

§ 45a Anmeldung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787)

(1) ¹Die Anmeldung der einbehaltenen Kapitalertragsteuer ist dem Finanzamt innerhalb der in § 44 Absatz 1 oder Absatz 7 bestimmten Frist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg zu übermitteln; die auszahlende Stelle hat die Kapitalertragsteuer auf die Erträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a jeweils gesondert für das Land, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung des Schuldners der Kapitalerträge befindet, anzugeben. ²Satz 1 gilt entsprechend, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist. ³Der Grund für die Nichtabführung ist anzugeben. ⁴Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Kapitalertragsteuer-Anmeldung von dem Schuldner, der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle, der auszahlenden Stelle oder einer vertretungsberechtigten Person zu unterschreiben.

(2) ¹Folgende Stellen sind verpflichtet, dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Verlangen eine Bescheinigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen, die die nach § 32d erforderlichen Angaben enthält; bei Vorliegen der Voraussetzungen des

1. § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2 bis 4, 7a und 7b der Schuldner der Kapitalerträge,
2. § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a, 5 bis 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle vorbehaltlich des Absatzes 3,
3. § 44 Absatz 1a die zur Abführung der Steuer verpflichtete Stelle und
4. § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 5 der Investmentfonds.

²Die Bescheinigung kann elektronisch übermittelt werden; auf Anforderung des Gläubigers der Kapitalerträge ist sie auf Papier zu übersenden. ³Die Bescheinigung braucht nicht unterschrieben zu werden, wenn sie in einem maschinellen Verfahren ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt. ⁴§ 44a Absatz 6 gilt sinngemäß; über die zu kennzeichnenden Bescheinigungen haben die genannten Institute und Unternehmen Aufzeichnungen zu führen. ⁵Diese müssen einen Hinweis auf den Buchungsbeleg über die Auszahlung an den Empfänger der Bescheinigung enthalten.

(2a) Ist der Gläubiger der Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtig, tritt in den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und 2 Satz 4 an die Stelle der Bescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 die Übermittlung der Angaben gemäß § 45b Absatz 5.

(3) ¹Werden Kapitalerträge für Rechnung des Schuldners durch ein inländisches Kreditinstitut, ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut oder ein inländisches Wertpapierinstitut gezahlt, so hat anstelle des Schuldners das Kreditinstitut, das Finanzdienstleistungsinstitut oder das Wertpapierinstitut die Bescheinigung zu erteilen, sofern nicht die Voraussetzungen des Absatzes 2 Satz 1 erfüllt sind. ²Satz 1 gilt in den Fällen des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 entsprechend; der Emittent der Aktien gilt insoweit als Schuldner der Kapitalerträge.

(4) ¹Eine Bescheinigung nach Absatz 2 oder Absatz 3 ist auch zu erteilen, wenn in Vertretung des Gläubigers ein Antrag auf Erstattung der Kapitalertragsteuer

nach § 44b gestellt worden ist oder gestellt wird. ²Satz 1 gilt entsprechend, wenn nach § 44a Absatz 8 Satz 1 der Steuerabzug nur nicht in voller Höhe vorgenommen worden ist.

(5) ¹Eine Ersatzbescheinigung darf nur ausgestellt werden, wenn die Urschrift oder die elektronisch übermittelten Daten nach den Angaben des Gläubigers abhandengekommen oder vernichtet sind. ²Die Ersatzbescheinigung muss als solche gekennzeichnet sein. ³Über die Ausstellung von Ersatzbescheinigungen hat der Aussteller Aufzeichnungen zu führen.

(6)

[Fassung bis zum 31.12.2022]

¹Eine Bescheinigung, die den Absätzen 2 bis 5 nicht entspricht, hat der Aussteller durch eine berichtigte Bescheinigung zu ersetzen und im Fall der Übermittlung in Papierform zurückzufordern. ²Die berichtigte Bescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. ³Wird die zurückgeforderte Bescheinigung nicht innerhalb eines Monats nach Zusendung der berichtigten Bescheinigung an den Aussteller zurückgegeben, hat der Aussteller das nach seinen Unterlagen für den Empfänger zuständige Finanzamt schriftlich zu benachrichtigen.

[Fassung ab dem 1.1.2023:

¹Eine Bescheinigung, die den Absätzen 2 bis 5 nicht entspricht, hat der Aussteller unverzüglich durch eine berichtigte Bescheinigung zu ersetzen. ²Die berichtigte Bescheinigung ist als solche zu kennzeichnen. ³Der Aussteller hat dem für ihn zuständigen Betriebsstättenfinanzamt unverzüglich nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung neben den in § 93c Absatz 1 der Abgabenordnung genannten Angaben folgende Daten zu übermitteln:

1. den Anlass für die Ausstellung der berichtigten Bescheinigung und deren Ausstellungsdatum,
2. die ursprünglichen und die berichtigten Angaben in der Bescheinigung sowie
3. in den Fällen des Gläubigerwechsels die Identifikationsnummer, den Namen und die Anschrift des bisherigen Gläubigers der Kapitalerträge.

⁴Bei Steuerpflichtigen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, findet Satz 3 mit der Maßgabe Anwendung, dass der Aussteller die Daten an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln hat.]

(7) ¹Der Aussteller einer Bescheinigung, die den Absätzen 2 bis 5 sowie § 45b Absatz 1 bis 4 nicht entspricht, haftet für die auf Grund dessen verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile; dies gilt entsprechend für die die Kapitalerträge auszahlende Stelle im Hinblick auf die nach § 45b Absatz 5 zu übermittelnden Angaben. ²Ist die Bescheinigung nach Absatz 3 durch ein inländisches Kreditinstitut oder ein inländisches Finanzdienstleistungsinstitut auszustellen, so haftet der Schuldner auch, wenn er zum Zweck der Bescheinigung unrichtige Angaben macht.

Autoren: Dr. Steffen C. Hörner, Rechtsanwalt/Steuerberater, Herbert Smith Freehills, Frankfurt am Main; Dr. Sebastian Adam, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 45a

I. Grundinformation zu § 45a	1	IV. Geltungsbereich des § 45a	4
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 45a	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung des § 45a	3		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Anmeldung der Kapitalertragsteuer**

I. Form der Kapitalertragsteueran- meldung	8	II. Frist für die Kapitalertragsteuer- anmeldung	9
---	---	---	---

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bescheinigung durch den Schuldner der Kapitalerträge
oder die Zahlstelle**

I. Form der Bescheinigung	10	II. Kennzeichnungspflicht bei anony- mer Verwahrung	11
-------------------------------------	----	--	----

**D. Erläuterungen zu Abs. 2a:
Übermittlung der StBescheinigung an das BZSt bei
beschränkt Steuerpflichtigen 11a**

**E. Erläuterungen zu Abs. 3:
Bescheinigung in besonderen Fällen**

I. Bescheinigung durch inländisches Kredit- oder Finanzdienstleistungs- oder Wertpapierinstitut	12	II. Weitere Sonderfälle	13
---	----	-----------------------------------	----

**F. Erläuterungen zu Abs. 4:
Bescheinigung im Falle eines Erstattungsantrags 17**

**G. Erläuterungen zu Abs. 5:
Ersatzbescheinigung 18**

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Rückforderung und Berichtigung fehlerhafter
Kapitalertragsteuerbescheinigungen 19**

**I. Erläuterungen zu Abs. 7:
Haftung des Ausstellers fehlerhafter Bescheinigungen 20**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 45a

I. Grundinformation zu § 45a

1

§ 45a regelt das formelle Verfahren der Anmeldung der KapErtrSt gegenüber dem FA (Abs. 1) und der Bescheinigung der KapErtrSt (Abs. 2 bis 7). Der Zweck der

Regelung ist, § 44 um die Aspekte der Anmeldung und Bescheinigung von KapErtrSt zu ergänzen. § 45a besteht aus sieben Absätzen und bestimmt in Abs. 1 Form und Frist für die Einreichung der KapErtrStAnmeldung beim FA. Abs. 2 bis 4 enthalten Regelungen über die Bescheinigung der KapErtrSt durch den Schuldner der Kapitalerträge (Abs. 2 Satz 1 Nr. 1), die die Kapitalerträge auszahlende Stelle (Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) oder die zur Abführung der Steuer verpflichtete Stelle (Abs. 2 Satz 1 Nr. 3). Abs. 5 regelt die Möglichkeit einer ersatzweisen Bescheinigung; Abs. 6 regelt das Verfahren zur Berichtigung fehlerhafter StBescheinigungen. Abs. 7 regelt die verschuldensunabhängige Haftung für ausgestellte StBescheinigungen, die nicht den Regelungen der Abs. 2 bis 5 entsprechen.

2 II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 45a

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Neueinfügung der Vorschrift unter wesentlicher Übernahme der zuvor in §§ 9, 9a KapErtrStDV 1975 enthaltenen Regelungen über die Anmeldung der KapErtrSt und des in § 10 KapErtrStDV 1975 normierten Bescheinigungsverfahrens auf Grundlage des § 162 RegE eines 3. StRefG (BTDrucks. 7/1470). Die Bescheinigungsbestimmungen wurden dabei weitgehend an die Vorschriften über KStBescheinigungen in §§ 44, 45 KStG angeglichen.

StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Infolge der Abschaffung der Kuponsteuer (beschränkte StPflicht für Zinsen aus festverzinslichen Wertpapieren gem. § 43 Abs. 1 Nr. 6 aF) sowie der sog. Bauzinsen (Zinszahlungen an Aktionäre zwischen Vorbereitung des Unternehmens und Beginn des vollen Betriebs gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 aF), verbunden mit der Streichung des § 43 Abs. 1 Nr. 7 aF wurde die Vorschrift angepasst. So wurden in Abs. 1 die Sätze 1 und 5 neu gefasst, in Abs. 2 die Sätze 1 und 2 geändert sowie Abs. 5 gestrichen, mit der Folge, dass aus den bisherigen Abs. 6 und 7 die (angepassten) Abs. 5 und 6 wurden.

StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): In Abs. 1 Satz 1 wurden nach dem Wort „Finanzamt“ die Worte „innerhalb der in § 44 Abs. 1 festgesetzten Frist“ eingefügt. Es handelt sich um eine Anpassung der Vorschrift an die bis 1984 geltende Fassung. Durch die Ergänzung wird sowohl für die Anmeldung als auch für die Abführung der einbehaltenen KapErtrSt dieselbe Frist festgelegt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch Änderung der Überschrift und des Abs. 2 Satz 2 wurde angeordnet, dass die Vorschriften über Anmeldung und Bescheinigung der KapErtrSt auch für die neu eingeführte (und durch StReformÄndG v. 30.6.1989 wieder abgeschaffte) sog. kleine KapErtrSt iHv. 10 % nach § 43 Abs. 1 Nr. 4, 5 und 8 galten. Abs. 2 Satz 1 wurde redaktionell angepasst, da das gestrichene Zitat aus der Überschrift ersichtlich war. Abs. 2 Satz 4 wurde angefügt, wonach in den Fällen des § 45b Satz 4 die Bescheinigung nur auf Verlangen des Gläubigers zu erteilen war. Hintergrund für diese Regelung war die grundsätzliche Abgeltungswirkung der kleinen KapErtrSt für Lebensversicherungserträge. Nur wenn die ESt niedriger als 10 % war, konnte der Versicherungsnehmer die Einbeziehung der Erträge in die Veranlagung beantragen, damit ihm die KapErtrSt teilweise oder ganz erstattet wurde (§ 45b Satz 4). Da er nur für diesen Fall eine Bescheinigung benötigte, brauchte diese nur auf Verlangen des Versicherungsnehmers erteilt zu werden.

