EFG 2010, 1377, rkr.; FG München v. 11.12.2006 – 13 S 2142/06, juris, rkr.; OFD München v. 1.12.2003 – S 0160 - 2 St 312, StEK AO 1977 § 37 Nr. 17; ZIMMERMANN, EFG 2008, 1513 [1514]). Diese hängt von Status der Ehe ab und ob die FinBeh. als Zahlungsempfänger aus ihrer Sicht davon ausgehen konnte, dass die Ehe intakt ist.

► *Bei intakter Ehe:* Beim Fehlen von Anhaltspunkten für eine abweichende Tilgungsbestimmung ist von einer Anrechnung auf die StSchuld beider Ehegatten als Gesamtschuldner zu gleichen Teilen auszugehen. Aus demselben Grund

steht auch der Erstattungsanspruch bei Überzahlungen den Ehegatten hälftig zu (BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607; v. 4.11.2003 – VII B 382/02, BFH/NV 2004, 314; v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453; v. 30.9.2008 – VII R 18/08, BStBl. II 2009, 38; FG Ba.-Württ. v. 29.1.2010 – 10 K 1804/08, EFG 2010, 1377, rkr.; FG München v. 11.12.2006 – 13 S 2142/06, juris, rkr.). Der Güterstand (BFH v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453; v. 30.1.2004 – VII B 157/03, juris, vgl. auch OFD Magdeburg v. 8.3.2002 – S 0160-4-St 313a, AO-Kartei St § 37, AO Karte 2 – Tz. 3.1.2), Abreden im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten (vgl. DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 37 AO Rn. 82) oder die Bezahlung vom alleinigen Konto eines Ehegatten (BFH v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453) ändern allein nichts an der Vermutung, dass die Leistung hälftig zugerechnet werden soll. Selbst wenn die VorausZ nur aufgrund eines Vorauszahlungsbescheids geleistet werden, der allein Einkünfte eines Ehegatten betrifft, soll die VorausZ zur Tilgung der gesamtschuldnerischen StSchuld beider Ehegatten erfolgen (BFH v. 4.5.2006 – VII B 311/05, BFH/NV 2006, 1445; v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453, mwN). Dies erscheint zweifelhaft, da die VorausZ aufgrund einer alleinigen Tätigkeit eines Ehegatten ebenso eindeutig zugeordnet werden können wie der StAbzug bei Lohn- oder Kapitaleinkünften, bei denen aus diesem Grund eine abweichende Tilgungsbestimmung angenommen wird (ähnlich krit. FG Berlin-Brandenb. v. 31.3.2009 – 5 K 5064/08, EFG 2009, 1613, rkr.; STADIE, Allgemeines Steuerrecht, Rn. 153).

► *Bei getrennt lebenden Ehegatten* werden die Zahlungen nicht hälftig zugerechnet, sondern vollständig bei der jeweiligen StSchuld des einzelnen angerechnet und im Falle eine Überzahlung nach Abrechnung erstattet, wenn die Aufhebung der ehelichen Lebensgemeinschaft der FinBeh. im Zeitpunkt der Zahlung erkennbar war (vgl. OFD Magdeburg v. 8.3.2002 – S 0160-4-St 313a, AO-Kartei St § 37, AO Karte 2 – Tz. 3.1.2). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Behörde keine Nachforschungspflichten treffen, so dass der leistende Ehegatte deutlich machen muss, auf welche StSchuld er die Zahlung leistet (vgl. BFH v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453).

53 b) Ausbleiben der Zusammenveranlagung nach Leistung der Vorauszahlungen

Nach der Rspr. sind die VorausZ vorrangig mit den festgesetzten EStSchulden zu verrechnen, auch wenn diese in getrennten Veranlagungsverfahren ermittelt werden und die VorausZ noch zu einem Zeitpunkt geleistet worden sind, zu dem das FA davon ausgehen konnte, dass die Ehe intakt ist. Erst wenn sich bei vorrangiger Abrechnung mit beiden StSchulden ein Überschuss ergibt, ist dieser den Ehegatten in der Höhe des ihnen zuzurechnenden Anteils zu erstatten (BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607). Dadurch soll verhindert werden, dass bei unterschiedlich hohen StSchulden der Ehegatten bei getrennter Veranlagung und hälftiger Aufteilung der VorausZ der Fiskus das Ausfallrisiko trägt, das besteht, wenn der Anteil eines Ehegatten an den VorausZ betragsmäßig nicht zur Tilgung seiner StSchuld ausreicht (BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607).

