

VI. Steuererhebung (§§ 36–47)

1. Erhebung der Einkommensteuer (§§ 36–37b)

§ 36 Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874)

(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. ¹die durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer, soweit sie entfällt auf
 - a) die bei der Veranlagung erfassten Einkünfte oder
 - b) die nach § 3 Nummer 40 dieses Gesetzes oder nach § 8b Absatz 1, 2 und 6 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge

und keine 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 oder die Angaben gemäß § 45a Absatz 2a nicht übermittelt worden sind. ³Soweit der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 32d Absatz 4 oder Absatz 6 stellt, ist es für die Anrechnung ausreichend, wenn die Bescheinigung auf Verlangen des Finanzamts vorgelegt wird. ⁴In 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. ⁵In den Fällen des § 2 Absatz 7 Satz 3 ist auch die durch Steuerabzug im Kalenderjahr des Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten Einkommensteuerpflicht erhobene Einkommensteuer anzurechnen, die auf Einkünfte entfällt, die weder der unbeschränkten noch der beschränkten Steuerpflicht unterliegen; § 37 Absatz 2 der Abgabenordnung findet insoweit keine Anwendung;

3. ¹die nach § 10 des Forschungszulagengesetzes festgesetzte Forschungszulage. ²Das gilt auch für die gesondert und einheitlich festgestellte Forschungszulage;
 4. in den Fällen des § 32c Absatz 1 Satz 2 der nicht zum Abzug gebrachte Unterschiedsbetrag, wenn dieser höher ist als die tarifliche Einkommensteuer des letzten Veranlagungszeitraums im Betrachtungszeitraum.
- (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 Be-

kanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten (Abschlusszahlung). ²Wenn sich nach der Abrechnung ein Überschuss zugunsten des Steuerpflichtigen ergibt, wird dieser dem Steuerpflichtigen nach Bekanntgabe des Steuerbescheids ausbezahlt. 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) ¹Die festgesetzte Steuer, die auf den Aufgabegewinn nach § 16 Absatz 3a und den durch den Wechsel der Gewinnermittlungsart erzielten Gewinn entfällt, kann auf Antrag des Steuerpflichtigen 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 Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes 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. ²Die erste Jahresrate ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids zu entrichten; die übrigen Jahresraten sind jeweils am 31. Juli der Folgejahre fällig. ³Die Jahresraten sind nicht zu verzinsen; sie sollen in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung gewährt werden. ⁴Die noch nicht entrichtete Steuer wird innerhalb eines Monats nach Eintritt eines der nachfolgenden Ereignisse fällig,

1. soweit ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 veräußert, entnommen, in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlagert oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt wird,
2. wenn der Betrieb oder Teilbetrieb während dieses Zeitraums eingestellt, veräußert oder in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlegt wird,
3. wenn der Steuerpflichtige aus der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht oder der unbeschränkten Steuerpflicht in den in Satz 1 genannten Staaten ausscheidet oder in einem anderen als den in Satz 1 genannten Staaten ansässig wird,
4. wenn der Steuerpflichtige Insolvenz anmeldet oder abgewickelt wird oder
5. wenn der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Ratenzahlungen nicht nachkommt und über einen angemessenen Zeitraum, der zwölf Monate nicht überschreiten darf, keine Abhilfe für seine Situation schafft; Satz 2 bleibt unberührt.

⁵Ändert sich die festgesetzte Steuer, sind die Jahresraten entsprechend anzupassen. ⁶Der Steuerpflichtige hat der zuständigen Finanzbehörde jährlich mit der Steuererklärung oder, sofern keine Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung besteht, zum 31. Juli anzuzeigen, ob die Voraussetzungen für die Ratenzahlung weiterhin erfüllt sind; kommt er dieser Anzeigepflicht oder seinen sonstigen Mitwirkungspflichten im Sinne des § 90 der Abgabenordnung nicht nach, werden die noch nicht entrichteten Jahresraten rückwirkend zum 1. August des vorangegangenen Jahres fällig, frühestens aber einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids. ⁷Unbeschadet des Satzes 6 hat der Steuerpflichtige den Eintritt eines Ereignisses nach Satz 4 der zuständigen Finanzbehörde unverzüglich anzuzeigen. ⁸Unterliegt der Steuerpflichtige einer Erklärungsspflicht, kann die Anzeige auf

Grund eines Ereignisses nach Satz 4 Nummer 1 abweichend von der in Satz 7 genannten Frist mit der nächsten Steuererklärung erfolgen.

Autor: PD Dr. Lutz *Lammers*, Richter, Finanzgericht Berlin-Brandenburg,
Potsdam/Cottbus

Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas *Musil*, Potsdam

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 36

I. Grundinformation zu § 36	1	b) Europarechtskonformität von Abs. 5	6
II. Rechtentwicklung des § 36	2	c) Unionsrechtswidrigkeit der körperschaftsteuerlichen Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF	7
III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 36 mit dem Unionsrecht		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 Einkommensteuertatbestands	5	V. Verhältnis des § 36 zu anderen Vorschriften	10
4. Vereinbarkeit mit Unionsrecht		VI. Verfahrensrecht	11
a) Freistellungsberechtigung der Forschungszulage nach AGVO wegen Anrechnung nach Abs. 2 Nr. 3	5a		

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

I. Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums	12	2. Keine unterjährige Einkommensteuerpflicht	15
II. Andere Bestimmungen des Entstehungszeitpunkts		III. Rechtsfolgen der Entstehung der Einkommensteuer	16
1. Gesetzliche Bestimmungen	14		

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

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

	Anm.		Anm.
4. Wirkung der Anrechnung	36	a) Zweck von Abs. 2 Nr. 2 Satz 5	45b
III. Anrechnung der durch Steuerabzug erhobenen Einkommensteuer (Abs. 2 Nr. 2)		b) In den Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3	45c
1. Voraussetzungen für die Anrechnung (Satz 1)		c) Durch Steuerabzug im Kalenderjahr des Wechsels erhobene Einkommensteuer, die auf Einkünfte entfällt, die weder der unbeschränkten noch der beschränkten Steuerpflicht unterliegen	45d
a) Durch Steuerabzug erhobene Einkommensteuer		d) § 37 Abs. 2 AO findet insoweit keine Anwendung (Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 Halbs. 2)	45e
aa) Steuerabzug	37		
bb) Erhobene Einkommensteuer	38	IV. Anrechnung der Forschungszulage (Abs. 2 Nr. 3)	
cc) Erhebung durch Einbehalt	39	1. Anrechnung auf die Einkommensteuer	45f
dd) Fehlerhafte Erhebung und Anrechnung	40	2. Nach § 10 Forschungszulagengesetz festgesetzte Forschungszulage (Abs. 2 Nr. 3 Satz 1)	45g
b) Bei der Veranlagung erfasste Einkünfte (Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a)		3. Gesondert und einheitlich festgestellte Forschungszulage (Abs. 2 Nr. 3 Satz 2)	46
aa) Erfassung „bei der Veranlagung“	41	V. Anrechnung des nicht zum Abzug gebrachten Unterschiedsbetrags in den Fällen des § 32c Abs. 1 Satz 2 (Abs. 2 Nr. 4)	
bb) Erfasste Einkünfte	42	1. Unterschiedsbetrag iSv. § 32c Abs. 1 Satz 2	46a
cc) Auf erfasste Einkünfte entfallende Einkommensteuer	43	2. Fehlender Abzug des Unterschiedsbetrags	46b
c) Anrechnung ohne Erfassung der Einkünfte nach § 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 und 6 Satz 2 KStG (Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b)	44	3. Übersteigen des Unterschiedsbetrags der tariflichen Einkommensteuer	46c
d) 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 (Abs. 2 Nr. 2 Sätze 2 bis 4)	45a		
3. Anrechnung beim Wechsel von unbeschränkter zur beschränkten Steuerpflicht (Abs. 2 Nr. 2 Satz 5)			

D. Erläuterungen zu Abs. 3:

Aufrundung der Steuerbeträge iSd. Abs. 2	47
--	----

E. Erläuterungen zu Abs. 4:

Abschlusszahlung und Erstattungsanspruch

I. Abschlusszahlung (Abs. 4 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 (Abs. 4 Satz 2)		3. Erfüllung des Erstattungsanspruchs	54
1. Entstehung, Fälligkeit und Verjährung	51	III. Erstattung bei Zusammenveranlagung (Abs. 4 Satz 3)	55

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

I. Überblick	59	2. Rechtsfolge nach Satz 1: Stundung und Ratenzahlung	68
II. Antrag auf Stundung und Ratenzahlung der festgesetzten Steuer (Abs. 5 Satz 1)		III. Fälligkeit und Zinslosigkeit der Jahresraten (Abs. 5 Satz 2)	69
1. Tatbestand der Stundung iSv. § 36		IV. Verzinsung und Sicherheitsleistung (Abs. 5 Satz 3)	70
a) Finale Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3a	60	V. Fälligkeit durch Entstrickung (Abs. 5 Satz 4)	71
b) Antrag des Steuerpflichtigen . .	65	VI. Anpassung der Jahresraten (Abs. 5 Satz 5)	72
c) Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu einem Betriebsvermögen in einem anderen Mitgliedstaat	66	VII. Anzeigepflicht und Entstrickung bei Pflichtverletzung (Abs. 5 Sätze 6 bis 8)	73
d) Gewährleistung von Amts- und Beitreibungshilfe durch den Zuzugs-Mitgliedstaat	67		

G. ABC zur Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer 74

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; *Dürschmidt*, 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* ua., Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010), Beilage Nr. 7 DB 2010/49; *Krüger/Heckel*, Aufgabe der finalen Betriebsaufgabe, NWB 2010, 1334; *Seer/Gabert*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen, StuW 2010, 3; *Birk*, Der Schutz vermögenswerter Positionen bei der Änderung von Steuergesetzen, FR 2011, 1; *Densens*, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, StuW 2011, 113; *Gabert*, Die neue EU-Amtshilferichtlinie, IWB 2011, 250; *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 Steuergesetzen 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; *Czakert*, Generalthema 2 und Seminar D: Der internationale Informationsaustausch und die grenzüberschreitende Kooperation der Steuerverwaltung, IStR 2013, 596; *Gabert*, Deutsche Amtshilfe nach dem EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) und ihr Einfluss auf das Ertragsteuerrecht, FR 2013, 986; *Ortmann-Babel/Bolik/Griesfeller*, AmtshilfeRLUMsG – Die wichtigsten Änderungen für die Praxis (Teil 2), SteuK 2013, 313; *Gosch*, Rechtmäßigkeit der Entstrickungsbesteuerung nach § 20 UmwStG 1995, IWB 2014, 183; *Ditz/Quilitzsch*, Internationale Aspekte des Zollkodex-Anpassungsgesetzes, DStR 2015, 545; *Mitschke*, Deutsche Zahlungsstreckungsmethode ist europarechtskonform, IStR 2015, 440; *Kanzler*, Die neue Tarifglättung für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft – § 32c EStG reloaded, DStZ 2017, 210; *Lammers*, Tarifglättung bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, DStR 2017, 1576; *Hagemann/Link*, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz – Änderungen im EStG und KStG, IWB 2021, 471.

1 I. Grundinformation zu § 36

Bei § 36 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.

2 II. Rechtsentwicklung des § 36

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) 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 Tatbe-

standsmerkmal 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.

AmtshilfeRLUmsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809): Die Änderung der Stundungsvoraussetzung aus § 36 Abs. 5 Satz 1 diente der Anpassung des Tatbestands an die geänderte EU-Amtshilferichtlinie und das EU-Amtshilfegesetz als deren Umsetzungsakt.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.6.2016 (BGBl. I 2016, 1679): § 36 Abs. 2 Nr. 2 wurde zum einen redaktionell überarbeitet, so dass eine „optische“ Trennung der „erfassten Einkünfte“ unter Buchst. a von den außer Ansatz bleibenden Bezügen nach § 3 Nr. 40 bzw. § 8b Abs. 1, Abs. 6 Satz 2 KStG unter Buchst. b erfolgte. Inhaltliche Änderungen sind damit nicht verbunden. § 36 Abs. 2 Satz 3 wurde zur Beschleunigung des Verfahrens eingeführt. Danach muss die Bescheinigung gem. § 45a Abs. 2 und 3 in den Fällen des § 32d Abs. 4 und 6 grds. nicht vorgelegt werden.

Gesetz zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3045): Die Regelung zur Anrechnung in der Nr. 3 wurde in Abs. 2 ergänzt, um im Erhebungsverfahren eine Grundlage für die nachträgliche Ermäßigung der ESt aufgrund der Tarifglättung bei land- und forstw. Einkünften zu schaffen. Die Anrechnungsregelung steht daher in einem engen Zusammenhang zu der insgesamt neu geschaffenen Vorschrift des § 32c EStG.

WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Die Regelung zur Anrechnung des Unterschiedsbetrags, die erstmalig 2016 in § 36 geregelt wurde, wurde redaktionell geändert und im Zuge der Überarbeitung des § 32c wiederholt durch den Gesetzgeber verabschiedet, da die Regelung mangels Zustimmung durch die Kommission noch nicht in Kraft getreten war.

ForschFördG v. 14.12.2019 (BGBl. I 2019, 2763; BStBl. I 2020, 122): Der Katalog der Anrechnungstatbestände in § 36 Abs. 2 wurde um die Neuregelung zur Anrechnung der Forschungszulage erweitert, um estrechtl. die Umsetzung des Forschungszulagengesetzes zu gewährleisten. Diese Regelung erhielt zunächst ebenfalls die Ziffer 3 im Rahmen der Nummerierung der Katalogtatbestände.

JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): In Abs. 2 Nr. 2 wurde Satz 5 ergänzt, um Zweifel auszuräumen, wie mit StAbzugsbeträgen in Wegzugsfällen zu verfahren ist, bei denen keine beschränkte StPflicht eintritt. Zudem wurde die durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) in Abs. 2 eingefügte Nr. 3 zur Nr. 4, um den redaktionellen Fehler der doppelten Vergabe der Nr. 3 des Abs. 2 zu beheben. Aus „Gründen der Rechtsförmlichkeit“ und des Inkrafttretens von § 32c wurden die Vorschriften neu – jedoch wortgleich – im EStG platziert (*Gosch in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 15a). **AbzStEntModG v. 2.6.2021** (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787).

ATADUmsG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2035; BStBl. I 2021, 874): Die Sätze 3 und 4 sowie 5 bis 8 des Abs. 5 sind durch das ATADUmsG neu gefasst bzw. ergänzt worden. Die Reform diente der Umsetzung von Art. 5 Absatz 2 bis 4 der ATAD (BR-DRs. 245/21, 45). Nach der Konzeption des Gesetzgebers sollte § 36 Abs. 5 die Grundregelung für die zeitliche Streckung der Besteuerung des Entstrickungsgewinns (Voraussetzungen, Widerrufsründe, Sicherheitsleistung) darstellen (Referenten-Entw. v. 24.03.2020, 57).

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

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, 2003, Rz. 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 oder – im Falle des Abs. 2 Nr. 3 nach erfolgter rückwirkender Tarifglättung iSv. § 32c – Überzahlungen aus vergangenen VZ. 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. – Stand 209. Lfg. April 2003 –, abrufbar 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 EStSchuld geleisteten VorausZ, die durch StAbzug erhoben worden sind, sowie auf die technische Umsetzung von speziellen Subventionierungen (vgl. *Gosch* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 6). Die Abrechnung bestimmt dann, zu wessen Gunsten eine Schuld fortbesteht. Im Übrigen hat der Gesetzgeber die Anrechnung als Möglichkeit der wirtschaftlichen Förderung erkannt, so dass im Katalog des Abs. 2 teilweise Tatbestände integriert worden sind, die der Umsetzung von stl. Begünstigungen dienen (Nr. 4) oder darüber hinausgehen (Nr. 3).

2. Verfassungsmäßigkeit

4

Die Verfassungsmäßigkeit von § 36 Abs. 1 bis 4 ist – mit Ausnahme von § 36 Abs. 2 Nr. 3 für den VZ 2020 – unumstritten.

Allein die zweifache Nutzung der Nr. 3 in Abs. 2 im Veranlagungszeitraum 2020 hat zu Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Regelungen für den VZ 2020 geführt. Mit Nr. 3 wurden im Katalog des Abs. 2 für 2020 sowohl die Anrechnung der Forschungszulage (Nr. 3 in der aktuellen Fassung) als auch die Anrechnung des Unterschiedsbetrags der Tarifglättung (Nr. 4 in der aktuellen Fassung) beziffert. Aus diesem Grund hat *Gosch* krit. geäußert, dass ein Verstoß gegen den Gesetzesvorbehalt aus Art. 20 Abs. 3 GG vorliegen könnte: Es könne entweder die durch das FZulG v. 14.12.2019 (BGBl. I 2019, 2763) herbeigeführten Neuregelungen oder aber – wofür wegen des Grundsatzes des *lex posterior derogat legi priori* mehr spreche – die bestätigende Neufassung der Nr. 3 durch das WElektroMob-FördG („JStG 2019“) bis zur redaktionellen Richtigstellung zu einem Verstoß gegen den Gesetzesvorbehalt (Art. 20 Abs. 3 GG) führen und unwirksam sein (*Gosch* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 15).

Der Auffassung ist uE nicht zu folgen. Wegen der lediglich redaktionellen Fehlleistung des Gesetzgebers kann die zweifache Belegung der Nr. 3 keine Alternativität

der Regelungen der beiden Anrechnungstatbestände auslösen. Es ist vielmehr der Auffassung von *Loschelder* zuzustimmen, der davon ausgeht, dass nach dem gesetzgeberischen Willen beide Regelungen Bestand haben sollen. Es sollte weder mit § 36 Abs. 2 Nr. 3 idF des Ges. v. 14.12.2019 (Forschungszulage) die zwei Tage zuvor beschlossene Regelung des § 36 Abs. 2 Nr. 3 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019“) (Tarifglättung) überschrieben werden noch mit der beihilferechtl. Genehmigung des § 32c (s. Anm. 3) und mit Inkrafttreten der entsprechenden Regelung die Anrechnung der Forschungszulage entfallen (*Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 20).

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 vom 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* ua., DB 2010, Beilage Nr. 7, 8; *Lendewig/Jaschke*, StuB 2011, 90 [96 f.]; *Musil*, FR 2011, 545 [550]; ebenfalls krit. *Beinert/Benecke*, FR 2010, 1009 [1011]).
- ▶ *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 (idS *Gosch* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 31).
- ▶ *In der gleich gelagerten Konstellation des § 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4* geht das FG Düss. (FG Düss. v. 19.11.2015 – 8 K 3664/11 F, EFG 2016, 209, Rev. Az. BFH I R 99/15) zwar von einer echten Rückwirkung aus. Jedoch soll diese entsprechend den Grundsätzen des BVerfG (BVerfG v. 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1) ausnahmsweise zulässig sein.
- ▶ *Trotz der unionsrechtlichen Umsetzungsverpflichtung von Art. 5 Abs. 2 bis 4 ATAD (RL (EU) 2016/1164) bis zum 31.12.2019 hat der Gesetzgeber sich gegen eine rückwirkende Anwendung der durch das ATADUmsG eingeführten Neuregelungen in § 36 Abs. 5 entschieden.* § 36 Abs. 5 in der Fassung des ATADUMsG ist gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 erstmalig für den VZ 2021 anwendbar. Die ursprünglich drohende Rückwirkung (*Gosch* in: *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 28a) ist nicht eingetreten.

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

5

§ 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 *Driren*, Periodengewinn und Totalgewinn, 1999; § 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 VZ-Rspr. (s. dazu ausführl. Einf. ESt. Anm. 523 ff. sowie zur Stärkung des Vertrauensschutzes durch die Entsch. des BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BStBl. II 2011, 76; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BStBl. II 2011, 86; BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31; *Birk*, FR 2011, 1; *Desens*, StuW 2011, 113; *Musil/Lammers*, BB 2011, 155; *Schmidt/Renger*, DStR 2011, 693).

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.]).

Zu Recht kritisiert *Gosch* die Folgerichtigkeit der Regelungen aus § 36 Abs. 5 zur zeitlichen Streckung der Besteuerung von Entstrickungsgewinnen. Wenn der Gesetzgeber mittels § 16 Abs. 3a Vollzugsdefiziten begegnen wolle, so sei nicht ersichtlich, weshalb er jedenfalls hinsichtlich der Ratenzahlungen solche Defizite hinnehme. Denn es sei ebenso schwierig die Umstände festzustellen, welche nach § 36 Abs. 5 S. 4 zur Beendigung der Ratenzahlung und zur sofortigen Fälligkeit der festgesetzten Steuer führen sollen (*Gosch* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 30). Auch wenn dieser Vorwurf berechtigt ist, wird u.E. im Ergebnis jedoch nicht gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Folgerichtigkeit verstoßen, zumal die gleichheitsrechtlich fundierte Folgerichtigkeit nur insoweit Maßstab ist, wie der Gesetzgeber bei der Umsetzung von Unionsrecht Gestaltungsfreiheit besitzt (vgl. BVerfG v. 02.03.2010 – 1 BvR 256/08, BVerfGE 125, 260 (Tz. 181) bzw. er über die verpflichtenden Vorgaben der Richtlinie hinausgegangen ist, indem er Art. 5 ATAD (RL (EU) 2016/1164) nicht nur für Körperschaften umgesetzt hat.

4. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

a) Freistellungsberechtigung der Forschungszulage nach AGVO wegen Anrechnung nach Abs. 2 Nr. 3

5a

Die Anrechnung der Forschungszulage nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 dient dem Zweck, diese als StVergünstigung iSd. AGVO (Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung) zu qualifizieren, damit diese von der Anmeldepflicht nach Art. 108 Abs. 3

Satz 1 AEUV freigestellt ist und als mit dem Binnenmarkt vereinbar iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV gilt (vgl. *Kessler/Spychalski*, DStR 2019, 2602; zum Zweck der AGVO allg. *Immenga/Mestmäcker*, Band 3, 6. Aufl. 2020, 1. Teil. Beihilfenrecht II. Abschnitt. VO (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 A. Allgemeines Rz. 1). Durch die Anrechnung sollte einem anderenfalls drohenden unionsrechtl. Beihilfeverstoß begegnet werden (BTDrucks. 19/14875, 33). Ob das Ziel der Unionsrechtsvereinbarkeit auf diesem „indirekt-verschlungenen“ Wege erreicht werden kann, wird zT bezweifelt (vgl. *Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 13a). Insofern steht wegen der möglichen Nichterfüllung der Voraussetzungen der AGVO die Einordnung als rechtswidrige Beihilfe und die Prüfung durch die Kommission im einschlägigen Verfahren nach der BeihVerfVO (vgl. *Schulze/Janssen/Kadelbach*, Europarecht, 4. Aufl. 2020, § 29 Beihilfenrecht Rz. 233) im Raum.

6 b) Europarechtskonformität von Abs. 5

Inwiefern Abs. 5 Sätze 1 und 2 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 mit § 4g – einen Besteuerungsaufschub gewährt (vgl. *Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 30; *Lendewig/Jaschke*, StuB 2011, 90 [93, 96]). Jedoch wird unterschiedlich beurteilt, ob Abs. 5 genügt, um die Beeinträchtigung von Art. 49 AEUV durch die finale Betriebsaufgabe zu rechtfertigen oder ob 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]; 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. dazu EuGH v. 13.12.2005 – C-446/03 – Marks & Spencer, IStR 2006, 19; EuGH v. 18.7.2007 – C-231/05 – Oy AA, IStR 2007, 631; EuGH v. 15.5.2008 – C-414/06 – Lidl Belgium, IStR 2008, 400; EuGH v. 25.2.2010 – C-337/08 – X-Holding, IStR 2010, 213; EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25; *Musil/Fähling*, DStR 2010, 1501). 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 Entsch. des EuGH „Hughes de Lasteyrie du Saillant“ (EuGH v. 11.3.2004 – C-9/02, IStR 2004, 236) und „National Grid Indus“ (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10 – National Grid Indus, FR 2012, 25) 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]; *Sieker*, FR 2012, 352 [353]; vgl. auch *Körner*, IStR 2010, 208 [2109]; so für § 4g *Krüger/Heckel*, NWB 2010, 1334 [1338]).

Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Verder LabTec und ihre Bedeutung für die Beurteilung der Europarechtskonformität des § 36 Abs. 5: Die Vereinbarkeit der zinsfreien Stundung über einen Zeitraum von fünf Jahren nach Abs. 5 mit der Niederlassungsfreiheit aus Art. 49 AEUV war zwar nicht Gegenstand der Entsch. *Verder LabTec* (vgl. EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, IStR 2015, 440, Rz. 30). Jedoch stellt der EuGH in der Entsch. klar, dass die Entstrickungsbesteuerung iSv. § 4 Abs. 1 Satz 3 die Niederlassungsfreiheit beschränkt (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, IStR 2015, 440, Rz. 36–39). Diese Beschränkung ist jedoch durch den Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse legitimiert (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, IStR 2015, 440, Rz. 42) und verhältnismäßig, wenn der Stpfl. die Wahl hat, ob er die Steuer aufgrund der Entstrickung sofort oder nach Aufschub ggf. verzinst zahlen will (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, IStR 2015, 440, Rz. 49). Die gestaffelte Erhebung der Steuer über zehn Jahre auf der Grundlage des Betriebsstätten-Verwaltungserlasses (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076) als Vorlagegegenstand wurde für verhältnismäßig erklärt. Grundlage dafür war die Entsch. des EuGH in der Rs. DMC (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, IStR 2014, 106), in der eine Stundung der Entstrickungsbesteuerung über einen Zeitraum von fünf Jahren als verhältnismäßig anerkannt worden war. Aus diesem Grund darf der Streit um die Europarechtskonformität der Stundung als durch den EuGH geklärt angesehen werden (*Gosch*, IWB 2014, 183; *Mitschke*, IStR 2015, 440 [444]; aA *Ditzl/Quilitzsch*, DStR 2015, 545 [551]). Eine Vorlagepflicht nach Art. 267 AEUV zum EuGH besteht daher für § 36 Abs. 5 nicht mehr.