HaushaltsbegleitG 1989 v. 20.12.1988 (BGBl. I 1988, 2262; BStBl. I 1989, 19): In Abs. 1 Satz 2 wurden die Worte „des § 43 Abs. 2 oder des § 44a“ durch die Worte „der §§ 43 und 44a“ ersetzt. Diese Änderung berücksichtigte die mit Einführung der kleinen KapErtrSt in § 43 Abs. 1 Nr. 8 hinzutretenden Fälle, in denen vom StAbzug abzusehen war. In Abs. 2 Nr. 4 wurde das Zitat „nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 anrechenbaren“ durch das Wort „einbehaltenen“ ersetzt. Dabei handelte es sich um eine Anpassung an die Änderung des § 36 Abs. 2 Nr. 2, wonach für bestimmte Fälle nicht die volle, sondern nur eine zeitanteilige Anrechnung oder Erstattung von KapErtrSt in Betracht kam, so dass der Schuldner der Kapitalerträge nicht die anrechenbare, sondern nur die einbehaltene KapErtrSt bescheinigen konnte.

ÄndStReformG v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Infolge der Aufhebung der kleinen KapErtrSt wurde mW ab 1.7.1989 der vor 1989 geltende Rechtszustand wieder hergestellt.

ZinsabschlagG v. 9.11.1992 (BGBl. I 1992, 1853; BStBl. I 1992, 682): In der Überschrift wurde das Zitat „§ 43 Abs. 1 Nr. 1 bis 5“ durch das Zitat „§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 und 7 sowie Satz 2“ im Sinne einer redaktionellen Anpassung an die neu eingeführte Zinsabschlagsteuer (Unterwerfung von Kapitalerträgen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 7 unter die KapErtrSt) ersetzt. In Abs. 2 Satz 1 wurde in Fällen des Zinsabschlags die Anmeldepflicht der „auszahlenden Stelle“ aufgenommen sowie die Ausstellung der Bescheinigung vom Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge abhängig gemacht. Abs. 2 Satz 2 wurde ebenfalls redaktionell angepasst, während die Sätze 4 (Schuldnerangabe) und 5 (Verweisung auf § 45 Abs. 2 und 3 KStG) neu angefügt wurden.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Die Überschrift sowie Abs. 2 Sätze 1 und 2 wurden redaktionell an den neu eingeführten § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 angepasst. In Abs. 1 Satz 5 wurde der Kreis der Unterschriftenverpflichteten um die „auszahlende Stelle“ erweitert.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Mit Neufassung des Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 wurde klargestellt, dass Art und Höhe der Kapitalerträge unabhängig von der Vornahme eines StAbzugs zu bescheinigen sind.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Durch Neufassung des Abs. 1 Satz 2 wurde sichergestellt, dass eine StAnmeldung nicht nur in den Fällen der Abstandnahme vom StAbzug gem. § 43 Abs. 2 (Personenidentität) oder § 44a (Freistellung, Nichtveranlagung, Dauerüberzahler) zu erfolgen hat, sondern aus Gründen der Kontrolle in allen Fällen der (teilweisen) Abstandnahme vom StAbzug; so wurden ab 1.7.1996 auch Erträge gem. § 44d Abs. 1 Satz 1 (bestimmte Kapitalerträge, die eine ausländ. Muttergesellschaft von einer inländ. Tochtergesellschaft bezieht) in die Meldepflicht einbezogen.

Begleitgesetz zum Gesetz zur Umsetzung von EG-Richtlinien zur Harmonisierung bank- und wertpapieraufsichtsrechtlicher Vorschriften v. 22.10.1997 (BGBl. I 1997, 2567; BStBl. I 1997, 923): Abs. 3 und Abs. 6 Satz 2 wurden neu gefasst, da infolge der Änderung des Gesetzes über das Kreditwesen nunmehr auch Finanzdienstleistungsinstitute als auszahlende Stellen, welche die KapErtrSt erheben, in Betracht kommen (nach § 52 Abs. 29b erstmals anwendbar auf Kapitalerträge, die nach dem 28.10.1997 zufließen).

StBerG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Infolge der Aufhebung der §§ 43 Abs. 1 Nr. 1 und 43a Abs. 1 Nr. 2 wurden Anpassungen erforderlich.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Die neuen Abzugstatbestände des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7a und 7b wurden in das Bescheinigungsverfahren nach Abs. 2 aufgenommen.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3558; BStBl. I 2002, 35): Hierdurch wurde ein neuer Abs. 5 in § 45a eingefügt, der die Ausstellung einer Ersatzbescheinigung zum Gegenstand hat, falls das Original abhandengekommen ist. Die Inhalte der bisherigen Abs. 5 und 6 wurden folglich in den Abs. 6 und 7 verortet.

EURLUmG v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158): Abs. 1 Satz 1 wurde analog zu § 44 Abs. 7 um eine Frist ergänzt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Durch das JStG 2007 wurde § 45a als Folgeänderung der Erstreckung der KapErtrSt auf Erträge iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 ergänzt. Ferner wurde das Verbot auf Ausstellung einer KapErtrStBescheinigung auf die Fälle des § 44a Abs. 8 ausgeweitet, falls ein Antrag auf Erstattung gestellt wurde.

UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Die zuvor in Abs. 2 enthaltenen Regelungen über den Inhalt einer KapErtrStBescheinigung wurden mit dem VZ 2009 aufgehoben. Inhaltlich maßgebend war fortan eine Bescheinigung, die die für die besondere Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32d erforderlichen Angaben berücksichtigte, was ferner die Aufhebung der Abs. 2 Sätze 2 und 4 sowie des Abs. 3 Satz 2 mit sich brachte. Nach der Neufassung des Abs. 4 stand ein Erstattungsantrag der Ausstellung einer KapErtrStBescheinigung nicht mehr entgegen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Mit dem JStG 2008 wurde die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der KapErtrStAnmeldung in Abs. 1 eingeführt. Eine weitere Änderung widerfuhr der Regelung in Abs. 4 Satz 2.

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126; BStBl. I 2011, 1098): Die Einführung des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und die damit einhergehende Umstellung bei der Abführung der KapErtrSt erforderten auch eine Änderung des § 45a, dessen Abs. 1 nunmehr eine Angabe darüber in der KapErtrStBescheinigung erfordert, in welchem Land sich der Ort der Leitung der KapGes. befindet. Bei den weiteren Änderungen in Abs. 2 Satz 1 und Abs. 3 Satz 2 handelt es sich um Folgeänderungen aufgrund der Einführung des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a. Die in § 45a erfolgten Neuregelungen sind nach § 52a Abs. 16b erstmals auf Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2011 zufließen, anzuwenden.

AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Anpassung des Wortlauts in Abs. 2 Satz 1 aufgrund der Änderungen in § 44 Abs. 1a Satz 1.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 – VerfModG (BGBl. I 2016, 1679; BStBl. I 2016, 694): Anpassung des Wortlauts in Abs. 1 Satz 1 als Folge der Übernahme bestimmter Regelungen der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung in die Abgabenordnung. Durch die weiteren Änderungen in Abs. 2 Satz 1, Abs. 5 Satz 1 und Abs. 6 Satz 1 kann nunmehr auch eine elektronische Übermittlung der KapErtrStBescheinigung erfolgen.

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Klarstellung, dass die auszahlenden Stellen für Ausschüttungen und Vorabpauschalen aus Investmentfonds gesetzlich verpflichtet sind, dem Gläubiger der Kapitalerträge eine StBescheinigung auszustellen.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Redaktionelle Änderung im Hinblick auf die Einbehaltungspflicht von Investmentfonds sowie Neufassung des Abs. 6 zum Verfahren bei Unrichtigkeit der StBescheinigung.

Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/2034 über die Beaufsichtigung von Wertpapierinstituten v. 12.5.2021 (BGBl. 2021, 990; BStBl. 2021, 935): Redaktionelle Änderung des Abs. 3 im Hinblick auf das Wertpapierinstitutsgesetz.

Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer – AbzStEntModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): Einfügung des Abs. 2a, wonach für beschränkt Steuerpflichtige die Ausstellung von StBescheinigungen durch die Übermittlung von Daten an das BZSt ersetzt wird. Zudem entfällt im geänderten Abs. 7 die Möglichkeit der Exkulpation hinsichtlich der Haftung bei fehlerhaften StBescheinigungen.

Zeitlicher Geltungsbereich: § 45a gilt gem. § 52a Abs. 1 grds. für alle Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2008 zufließen. Abweichend hiervon sind Abs. 1 bis 3 idF des Art. 7 des OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2011 zufließen. Abs. 2 Satz 1 idF des Art. 2 des AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 ist nach § 52a Abs. 16c Satz 6 erstmals anzuwenden auf Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2012 zufließen. Die Änderungen in den Abs. 2, 5 und 6 sind gem. Art. 23 Abs. 2 des VerfModG v. 18.7.2016 am Tag nach dessen Verkündung in Kraft getreten. Die Änderung in Abs. 1 ist zum 1.1.2017 in Kraft getreten. Abs. 2 Satz 1 idF des JStG 2020 ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 29.12.2020 zufließen (§ 52 Abs. 44a Satz 1). Der ebenfalls durch das JStG 2020 neu gefasste Abs. 6 ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 zufließen (§ 52 Abs. 44a Satz 2). Abs. 2a sowie der durch das AbzStEntModG neu gefasste Abs. 7 Satz 1 sind erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2024 zufließen. Der durch das AbzStEntModG entfallene Abs. 7 Satz 3 ist letztmals anzuwenden auf Kapitalerträge, die vor dem 1.1.2024 zufließen.

III. Bedeutung des § 45a

3

§ 45a regelt die Formalien des KapErtrStAbzugs mit Blick auf die Anmeldung der einbehaltenen KapErtrSt gegenüber dem FA und die Bescheinigung gegenüber dem Gläubiger von Kapitalerträgen. Der Zweck der KapErtrStAnmeldung besteht in der Überwachung des KapErtrStAbzugs, die Bescheinigung ist materiell-rechtl. Voraussetzung für die Anrechnung bzw. Erstattung der KapErtrSt.

Gesetzessystematisch ist er den Regelungen betr. die StErhebung bzw. den StAbzug vom Kapitalertrag zuzurechnen.

IV. Geltungsbereich des § 45a

4

Sachlicher Geltungsbereich: In sachlicher Hinsicht regelt § 45a das formelle Verfahren der KapErtrStAnmeldung (Abs. 1) und der KapErtrStBescheinigung (Abs. 2 bis 7). § 45a gilt für alle Arten der KapErtrSt (dh. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 2 sowie Abs. 2).

Persönlicher Geltungsbereich: Verpflichtet zur Anmeldung der KapErtrSt ist der jeweilige Entrichtungspflichtige, also der Schuldner der Kapitalerträge, die den Verkaufsauftrag ausführende Stelle oder die auszahlende Stelle (Abs. 1). Verpflichtet

tet zur Erteilung einer StBescheinigung gegenüber dem Gläubiger der Kapitalerträge ist der Schuldner der Kapitalerträge, die die Kapitalerträge auszahlende Stelle oder die zur Abführung der Steuer verpflichtete Stelle (Abs. 2 bis 6).