3. Erfüllung des Erstattungsanspruchs

54

Der Erstattungsanspruch wird durch Auszahlung an den Erstattungsberechtigten erfüllt. Auszahlung ist im materiellen Sinn zu verstehen. Die Auszahlung an einen Dritten wirkt erfüllend, wenn sie auf Weisung des Erstattungsgläubigers erfolgt. Aufrechnung, Verrechnung und Gutschrift auf einem Konto – auch dem Geschäftskonto – werden erfasst (BFH v. 13.2.1996 – VII R 89/95, BStBl. II 1996, 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 beim 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 1991, 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 1991, 442; v. 10.11.1987 – VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41).

III. Erstattung bei Zusammenveranlagung (Satz 3)

55

Teilgläubigerschaft der Ehegatten: Ehegatten sind im Fall der Zusammenveranlagung gem. §§ 26, 26b 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, die für den Erstattungsanspruch fehlt.

Vgl. BFH v. 10.7.2008 – VII B 194/07, BFH/NV 2008, 1802; v. 21.2.2000 – VII B 157/99, BFH/NV 2000, 941; v. 13.3.1997 – VII R 39/96, BStBl. II 1997, 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; HELSPER in KOCH/SCHOLTZ, § 36 AO Rn. 6; ETTLICH in BLÜMICH, § 36 Rn. 250.

Erfüllungswirkung der Auszahlung: Abs. 4 Satz 3 bestimmt für zusammenveranlagte Ehegatten, dass trotz der Teilgläubigerschaft eine Auszahlung an einen Ehegatten auch für und gegen den anderen Ehegatten wirkt und der Anspruch aufgrund der Auszahlung erlischt. Darin liegt aus Gründen der Arbeitserleichterung für das FA ein besonderer Schuldbefreiungstatbestand, der dazu führt, dass die FinBeh. 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 1990, 719; krit. PAUS, FR 1998, 144). Lässt sich nicht aufklären, ob die Zahlung der Behörde an einen Ehegatten im gegenseitigen Einverständnis der Ehepartner erfolgte, so greift die Vermutung ein, so dass die Stpfl. die Darlegungs- und Beweislast dafür trifft, dass die Erstattung nur an den jeweils Berechtigten erfolgen durfte (vgl. FG Sachs.-Anh. v. 23.2.2004 – 1 K 351/02, EFG 2004, 908, rkr.). Als Folge der Teilgläubigerschaft ist aber zu beachten, dass nur der Ehegatte Leistungsempfänger iSd. öffentlich-rechtl. 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 – 4 K 330/98, EFG 2001, 901, rkr.).

Ermessensentscheidung der Behörde: 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 (BFH v. 14.12.2007 – III B 102/06, BFH/NV 2008, 526; v. 13.2.1996 – VII R 89/95, BStBl. II 1996, 436; FG Sachs.-Anh. v. 23.2.2004 – 1 K 351/02, EFG 2004, 908; aA FG Sachs.-Anh. v. 24.4.2008 – 1 K 1970/04, EFG 2008, 1554, rkr., das die Vermutung für unwiderleglich hält; zust. ZIMMERMANN, EFG 2008, 1554; krit. auch GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 18). Die Entsch. ist ermessensfehlerhaft, wenn dem FA bekannt ist, dass ein Ehegatte aus beachtlichen Gründen mit der Auszahlung an den anderen nicht einverstanden ist. Die Schuldbefreiung gem. Abs. 4 Satz 3 tritt gegenüber dem Ehegatten, dem die Erstattung nicht zugeflossen ist, dann nicht ein.

Einzelfälle: Die Erstattung der EStÜberzahlung an einen zusammen veranlagten Ehegatten ist insbes. 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 1997, 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 KSM, § 36 Rn. G 42). Umgekehrt ist – solange keine Aufteilung der StSchuld beantragt ist (dazu sogleich) – die Aufrechnung mit EStSchulden der zusammen veranlagten 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 1988, 406; BRENNER in KSM, § 36 Rn. G 41; enger formuliert BFH v. 17.5.2001 – X B 69/00, BFH/NV 2001, 1521.