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

c) Unionsrechtswidrigkeit der körperschaftsteuerlichen Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 aF

7

Siehe Anm. 7 der Voraufgabe – Stand April 2012, Lfg. 251–, abrufbar elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

IV. Geltungsbereich des § 36

1. Sachlicher Geltungsbereich

8

Abs. 1 gilt unabhängig davon, ob eine Veranlagung oder Festsetzung erfolgt (*Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 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. Nr. 3 und Nr. 4 beziehen spezielle Anrechnungstatbestände in den Abs. 2 mit ein, die Begünstigungen aufgrund der

Tarifiermäßigung bei Einkünften aus LuF (Nr. 4, § 32c) und durch die Gewährung der Forschungszulage (Nr. 3, § 10 ForschFördG) betreffen.

Abs. 3 betrifft ausschließlich die Anrechnungsbeträge nach Abs. 2 Nr. 2.

Abs. 4 regelt die Fälligkeit der verbleibenden ESt (Sätze 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.

9 2. Persönlicher Geltungsbereich

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

10 V. Verhältnis des § 36 zu anderen Vorschriften

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 Verlustrücktragsjahres – 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. 6.6.2000 – VII R 104/98, BStBl. II 2000, 491, mwN; BFH v. 6.3.2002 – XI R 81/00, BStBl. II 2002, 503).

Verhältnis zu § 11: Abs. 2 Satz 1 aF schloss die Anwendung des § 11 Abs. 1 ausdrücklich 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 ausländ. 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 § 36a: § 36a ergänzt (und verschärft) die Anrechnungsvoraussetzungen für inländ. KapErtrSt nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 (vgl. BTDrucks. 18/8739, 112; § 36a Anm. 7).

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.

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; BFH 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-rechtl. 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 ausdrücklich 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. 17.12.1981 – IV R 94/77, BStBl. II 1982, 352; BFH v. 22.1.1992 – I B 77/91, BStBl. II 1992, 618). 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. Insolvenzrechtlich 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; Loose in *Tipke/Kruse*, § 251 AO Rz. 55 [2/2021]). Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an das FA entrichtete Beträge, die nicht aus freigegebenen Vermögen stammen, können gem. § 36 Abs. 2 Nr. 1 nur auf Steuerschulden angerechnet werden, die zu den Masseverbindlichkeiten gehören. In Höhe eines nach Anrechnung der Zahlungen auf nachinsolvenzlich begründete Steuerschulden verbliebenen Überschusses entsteht ein Erstattungsanspruch zugunsten der Masse gem. § 36 Abs. 4 Satz 2 (BFH v. 24.2.2015 – VII R 27/14, BStBl. II 2015, 993).

Verhältnis zu § 55 InsO: Eine Anrechnung nach § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 von StAbzugsbeträgen aus der Insolvenzmasse ist nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens nur auf Steuerschulden möglich, die zu den Masseverbindlichkeiten iSd. § 55 Abs. 1 InsO gehören (BFH v. 12.10.2015 – VIII B 143/14, BFH/NV 2016, 40).

11 VI. Verfahrensrecht

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

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

Aussetzung der Vollziehung: Siehe 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: Siehe Anm. 30.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Entstehung der Einkommensteuer

I. Entstehung mit Ablauf des Veranlagungszeitraums

12

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. Daher sind StKlauseln unbeachtlich, die die rückwirkende Behandlung von Realakten betreffen (s. dazu und zum Meinungsstand betr. 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 Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 3).

- 13 Einstweilen frei.

II. Andere Bestimmungen des Entstehungszeitpunkts

14 1. Gesetzliche Bestimmungen

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 beim stpfl. Gläubiger.

Die Abzugsteuer beschränkter Steuerpflichtiger 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 vorübergehender 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 beschränkt 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.

III. Rechtsfolgen der Entstehung der Einkommensteuer

16

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, §§ 69ff. 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. 2ff. 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.

Einstweilen frei.

17

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

Schrifttum: *Grafte*, 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; *Wassermeyer*, 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; *Podewils*, Neues zum „Dividenden-Stripping“ aus Finanzverwaltung und Rechtsprechung – steuer- und straf-

rechtliche Risiken am Horizont, FR 2011, 69; *Krämer*, Kapitalertragsteuer bei Leerverkäufen, EStB 2011, 185; s. auch das Schrifttum zu § 36 Abs. 4; *Seer/Krumm*, Die Kriminalisierung der Cum-/Ex-Dividende-Geschäfte als Herausforderung für den Rechtsstaat (Teil 1), DStR 2013, 1757; *Desens*, Erhebung und Bescheinigung der Kapitalertragsteuer als Voraussetzung für ihre Anrechnung nach Aktiengeschäften über den Dividendenstichtag (cum/ex-trades), DStZ 2014, 154; *Spengel/Eisgruber*, Die nicht vorhandene Gesetzeslücke bei Cum/Ex-Geschäften, DStR 2015, 785.

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; OFD Nds. v. 4.9.2013 – S 0450 – 49 – St 144, DStR 2014, 149.

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

18 1. Anrechnung auf „Einkommensteuer“

Die Anrechnung gewährleistet, dass die Erhebung der ESt durch Vorleistungen nicht über die festgesetzte Steuer hinausgeht.

Anrechnung von Vorausleistungen: 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 (*Hasselmann* in *LBP*, § 36 Rz. 19 [11/2020]). Sie ist systematisch zur endgültigen Abrechnung vorläufiger StZahlungen durch den Stpfl. selbst oder durch Dritte erforderlich.

Anrechnung der Forschungszulage: Die anzurechnende Forschungszulage wird nach den Regelungen des FZulG v. 14.12.2019 (BGBl. I 2019, 2763) ermittelt. Sie stellt keine VorausZ auf die StSchuld dar, sondern einen staatlichen Zuschuss zur Forschungsförderung. Systematisch bildet der Anrechnungstatbestand aus Abs. 2 Nr. 3 daher einen Fremdkörper im Katalog des Abs. 2.

Anrechnung nach Tarifglättung: Die Anrechnung des Unterschiedsbetrags nach der Tarifglättung gem. Abs. 2 Nr. 4 stellt hingegen eine gesetzliche Tilgungsbestimmung dar, die bestimmt, dass der Anteil einer früheren ESt-Zahlung des Stpfl., der nach der Glättung gem. § 32c zu viel geleistet worden ist, auf die StSchuld angerechnet werden soll.

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 Erg. der Veranlagung den Betrag gegenüber dem Stpfl. angibt, der bei ihm erhoben werden soll (*Hasselmann* in *LBP*, § 36 Rz. 19 [11/2020]). Die StFestsetzung ist daher auch notwendige 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/Seer, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 7). Die pauschalierte LSt nach §§ 40 ff. wird formal vom ArbG geschuldet und ist daher keine eigene StSchuld (Gosch in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 7; vgl. zur pauschalierten LSt als formale ArbG-Steuer § 40 Anm. 51 ff.).

Einstweilen frei.

19

2. „Anrechnung“ auf die Einkommensteuer

a) Anspruch auf Anrechnung

20

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. Der Anrechnungsanspruch steht demjenigen zu, dem die Leistung zuzurechnen ist. Wegen des Zusammenhangs von Anrechnung und Erstattung gelten die zur Erstattung gemachten Ausführungen entsprechend, s. Anm. 52.

Zur Anrechnung nicht geschuldeter Steuerabzugsbeträge s. Anm. 40.

Anrechnung bei Eheleuten: Siehe Anm. 52.

b) Versagung der Anrechnung

21

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, Anteilsinhaber), 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 beschränkt 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; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = DStZ 1997, 122, aA früher hier bis Lfg. 209 – Stand April 2003 –, vgl. im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.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 Erg. überzeugt, da eine analoge Anwendung des Haftungstatbestands zuungunsten des Stpfl. gegen das Analogieverbot verstoßen würde.

Herrschende Meinung für die LSt, zum Ganzen vgl. BFH v. 18.5.1972 – IV R 168/68, BStBl. II 1972, 816; BFH v. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; BFH v. 1.4.1999 – VII R 51/98, BFH/NV 1999, 46; 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.; ausführl. *Völlmeke*, DB 1994, 1747.

Für die KapErtrSt glA *Graffe*, DStZ 1988, 507.

Versagung der Anrechnung bei Rückzahlung der erst einbehaltenen Quellensteuer: Siehe Anm. 40.

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

22 c) Zeitpunkt der Anrechnung

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 Sätze 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, mit Anm. *Heger*, jurisPr-SteuerR 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.).

23 Einstweilen frei.

3. Verfahrensrechtliche Durchführung der Anrechnung und Rechtsbehelfe

24 a) Anrechnungsverfügung

Anrechnung als Teil des Erhebungsverfahrens: Die StAnrechnung ist Teil der StErhebung. Sie erfolgt durch einen eigenständigen Steuerverwaltungsakt iSd. § 118 AO. Auch wenn sie regelmäßig mit dem StBescheid verbunden wird, ist sie von der StFestsetzung 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 Erg. der Abrechnung (s. Anm. 24) von festgesetzter StSchuld und Anrechnung tritt sie in einem Leistungsgebot oder in einer Erstattungsverfügung in Erscheinung.

BFH v. 11.11.1966 – VI R 68/66, BStBl. III 1967, 214; BFH v. 24.6.1977 – VI R 175/74, BStBl. II 1977, 805; BFH v. 14.11.1984 – I R 232/80, BStBl. II 1985, 216; BFH v. 16.10.1986 – VII R 159/83, BStBl. II 1987, 405; BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; BFH v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133; BFH v. 19.12.2000 – VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353; BFH v. 16.3.2001 – IV B 17/00, BFH/NV 2001, 1103; BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504; OFD Nds. v. 4.9.2013 – S 0450 – 49 – St 144, DStR 2014, 149; OFD Koblenz v. 3.4.2003 – S 0450 A – St 53 2, AO-Kartei RP § 218

AO Karte 2; Geisenberger in KSM, § 36 Rz. A 156 (6/2020); Loschelder in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 30).

Verbindlichkeit der Steuerfestsetzung für die Anrechnung – Korrespondenzprinzip: Die StFestsetzung ist für die Anrechnungsverfügung verbindlich. Die Festsetzung hat für die Anrechnungsverfügung eine ähnliche Bindungswirkung, wie sie einem Grundlagenbescheid zukommt (BFH v. 12.11.2013 – VII R 28/12, BFH/NV 2014, 339, Rz. 10; BFH v. 18.9.2018 – VII R 18/18, BFH/NV 2019, 107). 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. 10.1.1995 – VII R 41/94, BFH/NV 1995, 799; BFH v. 9.12.2008 – VII R 43/07, BStBl. II 2009, 344; BFH v. 17.6.2009 – VI R 46/07, BStBl. II 2010, 72; BFH v. 3.8.2010 – VII B 70/10, BFH/NV 2010, 2274; BFH v. 12.11.2013 – VII R 28/12, BFH/NV 2014, 339, Rz. 9; 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; BFH v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133 [134 f.]; aA Stadie, Allgemeines Steuerrecht, 2003, Rz. 481, Anrechnung als vorsorgliche Abrechnung), ohne dass sich die verschiedenen Auffassungen im Erg. 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.

Herrschende Meinung, s. insbes. die o.g. Rspr. des VII. Senats, vgl. BFH v. 13.1.2005 – VII B 147/04, BStBl. II 2005, 459; BFH v. 27.10.2009 – VII R 51/08, BStBl. II 2010, 382; OFD Nds. v. 4.9.2013 – S 0450 – 49 – St 144, DStR 2014, 149; aus der Literatur *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 30; *Schober* in *Gosch*, § 218 AO Rz. 69 (8/2020); *Becker*, DStZ 1999, 934; *Rössler*, DStZ 1998, 406; *Völlmeke*, DB 1994, 1749; aA BFH v. 28.4.1993 – I R 100/92, BStBl. II 1993, 836; BFH v. 28.4.1993 – I R 123/91, BStBl. II 1994, 147; jeweils obiter dictum; offen gelassen in BFH v. 27.6.2001 – I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528; BFH v. 18.9.2007 – I R 54/06, BFHE 219, 67 = FR 2008, 324; o.V., HFR 1998, 540.