5 V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 44a Abs. 10 Sätze 4 ff: Die Sammel-StBescheinigung nach § 44a Abs. 10 Sätze 4 ff. (s. dazu § 44a Anm. 23) ist keine StBescheinigung iSd § 45a Abs. 2; sie berechtigt nicht zur Anrechnung oder Erstattung der darin bescheinigten Steuer, vgl. BMF v. 16.9.2013, IV C 1-S 2401/08/10001:007, BStBl. I 2013, 1168.

6–7 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Anmeldung der Kapitalertragsteuer

8 I. Form der Kapitalertragsteueranmeldung

Formell richtet sich die KapErtrStAnmeldung nach einem amtlichen Vordruck (Abs. 1 Satz 1), der zugleich den notwendigen Inhalt der Anmeldung festlegt (vgl. BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 1 ff.). Eine Abweichung von den Vorgaben des Vordrucks ist nicht zulässig und würde einen Verstoß gegen die formellen Anforderungen der Anmeldung darstellen (*Geurts in B/B*, § 45a Rz. 18 [4/2020]). Dabei hat der Entrichtungspflichtige nach § 44 Abs. 1 Satz 3 die im BStBl. veröffentlichten Auslegungsvorschriften der FinVerw. zu beachten (vgl. *Haisch* in BeckOK, § 45a Rz. 8 [5/2020]). Eine Haftung bei Einhaltung der Vorgaben der FinVerw. scheidet daher uE aus. Eine Haftung sollte auch dann ausscheiden, wenn sich die zum StAbzug Verpflichteten an eine Auffassung der FinVerw. halten, die nicht im BStBl., sondern bspw. in einem Verbändeschreiben festgehalten wurde (s. Vor § 43 Anm. 27; *Klein/Hörner/Adam*, ISR 2018, 216 [224]). Der Steuerabzugsverpflichtete hat auch den auf die KapErtrSt entfallenden SolZ iHv. 5,5 % einzubehalten und abzuführen (§ 1 iVm. §§ 3, 4 SolZG). Er muss daher auch den abgeführten SolZ in der Anmeldung angeben (*Jachmann-Michel in Blümich*, § 45a Rz. 3 [3/2021]). Etwaige KiSt auf Kapitalerträge von natürlichen Personen ist in der Anmeldung ebenfalls anzugeben, da diese ebenfalls durch den Entrichtungspflichtigen des KapErtrStAbzugsverfahren einzubehalten ist (vgl. § 51a Abs. 2c). In der Anmeldung ist nicht mehr ausdrücklich zu versichern, dass die in der Anmeldung gemachten Angaben vollständig und richtig sind (*Geurts in B/B*, § 45a Rz. 20 [4/2020]; *Hoffmann in Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 27 [2/2020]; *Hasselmann in LPB*, § 45a Rz. 10 [10/2016]).

Gesonderter Ausweis der Kapitalertragsteuer: Mit dem OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 wurde Abs. 1 Satz 1 dahingehend erweitert, dass die KapErtrSt auf Erträge aus girosammel- oder streifbandverwahrten Aktien von der auszahlenden Stelle jeweils gesondert für das Land, in dem sich der Ort der Geschäftsleitung des Schuldners der Kapitalerträge befindet, auszuweisen ist. Dieser separate Ausweis soll gewährleisten, dass die KapErtrSt dem Land zugewiesen wird, in dem sich der Ort der Leitung der KapGes. befindet (vgl. §§ 1 Abs. 3a, 8 ZerlG). Wird in einem Anmeldezeitraum für verschiedene Gesellschaften, bei denen sich der Ort der Geschäftsleitung im selben Land befindet, KapErtrSt angemeldet, sind diese Beträge zusammenzufassen (BTDrucks. 17/4510, 91). Gleiches gilt entsprechend bei

Erträgen aus sammelverwahrten Wandelanleihen, Gewinnobligationen und Genussrechten sowie bei inländ. Dividenden von im Inland verwahrten Investmentvermögen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4). Wenn der zugrunde liegende Ertrag grds. der KapErSt unterliegt besteht die Verpflichtung zur Anmeldung auch dann, wenn ein StAbzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist (vgl. Abs. 1 Satz 2), wobei der Grund für die Nichtabführung anzugeben ist (Abs. 1 Satz 3). Denkbare Gründe sind insbes. Identität von Gläubiger und Schuldner (§ 43 Abs. 2); Absehen vom StAbzug nach § 43 Abs. 2 Sätze 3ff.; Verlustverrechnung nach § 43a Abs. 3; Freistellung nach § 43b iVm. § 50d Abs. 3; Abstandnahme nach § 44a. Soweit die KapErSt nicht vom Gläubiger der Kapitalerträge getragen wird, sondern vom Schuldner der Kapitalerträge übernommen wurde, ist sie ebenfalls anzumelden (*Hoffmann in Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 11 [2/2020]).

Art und Weise der Übermittlung: Die KapErStAnmeldung hat seit dem 1.1.2009 auf elektronischem Wege zu erfolgen (Abs. 1 Satz 1). Die rechtl. Grundlage für die elektronische Übermittlung der KapErStAnmeldung bildete bis zum 31.12.2016 die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV v. 28.1.2003, BGBl. I 2003, 139; BStBl. I 2003, 162). Nach Wegfall der entsprechenden Verordnungsermächtigung in § 150 Abs. 1 AO durch das VerfModG v. 18.7.2016 sind die für die elektronische Übermittlung maßgebenden Regelungen seit dem 1.1.2017 den §§ 72a, 87a Abs. 6 und den §§ 87b bis 87e AO zu entnehmen. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das FA auf Antrag von der elektronischen Übermittlung absehen (Abs. 1 Satz 4 Halbs. 1). Nur in diesem Fall ist die KapErStAnmeldung vom Schuldner, der den Verkaufsauftrag ausführenden Stelle oder einer vertretungsberechtigten Person zu unterschreiben (Abs. 1 Satz 4 Halbs. 2).

Bei der KapErStAnmeldung handelt es sich um eine StErklärung iSd. § 150 AO. Sie steht einer StFestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (vgl. §§ 150 Abs. 1, 168 AO). Diese richtet sich gegen den Entrichtungsschuldner als Stpfl. (nicht StSchuldner, vgl. *Heuermann*, FR 2013, 354, 355) (Schuldner der Kapitalerträge) (BFH v. 8.4.2014 – I R 51/12, BStBl. II 2014, 982). Der Regelungsgehalt einer KapErStAnmeldung ist darauf beschränkt, dass der Entrichtungsschuldner die angemeldeten Beträge abzuführen hat (BFH v. 12.12.2012 – I R 27/12, BStBl. II 2013, 682; BFH v. 20.11.2018 – VIII R 45/15, BStBl. II 2019, 306). Mehrere Zahlungen können in einer Anmeldung in einem Sammelbescheid zusammengefasst werden (vgl. BFH v. 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328).

Bewusst falsche Angaben in der KapErStAnmeldung können als – vollendete – Steuerhinterziehung strafbar sein (§ 370 Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 AO) oder als leichtfertige Steuerverkürzung mit einem Bußgeld geahndet werden (§ 378 AO; *Hoffmann in Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 30 [2/2020]). Erkennt der Anmeldepflichtige nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Unrichtigkeit der abgegebenen KapErStAnmeldung, die zur Verkürzung von Steuern führt, hat er dies nach § 153 Abs. 1 AO unverzüglich anzuzeigen und eine berichtigte KapErStAnmeldung einzureichen (*Jachmann-Michel in Blümich*, § 45a Rz. 26 [3/2021]).

Anfechtbarkeit: Eine (Dritt-)Anfechtung der KapErStAnmeldung durch den betroffenen Kunden einer Bank (=Gläubiger der Kapitalerträge) ist grds. zulässig (BFH v. 9.6.1993 – I B 12/93, BFH/NV 1993, 726; BFH v. 20.11.2018 – VIII R 45/15, BStBl. II 2019, 306). Sie ermöglicht dem Gläubiger der Kapitalerträge, neben der Geltendmachung von Einwendungen im EStVerfahren auch im Wege der Drittanfechtung aus eigenem Recht gegen die KapErStAnmeldung vorzugehen (vgl. *Heuermann in HHSp.*, § 168 AO Rz. 8 mwN [8/2016]). Voraussetzung ist,

dass der Stpfl. durch die KapErtrStAnmeldung selbst beschwert ist. Die Drittanfechtungsklage ist dementsprechend unzulässig, wenn sich die angefochtene KapErtrStAnmeldung bereits durch die Festsetzung der ESt erledigt hat (BFH v. 20.11.2018 – VIII R 45/15, BStBl. II 2019, 306; vgl. auch *Winkler*, AO-StB 2020, 292; *Süß/Ellenrieder*, DStR 2020, 630). Gegenstand der Drittanfechtungsklage ist die mit der StAnmeldung verbundene StFestsetzung gegen den Entrichtungspflichtigen (dazu insgesamt *Jachmann-Michel*, Die Besteuerung der Kapitaleinkünfte, 2. Aufl. 2020, 82 ff.; *Gersch* in *KSM*, § 45a Rz. B 11 [7/2018]). Die Überprüfung der StAnmeldung beschränkt sich nach Auffassung des BFH in diesem Fall darauf, ob der Entrichtungspflichtige die StAnmeldung vornehmen durfte (vgl. BFH v. 20.11.2018 – VIII R 45/15, BStBl. II 2019, 306; bereits BFH v. 13.8.1997 – I B 30/97, BStBl. II 1997, 700; BFH v. 7.11.2007 – I R 19/04, BStBl. II 2008, 228; Nds. FG v. 17.1.2008, 10 K 391/02, EFG 2008, 1041, rkr.). Dies ist bereits dann zu bejahen, wenn die Voraussetzungen für den StEinbehalt zweifelhaft sind. Die Anmeldung der KapErtrSt ist insbesondere rechtmäßig, wenn sich der Entrichtungspflichtige dafür auf ein BMF-Schreiben stützen kann, vgl. § 44 Abs. 1 Satz 3 (so auch *Jachmann-Michel* in *Blümich*, § 45a Rz. 25 [3/2021]; anders aber [wohl] *Levedag* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 45a Rz. 2: StAnmeldung sei rechtswidrig, wenn StAbzug laut BMF-Schreiben zu erfolgen hat, für diese Auslegung im Gesetz aber eindeutig kein Anhaltspunkt besteht; anders wohl auch (noch vor Einf. des § 44 Abs. 1 Satz 3) BFH v. 12.12.2012 – I R 27/12, BStBl. II 2013, 682; offenlassend BFH v. 20.11.2018 – VIII R 45/15, BStBl. II 2019, 306). Jedenfalls sollte sich der Entrichtungspflichtige uE nicht im Fall derartiger Unklarheiten durch Nichteinbehalt von KapErtrSt in die Gefahr begeben müssen, dafür zu haften (s.o.).