► *Kontoangabe im Einkommensteuererklärungsvordruck:* Geben zusammen zu veranlagende Ehegatten im gemeinsam unterzeichneten EStErklärungsvordruck ein bestimmtes Konto an, bringen sie zum Ausdruck, welcher von ihnen zur Empfangnahme des Erstattungsbetrags 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 erstattet (vgl. auch BFH v. 8.1.1991 – VII R 18/90, BStBl. II 1991, 442; v. 5.4.1990 – VII R 2/89, BStBl. II 1990, 719; FG Sachs.-Anh. v. 26.6.2008 – 1 K 1365/05, juris, rkr.; GMACH, BB 1981, 727; großzügiger FG Sachs.-Anh. v. 24.4.2008 – 1 K 1970/04, EFG 2008, 1554, rkr., das den Anwendungsbereich von § 36 Abs. 4 Satz 3 auch für eröffnet hält, wenn eine der beiden Unterschriften in der EStErklärung zur Bankverbindung fehlt). Für spätere Jahre wird das FA aber stets die Richtigkeit des in den Grunddaten gespeicherten Kontos anhand neuer StErklärungen oder sonstiger Angaben zu prüfen haben (vgl. Nds. FG v. 14.2.2001 – 4 K 330/98, 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 1996, 436; v. 12.3.1991 – VII S 30/90, BFH/NV 1992, 145).

► *Verrechnungsvertrag*: Die Verrechnung einer StErstattung mit Verbindlichkeiten anderer Stpfl. aufgrund 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).

► *Verlustrücktrag* (§ 10d): Muss der einem der Ehegatten entstandene Verlust nach Scheidung der Ehe im Wege des Verlustrücktrags gem. § 10d 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 Rücktragsjahres 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 grds. 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.

Einstweilen frei.

56–58

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Stundung und Ratenzahlung bei Entstrickung nach
§ 16 Abs. 3a**

Schrifttum: JOCHUM, Zur Fortsetzung der Rechtssache Marks & Spencer: Gestattet das europäische Gemeinschaftsrecht eine „geltungserhaltende Reduktion“ des nationalen Steuerrechts? IStR 2006, 621; GOSCH, Vielerlei Gleichheiten – Das Steuerrecht im Spannungsfeld von bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553; KRÜGER/HECKEL, Aufgabe der finalen Betriebsaufgabe, NWB 2010, 1334; HRUSCHKA, Anmerkung zu EuGH, C-371/10, DStR 2011, 2343; JACOBS/ENDRES/SPENGLER, Internationales Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl., München 2011; BEUTEL/REHBERG, National Grid Indus – Schlusspunkt der Diskussion oder Quell neuer Kontroverse zur Entstrickungsbesteuerung, IStR 2012, 94; KESSLER/PHILIPP, Rechtssache National Grid Indus BV – Ende oder Bestätigung der Entstrickungsbesteuerung, DStR

§ 36 Anm. 59–61 F. Abs. 5: Stundung/Ratenzahlung bei Entstrickung

2012, 267; KÖRNER, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland, *ISr* 2012, 1; MITSCHKE, National Grid Indus – Ein Phyrussieg für die Gegner der Sofortbesteuerung? Zugleich eine Erwiderung auf Körner, *ISr* 2012, 6; MUSIL, Anmerkung zu EuGH C-371/10, *FR* 2012, 32; RUINER, Überlegungen zur deutschen Wegzugsbesteuerung von Gesellschaften im Licht des EuGH-Urteils in der Rs. National Grid Indus BV, *ISr* 2012, 49; s. auch die Literaturhinweise zum JStG 2010 beim Schrifttum zu § 36 allgemein.