Umfang der Tatbestandswirkung der Anrechnung: Die Anrechnungsverfügung enthält nur insoweit verbindliche Feststellungen, die in Bestandskraft erwachsen 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; OFD Nds. v. 4.9.2013 – S 0450 – 49 – St 144, DStR 2014, 149; *Schober* in *Gosch*, § 218 AO Rz. 66 [8/2020]).

25–28 Einstweilen frei.

29 b) Änderung einer Anrechnungsverfügung

§§ 129 ff. AO: Die Änderung einer Anrechnungsverfügung erfolgt nach §§ 130, 131 AO, nicht nach §§ 172 ff. AO. Bei einer Fehlerhaftigkeit der Anrechnung zugunsten 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. II 2010, 382). Offenbare Unrichtigkeiten iSd. § 129 AO dürfen jederzeit berichtigt werden (zum Ganzen ausführl. *Becker*, DStZ 1999, 933). 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. 27.6.2001 – I R 65/00, BFH/NV 2001, 1528 aE; BFH v. 9.12.2008 – VII R 43/08, BStBl. II 2009, 344.

- **Grundsätzlich keine Änderung bei Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist:** Grundsätzlich ist – entgegen der früheren Rspr. (BFH v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133) – eine Änderung der Anrechnungsverfügung nach §§ 130, 131 AO ausgeschlossen, wenn Zahlungsverjährung eingetreten ist (BFH v. 18.9.2018 – VII R 18/18, BFH/NV 2019, 107). Dies soll im Erhebungsverfahren gewährleisten, dass nach Ablauf der Frist Rechtssicherheit hinsichtlich der Zahllast bzw. der Erstattung besteht. Daher ist auch die Anrechnung, die Erstat-

tungsansprüche auslösen könnte, nach Fristablauf ausgeschlossen (BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504; BFH v. 27.10.2009 – VII R 51/08, BStBl. II 2010, 382; BFH v. 9.12.2010 – VII R 3/10, BFH/NV 2011, 750; OFD Nds. v. 4.9.2013 – S 0450 – 49 – St 144, DStR 2014, 149).

- *Ausnahmsweise Änderung trotz Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist bei Änderung der Steuerfestsetzung:* Wird die Festsetzung der ESt geändert, ist im Umfang dieser Änderung auch die mit dem Änderungsbescheid verbundene Anrechnungsverfügung anzupassen, ohne dass eine bis dahin abgelaufene Zahlungsverjährung bezüglich früher entstandener Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entgegensteht. Auch eine Teil-Zahlungsverjährung einer sich aus früheren StBescheiden ergebenden Abschlusszahlung tritt in solchen Fällen nicht ein (BFH v. 18.9.2018 – VII R 18/18, BFH/NV 2019, 107). Dies gilt, obwohl die Vorschriften über die Festsetzungsverjährung keine Wirkung auf die mit dem StBescheid verbundene Anrechnungsverfügung haben, da die Anrechnungsverfügung als Verwaltungsakt im Steuererhebungsverfahren nur der Zahlungsverjährung gem. § 228 AO unterliegt. Nach Ablauf der fünfjährigen Zahlungsverjährungsfrist kann daher eine Anrechnungsverfügung grds. weder zu Gunsten noch zu Lasten des Stpfl. geändert werden. Etwas anderes gilt jedoch nach der Rspr. des BFH zu Recht, wenn mit einem Steueränderungsbescheid die Festsetzung der ESt geändert wird. In einem solchen Fall ist im Umfang dieser Änderung auch die mit dem Änderungsbescheid verbundene Anrechnungsverfügung anzupassen, ohne dass bis dahin ggf. abgelaufene Zahlungsverjährungsfristen bezüglich früher entstandener Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entgegenstehen.

Dies folgt aus der durch Abs. 2 Satz 2 hergestellten Verknüpfung zwischen StFestsetzungs- und Steuererhebungsverfahren, die dem StBescheid eine einem Grundlagenbescheid ähnliche bindende Wirkung für ihm folgende Anrechnungsverfügungen bzw. Abrechnungsbescheide verleiht (BFH v. 18.9.2018 – VII R 18/18, BFH/NV 2019, 107).

- *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. 8.11.1985 – VI R 238/80, BStBl. II 1986, 186; BFH v. 13.11.1987 – VI R 4/84, BFH/NV 1988, 566; BFH v. 16.3.1990 – VI R 90/86, BStBl. II 1990, 610; BFH v. 3.2.1993 – I B 90/92, BStBl. II 1993, 426; BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362; BFH v. 17.6.2009 – VI R 46/07, BStBl. II 2010, 72).

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 AO ermöglicht es, die Anrechnung auf die StSchuld der einzelnen Beteiligten ohne weitere Einzelnachweise und damit ohne die Gefahr divergierender Entsch. 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, Rz. 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 Rz. 104 [8/2021]).

31 d) **Rechtsbehelfe**

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

- **Anrechnung** (Abs. 2): Als selbständiger Steuerverwaltungsakt 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. 20.10.1987 – VII R 32/87, BFH/NV 1988, 349; BFH v. 25.2.1992 – VII R 41/92, BFH/NV 1992, 716; BFH v. 28.4.1993 – VI R 67/90, BStBl. II 1994, 182; BFH v. 24.6.1993 – VII R 141/92, BFH/NV 1994, 288; BFH v. 5.5.1994 – VI R 91/93, BFH/NV 1994, 862; BFH v. 15.4.1997 – VII R 100/96, BStBl. II 1997, 787; Nds. FG v. 13.7.2006 – 11 K 12314/02, EFG 2006, 1716.; *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 (*Loose in Tipke/Kruse*, § 254 AO Rz. 31 [4/2021]). Ebenso ist AdV möglich.
- **Erstattung** (Abs. 4 Sätze 2 und 3): Wird die Erstattung festgesetzt, aber nicht ausgezahlt, ist die allgemeine Leistungsklage gem. § 40 Abs. 1 Alt. 3 FGO statthaft, da das Unterlassen eines Realakts, nicht ein Verwaltungsakt str. ist (dazu näher BFH v. 30.11.1999 – VII R 97/98, BFH/NV 2000, 412; BFH v. 13.3.2001 – VIII R 37/00, BStBl. II 2001, 430).
- **Aussetzung der Vollziehung gem. § 361 Abs. 2 Satz 4 AO:** Im Grundsatz gilt gem. § 361 Abs. 2 Satz 4 Halbs. 1 AO, dass weder die Anrechnung noch die Vo-

rausZ im AdV-Verfahren rückgängig gemacht werden (Cöster in Koenig, 4. Aufl. 2021, § 361 AO Rz. 93).

Einstweilen frei.

32

II. Anrechnung von Einkommensteuervorauszahlungen (Abs. 2 Nr. 1)

1. Einkommensteuervorauszahlungen 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 Rz. 26 [5/2020]). Die Anforderungen an VorausZ sind der Klammerdefinition entsprechend aus § 37 zu entnehmen.

Für den Veranlagungszeitraum: Der VZ bestimmt sich nach § 25 Abs. 1. Ein eventuell 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 EStVorauszahlungen 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.

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 Steuerschuldverhältnisses und damit einhergehender Unmöglichkeit zu tilgen, können Zahlungen nach Eintritt der Zahlungsverjährung (vgl. § 47 AO) nicht entrichtet worden sein (*Ettlich* in Blümich, § 36 Rz. 102 [7/2019]). 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. Die noch offenen VorausZ fließen nach Abs. 4 Satz 1 als sofort fällige Beträge in die Abschlusszahlung ein.

3. Anrechnungsberechtigter

35

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). Es kommt nicht darauf an, von wem und mit wessen Mitteln gezahlt worden ist (BFH v. 13.5.

2015 – VII R 38/14, BFH/NV 2015, 1346, Rz. 11). Die Tilgungsbestimmung, die für das FA erkennbar war, ist daher maßgeblich für Feststellung der Anrechnungsberechtigung, vgl. Anm. 52.

36 4. Wirkung der Anrechnung

Erledigung des Vorauszahlungsbescheids: Nach BFH (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.). Ebenso erledigt sich der Vorauszahlungsbescheid mit Ablauf der Festsetzungsfrist. Geleistete Vorauszahlungen sind dann zu erstatten, da es zu keiner endgültigen Anrechnung mangels StFestsetzung mehr kommen kann (FG Rhld.-Pf. v. 8.2.2012 – 2 K 2259/10, EFG 2012, 1113, Rz. 19, 21, rkr.).

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 (Cöster in Koenig, 4. Aufl. 2021, § 361 AO Rz. 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 beschränkt 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.

► **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 Einkommensteuer 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 beschränkt Steuerpflichtiger: Der Abzug von den Einkünften beschränkt 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 Loheinkünfte oder Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger* 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. 29.2.1996 – X B 303/95, BFH/NV 1996, 606; BFH v. 21.1.2000 – VII B 205/99, BFH/NV 2000, 1080). Dies ist bei der Schätzung bei beschränkt Stpfl. besonders sorgfältig zu prüfen. Ob § 162 AO entsprechend angewendet wird 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 Erg. 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. 45a).

bb) Erhobene Einkommensteuer

38

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 BFH v. 25.8.2020 – VI B 1/20, BFH/NV 2021, 13, sowie 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 Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 7a) den StAbzug vornimmt und die Steuer ordnungsgemäß einbehält, ist die Steuer iSv. § 36 Abs. Nr. 2 erhoben (vgl. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = GmbHR 1996, 869; BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [321]). 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 Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 7a).

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. 5.7.2007 – VII B 302/06, BFH/NV 2007, 2096; BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [321]; 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. 23.4.1996 – VIII R 30/93, BFHE 181, 7 = GmbHR 1998, 869; BFH v. 1.4.1999 – VII R 51/98, BFH/NV 2000, 46 mwN zur stRspr.).

40 dd) Fehlerhafte Erhebung und Anrechnung

Erhebung nicht geschuldeter Steuerabzugsbeträge: Allein materiell-rechtl. müsste gelten, dass die Anrechnung eines StAbzugsbetrags nicht davon abhängen

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. 23.5.2000 – VII R 3/00, BStBl. II 2000, 581; BFH v. 29.11.2000 – I R 102/99, BStBl. II 2001, 195). Dieser Grundsatz wird jedoch verfahrensrechtl. dadurch eingeschränkt, dass die Anrechnung an die StFestsetzung gebunden ist (s. Anm. 24). 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. 24) hat eine Anrechnung zu unterbleiben, da keine mit StAbzug belasteten Einkünfte in der Veranlagung des Stpfl. erfasst werden (nach seinem Beispiel tendenziell aA *Tormöhlen in Korn*, § 36 Rz. 29 [5/2020]). 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. 15.11.1999 – VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547; BFH v. 23.5.2000 – VII R 3/00, BStBl. II 2000, 581; BFH v. 29.11.2000 – I R 102/99, BStBl. II 2001, 195; *Lutz*, DStZ 2001, 471; vgl. aber Hess. FG v. 8.12.1989 – 1 K 1799/88, EFG 1990, 310, rkr.; aA *Ettlich in Blümich*, § 36 Rz. 137 [7/2019]).
- ▶ *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 abzugspflichtige Bezüge entfällt (BFH v. 19.12.2000 – VII R 69/99, BStBl. II 2001, 253).
- ▶ *Der Abzug wird vorgenommen, obwohl keine sachliche Steuerpflicht besteht, die Grundlage einer Anrechnung sein könnte,* sei es wegen Wegfalls der unbeschränkten StPfl., 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. 15.11.1999 – VII B 155/99, BFH/NV 2000, 547; BFH v. 23.5.2000 – VII R 3/00, BStBl. II 2000, 581; BFH v. 19.12.2000 – VII R 69/99, BStBl. II 2001, 353; aA *Gosch in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 8; *Tormöhlen in Korn*, § 36 Rz. 29 [5/2020]).
- ▶ *Stellungnahme:* Liegt kein Fall des § 44b Abs. 5 vor, so überzeugt die Rspr. im Erg. als Ausdruck materieller StGerechtigkeit. Die Wahrung des Korrespondenzprinzips (s. Anm. 24) ist zwar schwer einsehbar, da offenbar die nur „vir-

tuelle“ (Gosch, StBp. 2000, 375) Erfassung von Einkünften zur Anrechnung genügen soll (abl. daher Gosch in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 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 Erstattungs Vorschrift für das EStG ausgelegt wird, die § 37 Abs. 2 AO in allen Fällen verdrängt, in denen eine Veranlagung durchzuführen ist. Dafür spricht auch die ausdrücklich 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 der Voraufgabe – Stand April 2003, Lfg. 209 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv, 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 giro-sammelverwahrten Aktien über ausländ. 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 Schadenersatzanspruch 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 ausländ. Depot abwickelt, das nicht durch das deutsche EStG gebunden ist und daher nicht zum KapErtrSt-Abzug 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). Dies wird zum Teil anders gesehen: Die Erfüllung des Anrechnungstatbestands aus § 36 Abs. 2 Nr. 2 wird mit dem Hinweis darauf verneint, dass es evident sei, dass als Vorauszahlungen nur Steuern angerechnet werden können, die auch

tatsächlich erhoben worden sind (BFH v. 8.10.2012 – 4 V 1661/11, DStR 2012, 2381, Rz. 42; Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, DStR 2016, 1084, Rz. 81; zust. *Spengell/Eisgruber*, DStR 2015, 785 [793 f.]; krit. *Desens*, DStZ 2014, 154 [156]; *Seer/Krumm*, DStR 2013, 1757 [1762 ff.]). Eine Erhebung iSv. Abs. 2 Nr. 2 setzt einen ordnungsmäßigen Einbehalt der Steuer voraus (Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, DStR 2016, 1084, Rz. 83).

