



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

BEARBEITET VON

REFERAT/PROJEKT IV C 1

TEL +49 (0) 30 18 682-0

FAX +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM

BETREFF **Anwendungsfragen zur Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG**

GZ **IV C 1 - S 2299/16/10002**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Anwendung des § 36a EStG Folgendes:

I. Allgemeines

1. Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums

Um bei Kapitalerträgen i. S. d. § 36a EStG eine Steueranrechnung von Kapitalertragsteuer nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 EStG zu erlangen, ist das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum an den zugrunde liegenden Aktien Voraussetzung. Dies ergibt sich aus § 20 Absatz 5 Satz 1 und 2 EStG, wonach der Anteilseigner Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG erzielt. Anteilseigner ist derjenige, der im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile im Sinne des § 39 Absatz 2 Nummer 1 Satz 1 AO ist.

2. Anwendungsgrundsätze

§ 36a EStG soll verhindern, dass die Besteuerung von Dividenden umgangen wird. Wenn eine Steuerumgestaltung ausgeschlossen ist oder unwahrscheinlich erscheint, so ist dieser Umstand bei der Anwendung des § 36a EStG zu berücksichtigen. Insbesondere können Nachweisanforderungen an die Steuerpflichtigen reduziert werden.

II. Erweiterte Anrechnungsvoraussetzungen

1. Mindesthaltedauer

Die Anrechnung setzt nach § 36a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 2 EStG voraus, dass der Steuerpflichtige innerhalb eines Zeitraums von 45 Tagen vor und 45 Tagen nach der Fälligkeit der Kapitalerträge an mindestens 45 Tagen ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile oder Genussscheine ist.

a. Fälligkeit der Kapitalerträge

Die Fälligkeit der Kapitalerträge bestimmt sich bei Aktien nach dem Gewinnverteilungsbeschluss der Hauptversammlung, bei Genussscheinen nach den Emissionsbedingungen. Beschließt die Hauptversammlung über die Höhe der Gewinnausschüttung, fehlt aber ein Beschluss über den Tag der Auszahlung, so gilt entsprechend § 44 Absatz 2 Satz 2 EStG der Tag nach der Beschlussfassung als Tag der Fälligkeit, sofern sich keine abweichende Fälligkeit durch eine gesetzliche Regelung oder durch eine Satzungsregelung ergibt. Nach § 58 Absatz 4 Satz 2 AktG in der ab 2017 anwendbaren Fassung ist der Dividendenanspruch am dritten auf den Hauptversammlungstag folgenden Geschäftstag (entspricht Bankarbeitstag) fällig. In der Hauptversammlung oder in der Satzung kann eine spätere Fälligkeit festgelegt werden (§ 58 Absatz 4 Satz 3 AktG)

Der erste Geschäftstag nach der Hauptversammlung wird als „Ex-Tag“ bezeichnet. Vor dem Anwendungsbeginn des § 58 Absatz 4 Satz 2 AktG war der Ex-Tag gleichzeitig der Tag, an dem die Dividende fällig und tatsächlich ausgezahlt wird. Ab 2017 liegt der Fälligkeitstag generell zwei Bankarbeitstage nach dem Ex-Tag. Nach § 58 Absatz 4 Satz 3 AktG kann durch Beschluss der Hauptversammlung oder kraft Satzung ein späterer Fälligkeitstag bestimmt werden.

Es wird es beanstandet, wenn die Steuerpflichtigen für die Bestimmung der Mindesthaltedauer generell auf den Ex-Tag abstellen.

b. Beginn und Ende der tatsächlichen Haltedauer

Maßgebend für den Beginn der tatsächlichen Haltedauer ist der Tag, an dem der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Eigentum erworben hat. Die Haltedauer endet an dem Tag, an dem der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Eigentum verliert. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn für die Zwecke der Ermittlung der tatsächlichen Haltedauer generell auf den Tag abgestellt wird, an dem das Verpflichtungsgeschäft zum Erwerb und zur Veräußerung der Anteile oder Genussscheine abgeschlossen wird (Handelstag).

Wenn das wirtschaftliche Eigentum am 46. Tag vor dem Tag der Fälligkeit der Kapitalerträge oder früher erworben wurde, beginnt die Mindesthaltedauer am 45. Tag vor dem Tag der Fälligkeit der Kapitalerträge.

c. Berechnung der Haltedauer

Für die Berechnung der Haltedauer sind nur diejenigen Tage einzubeziehen, an denen während des gesamten Kalendertages das wirtschaftliche Eigentum bestand. Daher sind der Tag, an dem der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Eigentum erwirbt und der Tag, an dem der Steuerpflichtige das wirtschaftliche Eigentum überträgt oder in sonstiger Weise verliert, nicht mitzurechnen.