59

I. Überblick

Abs. 5 wurde durch das JStG 2010 dem § 36 angefügt. Er ist bereits tatbestandlich mit § 16 Abs. 3a verknüpft und im Zusammenhang zur Rspr. zur finalen Entnahmetheorie und finalen Betriebsausgabe sowie zur Gesetzgebung des SEStEG zu sehen, die zum Ziel hatte, die früheren RsprGrundsätze zur finalen Entnahme gesetzlich festzuschreiben. Abs. 5 betrifft die Erhebung der ESt. auf den Veräußerungsgewinn bei einer finalen Betriebsaufgabe innerhalb der EU, also bei Aufhebung oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts aufgrund der Verlegung des Betriebs in einen anderen Mitgliedstaat der Union.

Satz 1 enthält die für den gesamten Abs. wesentliche Aussage, unter welchen Voraussetzungen die ESt. auf den Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs oder Teilbetriebs in Raten erhoben wird. Satz 2 regelt die Fälligkeit der Raten, Satz 3 deren Zinsfreiheit und Satz 5 die Anpassung bei einer Veränderung der festgesetzten Steuer. Satz 4 bestimmt, dass bei Veräußerung, Aufgabe oder Verlegung des Betriebs in einen Drittstaat, der nicht Teil der EU ist, die offene StSchuld innerhalb eines Monats nach der Transaktion fällig gestellt wird.

60 Einstweilen frei.

II. Antrag auf Stundung und Ratenzahlung der festgesetzten Steuer (Satz 1)

1. Der Tatbestand der Stundung iSv. § 36

61 a) Finale Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3a

Satz 1 knüpft tatbestandlich an die von § 16 Abs. 3a – der in seinem Anwendungsbereich umstritten ist – erfassten Fälle an.

Unter Zugrundelegung der Verwaltungsauffassung und der Gesetzgebungsmaterialien (vgl. Beschlussempfehlung des BR v. 28.6.2010, BRDrucks. 318/1/10, 32; Beschlussempfehlung Finanzausschuss v. 27.10.2010, BTDrucks. 17/3449, 3; s. zur abweichenden Auffassung in der Literatur KRÜGER/HECKEL, NWB 2010, 1334 [1337]; LENDEWIG/JASCHKE, *StuB* 2011, 90 [92, 94]; vgl. auch den Beschl. des FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, *ISr* 2011, 308 [312], rkr., in dem der Rspr. des BFH auch nach dem SEStEG eine „grundsätzliche Bedeutung“ zugesprochen wird.) führt die Verlegung des Betriebs in einen anderen Mitgliedstaat zur Entstrickung, wenn die folgenden Umstände hinzutreten:

– Beendigung der unbeschränkten StPflcht ohne Begr. einer beschränkten StPflcht hinsichtlich der Gewinne aus der Veräußerung aller WG bzw. Aufgabe des Betriebs nach §§ 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 Nr. 1 KStG iVm. § 49 EStG,

- Ausschluss des Besteuerungsrechts Deutschlands durch den Abschluss eines DBA mit Freistellungsmethode,
- Anrechnung der ausländischen Steuer aufgrund eines DBA oder § 34c,
- Änderung der bilateralen Rechtslage durch Einf. der Freistellungsmethode bei unbeschränkter Steuerpflicht,
- Beendigung des Besteuerungsrechts Deutschlands an den Einkünften einer Betriebsstätte bei beschränkter Steuerpflicht.

Einstweilen frei.

62–64

b) Antrag des Steuerpflichtigen

65

Der Stpfl. muss die Stundung beantragen. Der Antrag ist nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht fristgebunden, so dass er auch nach der Festsetzung und Leistungsaufforderung noch gestellt werden kann. Für diese Auslegung spricht neben dem Wortlaut auch der Zweck des Abs. 5, die Europarechtskonformität des § 16 Abs. 3a zu gewährleisten (vgl. Beschlussempfehlung des BR v. 28.6.2010, BRDrucks. 318/1/10, 32). Ein Zusammenhang mit den übrigen Anträgen zur Betriebsaufgabe gem. §§ 16 Abs. 4 Satz 1 oder 34 Abs. 3 Satz 1 besteht nicht.

c) Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu einem Betriebsvermögen in einem anderen Mitgliedstaat

66

Voraussetzung für die Stundung ist weiterhin, dass das WG einem BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat zuzuordnen ist. Wegen des systematischen Zusammenhangs mit § 16 Abs. 3a ist das Tatbestandsmerkmal dahingehend auszulegen, dass insbes. die Zurechnung eines WG zu einer ausländischen Betriebsstätte iSv. §§ 16 Abs. 3a Halbs. 2, 4 Abs. 1 Satz 4 unter der Zuordnung zu einem anderen BV des Stpfl. in einem anderen Mitgliedstaat zu verstehen ist.