- *Reaktion der Rechtsprechung, Finanzverwaltung und des Gesetzgebers:* Rechtsprechung, 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 Leerverkäufers nach § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO zurückgenommen werden kann (vgl. BFH v. 27.10.2009 – VII R 51/08, BStBl. II 2010, 382). Die Finanzgerichte urteilten zu Einzelfragen: Ein ordnungsmäßiger Einbehalt als Erhebung iSv. Abs. 2 Nr. 2 durch eine zwischengeschaltete Person liege bei solchen Leerverkäufen vor, wenn sie mehr Geld erhält, als sie tatsächlich weitergibt (Hess. FG v. 10.2.2016 – 4 K 1684/14, DStR 2016, 1084, Rz. 83). Die Feststellungslast dafür trage derjenige, der die Anrechnung der Abzugsteuer begehrt. Im Übrigen mache es für Abs. 2 Nr. 2 keinen Unterschied, ob es sich um eine Anrechnung der durch den StAbzug erhobenen Steuer (Alt. 1) oder um eine Anrechnung handle, bei denen die Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleiben (Alt. 2; Hess. FG v. 28.1.2020 – 4 K 890/17, juris, Rz. 253.). Das Vorliegen einer inländ. StBescheinigung als Anrechnungsvoraussetzung aus Abs. 2 Nr. 2 verstoße weder gegen die europarechtl. garantierten Grundfreiheiten noch gegen Verfassungsrecht (Hess. FG v. 16.5.2017 – 4 K 2554/13, juris, Rz. 24). 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; BMF v. 21.10.2010 – IV C 1 - S 2252/09/10003004, BStBl. I 2010, 753). Schließlich hatte der Gesetzgeber zunächst am 8.4.2011 das OGAW-IV-UmsG verabschiedet, das in Art. 7 Änderungen des EStG und einen Übergang zum Zahlstellenprinzip beinhaltet, nach dem 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 i d F des OWAG-IV-UmsG; vgl. dazu *Krämer*, EStB 2011, 185; *Podewils*, FR 2011, 69 [71]), sowie später § 36a EStG durch das Investmentsteuerreformgesetz v. 19.7. 2016 (BGBl. I 2016, 1730) eingeführt, der an Abs. 2 Nr. 2 anknüpft und die Anforderungen an die Anrechnung erweitert.

b) Bei der Veranlagung erfasste Einkünfte (Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a)

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 unerheb-

lich – die Anrechnung findet bei jeder Form der Veranlagung statt (§§ 25, 1 Abs. 3 oder 46 Abs. 2 Nr. 8).

42 bb) Erfasste Einkünfte

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 LuF, 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“; vgl. auch BFH v. 25.8.2020 – VI B 1/20, BFH/NV 2021, 13). Nicht erfasst werden insbes. Einnahmen, die mangels Gewinn- bzw. Überschusserzielungsabsicht nicht stbar 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, 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 zulässig, denn eine bloße sachliche Korrespondenz zwischen Abzugsteuer und Einnahmen genügt nicht.

BFH v. 10.1.1995 – VII R 41/94, BFH/NV 1995, 779; BFH v. 6.8.1996 – VII B 110/96, BFH/NV 1997, 106; offen gelassen BFH v. 23.5.2000 – VII R 3/00, BFH/NV 2000, 581; *Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 8; aA *Heuermann*, StW 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.

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 Rz. 144 [7/2019]). 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).

cc) Auf erfasste Einkünfte entfallende Einkommensteuer

43

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. 29.11.1982 – GrS 1/81, BStBl. II 1983, 272; BFH v. 22.8.1990 – I R 69/89, BStBl. II 1991, 38; BFH v. 29.3.2001 – IV R 71/99, BFH/NV 2001, 1251).

Anrechnungsberechtigung bei beschränkt 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 beschränkt stpfl. Gläubigers, dem StSchuldner, vorgenommen. Anrechnungsberechtigt ist demnach, wem zivilrechtl. die Vergütung iSd. § 50a zusteht.

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

44

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 Kapitalertragsteuer 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).

45 d) Keine Beantragung oder Durchführung der Erstattung der Abzugsteuern als Voraussetzung der Anrechnung

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 beschränkt Stpfl. gem. § 50d Abs. 1 (vgl. Grams, BB 1997, 75) sowie für rechtsgrundlos erbrachte Zahlungen gem. § 37 Abs. 2 AO beantragt oder durchgeführt worden sind (Gosch in Kirchhof/Seer, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 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, erkennen muss oder grob fahrlässig nicht erkennt (BFH v. 7.7.2015 – VII R 49/13, BFH/NV 2015, 1683, Rz. 33). Dann soll eine der Auskehrung der einbehaltenen LSt vergleichbare Situation vorliegen (BFH v. 7.7.2015 – VII R 49/13, BFH/NV 2015, 1683, Rz. 26; 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 ausdrücklich eine Rückzah-

lung angenommen (BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319; BFH v. 7.7.2015 – VII R 49/13, BFH/NV 2015, 1683, Rz. 26). 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).

Erstattungsantrag: Nach dem Gesetzeswortlaut genügt zum Ausschluss der Anrechnung bereits die Stellung eines Erstattungsantrags. Dieses Erg. ist jedoch teleologisch dahin zu korrigieren, dass eine Anrechnung jedenfalls bei bestandskräftiger Ablehnung des Erstattungsantrags zu erfolgen hat, 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.

Durchführung der Erstattung: Die Anrechnung ist nach Durchführung eines Erstattungsverfahrens unabhängig davon ausgeschlossen, ob dessen Voraussetzungen vorgelegen haben (*Gosch in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 7b). Insbesondere ist vom ArbG zu Unrecht erstattete LSt nicht anrechenbar, wenn der Erstattungsbetrag dem ArbN zugeflossen ist (BFH v. 28.4.1961 – VI 301/90 U, BStBl. III 1961, 372).

2. Anrechnungsausschluss bei Nichtvorlage der Bescheinigung iSv. § 45a Abs. 2 und 3 (Abs. 2 Nr. 2 Sätze 2 bis 4)

45a

Abs. 2 Nr. 2 Sätze 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 betrifft nur die KapErtrSt und nicht die LSt oder den Abzug bei beschränkter Stpfl. Die KapErtrStBescheinigung ist materiell-rechtl. Voraussetzung der StAnrechnung (BFH v. 26.11.1997 – I R 110/97, BFH/NV 1998, 581; BFH v. 12.2.2008 – VII R 33/06, BStBl. II 2008, 504; BFH v. 29.4.2008 – VIII R 28/07, BStBl. II 2009, 842; BFH v. 20.10.2010 – I R 54/09, BFH/NV 2011, 641 = GmbHR 2011, 319 [322]; BFH v. 19.7.1994 – VIII R 58/92, BStBl. II 1995, 362, zur Parallelvorschrift des Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 Buchst. b aF betr. 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. Darüber hinaus liefert die KapErtrStBescheinigung den Anscheinsbeweis für die Entrichtung der KapErtrSt auf die erhaltenen Zahlungen (Hess. FG v. 10.3.2017 – 4 K 977/14, EFG 2017, 656, rkr., Rz. 104). Dieser soll im Falle von Cum-/Ex-Geschäften nicht gelten (*Geisenberger in KSM*, § 36 Rz. D 118 [12/2020]).

Wirkung der rechtzeitigen und verspäteten Vorlage bei Erlass 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 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 Erg. zuzustimmen.

Keine materiell-rechtliche Bedeutung anderer Bescheinigungen: Für die LSt und den StAbzug für beschränkt Stpfl. nach § 50 Abs. 5 Satz 2 bestehen dagegen keine besonderen Nachweiserfordernisse. Jedes Beweismittel ist zugelassen (BFH v. 22.9.1978 – VI R 221/75, BStBl. II 1979, 55). Der LStAbzug wird regelmäßig durch die LStBescheinigung gem. § 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. 21.1.2000 – VII B 205/99, BFH/NV 2000, 1080; BFH v. 19.10.2001 – VI R 36/96, BFH/NV 2002, 340).

Bescheinigungspflicht bei beantragter Besteuerung nach § 32d Abs. 4 oder Abs. 6: Zur Vereinfachung und Entbürokratisierung des Besteuerungsverfahrens ist grds. bei Beantragung der Veranlagung von Kapitaleinkünften nach § 32d Abs. 4 oder bei Beantragung der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 keine Vorlage einer Bescheinigung iSv. § 45a Abs. 2 und 3 im Original mehr notwendig, um den KapErtrStEinbehalt anzurechnen (vgl. RegE, BTDrucks. 18/7457, 106). Nur wenn das FA die Vorlage der Bescheinigung verlangt, wird diese zur Anrechnungsvoraussetzung (RegE, BTDrucks. 18/7457, 106). Für steuerabzugspflichtige Einkünfte iSv. § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1, 2 und 6 Satz 2 KStG bleibt die Vorlagepflicht als materielle Anrechnungsvoraussetzung bestehen. Auch die Pflicht zur Ausstellung der StBescheinigung bleibt unverändert bestehen.

3. Anrechnung beim Wechsel von unbeschränkter zur beschränkter Steuerpflicht (Abs. 2 Nr. 2 Satz 5)

45b a) Zweck von Abs. 2 Nr. 2 Satz 5

Durch das JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) wurde Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 eingeführt. Er bestimmt die Verpflichtung zur Anrechnung der durch StAbzug erhobenen ESt, wenn während eines Kj. von der unbeschränkten zur beschränkten StPfl. gewechselt wird. Zweck der Neuregelung ist die Beseitigung von Zweifeln, wie mit StAbzugsbeträgen zu verfahren ist, die nach dem Wegzug entstehen und bei denen keine beschränkte StPfl. besteht (bspw. Zinsen). Bei diesen seien nach der Rechtslage vor Einf. der Regelung sowohl das WohnsitzFA des Stpfl.

als auch das BSFA des Schuldners der Kapitalerträge mit der Besteuerung befasst (BRDrucks. 503/20, 97). Um eine Zuordnung zu erleichtern, regelt Satz 5 die alleinige Zuständigkeit des WohnsitzFA des Stpfl. (BRDrucks. 503/20, 97).

b) In den Fällen des § 2 Abs. 7 Satz 3

45c

Besteht während eines Kj. sowohl unbeschränkte als auch beschränkte EStPflcht, sind die während der beschränkten EStPflcht erzielten inländ. Einkünfte nach § 2 Abs. 7 Satz 3 in eine Veranlagung zur unbeschränkten EStPflcht einzubeziehen (BRDrucks. 503/20, 97).

Im Rahmen dieser einheitlichen Veranlagung werden die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte zu den während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünften addiert. Die während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte sind unabhängig von der während der unbeschränkten StPflcht erzielten Einkünfte nach den für die beschränkte StPflcht maßgebenden Vorschriften der § 1 Abs. 4, §§ 49 ff. zu ermitteln.