9 II. Frist für die Kapitalertragsteueranmeldung

Frist: Die Anmeldung der einbehaltenen KapErtrSt ist dem FA gem. Abs. 1 iVm. § 44 Abs. 1 Satz 5 monatlich bis zum zehnten des Folgemonats (§ 44 Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1) bzw. an dem Tag des Zuflusses bei ausgeschütteten Dividenden (§ 44 Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2) oder gem. Abs. 1 iVm. § 44 Abs. 7 am ersten Werktag nach der Entstehung zu übermitteln. Die Meldung hat auch dann zu erfolgen, wenn ein StAbzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist. In diesen Fällen gelangt Abs. 1 Satz 1 entsprechend zur Anwendung.

Zuständigkeit: Zuständig ist das für die Besteuerung des KapErtrStSchuldners bzw. der auszahlenden Stelle zuständige FA, vgl. Abs. 1 iVm. § 44 Abs. 1 Satz 5, §§ 19, 20 AO.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bescheinigung durch den Schuldner der Kapitalerträge oder die Zahlstelle

10 I. Form der Bescheinigung

Abs. 2 Satz 1 wurde durch das AmtshilfeRLUmG v. 26.6.2013 neu strukturiert und klarer gefasst (BTDrucks. 17/13033, 138). Durch das VerfModG wurde die Regelung im Jahr 2016 nochmals an die Vorgaben der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung angepasst.

Die Einfügung einer Nr. 3 in Abs. 2 Satz 1 durch das AmtshilfeRLUMsG im Jahr 2013 beruht auf einer Neuregelung des § 44 Abs. 1a, nach der bei Cum-/Ex-Geschäften unter Einschaltung eines ausländ. Kreditinstituts die inländ. Wertpapier-sammelbank für die Entrichtung der KapErtrSt verantwortlich sein sollte, wenn das ausländ. Kreditinstitut einen einbehaltenen StBetrag iSd. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 an diese weiterleitet.

Durch die JStG 2019 und 2020 wurde Abs. 2 Satz 1 durch Änderung der Nr. 2 und die Einfügung einer Nr. 4 weiter im Hinblick auf Ausschüttungen aus Investmentfonds ergänzt.

Ausstellungsverpflichteter: Die Vorschrift verpflichtet vorbehaltlich der Regelung in Abs. 3 ab dem VZ 2009 in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 bis 4, 7a und 7b den Schuldner der Kapitalerträge, in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a, 6, 7 und 8 bis 12 sowie Satz 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle sowie im Falle von § 44 Abs. 1a die zur Abführung der Steuer verpflichtete Stelle, dem Gläubiger der Kapitalerträge auf dessen Verlangen eine Bescheinigung über die KapErtrSt nach amtlich vorgeschriebenem Muster auszustellen, die die Angaben nach § 32d enthält (im Fall des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 gilt dies entsprechend, vgl. Abs. 3 Satz 2, die Bescheinigung ist durch die auszahlende Stelle des Aktienerwerbers auszustellen, Hess. FG v. 8.10.2012 – 4 V 1661/11, EFG 2013, 47, rkr.).

Ab dem VZ 2020 sind nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 auch auszahlende Stellen von Kapitalerträgen iSv. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 (Ausschüttungen und Vorabpauschalen aus Investmentfonds) verpflichtet, auf Verlangen eine StBescheinigung zu erstellen, da dafür auch KapErtrSt einzubehalten ist. Die Neuaufnahme von § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 in § 45a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 soll vermeiden, dass in Fällen der Ausschüttung von Investorerträgen oder im Hinblick auf die aufgrund der Beteiligung an einem Investmentfonds zu versteuernde Vorabpauschale (§ 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG iVm. § 16 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InvStG) zwar ein StAbzug vorgenommen wird, die zum StAbzug verpflichteten Kreditinstitute aber die Erteilung einer StBescheinigung verweigern. Insofern wird ein Gleichlauf mit der bereits bestehenden Bescheinigungspflicht für den StEinbehalt auf die Gewinne aus der Veräußerung von Spezial-Investmentanteilen hergestellt (Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 iVm. § 43 Abs. 1 Nr. 9). In der Praxis dürften die Entrichtungspflichtigen, hier das Kreditinstitut, bereits im Rahmen der Kundenbeziehung eine StBescheinigung ausstellen. Das hierfür zu verwendende Muster ist als Muster I im BMF-Schreiben v. 15.12.2017 (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13) enthalten. Jedoch sichert die gesetzliche Pflicht die Rechtsposition des in die StBescheinigung aufzunehmenden Empfängers der Kapitalerträge. Zudem gewährleistet die Vorschrift für die FinVerw. den im Rahmen der Veranlagung relevanten Nachweis, dass die Kapitalerträge tatsächlich dem KapErtrStAbzug unterlagen.

Ab dem VZ 2021 sind nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 auch Investmentfonds, die nach § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 5 auszahlende Stellen von Kapitalerträgen und damit Entrichtungspflichtige sind, verpflichtet, auf Verlangen eine StBescheinigung zu erstellen. Aufgrund dieser Folgeänderung zu § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 5 trifft in den Ausnahmefällen, in denen die Anteile an inländ. Investmentfonds nicht durch depotführende Kreditinstitute erfasst werden, die Pflicht zum Abzug der KapErtrSt und infolgedessen die Pflicht zur Ausstellung einer StBescheinigung den Investmentfonds (BTDrucks. 19/22850, 86).

Die Bescheinigung kann dem Gläubiger der Kapitalerträge entweder elektronisch oder seit Inkrafttreten des VerfModG v. 18.7.2016 auch in Papierform übersendet

werden. Die Möglichkeit der Übersendung in Papierform wurde erst auf Empfehlung des FinAussch. des Deutschen Bundestags in Abs. 2 Satz 1 (jetzt Satz 2) aufgenommen und besteht nur auf Anforderung des Gläubigers. Sie soll dem Umstand Rechnung tragen, dass nach wie vor nicht alle Gläubiger über einen Internetzugang verfügen (BTDrucks. 18/8434, 116). Gläubiger iSd. Abs. 2 ist der zivilrechtl. Gläubiger, also nicht der Steuergläubiger (so auch bspw. *Jachmann-Michel* in *Blümich*, § 45a Rz. 7 [3/2021]).

Die Bescheinigung ist zwingende materiell-rechtl. Voraussetzung für die Anrechnung von KapErtrSt (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2) (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504; BFH v. 29.8.2008 – VIII R 28/07, BStBl. II 2009, 842, BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641; im Zusammenhang mit der Anrechnung von KapErtrSt bei Cum-/Ex-Geschäften Hess. FG v. 8.10.2012 – 4 V 1661/11, EFG 2013, 47, rkr.; FG Köln v. 19.7.2019 – 2 K 2672/17, EFG 2020, 367, Rev. anhängig unter Az. I R 22/20 zu § 50d Abs. 1 Satz 2).

Daher hat der Gläubiger der Kapitalerträge einen Rechtsanspruch auf Ausstellung der Bescheinigung, den dieser durch Verlangen gegenüber dem Ausstellungsverpflichteten geltend machen kann (*Haisch* in BeckOK, § 45a Rz. 18 [5/2020]). Eine Pflicht zur automatischen Ausstellung enthält das Gesetz hingegen nicht, um die Ausstellungsverpflichteten zu entlasten (Abs. 2 Satz 1: „auf Verlangen“ des Gläubigers, so auch *Hoffmann* in *Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 53b [2/2020]; *Gersch* in *KSM*, § 45a Rz. C 5 [7/2018]).

Die Anrechnungsbeschränkung des § 36a bzw. des § 50d Abs. 7 für KapErtrSt auf Kapitalerträge iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a sowie des § 36a Abs. 1 Satz 4 wirkt unmittelbar auf Ebene des Stpfl. und hat somit keine Auswirkung für den KapErtrStAbzug und damit auch nicht für die Ausstellung der StBescheinigung (BMF v. 15.7.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 8; *Jachmann-Michel* in *Blümich*, § 45a Rz. 13a [3/2021]; *Gosch* in *Kirchhof*, 20. Aufl. 2021, § 36a Rz. 3b).

Rechtswirkung der Bescheinigung: Umstritten ist (insbes. vor dem Hintergrund historischer Cum-/Ex-Geschäfte), ob die Bescheinigung nicht nur notwendige, sondern auch hinreichende Voraussetzung für die Anrechnung oder Erstattung der bescheinigten Steuer ist; sie also „Vollbeweiskfunktion“ hinsichtlich der Einbehaltung und Abführung der jeweiligen Steuer hat (bspw. *Loritz*, WM 2017, 353 [358] mwN; *Desens*, DSz 2014, 154) oder diesbezüglich lediglich einen Anscheinsbeweis liefert (zuletzt Hess. FG v. 6.4.2021, 4 V 723/20, juris; ebenso Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, EFG 2016, 761; *Dißars* in *Lademann*, § 45a Rz. 27 [3/2020]; *Hasselmann* in *LPB*, § 45a Rz. 16a [10/2016]; *Schön*, RdF 2015, 115 [126 f.]).

Inhaltlich sind seit dem 1.1.2009 auch die Angaben für die besondere Besteuerung von Kapitalerträgen nach § 32d zu berücksichtigen, wodurch sich nunmehr alle für die Besteuerung von Kapitalerträgen erforderlichen Informationen aus einer einzigen Bescheinigung ergeben.

Inhaltliche Vorgaben: Das BMF hat (nach § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. i) verschiedene Muster der KapErtrStBescheinigung veröffentlicht (BMF v. 3.12.2014 – IV C 1 - S 2401/08/10001, BStBl. I 2014, 1586; BMF v. 11.11.2016 – IV C 1 - S 2401/08/10001:015, BStBl. I 2016, 1238; neu gefasst durch BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, zuletzt überarbeitet durch BMF v. 11.11.2020 – IV C 1 - S 2401/19/10003:001, BStBl. I 2020, 1134):

- Muster I dient der StBescheinigung für Privatkonten und/oder -deposits sowie der Verlustbescheinigung iSd. § 43 Abs. 3 Satz 4 (vgl. BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 -

- S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 9 ff.; zuletzt überarbeitet durch BMF v. 11.11.2020 – IV C 1 - S 2401/19/10003:001, BStBl. I 2020, 1134).
- Muster II dient der StBescheinigung eines Ausstellers, der kein Kreditinstitut ist. Hierunter fallen StBescheinigungen einer leistenden Körperschaft, Personenvereinigung oder eines Personenunternehmens (vgl. BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 43 ff.; zuletzt überarbeitet durch BMF v. 11.11.2020 – IV C 1 - S 2401/19/10003:001, BStBl. I 2020, 1134).
 - Muster III wiederum ist im Falle einer StBescheinigung der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle für Konten und/oder Depots bei Einkünften iSd. §§ 13, 15, 18 und 21 heranzuziehen (vgl. BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 57 ff.; zuletzt überarbeitet durch BMF v. 11.11.2020 – IV C 1 - S 2401/19/10003:001, BStBl. I 2020, 1134).

Zu den Angaben im Rahmen der verschiedenen Muster im Einzelnen s. *Geurts* in *B/B*, § 45a Rz. 80 ff. (4/2020).

In der StBescheinigung ist nicht nur der Name des Gläubigers der Kapitalerträge anzugeben, sondern auch dessen genaue, tatsächliche Anschrift (zur Ausstellung der StBescheinigung auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge in Fällen der Depotverwahrung der Wertpapiere sowie bei Depotverwahrung im Ausland s. BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, BStBl. I 2018, 13, Rz. 13 ff.).