Diese Zuordnung muss nach tatsächlich-funktionalen Kriterien iSd. Abkommensrechts erfolgen (BEINERT/BENECKE, FR 2010, 1009 [1011]; GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 28), die die FinVerw. durch den Betriebsstättenerlass (BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 - S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888 – Tz. 2.4) konkretisiert hat (vgl. dazu JACOBS/ENDRES/SPENGLER, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 687 ff.; s. § 49 Anm. 260 ff.).

d) Gewährleistung von Amts- und Beitreibungshilfe durch den Zuzugs-Mitgliedsstaat

67

Schließlich muss durch den Mitgliedstaat Amts- und Beitreibungshilfe geleistet werden, in dem sich die WG befinden. Welche Mitgliedstaaten dazu gehören, kann den jeweils aktuellen Veröffentlichungen des BMF dazu entnommen werden (vgl. beispielsweise Anl. I zum Amtshilfemerkeblatt BMF v. 25.1.2006 – IV B I - S 1320 - 11/06, BStBl. I 2006, 26).

2. Rechtsfolge nach Satz 1: Stundung und Ratenzahlung

68

Liegen die Voraussetzungen vor, so ist die festgesetzte Steuer, die auf den Aufgabegewinn und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn entfällt, zu stunden und eine Entrichtung in fünf Raten zu gewähren. Dabei handelt es sich um eine gebundene Entsch. der Behörde.

Festgesetzte Steuer auf den Aufgabegewinn und den Gewinn aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart: Die Stundung nach § 36 Abs. 5

Satz 1 gilt nur für den Anteil der festgesetzten Steuer, der durch die finale Betriebsaufgabe begründet worden ist. Die auf den Aufgabegewinn und den Gewinn aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart entfallende Steuer wird berechnet, indem von der festgesetzten Steuer die Steuer abgezogen wird, die sich ergeben würde, wenn bei der Veranlagung der Aufgabegewinn und der Übergangsgewinn unberücksichtigt bleiben würden (Beschlussempfehlung des BR v. 28.6.2010, BRDrucks. 318/1/10, 33).

Verfahrensrecht: Die Ablehnung des Antrags nach § 36 Abs. 5 Satz 1 stellt einen selbständig anfechtbaren Steuerverwaltungsakt dar (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 29). Der Stattgabe fehlt hingegen die Regelungswirkung, da sich die Fälligkeit und Höhe der Raten unmittelbar aus dem Gesetz ergeben. Eine Ratenfestsetzung erfolgt daher nicht (GOSCH in KIRCHHOF X. § 36 Rn. 29). Wird die Höhe der zu entrichtenden Raten nicht im Leistungsgebot ausdrückl. benannt, so sollte eine unverbindliche Benachrichtigung gegenüber dem Stpfl. erfolgen.

Europarechtskonforme Auslegung: In der Entsch. „National Grid Indus“ zur niederländischen Schlussbesteuerung (Az. C-371/10, FR 2012, 25) hat der EuGH die grundsätzliche Rechtfertigungsmöglichkeit der Entstrickungsbesteuerung anerkannt, die aufgrund der steuerlichen Belastung im Wegzugsfall eintritt. Er hat sich darüber hinaus mit der Bedeutung eines Steueraufschubs für die Rechtfertigung des Eingriffs in die Niederlassungsfreiheit insgesamt und mit der Vereinbarkeit von Regelungen zum Steueraufschub mit Art. 49 AEUV auseinandergesetzt. In der Entsch. führt er aus,

- dass die Festsetzung der Steuer zum Zeitpunkt der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes noch verhältnismäßig ist, nicht jedoch die sofortige Erhebung (Tz. 81),
- und dass eine nationale Regelung, die dem Steuerpflichtigen bei Wegzug ein Wahlrecht zwischen einer Sofortbesteuerung ohne zusätzlichen Dokumentationsaufwand und einem Steueraufschub mit der Verpflichtung, den Verbleib des Wirtschaftsguts weiterhin zu dokumentieren, eröffnet, gerechtfertigt werden könne (Rn. 73).