Zum Tatbestand von § 2 Abs. 7 Satz 3 s. ausführl. § 2 Anm. 921 ff.

c) Durch Steuerabzug im Kalenderjahr des Wechsels erhobene Einkommensteuer, die auf Einkünfte entfällt, die weder der unbeschränkten noch der beschränkten Steuerpflicht unterliegen

45d

Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 gilt für alle dem StAbzug unterliegenden Einkünfte. Der Wortlaut stellt ohne nähere Differenzierung für die Anrechnung darauf ab, dass die anzurechnende ESt durch StAbzug erhoben worden ist, so dass alle dem StAbzug unterliegenden Einkünfte in die Regelung einbezogen sein sollen. Systematisch könnte jedoch aufgrund der Regelung zum zeitlichen Anwendungsbereich in § 52 Abs. 35b Satz 1 auf eine sachliche Einschränkung geschlossen werden, da die Regelung aus Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 nur für Kapitalerträge gelten soll, die nach dem 31.12.2020 zugeflossen sind. Insofern könnte auch der sachliche Anwendungsbereich entsprechend zu beschränken sein (*Loschelder in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 19).

In den Fällen des unterjährigen Wechsels von der unbeschränkten zur beschränkten EStPflcht nach § 2 Abs. 7 sind auch die nach dem Wegzug entstehenden StAbzugsbeträge nach Maßgabe von Abs. 2 Nr. 2 anzurechnen (*Gosch in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 9). Allein zuständig ist dafür das WohnsitzFA des Stpfl. im Kj. des Wechsels in die beschränkte StPflcht. Angerechnet werden auch StAbzugsbeträge, die auf stfreie Einkünfte entfallen (s. auch BTDrucks. 19/22850, 92; *Loschelder in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 19), da diese weder der unbeschränkten noch der beschränkten StPflcht unterliegen.

Der StAbzug muss im Jahr des Wechsels stattgefunden haben. Die Erhebung erfolgt durch StAbzug, sobald derjenige, der zum StAbzug verpflichtet ist, oder ein als Zahlstelle eingeschalteter Dritter den StAbzug vornimmt und die Steuer ordnungsgemäß einbehält, s. Anm. 39.

Angerechnet wird nur, soweit der StAbzug sich auf in der Veranlagung erfasste Einkünfte bezieht, s. Anm. 38.

45e **d) § 37 Abs. 2 AO findet insoweit keine Anwendung (Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 Halbs. 2)**

Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 Halbs. 2 schließt eine Erstattung nach § 37 Abs. 2 AO aus.

IV. Anrechnung der Forschungszulage (Abs. 2 Nr. 3)

45f **1. Anrechnung auf die Einkommensteuer**

Die Anrechnung soll zu einer möglichst schnellen Förderung führen. Daher soll die Forschungszulage nicht nur auf die ESt oder KSt angerechnet werden, die für den VZ erhoben wird, für den die Forschungszulage gewährt wurde. Vielmehr kann die Forschungszulage bei der zeitlich nächsten Festsetzung der ESt oder KSt angerechnet werden. Damit wird eine möglichst frühzeitige Anrechnung – und ggf. Auszahlung – im Rahmen der nächsten Veranlagung zur ESt oder KSt ermöglicht (vgl. BTDrucks. 19/14875, 39).

Die Anrechnung bewirkt eine Auszahlung, wenn und soweit die Zulage die festgesetzte und ggf. um anzurechnende StBeträge oder Vorauszahlungen geminderte ESt/KSt übersteigt (BTDrucks. 19/14875, 37). Die Auszahlung erfolgt nach dem ausdrücklich in der Gesetzesbegründung formulierten Willen des historischen Gesetzgebers als StErstattung, so dass diese keine stpfl. Einnahme darstellt (BTDrucks. 19/25160, 209). Das Erg. wird kritisiert (*Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 20; § 4 Rz. 460 mwN bei „Zulage/Zuschüsse“) und die Besteuerung als BE gefordert. Auch wenn die Begr. dieser Auffassung zu Recht darauf hinweist, dass die Forschungszulage systematisch keine StVergütung ist und nicht auf einem „Überschuss angerechneter Steuerzahlungen“ beruht, muss dennoch der Wille des Gesetzgebers in seiner Klarheit beachtet und der technischen Umsetzung in § 36 Abs. 2 Nr. 3 die Wirkung zugesprochen werden, dass etwaige Auszahlungen qualitativ StErstattungen sind, weil sie im Rahmen des stl. Erhebungsverfahrens ausgezahlt werden.

45g **2. Nach § 10 Forschungszulagengesetz festgesetzte Forschungszulage (Abs. 2 Nr. 3 Satz 1)**

Die Forschungszulage wird gem. § 10 Abs. 1 Forschungszulagengesetz (ForschFördG v. 14.12.2019, BGBl. I 2019, 2763; BStBl. I 2020,122) in einem eigenen Bescheid festgesetzt. Diese ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 ForschFördG bei der „nächsten erstmaligen“ Festsetzung der ESt oder KSt vollständig auf die festgesetzte Steuer anzurechnen (s. auch BTDrucks. 19/14875, 39). Die Festsetzung der Forschungszulage ist – entsprechend der StFestsetzung für die Anrechnung, vgl. Anm. 24 – für die Anrechnungsverfügung verbindlich. Im Sinne der Rspr. zum verfahrensrechtl. Verhältnis der StFestsetzung zur Anrechnungsverfügung entfaltet diese Festsetzung für die Anrechnungsverfügung eine ähnliche Bindungswirkung, wie sie einem Grundlagenbescheid zukommt.

46 **3. Gesondert und einheitlich festgestellte Forschungszulage (Abs. 2 Nr. 3 Satz 2)**

Wenn Mitunternehmenschaften die Forschungszulage beantragt haben, wird der anzurechnende Anteil gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 ForschFördG gesondert und einheitlich gegenüber den Mitunternehmern unter Berücksichtigung des Gewinnvertei-

lungsschlüssels nach § 10 Abs. 2 Satz 3 ForschFördG festgestellt. Die Anrechnung erfolgt gem. § 10 Abs. 2 Satz 1 ForschFördG im Rahmen der Veranlagung der einzelnen Mitunternehmer, weil nur sie stpfl. sind. Eine Anrechnung kann daher nur auf ihre ESt oder KSt erfolgen (*Loschelder in Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 20).

V. Anrechnung des nicht zum Abzug gebrachten Unterschiedsbetrags in den Fällen des § 32c Abs. 1 Satz 2 (Abs. 2 Nr. 4)

1. Unterschiedsbetrag iSv. § 32c Abs. 1 Satz 2

46a

Abs. 2 Nr. 3 stellt bei der Anrechnung auf einen Unterschiedsbetrag ab, der in § 32c Abs. 1 Satz 2 als Differenz zweier Summen geregelt wird: Von der Summe der tariflichen ESt aus einem bestimmten Betrachtungszeitraum für stpfl. Einkünfte aus LuF iSv. § 13 soll die Summe einer fiktiven ESt für dieselben Einkünfte für denselben Betrachtungszeitraum abgezogen werden, um diesen Unterschiedsbetrag zu ermitteln. Die dafür erforderliche fiktive ESt auf land- und forstw. Einkünfte wird nach § 32c Abs. 2 berechnet. Das Bestehen eines Unterschiedsbetrags nach § 32c Abs. 1 Satz 2 setzt dabei voraus, dass die Summe der tariflichen ESt auf die Einkünfte iSv. § 13 höher ist als die Summe der fiktiven ESt auf dieselben Einkünfte (vgl. RegE, BTDrucks. 18/10237, 11).

Dieser Unterschiedsbetrag gehört aufgrund seiner tatbestandlichen Anknüpfung an die tarifliche ESt systematisch noch zum Festsetzungsverfahren, so dass er zunächst bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt gem. § 2 Abs. 6 Satz 1 zu berücksichtigen ist. Diese Einordnung ist zwingend und sie erklärt die Bedeutung, die für den Unterschiedsbetrag im Rahmen der Anrechnung nach Abs. 2 Nr. 3 verbleibt: Der Unterschiedsbetrag wird nur dann im Rahmen der Steuererhebung berücksichtigt, wenn er nicht im Rahmen der Steuerfestsetzungen berücksichtigt werden konnte.

2. Fehlender Abzug des Unterschiedsbetrags

46b

Der Unterschiedsbetrag darf gem. Abs. 2 Nr. 3 nicht zum Abzug gebracht worden sein. Dieses Tatbestandsmerkmal regelt das Verhältnis zwischen der Berücksichtigung des Unterschiedsbetrags im Festsetzungsverfahren und im Erhebungsverfahren. Als Tatbestandsmerkmal einer Steuererhebungsvorschrift stellt es sicher, dass der Unterschiedsbetrag nicht bereits die Steuerschuld iSd. festzusetzenden ESt gem. § 2 Abs. 6 Satz 1 gemindert hat. Es darf zu keiner mehrfachen Berücksichtigung kommen. Der Unterschiedsbetrag darf daher nicht in der festzusetzenden ESt für den VZ berücksichtigt worden sein, um im Rahmen der Erhebung angerechnet zu werden.

3. Übersteigen des Unterschiedsbetrags der tariflichen Einkommensteuer

46c

Nach dem Wortlaut setzt die Anrechnung außerdem voraus, dass der Unterschiedsbetrag höher sein muss als die tarifliche ESt des letzten VZ im Betrachtungszeitraum. Nur wenn der Unterschiedsbetrag die tarifliche ESt des letzten VZ im Betrachtungszeitraum übersteigt, verbleibt ein Betrag, der im Wege der Anrechnung bei der Erhebung der ESt berücksichtigt werden kann. Das Tatbestandsmerkmal ist daher deklaratorischer Natur.

47 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 €	9 811,54 €
	14,16 €	<u>2 373,66 €</u>
	<u>117,34 €</u>	
	158,05 €	12 185,20 €
Aufrundung auf	159,00 €	12 186,00 €
Summe der Abzugsbeträge	12 345,00 €	

Einkommensteuervorauszahlungen 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 Geisenberger in KSM, § 36 Rz. G 1 [12/2020]).

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 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 Magdeburg v. 8.3.2002 – S 0160 – 4 – St 313a, AO-Kartei ST, § 37 Karte 2, Erstattung überzahlter Einkommensteuer 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; BayLfSt. v. 12.2.2009 – S 0160. 1. 1 – 1/1 St 41, StEd. 2009, 218, Erstattung überzahlter Einkommensteuer bei zusammen veranlagten Ehegatten.

I. Abschlusszahlung (Abs. 4 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 Anrechnungsverfügung eine Abschlusszahlung ausgewiesen wird (BFH v. 18.7.2000 – VII R 32, 33/99, BStBl. II 2001, 133; FG München v. 17.5.2001, EFG 2001, 1285, 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 (Abs. 4 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. Zum Verhältnis von Anrechnung und Erstattung bei Ehegatten vgl. Anm. 52 ff.

Zurechnung: Die Zurechnung des Erstattungsanspruchs erfolgt in Zweifelsfällen entsprechend der Anrechnungsberechtigung (s. Anm. 35). Maßgeblich ist – wie bei der Zurechnung des Erstattungsanspruchs unter Ehegatten (s. Anm. 52) –, auf

wessen Rechnung die betreffende Leistung erfolgt ist (BFH v. 25.8.2020 – VI B 1/20, BFH/NV 2021, 13).

- ▶ *Eine nicht geschuldete und aus diesem Grund zu Unrecht an das Finanzamt abgeführte Lohnsteuer* ist auf die ESt des ArbN anzurechnen, nicht aber dem ArbG zu erstatten (BFH v. 25.8.2020 – VI B 1/20, BFH/NV 2021, 13).
- ▶ *Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer kein Gehalt und führt er den Lohnsteuerabzug dennoch durch*, so liegt eine rechtsgrundlose Steuerzahlung des ArbG vor. Deshalb ist in einem solchen Fall nicht der ArbN, sondern der ArbG steuererstattungsberechtigt (BFH v. 25.8.2020 – VI B 1/20, BFH/NV 2021, 13).

Entsprechend ist bei Erstattungsansprüchen bei anderen Abzugsbeträgen zu verfahren.

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. 7.3.1968 – IV R 178/76, BStBl. II 1968, 496; BFH v. 22.5.1979 – VIII R 58/77, BStBl. II 1979, 639; BFH v. 6.2.1990 – VII R 86/88, BStBl. II 1990, 523; BFH v. 26.4.1994 – VII R 109/93, BFH/NV 1994, 839; FG Köln v. 20.6.2000 – 8 K 8121/98, EFG 2000, 974, rkr.; *Ettlich in Blümich*, § 36 Rz. 247 (7/2019); *Hein*, DStR 1990, 301; *Gosch in Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 19; *Loschelder*, AO-StB 2001, 268; *Drüen in Tipke/Kruse*, § 37 AO Rz. 42 (10/2020); 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. 18.12.1986 – I R 52/83, BStBl. II 1988, 521; BFH v. 28.11.1990 – V R 117/86, BStBl. II 1991, 281; *Geisenberger in KSM*, § 36 Rz. H 17 (12/2020).