Die Mindesthaltedauer endet auch dann mit dem 45. Kalendertag, wenn dieser Tag kein Werktag ist.

2. Mindestwertänderungsrisiko

Der Steuerpflichtige muss nach § 36a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG während der Mindesthaltedauer ununterbrochen ein in § 36a Absatz 3 Satz 1 EStG definiertes Mindestwertänderungsrisiko tragen. § 36a Absatz 3 Satz 1 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung von gegenläufigen Ansprüchen und Ansprüchen nahe stehender Personen das Risiko aus einem sinkenden gemeinen Wert i. S. d. § 9 BewG der Anteile oder Genussscheine im Umfang von mindestens 70 % trägt.

a. Generell fehlendes Wertänderungsrisiko

Bei einem Wertpapierdarlehen i. S. d. § 607 BGB (im allgemeinen Sprachgebrauch als „Wertpapierleihe“ bezeichnet) trägt der Darlehensnehmer kein Wertänderungsrisiko, da er bei Fälligkeit der Rückgabeverpflichtung lediglich Wertpapiere gleicher Art und Güte an den Darlehensgeber zurück zu übertragen hat, ohne dass eine zwischenzeitlich eingetretene Wertveränderung auszugleichen wäre.

Aufgrund eines im Vorhinein vereinbarten Rückkaufpreises trägt der Pensionsnehmer eines Wertpapierpensionsgeschäfts regelmäßig kein oder kein hinreichendes Wertänderungsrisiko. Dies gilt gleichermaßen für echte und unechte Wertpapierpensionsgeschäfte. Ein Wertpapierpensionsgeschäft liegt vor, wenn ein Pensionsgeber Wertpapiere auf Zeit gegen Entgelt auf einen Pensionsnehmer zivilrechtlich überträgt. Das Geschäft wird als echtes Wertpapierpensionsgeschäft bezeichnet, wenn der Pensionsnehmer die Wirtschaftsgüter gegen Entrichtung des Rückkaufpreises zu einem bestimmten oder vom Pensionsgeber zu bestimmenden Zeitpunkt an den Pensionsgeber zurück zu übertragen hat (vgl. § 340b Absatz 2 HGB). Ein unechtes Wertpapierpensionsgeschäft liegt vor, wenn der Pensionsnehmer lediglich das Recht zur Rückübertragung hat (vgl. § 340b Absatz 3 HGB).

Soweit ein Emittent zur Absicherung von ausgegebenen Aktien-Zertifikaten oder Aktienindex-Zertifikaten die zugrunde liegenden Aktien erwirbt, trägt er kein Wertänderungsrisiko, da dieses auf die Zertifikate-Inhaber übertragen wurde.

Ebenfalls kein Wertänderungsrisiko liegt vor, soweit ein Steuerpflichtiger Aktien-Swapverträge abgeschlossen hat, bei denen der Vertragspartner eine Ausgleichszahlung bei Wertminderung der Aktie zugesagt hat.

b. Gegenläufige Ansprüche

Gegenläufige Ansprüche sind Ansprüche aus Rechtsgeschäften, deren Wert sich beim Absinken des Werts der Anteile oder Genussscheine typischerweise erhöht oder umgekehrt beim Steigen des Werts der Anteile oder Genussscheine typischerweise sinkt.

Als gegenläufige Ansprüche kommen insbesondere in Betracht:

- Optionen,
- Optionsscheine,
- Futures,
- Forwards,
- Leerverkaufspositionen (insbesondere auf Aktien, Genussscheine, Investmentanteile, und Zertifikate) sowie
- Investmentanteile oder Zertifikate auf Aktienindices, die einen Aktienindex umgekehrt proportional abbilden, so dass deren Anleger bei fallenden Kursen profitieren (z. B. ShortDAX).

Investmentanteile, Zertifikate oder andere Derivate, die einen Aktienindex abbilden, sind nicht als gegenläufige Ansprüche zu betrachten, wenn es sich um einen marktüblichen und öffentlich vertriebenen Index handelt, in dem deutsche Aktien mit weniger 25 % gewichtet sind.