Die Literatur beurteilt die Folgen der Entsch. des EuGH für die deutschen Regelungen zum Steueraufschub unterschiedlich:

- Die deutsche Stundungsregel des Abs. 5 soll nach Auffassung von Teilen der Literatur als verhältnismäßiger Eingriff in die Niederlassungsfreiheit gerechtfertigt sein. Bei wertender Gesamtbetrachtung aller Umstände stelle die deutsche Regelung einen angemessenen Ausgleich zwischen den widerstreitenden Interessen des deutschen Fiskus und der Steuerpflichtigen her (MITSCHKE, IStR 2012, 6 [9]; MUSIL, FR 2012, 32; tendenziell auch HRUSCHKA, DStR 2011, 2343 [2344]; KESSLER/PHILIPP, DStR 2012, 267 [272]).
- Von anderen wird die Stundung und ratenweise Erhebung der Steuer unabhängig von der Realisierung der stillen Reserven im Wegzugsstaat als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gewertet und ein Konzept der aufgeschobenen Besteuerung in Anlehnung an die Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze als europarechtskonforme Auslegung vorgeschlagen (BEUTEL/REHBERG, IStR 2012, 94 [95 f.]; KÖRNER, IStR 2012, 1 [4]; RUINER, IStR 2012, 49 [51]).

UE ist der Auffassung zuzustimmen, die die Vereinbarkeit mit der Niederlassungsfreiheit verneint. Der EuGH hat eindeutig eine Sofortbesteuerung nur dann für verhältnismäßig erachtet, wenn sie keinen zusätzlichen Verwaltungsaufwand begründet und dadurch nicht zusätzlich in die Niederlassungsfreiheit eingreift. § 36 Abs. 5 Satz 1 geht hingegen einen anderen Weg: Die Erhebung

der Steuer in Raten hat sowohl zusätzliche Erklärungspflichten des Steuerpflichtigen zur Folge, um nicht die Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 4 auszulösen, als auch die kontinuierliche Erhebung der Steuer in einem Zeitraum von fünf Jahren, ohne dass es auf die Realisierung im Mitgliedstaat ankommt. § 36 Abs. 5 Satz 1 und 2 ist daher dahingehend auszulegen, dass die Steuer gestundet und erst dann fällig wird, wenn tatsächlich eine Entstrickung infolge eines Realisationsaktes im Mitgliedstaat eingetreten ist (vgl. zur geltungserhaltenden Reduktion als methodischer Grundlage Gosch, DStR 2007, 1553 [1554], die Reduktion abl. JOCHUM, IStR 2006, 621).

III. Fälligkeit und Zinslosigkeit der Jahresraten (Satz 2–4) 69

Die Fälligkeit der Raten ergibt sich unmittelbar aus § 36 Abs. 5 Satz 2. Die erste Rate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des StBescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Mai der Folgejahre fällig. Als Ausnahme zu Satz 2 bestimmt Satz 4, dass die noch ausstehenden Raten innerhalb eines Monats, nachdem der Betrieb oder Teilbetrieb eingestellt, veräußert oder in andere als in Satz 1 genannte Staaten verlegt worden ist, fällig werden. Die regulären Tilgungszeitpunkte gem. Satz 2 bleiben davon aber unberührt, so dass die Fälligkeit zum 31. Mai durch die Erfüllung eines Aufgabebetstands im ausländ. Mitgliedstaat nicht hinausgeschoben, sondern nur vorgezogen werden kann. Dies folgt aus Satz 4 Halbs. 2 (vgl. Gosch in KIRCHHOFF X. § 36 Rn. 28). Weiterhin bestimmt Abs. 5 Satz 3, dass die Jahresraten nicht zu verzinsen sind.

IV. Anpassung der Jahresraten (Satz 5) 70

Da die Höhe der Jahresraten nicht durch einen Verwaltungsakt festgesetzt wird, greifen die Änderungsvorschriften im Falle veränderter Umstände nicht ein. Satz 5 bestimmt daher (deklaratorisch), dass die Jahresraten durch den Stpfl. entsprechend der veränderten StFestsetzung anzupassen sind.