Nach Inhalt, Aufbau und Reihenfolge darf von den Mustern nicht abgewichen werden. Die Gestaltung der darin enthaltenen Felder für die Bezeichnung des Instituts und des Gläubigers ist dagegen nicht vorgeschrieben. Eine Ergänzung der StBescheinigungen um ein zusätzliches Adressfeld ist zulässig (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, BStBl. I 2018, 13, Rz. 1). Werden bestimmte Zeilen sachverhaltsgemäß nicht gebraucht, können die entsprechenden Zeilen entfallen. Jedoch ist die amtliche Reihenfolge beizubehalten. Der Aussteller kann Erläuterungen hinzufügen, sofern die Ergänzungen im Anschluss an das amtliche Muster erfolgen und optisch abgesetzt werden (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 57 ff.; zuletzt überarbeitet durch BMF v. 11.11.2020 – IV C 1 - S 2401/19/10003:001, BStBl. I 2020, 1134).

Adressat ist zunächst der Depotinhaber, da das Kreditinstitut, bei dem ein Wertpapierdepot unterhalten wird, mangels gegenteiliger Anhaltspunkte davon ausgehen kann, dass der Depotinhaber Anteilseigner oder Gläubiger der Kapitalerträge ist (*Geurts* in *B/B*, § 45a Rz. 30 [4/2020]). Sofern aber dem Kreditinstitut bekannt ist, dass der Depotinhaber nicht der stl. Anteilseigner ist, darf es nach Abs. 3 iVm. Abs. 2 Satz 1 eine StBescheinigung auf den Namen des Depotinhabers nicht ausstellen.

Gehören die Wertpapiere zum Gesamthandsvermögen einer PersGes., ist die StBescheinigung auf den Namen der PersGes. auszustellen (*Hoffmann* in *Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 58 [2/2020]). Stehen die Wertpapiere aber im Alleineigentum eines Gesellschafters, ist die StBescheinigung auch dann auf dessen Namen auszustellen, wenn die Wertpapiere zum SonderBV der PersGes. gehören (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, BStBl. I 2018, 13, Rz. 9).

Im Hinblick auf die Ausstellung von StBescheinigungen für *American Depository Receipts* (ADR) auf inländ. Aktien ist zu beachten, dass eine StBescheinigung nur ausgestellt werden darf, wenn der Emittent der ADR der inländ. Hinterlegungsstelle schriftlich bestätigt, dass im Rahmen des ADR-Programms nur ADR ausgegeben wurden, die im Zeitpunkt der Ausgabe mit Aktien hinterlegt waren, die ausschließlich bei der inländ. Hinterlegungsstelle eingebucht werden. Eine Sammel-Bescheinigung darf im

Rahmen von ADR-Programmen nicht erteilt werden. Diese Besonderheiten gelten entsprechend für andere Hinterlegungsscheine, die Aktien vertreten und mit ADR vergleichbar sind (BMF v. 24.5.2013 – IV C 1 - S 2204/12/10003, BStBl. I 2013, 718, ergänzt durch BMF v. 18.12.2018 – IV C 1 - S 2204/12/10003, BStBl. I 2018, 1400).

Formale Vorgaben: Die KapErtrStBescheinigung bedarf keiner Unterschrift, wenn sie maschinell ausgedruckt worden ist und den Aussteller erkennen lässt (vgl. Abs. 2 Satz 2). Abs. 2 Satz 2 lässt ausdrücklich offen, auf welchem Weg die elektronische Übermittlung erfolgt (möglich ist insbes. eine elektronische Post-Box oder per E-Mail, BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 5). Durch elektronische Übermittlung ist das Recht auf Übermittlung in Papierform nicht ausgeschlossen, dh., wünscht der Gläubiger, der eine elektronische Bescheinigung erhalten hat, eine Papierbescheinigung, ist ihm diese – als Ersatzbescheinigung gekennzeichnet – zu übermitteln (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2; vgl. BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 5).

11 II. Kennzeichnungspflicht bei anonymer Verwahrung

Nach Abs. 2 Satz 4 gilt § 44a Abs. 6 sinngemäß. Dies führt zu einer Kennzeichnungspflicht für anonym verwahrte Wertpapiere. Das sind insbes. solche Aktien und Schuldverschreibungen, die im Zuflusszeitpunkt nicht unter dem Namen des Gläubigers der Kapitalerträge von einem sich bei einem Kreditinstitut befindlichen Wertpapierdepot verwahrt werden.

Zweck der Kennzeichnungspflicht: Der Zweck der Kennzeichnungspflicht besteht in der erleichterten Nachprüfbarkeit durch die FinBeh., denen es nach § 50b obliegt, die für die Anrechnung und Erstattung maßgeblichen Aspekte bei den Verfahrensbeteiligten zu überprüfen.

Aufzeichnungspflicht: Hinsichtlich der so gekennzeichneten Bescheinigungen besteht eine Aufzeichnungspflicht seitens der ausstellenden Kreditinstitute. Die Aufzeichnungen müssen einen Hinweis auf den konkreten Buchungsbeleg über die Auszahlung an den Empfänger der Bescheinigung enthalten (vgl. Abs. 2 Satz 5).

D. Erläuterungen zu Abs. 2a: Übermittlung der StBescheinigung an das BZSt bei beschränkt Steuerpflichtigen

- 11a Der durch das AbzStEntModG neu eingefügte Abs. 2a sieht vor, dass in den Fällen, in denen ein beschränkt Steuerpflichtiger KapErtr aus girosammelverwahrten Aktien nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a oder Genussscheinen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 erzielt, zukünftig keine StBescheinigung nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 mehr auszustellen ist, sondern nunmehr die in einer StBescheinigung erforderlichen Angaben nach § 45b Abs. 5 auf Verlangen des Gläubigers der KapErtr elektronisch unmittelbar an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermittelt werden.

Laut Gesetzesbegründung dient dies dem Ausschluss von Steuerhinterziehung durch Vorlage gefälschter StBescheinigungen im Rahmen des Erstattungsverfahrens nach § 50c Abs. 3 oder des Veranlagungsverfahrens (BT-Drucks. 19/27632, S. 41). Zusätzlich soll der Aufwand der Datenverarbeitung beim BZSt wie auch der Ausstellung von StBescheinigungen bei den betroffenen Finanzinstituten verringert werden und die Antragsteller entlastet werden, da Aufbewahrung und Vorlage papierhafter StBescheinigungen entfällt (BT-Drucks. 19/27632, S. 41).

Zur Folgeänderung in § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2, wonach eine Anrechnung nur erfolgen kann, wenn die Angaben nach Abs. 2a übermittelt worden sind, siehe § 36 Anm. 45a. Gleichzeitig wird auch das derzeit vorgesehene sog. Datenträgerverfahren obsolet (*Schurowski*, FR 2021, 204, 209).

E. Erläuterungen zu Abs. 3: Bescheinigung in besonderen Fällen

I. Bescheinigung durch inländisches Kredit- oder Finanzdienstleistungs- oder Wertpapierinstitut

12

Abweichende Ausstellungspflicht: Abs. 3 Satz 1 bestimmt abw. von Abs. 2, dass in bestimmten Fällen, nämlich wenn Kapitalerträge für Rechnung des Schuldners durch ein inländ. Kreditinstitut, ein inländ. Finanzdienstleistungsinstitut oder ein inländ. Wertpapierinstitut gezahlt werden, nicht der Schuldner der Kapitalerträge, sondern an seiner Stelle das inländ. Kreditinstitut, das inländ. Finanzinstitut oder das inländ. Wertpapierinstitut zur Erteilung der Bescheinigung nach Abs. 2 verpflichtet ist. Neben inländ. Kredit- oder Finanz- oder Wertpapierinstituten ist auch die inländ. Zweigniederlassung oder Zweigstelle eines ausländ. Unternehmen zur Ausstellung von StBescheinigungen berechtigt (und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzung verpflichtet), sofern dem ausländ. Unternehmen die Erlaubnis zum Betrieb von Bankgeschäften im Inland erteilt wurde und der Kapitalertrag für Rechnung des Schuldners der Kapitalerträge von der inländ. Zweigstelle erbracht worden ist (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 65).

Die Verpflichtung zur Ausstellung der KapErtrStBescheinigung trifft damit die Depotbank des Aktienkäufers. Diese Regelung gilt jedoch nur, soweit nicht die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt sind. Die Einschränkung ist erforderlich, da bei Dividendenausschüttungen von Aktiengesellschaften mit girosammel- und streifbandverwahrten Aktien die Erteilung der StBescheinigung durch das depotführende Institut nach dem OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 bereits in Abs. 2 Satz 1 geregelt ist.

Nach Abs. 3 Satz 2 soll in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 Abs. 3 Satz 1 im Übrigen entsprechend gelten. Es wird somit fingiert, dass für Kompensationsleistungen bei Cum-/Ex-Geschäften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 nicht der Aktien (-leer-)verkäufer, sondern die ausschüttende Gesellschaft als Schuldnerin der Kapitalerträge gilt, obwohl die Kompensationsleistungen zivilrechtl. vom Leerverkäufer geschuldet werden. Die Reichweite dieser Regelung ist umstritten. Zum Teil wird diese dahingehend verstanden, dass eine vollständige Gleichstellung zwischen Originaldividende und Dividendenkompensation gewollt sei (dies ergebe sich aus der Gleichstellung in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Satz 4, vgl. bspw. *Loritz*, BB 2017, 2394 [2399]; *Seer/Krumm*, DStR 2013, 1757 [1763]; *Desens*, DStZ 2014, 154 [157]). Dies hätte zur Folge, dass für die StBescheinigung der Depotbank des Aktienkäufers alleine die Erhebung von KapErtrSt auf die Originaldividende relevant wäre und dieser damit uneingeschränkt anrechnungs- bzw. erstattungsberechtigt wäre. Ein solches Verständnis würde allerdings faktisch zu einem Leerlaufen der gesetzlichen Pflicht zum KapErtrStEinbehalt durch die Depotbank des Leerverkäufers führen (*Lechner*, RdF 2019, 218 [220]; *Habammer*, DStR 2017, 1958 [1960]). Nach anderem Verständnis soll die Depotbank des Käufers trotz der Fiktion des Abs. 3 Satz 2 nur zu einer StBescheinigung für die Kompensationsleistung berech-

tigt sein, wenn sie positiv weiß, dass auf die Kompensationsleistung zuvor tatsächlich von der Depotbank des (Leer-)Verkäufers KapErtrSt einbehalten wurde (Hess. FG v. 8.10.2012 – 4 V 1661/11, EFG 2013, 47, rkr.; FG Köln v. 19.7.2019 – 2 K 2672/17, EFG 2020, 367, Rev. anhängig unter Az. BFH I R 22/20; *Spengel*, FR 2017, 545; *Habammer*, DStR 2017, 1958). Nach dieser Auffassung soll dies gelten, obwohl die Depotbank des Käufers das jedenfalls bei Geschäften über die Börse praktisch nicht prüfen kann, da sie (im Normalfall) keine Kenntnis darüber hat, ob es sich auf Verkäuferseite um einen Inhaber- oder Leerverkauf handelte und ob KapErtrSt einbehalten wurde (*Lechner*, RdF 2019, 218 [220]; *Schmidt/Mühlhäuser*, DStR 2017, 2778 [2783]). *Lechner* (RdF 2019, 218 [220]) weist daher uE überzeugend darauf hin, dass um die gesetzlich geforderte Erteilung der StBescheinigung zu ermöglichen, Abs. 3 Satz 2 für Zwecke der StBescheinigung einen Gleichlauf mit der Originaldividende fingiere, denn nur hierzu könne die ausstellende Depotbank Aussagen machen. Eine weitergehende Aussage bspw. zur Anrechnungs- oder Erstattungsberechtigung des Aktienkäufers werde dagegen nicht getroffen.