- ▶ *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 Erg. 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 ausbezahlt“. 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 vom Erl. des EStBescheids und nicht vom 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. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453; BFH v. 10.7.2008 – VII B 194/07, BFH/NV 2008, 1802; 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 Rz. 84 [10/2020]). 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. 29.10.2007 – VII B 4/07, BFH/NV 2008, 330; BFH v. 17.2.2010 – VII R 37/08, BFH/NV 2010, 1078; 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, Rz. 3.2; *Tormöhlen in Korn*, § 36 Rz. 58 [5/2020]). Dasselbe muss gelten, wenn die

Ehepartner getrennt leben, da die Zurechnung nicht an die Ehe als 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. 30.9.2008 – VII R 18/08, BStBl. II 2009, 38; BFH v. 17.12.2009 – VII B 20/09, BFH/NV 2010, 834; BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607; BFH v. 13.5.2015 – VII R 38/14, BFH/NV 2015, 1346, Rz. 11; 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. 4.11.2003 – VII B 382/02, BFH/NV 2004, 314; BFH v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453; BFH v. 30.9.2008 – VII R 18/08, BStBl. II 2009, 38; BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607; BFH v. 13.5.2015 – VII R 38/14, BFH/NV 2015, 1346, Rz. 12; 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. 30.1.2004 – VII B 157/03, juris; BFH v. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453; vgl. auch OFD Magdeburg v. 8.3.2002 – S 0160 – 4 – St 313a, AO-Kartei St § 37, AO Karte 2, Rz. 3.1.2), Abreden im Innenverhältnis zwischen den Ehegatten (vgl. *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 37 AO Rz. 82 [10/2020]) 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. 15.11.2005 – VII R 16/05, BStBl. II 2006, 453, mwN; BFH v. 4.5.2006 – VII B 311/05, BFH/NV 2006, 1445). 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, 2003, Rz. 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, Rz. 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). Da für das FA der erkennbare Tilgungswille zum Zeitpunkt der Zahlung maßgebend ist, werden selbst Zah-

lungen eines Ehegatten nach der Scheidung wie Zahlungen im Rahmen einer intakten Ehe behandelt, wenn kein abweichender Tilgungswille durch den Stpfl. deutlich gemacht worden ist (BFH v. 13.5.2015 – VII R 38/14, BFH/NV 2015, 1346, Rz. 14).

b) Ausbleiben der Zusammenveranlagung nach Leistung der Vorauszahlungen

53

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. 10.11.1987 – VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41; BFH v. 13.2.1996 – VII R 89/95, BStBl. II 1996, 436; 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. 10.11.1987 – VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41; BFH v. 8.1.1991 – VII R 18/90, BStBl. II 1991, 442). Hat der Erstattungsgläubiger allerdings durch ihm zurechenbares Verhalten die Fehlüberweisung verursacht, muss er diese gegen sich gelten lassen (BFH v. 10.11.1987 – VII R 171/84, BStBl. II 1988, 41; BFH v. 8.1.1991 – VII R 18/90, BStBl. II 1991, 442; BFH v. 24.9.1991 – VII R 157/87, BFH/NV 1992, 505; BFH v. 12.7.1994 – VII B 79/94, BFH/NV 1995, 179).

III. Erstattung bei Zusammenveranlagung (Abs. 4 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. 9.12.1959 – II 189/56 U, BStBl. III 1960, 180; BFH v. 19.10.1982 – VII R 55/80, BStBl. II 1983, 162; BFH v. 18.9.1990 – VII R 99/89, BStBl. II 1991, 47; BFH v. 2.2.1995 – VII R 105/94, BFH/NV 1995, 781; BFH v. 13.3.1997 – VII R 39/96, BStBl. II 1997, 522; BFH v. 21.2.2000 – VII B 157/99, BFH/NV 2000, 941; BFH v. 10.7.2008 – VII B 194/07, BFH/NV 2008, 1802; *Ettlich in Blümich*, § 36 Rz. 250 (7/2019).

Erfüllungswirkung der Auszahlung: Abs. 4 Satz 3 bestimmt für zusammen veranlagte 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. 5.4.1990 – VII R 2/89, BStBl. II 1990, 719; BFH v. 2.2.1995 – VII R 105/94, BFH/NV 1995, 781; 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. 13.2.1996 – VII R 89/95, BStBl. II 1996, 436; BFH v. 14.12.2007 – III B 102/06, BFH/NV 2008, 526; 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., dass die Vermutung für unwiderleglich hält; zust. *Zimmermann*, EFG 2008, 1554). 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 entfallenden 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). 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. 12.1.1988 – VII R 66/87, BStBl. II 1988, 406; BFH v. 12.6.1990 – VII R 69/89, BStBl. II 1991, 493; BFH v. 18.12.2001 – VII R 56/99, BStBl. II 2002, 214; 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. 5.4.1990 – VII R 2/89, BStBl. II 1990, 719; BFH v. 8.1.1991 – VII R 18/90, BStBl. II 1991, 442; 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. 12.3.1991 – VII S 30/90, BFH/NV 1992, 145; BFH v. 13.2.1996 – VII R 89/95, BStBl. II 1996, 436).
- ▶ *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.

56–58 Einstweilen frei.

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; *Lindwurm*, Anordnen, Annehmen und Ablehnen von Sicherheitsleistungen – Überlegungen zum Rechtsschutz gegen die Entscheidungen der Finanzbehörden, DStZ 2006, 328 – 336; *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/Spengel*, 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 2012, 267; *Körner*, Europarechtliches Verbot der Sofortbesteuerung stiller Reserven beim Transfer ins EU-Ausland, IStR 2012, 1; *Mitschke*, National Grid Indus – Ein Pyrrussieg für die Gegner der Sofortbesteuerung? Zugleich eine Erwiderung auf Körner, IStR 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, IStR 2012, 49; *Musil*, Die ATAD-Richtlinien – Ein Paradigmenwechsel in der Steuerpolitik der EU?, FR 2018, 933; *Hagemann/Link*, Ent- und Verstrickung nach dem ATAD-Umsetzungsgesetz – Änderungen im EStG und KStG, IWB 2021, 471; 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, wird aber auch vom Tatbestand des § 4g in Bezug genommen. Inhaltlich steht er im Zusammenhang zur Rspr. zur finalen Entnahmetheorie und finalen Betriebsausgabe sowie zur Gesetzgebung des SEStEG, die zum Ziel hatte, die früheren Rechtsprechungsgrundsätze 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. Abs. 5 stellt nach der Vorstellung des Gesetzgebers die Grundregelung für die zeitliche Streckung der Besteuerung des Entstrickungsgewinns dar (Referenten-Entw. v. 24.03.2020, 57).

Abs. 5 wurde durch das ATADUmsG reformiert. Er setzt Art. 5 der ATAD (RL (EU) 2016/1164) um. Satz 1 enthält die für den gesamten Absatz 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 in einem Katalog die Ereignisse, die zu einer Fälligstellung der offenen StSchuld innerhalb eines Monats nach dem

Ereigniseintritt führen. Die Sätze 6 bis 8 regeln die Erklärungs-, Anzeige- und Mitwirkungspflichten, die den Steuerpflichtigen treffen, die mit der Stundung der Steuerschuld verbunden sind, sowie die Folgen von Pflichtverletzungen.

II. Antrag auf Stundung und Ratenzahlung der festgesetzten Steuer (Abs. 5 Satz 1)

1. Tatbestand der Stundung iSv. § 36

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

60

Satz 1 wurde durch das ATADUmsG nur redaktionell verändert, ohne dass damit inhaltliche Veränderungen verbunden waren (vgl. *Loschelder* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 29).

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 BRat 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 FG Rhld.-Pf. v. 7.1.2011 – 1 V 1217/10, IStR 2011, 308 [312], rkr., in dem der Rspr. des BFH auch nach dem SE-StEG 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 ausländ. Steuer aufgrund eines DBA oder § 34c,
- Änderung der bilateralen Rechtslage durch Einf. der Freistellungsmethode bei unbeschränkter StPflcht,
- Beendigung des Besteuerungsrechts Deutschlands an den Einkünften einer BS bei beschränkter SPflcht.

Einstweilen frei.

61–64

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 BRat 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.

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

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 ausländ. BS 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]; aA *Gosch* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 28), die die FinVerw. durch den Betriebsstättenenerlass (BMF v. 25.8.2009 – IV B 5 – S 1341/07/10004, 2009/0421117, BStBl. I 2009, 888, Rz. 2.4) konkretisiert hat (vgl. dazu *Jacobs/Endres/Spengel*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, 687 ff.; s. § 49 Anm. 260 ff.).

67 d) **Gewährleistung von Amts- und Beitreibungshilfe durch den Zuzugs-Mitgliedstaat**

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). Die Änderung durch das AmtshilfeRLUmG, die zu einer Anpassung des Wortlauts an das in Kraft getretene EU-Amtshilfegesetz geführt hat, ist redaktioneller und nicht inhaltlicher Natur. Entscheidend ist die abstrakte Möglichkeit der Amtshilfe durch den anderen Mitgliedstaat entsprechend der neuen AmtshilfeRL. Diese Auffassung steht mit der bisherigen Rspr. des EuGH zur alten AmtshilfeRL im Einklang, nach der einen Mitgliedstaat zwar keine Pflicht zu einem Informationsersuchen trifft (vgl. EuGH v. 27.1.2009 – C-318/07 – Persche, BStBl. II 2010, 440, Rz. 64), die Möglichkeit der Amtshilfe jedoch genügt, um nationale Vorschriften als unionsrechtswidrig zu qualifizieren, die unter Außerachtlassung der Amtshilfe-Option mit einer wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt wurden.

68 **2. Rechtsfolge nach Satz 1: Stundung und Ratenzahlung**

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/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 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/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 29). Wird die Höhe der zu entrichtenden Raten nicht im Leistungsgebot ausdrücklich benannt, so sollte eine unverbindliche Benachrichtigung gegenüber dem Stpfl. erfolgen.

Die Anordnung einer Sicherheitsleistung gemäß Abs. 5 Satz 3 HS. 2 (s. Anm. 70) hat aufgrund des eingeräumten Ermessens Entscheidungscharakter und damit VA-Qualität. Obwohl die Festsetzung der Sicherheitsleistung im Allgemeinen nur eine Nebenbestimmung im Sinne von § 120 AO bildet und in diesem Fall nicht selbständig anfechtbar ist, spricht das Fehlen einer Ratenfestsetzung und die Regelung der Raten durch Abs. 5 Satz 1 dafür, dass die Anordnung der Sicherheitsleistung durch einen eigenständigen VA erfolgt.

Europarechtskonforme Auslegung: In der Entsch. National Grid Indus zur niederländischen Schlussbesteuerung (EuGH v. 29.11.2011 – C-371/10, ABl. EU 2012 Nr. C 32, 9 = FR 2012, 25) hat der EuGH die grundsätzliche Rechtfertigungsmöglichkeit der Entstrickungsbesteuerung anerkannt, die aufgrund der stl. 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 (Rz. 81), und
- dass eine nationale Regelung, die dem Stpfl. bei Wegzug ein Wahlrecht zwischen einer Sofortbesteuerung ohne zusätzlichen Dokumentationsaufwand und einem Steueraufschub mit der Verpflichtung, den Verbleib des WG weiterhin zu dokumentieren, eröffnet, gerechtfertigt werden könne (Rz. 73).

Der EuGH hat die Unionsrechtskonformität der §§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, 20, 21 Abs. 2 Sätze 3 bis 6 UmwStG in den Folgeentscheidungen DMC (EuGH v. 23.1.2014 – C-164/12, ABl. EU 2014 Nr. C 93, 6 = IStR 2014, 106) und Verder LabTec (EuGH v. 21.5.2015 – C-657/13, ABl. EU 2015 Nr. C 236, 11 = IStR 2015, 440) festgestellt und damit die Streitigkeiten um die Vereinbarkeit der deutschen Stundungsregelungen mit der Niederlassungsfreiheit entschieden (s. Anm. 6). Auch der Steueraufschub um fünf Jahre ist als verhältnismäßige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen. Die an dieser Stelle vorgebrachte Kritik wird daher nicht mehr aufrechterhalten (s. dazu die frühere Kommentierung – Stand April 2012 –, abrufbar im HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Dass der Zeitraum von fünf Jahren nun durch Art. 5 Abs. 2 ATAD (RL (EU) 2016/1164) verbindlich vorgegeben und damit mehr als ein verhältnismäßiger Mindeststandard im Sinne der Rspr. des EuGH geworden ist (*Musil*, FR 2018, 933 (936)), ist unproblematisch.