G. ABC zur Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

71

Abgeltungswirkung von Abzugsteuern: Keine Erfassung der Einkünfte, keine Anrechnung der Abzugsteuer nach Abs. 2 Satz 2 Nr. 2, s. Anm. 42.

Abrechnungsbescheid: Verfahren bei Streit über die Anrechnung, s. Anm. 31.

Abtretung des Erstattungsanspruchs: s. Anm. 55; Tilgungswirkung bei zusammen veranlagten Ehegatten s. Anm. 55.

Anrechnung der EStVorauszahlungen: s. Anm. 33; der Abzugsteuer s. Anm. 37 ff.

Anrechnungsverfügung: Selbständiger, von der StFestsetzung unabhängiger Verwaltungsakt, s. Anm. 24.

Aufhebung, Aussetzung der Vollziehung: s. Anm. 11 und 29.

Aufrundung der Abzugsteuer: s. Anm. 47.

Bauabzugsteuer (§§ 48 ff.): Eigenständiges Anrechnungsverfahren nach § 48c Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–4, s. Anm. 38.

Beschränkt Steuerpflichtige: Abgeltungswirkung des StAbzugs mit Ausnahmen s. Anm. 37.

Dividendenstripping: s. Anm. 40.

Ehegatten, zusammen veranlagte: Aufrundung der Abzugsteuer s. Anm. 47; Erstattungsberechtigung bei Ehegatten s. Anm. 52 f.; schuldbefreiende Wirkung bei Auszahlung des Erstattungsanspruchs an einen von ihnen s. Anm. 55.

Einkommensteuer-Vorauszahlung: Anrechnung auf die ESt. s. Anm. 33 ff., Aufrundung s. Anm. 47; Entstehung s. Anm. 14.

Entstehung: ESt. s. Anm. 12; Abschlusszahlung s. Anm. 49; Erstattungsanspruch s. Anm. 51.

Erfasste Einkünfte: s. Anm. 42.

Erfassung der Einkünfte in der Veranlagung: s. Anm. 42.

Erfüllung des Erstattungsanspruchs: s. Anm. 55.

Erhebung der Steuerabzugsbeträge: s. Anm. 40; Erhebung durch Inanspruchnahme eines Haftenden s. Anm. 39.

Ermessensentscheidung: Auszahlung an einen der zusammen veranlagten Ehegatten s. Anm. 58.

Fälligkeit der veranlagten ESt. s. Anm. 12; der Abschlusszahlung s. Anm. 49; des Erstattungsanspruchs s. Anm. 51.

Feststellungslast: s. Anm. 11.

Gesamtschuldner: Zusammen veranlagte Ehegatten (§ 44 AO), s. Anm. 49.

Gesonderte (und einheitliche) Feststellung von StAbzugsbeträgen: s. Anm. 30.

Kapitalertragsteuer: s. Anm. 37, 43; Bescheinigung s. Anm. 46.

Lohnsteuer: s. Anm. 37; Bescheinigung s. Anm. 46.

Rechtsbehelfe: s. Anm. 31.

Schätzung von Abzugsteuern: Auswirkungen auf die Anrechnung s. Anm. 37; Unzulässigkeit bei der KapErtrSt. s. Anm. 37.

Steuerabzug bei beschr. Steuerpflichtigen: Anm. 37; Besonderheiten s. Anm. 43.

Steuerbescheinigung: s. Anm. 46.

Teilgläubiger: Zusammenveranlagte Ehegatten bezüglich des Erstattungsanspruchs, s. Anm. 52.

Verfassung: s. Anm. 4.

Verlustrücktrag: s. Anm. 10; Erstattungsanspruch bei zusammen veranlagten Ehegatten s. Anm. 55.

Versagung der Anrechnung von Abzugsteuern: s. Anm. 21.

Zahlungsverjährung: Änderung der Anrechnungsverfügung s. Anm. 29; Abschlusszahlung s. Anm. 49; Erstattungsanspruch s. Anm. 51.

Zeitpunkt der Erfassung der Steuerabzugsbeträge: s. Anm. 42.