Bei ausländ. Zwischenverwahrung von Wertpapieren für inländ. Endkunden kann eine Sammel-StBescheinigung erteilt werden (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 68); die StBescheinigung ist entsprechend zu kennzeichnen und muss erkennen lassen, welches Kreditinstitut eine Bescheinigung erhalten hat (*Gersch* in *KSM*, § 45a Rz. C 10 [7/2018]). Verwahrt eine ausländ. Wertpapiersammelbank inländ. Aktien und ist deren Globalurkunde bei einer inländ. Wertpapiersammelbank hinterlegt, so darf nur das inländ. Kreditinstitut, das der ausländ. Wertpapiersammelbank eine Dividendengutschrift erteilt hat, eine StBescheinigung ausstellen. Werden dagegen die inländ. Aktien von einer ausländ. Wertpapiersammelbank verwahrt, ist nur der Emittent als Schuldner der Kapitalerträge nach Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 zur Ausstellung der StBescheinigung berechtigt (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 69).

13 II. Weitere Sonderfälle

Das BMF hat weitere Einzelfragen zur KapErtrStBescheinigung in seinem Schreiben v. 15.12.2017 (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, BStBl. I 2018, 13, Rz. 17 ff.) zusammengefasst und insbes. vier praxisrelevante Fälle behandelt (dazu auch ausführl. *Dißars* in *Lademann*, § 45a Rz. 44 ff. [3/2020]):

Bescheinigung von Kapitalertragsteuer aus Zinsen von Mietkautionen: Unterhält ein Vermieter iSd. § 551 Abs. 3 BGB ein separates verzinsliches Mietkautionenkonto zugunsten des Mieters, der hierauf eine Mietkaution hinterlegt hat, hat der Vermieter hinsichtlich der Bescheinigung von KapErtrSt Folgendes zu beachten:

Zinseinnahmen fließen dem Mieter in dem Zeitpunkt zu, in dem sie auf dem Mietkautionenkonto fällig werden. Sie sind vom Mieter zu versteuern. Hat der Vermieter ein für das kontoführende Kreditinstitut als Treuhandkonto erkennbares Sparkonto iSd. § 551 Abs. 3 BGB eröffnet, hat das Kreditinstitut die StBescheinigung auf den Namen des Treugebers – idR also auf den Namen des Mieters – auszustellen. Der Vermieter hat dem Mieter die StBescheinigung zur Verfügung zu stellen. Hat das Kreditinstitut zwar von dem Treuhandverhältnis Kenntnis, von einem etwaigen Zinsanspruch des Kontoinhabers jedoch nicht, ist die StBescheinigung auf den Namen des Kontoinhabers auszustellen und mit dem Vermerk „Treuhand-

konto“ zu versehen. Diese hat der Vermieter dem Mieter zur Verfügung zu stellen. Werden auf einem Konto Mietkautionen mehrerer Mieter angelegt, ist der Vermieter als Vermögensverwalter iSd. § 34 AO dazu verpflichtet, gegenüber dem für ihn zuständigen FA eine Erklärung über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus Kapitalvermögen der Mieter iSd. § 180 AO abzugeben.

Bescheinigung von Kapitalertragsteuer aus Zinsen von Instandhaltungsrücklagen von Wohnungseigentümergeinschaften: Unterhält eine Wohnungseigentümergeinschaft eine Instandhaltungsrücklage und erzielt hieraus Zinseinkünfte, reicht es idR aus, wenn der Verwalter die anteiligen Einnahmen aus Kapitalvermögen nach dem Verhältnis der Miteigentumsanteile aufschlüsselt und dem einzelnen Wohnungseigentümer zuweist. Der Abgabe einer Feststellungserklärung iSd. § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO bedarf es mithin nicht. Die Anrechnung der KapErtrSt beim einzelnen Beteiligten ist jedoch nur möglich, wenn neben der Mitteilung des Verwalters über die Aufteilung der Einnahmen und der KapErtrSt eine Ablichtung der StBescheinigung des Kreditinstituts vorgelegt wird (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, BStBl. I 2018, 13, Rz. 22). Falls die verwalterseitige Aufteilung der Zinseinnahmen für die Beteiligten tatsächlich keine Vereinfachung darstellt, sind die Kapitalerträge im Wege der gesonderten Feststellung nach § 180 Abs. 2 Nr. 2a AO festzustellen. Das für die gesonderte Feststellung zuständige FA hat sodann die entrichtete und anzurechnende KapErtrSt zu ermitteln und den WohnsitzFÄ die auf die einzelnen Wohneigentümer entfallenden Steuerbeträge mitzuteilen.

Bescheinigung von Kapitalertragsteuer aus Zinsen bei Anderkonten: Unterhält ein Notar zugunsten Dritter ein verzinsliches Anderkonto, hat er das Original der StBescheinigung an den Berechtigten weiterzuleiten. Fehlt auf diesem Original der Hinweis auf das Anderkonto, erteilt der Notar dem Berechtigten zusätzlich eine Bestätigung darüber, dass er für ihn treuhänderisch tätig war. Der Berechtigte hat im Fall der Veranlagung die StBescheinigung und die notarielle Bestätigung gegenüber dem für ihn zuständigen FA vorzulegen.

Entfallen die auf dem Notaranderkonto erzielten kapertrstpfl. Zinsen zeitanteilig auf den Verkäufer und den Käufer, stellt der Notar eine der Anzahl der Beteiligten entsprechende Anzahl beglaubigter Abschriften der Originalsteuerbescheinigung her und vermerkt auf der an den jeweiligen Beteiligten auszuhändigenden Abschrift, in welcher Höhe er diesem Zinsen gutgeschrieben hat. Diese beglaubigte Abschrift müssen die Berechtigten dem für sie zuständigen FA vorlegen. Werden die auf einem Notaranderkonto erzielten kapertrstpfl. Zinsen an mehrere Beteiligte ausgekehrt, die nicht zusammen veranlagt werden und sind dem Notar die Anteilsverhältnisse bekannt, teilt er die Kapitalerträge und die KapErtrSt auf die Berechtigten auf. Werden die auf einem Notaranderkonto erzielten kapertrstpfl. Zinsen an mehrere Beteiligte ausgekehrt, die nicht zusammen veranlagt werden und sind dem Notar die Anteilsverhältnisse nicht bekannt, sind die Kapitalerträge und die hierauf anfallende KapErtrSt einheitlich und gesondert nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO festzustellen.

Gleichlautendes gilt für Anderkonten von Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern sowie von gesellschaftlichen Zusammenschlüssen der vorgenannten Berufsträger (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 24).

Bescheinigung von Kapitalertragsteuer bei Gemeinschaftskonten einer ehe- oder lebenspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaft: Partner einer ehe- oder le-

benspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaft dürfen für Gemeinschaftskonten – anders als Ehegatten oder Lebenspartner – keine Freistellungsaufträge erteilen. Die KapErtrSt ist vom Kreditinstitut einzubehalten. Darüber ist eine StBescheinigung auf den Namen beider Kontoinhaber auszustellen. Zur Verfahrensvereinfachung wird auf dem Original der StBescheinigung vermerkt, wie die Kapitalerträge (und die darauf entfallende KapErtrSt) auf die Kontoinhaber zu verteilen sind. Von der mit diesem Vermerk versehenen StBescheinigung wird eine Ablichtung gefertigt. Sowohl auf der Originalbescheinigung als auch auf der Ablichtung haben beide Kontoinhaber zu unterschreiben. Es wird sowohl die Originalbescheinigung als auch deren Ablichtung anerkannt und der anteilige Ertrag und die darauf entfallende KapErtrSt im Fall der Veranlagung zur ESt jedes Kontoinhabers berücksichtigt (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 25).

14–16 Einstweilen frei.

17 F. Erläuterungen zu Abs. 4: Bescheinigung im Falle eines Erstattungsantrags

Abs. 4 verpflichtet den Schuldner der KapErtrSt bzw. die Zahlstelle, eine KapErtrStBescheinigung auch im Falle eines Erstattungsantrags nach § 44b in Vertretung des Gläubigers zu erteilen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 69).

Hintergrund: Die Vorschrift trägt der Tatsache Rechnung, dass es sich bei der Erteilung von StBescheinigungen um ein Massengeschäft handelt und ausstellende Kreditinstitute ihre Bescheinigungspraxis nicht vom Vorliegen individueller Erstattungsanträge abhängig machen können. Daher soll die Vertretungsregelung in Abs. 4 dem Verfahrensfortschritt bei den Kreditinstituten dienen. Um dennoch eine Doppelentlastung durch Anrechnung und Erstattung der KapErtrSt zu vermeiden, soll der Stellung des individuellen Erstattungsantrags durch eine entsprechende Ausgestaltung der amtlichen Muster-Bescheinigung Rechnung getragen werden (vgl. BTDrucks. 220/07, 112f.; krit. hierzu allerdings *Hoffmann in Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 133 [2/2020]).

Entsprechende Anwendung: Die Regelung gilt entsprechend im Falle des § 44a Abs. 8 Satz 1. Eine KapErtrStBescheinigung ist mithin auch dann auszustellen, wenn der StAbzug nicht in voller Höhe vorgenommen worden ist. Das ist der Fall, wenn es sich bei dem Gläubiger der Kapitalerträge um eine stbefreite Körperschaft oder um eine inländ. jPöR handelt.

18 G. Erläuterungen zu Abs. 5: Ersatzbescheinigung

Abs. 5 ermöglicht es, eine Ersatzbescheinigung zu erhalten, wenn das Original der KapErtrStBescheinigung abhandengekommen oder vernichtet worden ist (Abs. 5 Satz 1). Der Grund für das Abhandengekommen ist unmaßgeblich (glA *Haisch* in BeckOK, § 45a Rz. 29 [5/2020]). Im Hinblick auf das Vorliegen des Abhandenkommens oder der Vernichtung der ursprünglichen Bescheinigung kann der Aussteller grds. auf die diesbezüglichen Aussagen des Gläubigers vertrauen und muss diese nicht nachprüfen (*Hoffmann in Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 136 [2/2020]). Voraussetzung für die Ersatzbescheinigung ist jedoch, dass die Urschrift oder die

elektronisch übermittelten Daten nach den Angaben des Gläubigers abhandengekommen oder vernichtet worden sind. Dabei muss der Gläubiger der Kapitalerträge das Abhandenkommen oder die Vernichtung der KapErtrStBescheinigungen schriftlich dokumentieren. Für Beispielsfälle des Abhandenkommens der StBescheinigung im Fall der elektronischen Übermittlung vgl. *Hoffmann in Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 137a ff. (2/2020).