III. Fälligkeit und Zinslosigkeit der Jahresraten (Abs. 5 Satz 2)

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. Juli der Folgejahre fällig. Als Ausnahme zu Satz 2 bestimmt Satz 4, dass die noch ausstehenden Raten innerhalb eines Monats, nach dem Eintritt eines der aufgezählten Ereignisse fällig werden. Die regulären Tilgungszeitpunkte gem. Satz 2 bleiben davon aber unberührt, so dass die Fälligkeit zum 31. Juli durch die Erfüllung eines Ausnahmetatbestandes aus Abs. 5 Satz 4 nicht hinausgeschoben, sondern nur vorgezogen werden kann. Dies folgt aus Satz 4 Halbs. 2, der anordnet, dass die regelmäßige Fälligkeit nicht aufgehoben wird.

70 IV. Verzinsung und Sicherheitsleistung (Abs. 5 Satz 3)

Abs. 5 Satz 3 Hs. 1 bestimmt, dass die Jahresraten nicht zu verzinsen sind. Der Gesetzgeber hat den durch die ATAD (RL (EU) 2016/1164) für die Umsetzung eingeräumten Gestaltungsspielraum insofern genutzt, um für natürliche Personen und Körperschaften gleichermaßen keine Zinspflicht zu begründen.

Im zweiten Halbsatz wird geregelt, dass die Stundung und Ratenzahlung in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung erfolgen soll. Da keine tatbestandlichen Vorgaben bestehen, der Behörde jedoch Ermessen in dem Sinne eingeräumt worden ist, dass die Anordnung der Sicherheitsleistung die Regel und das Absehen von der Stellung von Sicherheiten die Ausnahme sein soll, sollten mit dem Antrag im Sinne von Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 65) die Umstände dargelegt werden, die einen Verzicht auf die Sicherheitsleistung rechtfertigen.

Die Anordnung der Sicherheitsleistung stellt einen selbständigen VA dar (s. Anm. 68), der unabhängig von der begünstigenden Stundung anfechtbar ist (vgl. zum Rechtsschutz *Lindwurm*, DStZ 2006, 328). Der Wortlaut des Abs. 5 Satz 3 Hs. 2, dass „*sie (gemeint sind ‚die Jahresraten‘) in der Regel nur gegen Sicherheitsleistung zu gewähren sind*“, ist so zu verstehen, dass allein die Sicherheitsleistung ins Ermessen gestellt ist und nicht der Besteuerungsaufschub.

Als Sicherheitsleistungen können die Sicherheiten im Sinne von § 241 AO gestellt werden.

Durch die Formulierung einer Soll-Vorschrift (s. dazu *Geis in Schoch/Schneider*, VwVfG, § 40 Rz. 26 (7/2020)) kann das Finanzamt nur in Ausnahmefällen aus wichtigen Gründen oder wegen einer Atypik des Einzelfalls von der vorgegebenen Rechtsfolge abweichen (vgl. BVerwG v. 28.2.1973 – VIII C 49/72, BVerwGE 42, 26 m.w.N.). Mit der Formulierung als „Soll“ ist der Gesetzgeber von den Vorgaben aus Art. 5 Abs. 3 Unterabs. 2 und 3 ATAD (RL (EU) 2016/1164) abgewichen (*Gosch in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz 28b). Danach kann (gegenüber Körperschaften vgl. Art. 1 Abs. 1 ATAD) der Zahlungsaufschub von einer Sicherheitsleistung nur bei nachweislichem und tatsächlichem Nichteinziehungsrisiko abhängig gemacht werden. Im Anwendungsbereich der ATAD (RL (EU) 2016/1164) ist das Ermessen richtlinienkonform zu reduzieren und die Anordnung der Sicherheitsleistung in der Folge nur dann rechtmäßig, wenn das Risiko der Nichteinziehbarkeit der Raten nachweisbar ist. Die Darlegungslast trifft im Anwendungsbereich der ATAD die Finanzbehörde. Außerhalb des Anwendungsbereichs der ATAD (vgl. Art. 1, RL (EU) 2016/1164) besteht hingegen keine entsprechende Pflicht zur Ermessensreduktion, so dass u.E. – entsprechend dem Wortlaut – die Sicherheitsleistung grundsätzlich angeordnet werden kann und der Steuerpflichtige die Darlegungslast für das Bestehen eines Ausnahmefalls trägt. Die Einschät-

zung des Gesetzgebers, in diesen Fällen von einem grundsätzlich hinreichenden Risiko der Uneinbringlichkeit auszugehen, da im Inland regelmäßig kein dem unmittelbaren Vollstreckungszugriff unterliegendes Vermögen mehr vorhanden sein wird (*Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 (474)), wird man dadurch gerecht.

V. Fälligkeit durch Entstrickung (Abs. 5 Satz 4)

71

Abs. 5 Satz 4 ist durch das ATADUmsG an die zwingenden Vorgaben aus Art. 5 Abs. 4 ATAD (RL (EU) 2016/1164) angepasst worden (vgl. *Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 (474)). Satz 4 enthält daher nun fünf Gründe, die zur Fälligkeitstellung der noch nicht entrichteten Steuer innerhalb eines Monats nach Eintritt des in Satz 4 benannten Ereignisses führen. Die Vorgaben der ATAD (RL (EU) 2016/1164) wurden nahezu wortgetreu in Abs. 5 Satz 4 übernommen (*Hagemann/Link*, IWB 2021, 471 (474)).

Die Nr. 1 und 2 knüpfen an Veränderungen der Verstrickung der Wirtschaftsgüter im Sinne des Abs. 5 Satz 1 an. Der Tatbestand aus Nr. 3 setzt hingegen eine Veränderung der Steuerpflichtigkeit voraus. Die Nr. 4 und 5 regeln die Beendigung des Besteuerungsaufschubs aufgrund der Gefährdung des Steueranspruchs durch die Verschlechterung der Vermögenssituation des Steuerpflichtigen (Insolvenz, Abwicklung, Nr. 4) oder die Verletzung seiner Pflichten (Nr. 5). Die objektive Feststellungslast für die fälligkeitsauslösenden Umstände trägt die Finanzverwaltung (*Gosch in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 29).

Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 normiert als Tatbestand für die Fälligkeitstellung, dass ein Wirtschaftsgut im Sinne des Satzes 1 veräußert, entnommen, in andere als die in Satz 1 genannten Staaten verlagert oder verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt wird. Da nach dem Wortlaut bereits die Änderung der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes genügt, um den Besteuerungsaufschub zu beenden, könnte erwogen werden, entweder nur die Stundung für den Anteil der Steuer zu beenden, der auf das Wirtschaftsgut entfällt, oder die Steuer insgesamt fällig zu stellen. U.E. ist aus Gründen der Verhältnismäßigkeit die Auslegung vorzugswürdig, die nur zur Fälligkeit der anteiligen Steuer führt.

Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 führt inhaltlich unverändert die Regelung aus Abs. 5 Satz 4 a.F. fort. Bei Einstellung, Veräußerung oder Verlegung des Betriebs/Teilbetriebs in einen anderen EU-/EWR-Staat ist die noch ausstehende Steuer innerhalb eines Monats nach dem vorbeschriebenen Ereignis fällig. Nach dem Wortlaut der Regelung löst das tatsächliche Handeln des StPfl (Sitzverlegung) die negative Folge der vorzeitigen Fälligkeit der noch ausstehenden Steuer aus. Der Tatbestand aus Abs. 5 Satz 4 wird daher nicht durch den Brexit ausgelöst (*Gosch in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 EStG, Rz. 27; Loschelder in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 36 Rz. 28).

Nach Abs. 5 Satz 4 Nr. 3 tritt eine vorzeitige Fälligkeit der noch nicht entrichteten Steuer ein, wenn der Steuerpflichtige aus der inländischen unbeschränkten Steuerpflicht oder der unbeschränkten Steuerpflicht in den in Satz 1 genannten Staaten ausscheidet oder in einem anderen als den in Satz 1 genannten Staaten ansässig wird.

- Die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland wird durch die Aufgabe des Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthaltes im Sinne von § 1 Abs. 1, Abs. 4 EStG beendet.

- ▶ Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht in den im Satz 1 genannten Staaten richtet sich nach dem dort jeweils geltenden Recht.
- ▶ Die Begründung einer neuen Ansässigkeit in einem anderen als den in Satz 1 genannten Staat ist nach den Regelungen abkommensrechtlichen Regelungen zu bestimmen.

Die Beendigung des Steueraufschubs nach Abs. 5 Satz 4 Nr. 4 knüpft an die Anmeldung der Insolvenz des Steuerpflichtigen oder dessen Abwicklung an.

Für den Zeitpunkt der Beendigung des Besteuerungsaufschubs wegen Insolvenzanmeldung ist auf den Zeitpunkt der Antragstellung abzustellen, für die Beendigung des Besteuerungsaufschubs wegen Abwicklung auf den Zeitpunkt der Beschlussfassung der Gesellschafter.

Abs. 5 Satz 4 Nr. 5 bestimmt, dass die Fälligkeit eintritt, wenn der Steuerpflichtige seinen Verpflichtungen im Zusammenhang mit den Ratenzahlungen nicht nachkommt und er über einen angemessenen Zeitraum von bis zu maximal zwölf Monaten keine Abhilfe für seine Situation schafft. Der Tatbestand ist vor allem im Zusammenhang mit den Pflichten aus den Sätzen 6 bis 8 des Absatzes 5 zu sehen, in denen die verschiedenen Erklärungs- und Anzeigepflichten geregelt sind.

Ein Verstoß gegen diese Pflichten über einen Zeitraum, in dem die Erfüllung der Pflichten angemessen wäre, löst als Sanktion die Fälligkeit der aufgeschobenen Steuer aus. Die Angemessenheit stellt einen unbestimmten Rechtsbegriff dar: Das tatsächliche Vorliegen der Angemessenheit kann gerichtlich vollständig überprüft werden. Die Angemessenheit der Zeitspanne ist dabei für jeden Einzelfall zu beurteilen, wobei die zeitliche Höchstgrenze von zwölf Monaten zu beachten ist.

72 VI. Anpassung der Jahresraten (Abs. 5 Satz 5)

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.

73 VII. Anzeigepflicht und Entstrickung bei Pflichtverletzung (Abs. 5 Sätze 6 bis 8)

Der Besteuerungsaufschub geht mit Erklärungs- und Anzeigepflichten einher, um sicherstellen zu können, dass die Voraussetzungen für die Stundung der Steuer im Sinne von Absatz 5 Satz 1 erfüllt worden sind.

Der Steuerpflichtige ist gemäß Absatz 5 Satz 6 verpflichtet, jährlich zusammen mit seiner Steuererklärung oder, falls keine Steuererklärungspflicht besteht, zum 31.7. anzuzeigen, ob die Stundungsvoraussetzungen weiterhin bestehen (*Gosch in Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 28b).

Satz 7 enthält die von Satz 6 unabhängige Verpflichtung des Steuerpflichtigen, den Eintritt eines Ereignisses nach § 36 Abs. 5 S. 4 anzuzeigen. Diese Anzeige an die Behörde hat gemäß Absatz 5 Satz 7 „unverzüglich“ zu geschehen bzw. gemäß Satz 8 mit der nächsten Steuererklärung, falls diese abzugeben ist und ein Ereignis im Sinne von Absatz 5 Satz 4 Nr. 1 vorliegt.

Bei einem Verstoß gegen diese Pflichten tritt als zwingende Rechtsfolge die rückwirkende Fälligkeit der noch nicht entrichteten Jahresraten ein, und zwar zum 1.8. des vorangegangenen Jahres, frühestens aber einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids (vgl. *Gosch* in *Kirchhoff/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 36 Rz. 28b).

G. ABC zur Entstehung und Tilgung der Einkommensteuer

74

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: Siehe Anm. 55; Tilgungswirkung bei zusammen veranlagten Ehegatten s. Anm. 55.

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

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

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

Aufrundung der Abzugsteuer: Siehe 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: Siehe 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.

Einkommensteuervorauszahlung: 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: Siehe Anm. 42.

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

Erfüllung des Erstattungsanspruchs: Siehe Anm. 55.

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

Ermessensentscheidung: Auszahlung an einen der zusammen veranlagten Ehegatten, s. Anm. 55.

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

Feststellungslast: Siehe Anm. 11.

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

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

Kapitalertragsteuer: Siehe Anm. 37, 43; Bescheinigung s. Anm. 45a.

Lohnsteuer: Siehe Anm. 37; Bescheinigung s. Anm. 45a.

Rechtsbehelfe: Siehe Anm. 31.

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

Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen: Siehe Anm. 37; Besonderheiten s. Anm. 43.

Steuerbescheinigung: Siehe Anm. 45a.

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

Verfassung: Siehe Anm. 4.

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

Versagung der Anrechnung von Abzugsteuern: Siehe Anm. 21.

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

Zeitpunkt der Erfassung der Steuerabzugsbeträge: Siehe Anm. 42.