Kennzeichnungspflicht: Die Ersatzbescheinigung ist durch den Aussteller als solche zu kennzeichnen (Abs. 5 Satz 2). Ihre Erteilung ist durch den Aussteller zu dokumentieren (Abs. 5 Satz 3).

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Rückforderung und Berichtigung fehlerhafter Kapitalertragsteuerbescheinigungen

19

Abs. 6 Satz 1 verpflichtet den Aussteller zur Berichtigung fehlerhafter KapErtrStBescheinigungen und bis zur Änderung durch das JStG 2020 zur Rückforderung der Urschrift, wenn diese zuvor in Papierform übermittelt worden ist. Die letztgenannte Verpflichtung folgt aus der Änderung des Abs. 2. Sie stellt klar, dass die Voraussetzungen für die Erteilung einer Ersatzbescheinigung oder einer berichtigten Bescheinigung auch bei elektronischer Übermittlung der Bescheinigung über Kapitalerträge gelten (BTDrucks. 18/8434, 117). Zur geänderten Fassung des Abs. 6 durch das JStG 2020 und deren Anwendung s. Anm. 19.

Die berichtigte Bescheinigung ist gem. Abs. 6 Satz 2 als solche zu kennzeichnen. Wird die zurückgeforderte Bescheinigung nicht innerhalb eines Monats nach Zusendung der berichtigten Bescheinigung zurückgegeben, hat der Aussteller das für den Empfänger zuständige FA schriftlich zu benachrichtigen.

Eine Erstattung gegenüber einem Investmentfonds iSd. InvStG setzt ab dem 1.1. 2018 voraus, dass der Investmentfonds eine erteilte StBescheinigung im Original zurückgegeben hat (§ 7 Abs. 5 Satz 3, Abs. 4 InvStG; BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 6; BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 - S 1980 - 1/16/10010:001, BStBl. I 2019, 527, Rz. 7.29). Hat der Entrichtungspflichtige die StBescheinigung elektronisch übermittelt, reicht es aus, wenn der Entrichtungspflichtige in der neu ausgestellten StBescheinigung darauf hinweist, dass die ursprünglich erstellte StBescheinigung nach § 7 Abs. 5 InvStG ersetzt wird (BMF v. 21.5.2019 – IV C 1 - S 1980 - 1/16/10010:001, BStBl. I 2019, 527, Rz. 7.30).

Maßstab der Fehlerhaftigkeit: Wann eine KapErtrStBescheinigung fehlerhaft ist, ergibt sich nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen durch Abgleich zwischen Soll- und Ist-Zustand. Entscheidend ist dabei nicht die subjektive Sichtweise des Ausstellers oder der FinVerw. (FG Münster v. 13.5.2009 – 6 K 4808/07 AO, EFG 2009, 1552, in Revision nicht aufgegriffen, BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641). Vielmehr sind die objektiven Kriterien der Abs. 2 bis 5 maßgeblich, die in Summe den „Soll-Zustand“ einer KapErtrStBescheinigung ergeben. Fehlerhaftigkeit liegt auch vor, wenn die Bescheinigung nach einem falschen Muster erstellt wurde (*Hoffmann in Frotscher/Geurts*, § 45a Rz. 138 [2/2020]). Wenn lediglich Beträge in der Bescheinigung zu niedrig ausgewiesen wurden, kann auch eine „Ergänzungs“-Bescheinigung mit Unterschiedsbeträgen ausgestellt werden, so dass die ursprüngliche Bescheinigung weiter wirksam bleibt (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 6). Wurde die StBe-

scheinigung in vollem Umfang zu Unrecht ausgestellt, ist keine berichtigte StBescheinigung auszustellen (*Haisch* in BeckOK, § 45a Rz. 32 [5/2020]), sondern lediglich die fehlerhafte StBescheinigung zurückzufordern bzw. das Finanzamt zu unterrichten.

Unterrichtungspflicht gegenüber der Finanzverwaltung: Um die Berichtigungsverpflichtung des Ausstellers nicht von der Willkür des Empfängers abhängig zu machen, ist der Aussteller nach Abs. 6 Satz 3 dazu verpflichtet, nach einmonatigem Zuarbeiten auf den Rückversand der fehlerhaften Bescheinigung das nach seinen Unterlagen für den Empfänger zuständige FA einzuschalten. Handelt es sich bei dem Gläubiger der Kapitalerträge um einen Steuerausländer, ist bei Kapitalerträgen iSd. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 1a und 2 das BZSt. zu benachrichtigen (BMF v. 15.12.2017 – IV C 1 - S 2401/08/10001:018, 2017/1044120, BStBl. I 2018, 13, Rz. 6).

Dem Gesetzeswortlaut nach bestünde im Fall einer in vollem Umfang zu Unrecht ausgestellten StBescheinigung keine Unterrichtungspflicht gegenüber der FinVerw., da keine berichtigte StBescheinigung ausgestellt wird. Mit Blick auf den Gesetzeszweck (Verhinderung der Verwendung fehlerhafter StBescheinigungen) dürfte eine entsprechende Unterrichtungspflicht aber auch in diesem Fall nach Ablauf eines Monats ab der Rückforderung sinnvoll sein (so auch *Haisch* in BeckOK, § 45a Rz. 32 [5/2020]; *Hasselmann* in *LPB*, § 45a Rz. 24 [10/2016]).

Nach der Änderung des Abs. 6 durch das JStG 2020 fällt die Rückforderungsverpflichtung für in Papierform ausgestellte StBescheinigungen weg. Die Mitteilung an die FinVerw. hat zukünftig unabhängig davon zu erfolgen, ob die ursprüngliche StBescheinigung elektronisch oder in Papierform übermittelt wurde. Zudem ist die Rückforderung der unrichtigen StBescheinigung nicht mehr erforderlich. Anstelle der Rückforderung der unrichtigen StBescheinigung werden der FinVerw. nach Abs. 6 Satz 3 nunmehr die für die Besteuerung notwendigen – berichtigten – Daten mitgeteilt. Dabei werden Fälle, in denen eine bloße Berichtigung der Anschrift des Stpfl. erfolgte, von diesem Mitteilungsverfahren nicht erfasst. Diese Mitteilung hat – ebenso wie die Berichtigung gegenüber dem Empfänger nach Abs. 6 Satz 1 – unverzüglich zu erfolgen, also ohne schuldhaftes Zögern. Die Datenübermittlung erfolgt nach Maßgabe des § 93c AO an das BSFA des Ausstellers oder bei Stpfl., die Erstattungsanträge nach § 50d Abs. 1 stellen können, an das BZSt. (BTDrucks. 19/ 22850, 94). Die Neufassung des Abs. 6 durch das JStG 2020 ist anwendbar auf Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2022 zufließen (§ 52 Abs. 44a Satz 2).

20 I. Erläuterungen zu Abs. 7: Haftung des Ausstellers fehlerhafter Bescheinigungen

Nach Abs. 7 Satz 1 haftet der Schuldner der Kapitalerträge bzw. die die Kapitalerträge auszahlende Stelle bzw. die zur Abführung der Steuer verpflichtete Stelle für infolge fehlerhafter Bescheinigungen verkürzte Steuern oder zu Unrecht gewährte StVorteile, die aufgrund einer solchen unrichtigen von ihnen erstellten StBescheinigung verursacht werden (Ausstellerhaftung). Die Haftung nach Abs. 7 Satz 1 umfasst sowohl die erstmalige Ausstellung einer fehlerhaften Bescheinigung als auch die unterlassene Rückforderung bzw. die unterlassene Meldung an das FA (*Jachmann-Michel* in *Blümich*, § 45a Rz. 60 [3/2021]). In bestimmten Konstellationen kann die Haftung nach Abs. 7 Satz 1 neben der Haftung nach § 44 Abs. 5 Satz 1 anwendbar sein. Sofern der Entrichtungspflichtige nach beiden Tatbeständen haf-

tet, ist seine Haftung uE jedoch insoweit begrenzt, als sich die Haftungsbeiträge decken (*Jachmann-Michel in Blümich*, § 45a Rz. 60 [3/2021]).

Unrichtig ist die StBescheinigung, die den Abs. 2 bis 5 nicht entspricht, wobei Abs. 2 bis 5 insbes. formale Vorschriften enthalten und sich nur bedingt zu den inhaltlichen Anforderungen äußern. Maßgeblich ist jedoch die inhaltliche, nicht die formale Unrichtigkeit (*Gehm*, StBp. 2017, 117 [120]; *Jachmann-Michel in Blümich*, § 45a Rz. 60 [3/2021]; *Habammer*, DStR 2017, 1958 [1961]).

Beispielhaft sei der Fall genannt, in dem die Depotbank aufgrund eines technischen Fehlers die Anzahl der erworbenen Aktien und damit die insoweit erzielte Dividende inklusive der KapErtrSt in falscher Höhe bescheinigt oder die Aktien schlicht einem falschen Erwerber zuordnet. Durch die Änderung des Abs. 7 Satz 1 durch das AbzStEntModG wird die Haftung des Ausstellers einer falschen StBescheinigung auf fehlerhafte Angaben nach § 45b Abs. 1 bis 4 ausgedehnt, wodurch den erweiterten Angaben in StBescheinigungen Rechnung getragen wird. Zudem greift Abs. 7 nunmehr entsprechend für die die KapErtr auszahlende Stelle im Hinblick auf die nach § 45b Abs. 5 an das BZSt zu übermittelnden Angaben. Laut Gesetzesbegründung liegt die Haftung bei fehlerhafter Übermittlung der Daten nach Abs. 2a darin begründet, dass die zu liefernden Angaben wichtige Informationen beinhalten, deren Richtigkeit für das Besteuerungsverfahren besonderes Gewicht haben (BT-Drucks. 19/27632, S. 42). Insoweit handelt es sich um eine Ausweitung des Ordnungswidrigkeitstatbestandes (*Schuwowski*, FR 2021, 204, 217).

Neben dem Aussteller von StBescheinigungen haftet der Schuldner der Kapitalerträge nach Abs. 7 Satz 2 ausnahmsweise dann, wenn er die StBescheinigung nicht selbst erstellt hat, sondern diese durch ein inländ. Kreditinstitut oder ein inländ. Finanzdienstleistungsinstitut erstellt wurde, der Schuldner dabei aber unrichtige Angaben zur Erstellung der StBescheinigung gemacht hat. Der Aussteller haftet nach Abs. 7 Satz 3 jedoch nicht in Fällen des Satzes 2 oder bei Erfüllung der ihm nach Abs. 6 obliegenden Verpflichtungen.

Verschuldensunabhängige Haftung: Die Haftung des Ausstellers fehlerhafter Bescheinigungen setzt kein Verschulden voraus. Damit ist es insbes. für eine Haftung in Fällen von Cum-/Ex-Geschäften ohne Bedeutung, ob die Depotbank des Erwerbers der Aktien einen Leerverkauf erkennen konnte oder ggf. von einem Inhaberkauf ausging (*Habammer*, DStR 2017, 1958 [1961]). Es gelten allerdings auch in einem derartigen Fall die allgemeinen Grundsätze zur Beweislast und insbes. zur Ermessensausübung bei Haftungsinanspruchnahme (*Lechner*, RdF 2019, 218 [219]). Quasi als Korrektiv zur verschuldensunabhängigen Haftung darf der Haftende daher vom FA nur nach pflichtgemäßem Ermessen herangezogen werden (*Jachmann-Michel in Blümich*, § 45a Rz. 16 [3/2021]; *Geurts in B/B*, § 45a Rz. 112 [4/2020]). Im Rahmen des Entschließungsermessens hat die FinVerw. uE zu berücksichtigen, dass die Depotbank als Verwaltungshelferin tätig wird (*Lechner*, RdF 2019, 218 [222]). Auch ist nach § 219 AO vorrangig der eigentliche Steuerschuldner in Anspruch zu nehmen. Im Rahmen des Auswahlermessens dürfte jedenfalls bei Auszahlung der Nettodividende durch eine inländ. Depotbank des Leerverkäufers die Inanspruchnahme der Depotbank des Leerkäufers nach Abs. 7 regelmäßig nachrangig sein, wenn diese – sofern nicht ausnahmsweise besondere Umstände oder positive Kenntnis vorliegen – nicht erkennen konnte, ob die KapErtrSt einbehalten wurde (*Spengel*, FR 2017, 545 [553]; aA *Habammer*, DStR 2017, 1958 [1962]). Im Hinblick auf die Beweislast gilt, dass der Aussteller der StBescheinigung als Haftungsschuldner zwar der allgemeinen stl. Mitwirkungspflicht unter-

liegt, es ihm aber nicht obliegt, das Nichtvorliegen der Haftungsvoraussetzungen zu beweisen (*Rüsken in Klein*, 15. Aufl. 2020, § 191 AO Rz. 87a). Daraus dürfte folgen, dass grds. das FA darlegen und beweisen müsste, dass die empfangene Kompensationszahlung im Zusammenhang mit einem Leerverkauf stand und von der Depotbank des Leerverkäufers keine KapErtrSt einbehalten wurde (*Lechner*, RdF 2019, 218 [221]), nicht aber, dass die Depotbank des Erwerbers Kenntnis von diesen Umständen hatte.

Unabhängig von Cum-/Ex-Geschäften scheidet uE eine Haftung jedenfalls bei Einhaltung der Vorgaben der FinVerw. aus. Dies sollte auch dann gelten, wenn sich die zum StAbzug Verpflichteten an eine Auffassung der FinVerw. halten, die nicht im BStBl., sondern bspw. in einem Verbändeschreiben festgehalten wurde (s. Vor § 43 Anm. 27; *Klein/Hörner/Adam*, ISR 2018, 216 [224]).

Ausnahme: Der Aussteller einer fehlerhaften KapErtrStBescheinigung haftet nur dann nicht, wenn er entweder die unrichtige StBescheinigung durch eine berichtigte ersetzt hat, oder wenn er die unrichtige StBescheinigung vom Empfänger zurückgefordert hat und das für den Empfänger zuständige FA schriftlich darauf hinweist, dass der Bescheinigungsadressat die ursprüngliche fehlerhafte Bescheinigung nicht innerhalb der in Abs. 6 Satz 3 genannten Frist (ein Monat nach Aufforderung) zurückgesendet hat.

Zur Frage, ob eine Haftung auch noch nach Erlass eines entsprechenden Haftungsbescheids durch das FA mittels Rücknahme der StBescheinigung vermieden werden kann, s. *Lechner*, RdF 2019, 218 (222).

Nach der Änderung des Abs. 7 durch das AbzStEntModG wird Satz 3 aufgehoben und damit die ohnehin schon verschuldensunabhängige Haftung des Ausstellers der StBescheinigung noch verschärft.

Durch den Wegfall von Abs. 7 Satz 3 Nr. 1 tritt in den Fällen des geltenden Satzes 2 die Haftung des Ausstellers der StBescheinigung nunmehr neben die Haftung des Schuldners der KapErtr. Das führt dazu, dass der Aussteller der StBescheinigung auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn die Fehlerhaftigkeit der StBescheinigung auf unrichtigen Angaben des Schuldners der KapErtr beruht. Laut Gesetzesbegründung stehe dem Aussteller der Bescheinigung bei fehlerhaften Angaben des Schuldners, auf denen die unzutreffende Bescheinigung beruht, jedoch im Innenverhältnis zum Schuldner der Kapitalerträge regelmäßig ein zivilrechtlicher Regress im Rahmen des Auftragsverhältnisses zu, das in den haftungsrelevanten Fällen des Abs. 3 mit dem Schuldner der KapErtr besteht (vgl. BT-Drucks. 19/27632, S. 42f.). Im Ergebnis können nun der Aussteller der StBescheinigung und der Schuldner der KapErtr nebeneinander in Haftung genommen werden (*Schuwowski*, FR 2021, 204, 217; *Hörster*, NWB 2021, 1589).

Durch den Wegfall von Abs. 7 Satz 3 Nr. 2 entfällt die Exkulpationsmöglichkeit des Ausstellers der StBescheinigung, da der Aussteller einer StBescheinigung selbst dann haftet, wenn er das in Abs. 6 vorgesehene Verfahren zur Korrektur einer StBescheinigung eingehalten hat und/oder ggf. das zuständige Finanzamt informiert hat. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll dadurch in Anbetracht der hohen Bedeutung von StBescheinigungen für die Festsetzung von Steuer- und Erstattungsansprüchen der dadurch gebotenen Sorgfalt im Prozess der Erstellung und Berichtigung von Steuerbescheinigungen Rechnung getragen werden (BT-Drucks. 19/27632, S. 43, s.a. *Hörster*, NWB 2021, 1589).

Im Ergebnis ist durch den Wegfall von Satz 3 der Aussteller der StBescheinigung einer vollumfänglichen Haftung ausgesetzt, und es wird eine verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung für das Ausstellen von StBescheinigungen begründet (*Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633). Diese Haftungsverschärfung ist offensichtlich als Reaktion des Gesetzgebers auf Aktiengeschäfte um den Dividendenstichtag (Stichwort *cum/ex* und *cum/cum*) zu verstehen und wurde trotz großen Protest aus der betroffenen Finanzindustrie verabschiedet (*Schurowski*, FR 2021, 204, 218).

Problematisch ist u.E., dass der Aussteller der StBescheinigung, der sich im regulären Geschäftsablauf typischerweise auf Angaben und Informationen Dritter verlassen muss (und nach der Erweiterung des Umfangs der verpflichteten Angaben noch weiter auf Angaben Dritter angewiesen ist), nunmehr für unrichtige Angaben ohne Exkulpationsmöglichkeit haften soll (s. auch *Beckert/Schober*, RdF 2021, 49, 54). Laut Gesetzesbegründung soll die Haftungsverschärfung auch in diesen Fällen angemessen sein, da der Aussteller der StBescheinigung zum Einen am besten die Verlässlichkeit der Angaben seiner Vertragspartner sicherstellen könne, zum Anderen stehe dem Aussteller die Möglichkeit eines vertraglich vereinbarten Regresses mittels Freistellungserklärung offen. Insofern wird auf die typischerweise engen und etablierten Geschäftsbeziehungen verwiesen, auf deren Grundlage die Verwahrung von Wertpapieren erfolge, sodass für die Depotbanken die Möglichkeit bestehe, Informationen zu verifizieren oder Haftungsvereinbarungen mit Korrespondenz-Instituten abzuschließen (vgl. BT-Drucks. 19/27632, S. 42f.). Dies überzeugt nicht, zumal auch dem Aussteller der StBescheinigung vertragliche wie auch faktische Grenzen bei der Informationsbeschaffung und Überprüfung seiner Vertragspartner auferlegt sind. Die Kombination aus Verschärfung des Umfangs der zu meldenden Angaben und Informationen bei gleichzeitiger Gefährdungshaftung wirft einige verfassungsrechtliche Fragen auf (*Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633). Die Gesetzesbegründung enthält – in Antizipation der kontroversen Diskussion – eine umfangreiche Rechtfertigung unter Verweis auf Art. 12 GG, die u.E. jedoch nicht überzeugt (siehe zur Abwägung im Einzelnen *Schurowski*, FR 2021, 204, 219f.) So erscheint es u.E. im Hinblick auf die Verhältnismäßigkeit fraglich, ob die Verhinderung von massivem Steuerbetrug als Argument für die unbeschränkte Haftungsinanspruchnahme des Ausstellers der StBescheinigung gerechtfertigt ist, wenn der Aussteller gem. Abs. 6 dem Finanzamt die Fehlerhaftigkeit der StBescheinigung meldet und das Finanzamt damit in die Lage versetzt, die entsprechenden Konsequenzen gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ziehen. Darüber hinaus beruht die Ausstellung der StBescheinigung im Gegensatz zu sonst üblichen Gefährdungshaftungsnormen nicht auf einer freiwilligen Entscheidung des Ausstellers, sondern auf der Inanspruchnahme durch den Staat aufgrund der zwingenden gesetzlichen Verpflichtung, den staatlichen Steuervollzug durchzusetzen. Da dem Aussteller der StBescheinigung als Haftender aufgrund der gesetzlich verpflichtenden Übernahme der gefahrenträchtigen Maßnahme jeglicher Entscheidungsspielraum fehlt, wäre u.E. das Vorhandensein einer Exkulpationsmöglichkeit verfassungsrechtlich geboten (*Hoffmann/Watzlaw*, DStR 2021, 633; *Schurowski*, FR 2021, 204, 218). Es bleibt daher zu hoffen, dass die Finanzbehörden diese Konstellation im Rahmen der Ermessensausübung bei etwaiger Haftungsinanspruchnahme korrigierend berücksichtigen. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit bei Indienstnahme Privater s. *Drüen*, FR 2021, 605, 609 ff.; sowie Vor. § 43 Anm. 10a.

Haftungsumfang: Dem Wortlaut nach haftet der Aussteller der StBescheinigung für die aufgrund der Bescheinigung verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewähr-

ten StVorteile. Steuerliche Nebenleistungen wie insbes. (Hinterziehungs-)Zinsen werden nicht genannt und sind daher nicht von Abs. 7 umfasst. Dies zeigt auch ein Vergleich zu § 70 AO, der den gleichen Haftungsumfang („verkürzte Steuern und zu Unrecht gewährte Steuervorteile“) für die Haftung des Vertretenen vorsieht. Im Rahmen des § 70 AO ist allgemeine Auffassung, dass stl. Nebenleistungen wie Zinsen mangels Erwähnung nicht dem Wortlaut der Norm unterfallen (*Rüsken* in *Klein*, 15. Aufl. 2020, § 70 AO Rz. 8, mit Verweis auf BFH v. 5.10.2004 – VII R 76/03, BStBl. II 2006, 3; *Boeker* in *HHSp.*, § 70 AO Rz. 18 [7/2019]; *Jatzke* in *Gosch*, § 70 AO Rz. 12 [12/2018]; *Intemann* in *Koenig*, 4. Aufl. 2021, § 70 AO Rz. 15). Dadurch unterscheidet sich § 70 AO von § 71 AO, der ausdrücklich Zinsen aufführt (s. BFH v. 5.10.2004 – VII R 76/03, BStBl. II 2006, 3), und von §§ 69 Abs. 1 und 72 AO, wo von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis die Rede ist (*Loose* in *Tipke/Kruse*, § 70 AO Rz. 5 [2/2018]). Aufgrund des insofern identischen Wortlauts muss Gleiches auch für die Haftung nach Abs. 7 gelten.