Die angeführten Derivate und Ansprüche können nach der Zielsetzung des Steuerpflichtigen der Absicherung von bestimmten Grundgeschäften (insbesondere Vermögensgegenstände, Schulden, schwebende Geschäfte oder mit hoher Wahrscheinlichkeit vorgesehene Transaktionen) dienen und sind insoweit Sicherungsgeschäfte. Sie stellen aber auch dann gegenläufige Ansprüche dar, wenn der Steuerpflichtige mit ihnen andere Zwecke (z. B. Gewinnerzielung durch Spekulationen) verfolgt.

Gegenläufige Ansprüche können sich sowohl aus Derivategeschäften ergeben, die eine tatsächliche Lieferung („physical delivery“) des zugrunde liegenden Basiswerts vorsehen als auch aus Derivategeschäften, bei denen ein Barausgleich („cash settlement“) vereinbart ist.

Sicherungsgeschäfte, die sich weder vollständig noch teilweise auf den Gegenstand des Grundgeschäfts beziehen, sondern lediglich auf finanzmathematischen Zusammenhängen, auf Erfahrungswerten oder auf statistischen Korrelationen beruhen, stellen keine gegenläufigen Ansprüche dar. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn zur Sicherung von Aktien einer Fluggesellschaft Termingeschäfte auf Kerosin abgeschlossen werden, weil davon ausgegangen wird, dass bei einem Anstieg der Kerosinpreise die Aktienkurse von Fluggesellschaften fallen.

Werden etwaige andere Risiken als Kursänderungsrisiken (z. B. Währungsrisiken oder Zinsrisiken) abgesichert, bleiben diese für die Zwecke des § 36a EStG außer Betracht.

c. Risikotragungsquote

Die Quote in welcher Höhe ein Wertänderungsrisiko getragen wird, bestimmt sich nach dem gemeinen Wert der Anteile oder Genussscheine zu dem Basis- oder Ausübungspreis des gegenläufigen Anspruchs im Zeitpunkt des Erwerbs des gegenläufigen Anspruchs.

$$\text{Wertänderungsrisiko} = \left(1 - \frac{\text{Derivatezahl} * \text{Basispreis}}{\text{Anteilszahl} * \text{gemeiner Wert des Anteils}} \right) * 100 \%$$

Beispiel 1:

Steuerpflichtiger S erwirbt 10 X-Aktien am 1.2. zu einem Preis von 110 Euro. Am 1.4. erwirbt S 7 Put-Option auf X-Aktien mit einem Basispreis von 90 Euro. Am 1.4. beträgt der Wert der X-Aktie 100 Euro.

Maßgebend ist hier nicht der Anschaffungspreis der X-Aktien, sondern der Wert am 1.4.

$$\text{Wertänderungsrisiko} = \left(1 - \frac{7 * 90 \text{ €}}{10 * 100 \text{ €}} \right) * 100 \% = 37 \%$$

Die Derivatezahl bestimmt sich nach der Anzahl der erworbenen Derivate und deren Bezugsverhältnis. Wenn beispielsweise 10 Optionen erforderlich sind, um eine Aktie erwerben (Call) oder veräußern (Put) zu dürfen, dann liegt ein Bezugsverhältnis von 1:10 oder 0,1 vor. Erwirbt der Steuerpflichtige z. B. 50 Optionen mit einem Bezugsverhältnis von 1:10, dann beträgt die Derivatezahl 5. Im vorstehenden Beispiel und in allen folgenden Beispielen wird unterstellt, dass das Bezugsverhältnis 1:1 ist, so dass die Zahl der erworbenen Derivate der Derivatezahl entspricht.

Mit Anteilszahl ist die Zahl der Aktien oder Genussrechte gemeint, für die ein Wertänderungsrisiko zu ermitteln ist. Dies ist nicht immer die Gesamtzahl der Aktien oder Genussrechte im Bestand des Steuerpflichtigen, sondern die Aktien oder Genussrechte, für die

ein Mikro-, Makro- oder Portfolio-Hege vorgenommen wurde, sind gesondert zu betrachten. Darüber hinaus sind auch Aktien und Genussrechte, die durch Wertpapierleihe, durch Wertpapierpensionsgeschäft erworben wurden oder die Zwecken eines Aktien-Swap-Geschäfts dienen oder bei denen ein sonstiger wirtschaftlicher Zusammenhang zu bestimmten gegenläufigen Ansprüchen besteht, gesondert zu betrachten.

d. Zusammenhang zwischen dem Erwerb oder dem Halten von Anteilen oder Genussrechten und dem Erwerb von gegenläufigen Ansprüchen

Bei der Frage, welche gegenläufigen Ansprüche zu welchen Anteilen oder Genussscheinen ins Verhältnis zu setzen sind, ist zunächst auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen einem Sicherungsgeschäft und dem Grundgeschäft abzustellen.

Ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, bestimmt sich nach dem Veranlassungsprinzip. Der Veranlassungszusammenhang hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige den gegenläufigen Anspruch erworben hat. Ein Veranlassungszusammenhang besteht insbesondere, wenn der Steuerpflichtige den gegenläufigen Anspruch zu Sicherungszwecken erworben hat. Daher sind Geschäfte, die z. B. nach den Regelungen des § 254 HGB oder § 5 Absatz 1a Satz 2 EStG als Bewertungseinheit behandelt werden, auch für Zwecke der Berechnung des Wertänderungsrisikos zusammengefasst zu betrachten. Aber auch wenn der Steuerpflichtige keine Bewertungseinheit gebildet hat, kann sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben, dass der Steuerpflichtige Sicherungszwecke verfolgt hat, so dass die betreffenden Sicherungs- und Grundgeschäfte als gesonderte Einheit zu betrachten sind.

Kein Veranlassungszusammenhang besteht insbesondere, wenn der Steuerpflichtige mit dem Erwerb der gegenläufigen Ansprüche ausschließlich spekulative Gewinnerzielungsabsichten verfolgt, bei denen es unerheblich ist, ob die entsprechenden Basiswerte gehalten werden oder nicht. Setzt jedoch beispielsweise eine Leerverkaufsstrategie eine vorherige Eindeckung mit Aktien (z. B. durch Wertpapierdarlehen) voraus, dann ist von einem Veranlassungszusammenhang auszugehen.

aa. Mikro-Hedges

Dienen die Sicherungsgeschäfte der Absicherung eines einzelnen Grundgeschäfts (Mikro-Hedge), so sind auch diese zueinander ins Verhältnis zu setzen. Wurde beispielsweise aufgrund des Erwerbs von 1000 Aktien der X-AG eine Put-Option über 1000 X-AG-Aktien gekauft, dann bleiben für die Berechnung des Wertänderungsrisikos bereits bei dem Steuerpflichtigen vorhandene X-AG-Aktien oder zu einem späteren Zeitpunkt erworbene X-AG-Aktien unberücksichtigt.

Beispiel 2:

Am 1.2. erwirbt Steuerpflichtiger S 50 X-Aktien zu einem Preis von 70 Euro (in allen Beispielen ist der Preis pro Aktie angegeben), am 15.2. 40 X-Aktien zu einem Preis von 75 Euro und am 1.3. 10 X-Aktien zu einem Preis von 80 Euro. Am 15. 3. kauft S 30 X-Aktien zu einem Preis von 90 Euro und gleichzeitig sichert er diese Aktien mit 30 Put-Optionen zu einem Basispreis von 90 Euro ab. Am 1.4., als der Preis der X-Aktie auf 96 Euro gestiegen ist, erwirbt S 10 Put-Optionen zu einem Basispreis von 90 Euro. Am 15.4. erwirbt S weitere 20 Put-Optionen zu einem Basispreis von 98 Euro; die X-Aktie notiert zu diesem Zeitpunkt bei 100 Euro. Dividendenstichtag ist der 16.4.

Bei den am 15.3. erworbenen 30 X-Aktien und 30 Put-Optionen ist von einem wirtschaftlichen Zusammenhang in Form eines Micro-Hedge auszugehen. Das Wertveränderungsrisiko für diese 30 X-Aktien ist daher gesondert zu betrachten.

$$\text{Wertänderungsrisiko} = \left(1 - \frac{30 * 90 \text{ €}}{30 * 90 \text{ €}} \right) * 100 \% = 0 \%$$

Bei dem übrigen Bestand an 100 X-Aktien ist für die Ermittlung des Wertänderungsrisikos auf den gemeinen Wert der X-Aktie zum jeweiligen Zeitpunkt des Erwerbs eines gegenläufigen Anspruchs abzustellen.

$$\text{Wertänderungsrisiko ab 1.4.} = \left(1 - \frac{10 * 90 \text{ €}}{100 * 96 \text{ €}} \right) * 100 \% = 90,06 \%$$

$$\text{Wertänderungsrisiko ab 15.4.} = \left(1 - \frac{10 * 90 \text{ €}}{100 * 96 \text{ €}} - \frac{20 * 98 \text{ €}}{100 * 100 \text{ €}} \right) * 100 \% = 71,03 \%$$

Für 30 X-Aktien des Micro-Hedges ist damit die Anrechnungsbeschränkung anzuwenden. Bei den übrigen 100 X-Aktien kann in voller Höhe angerechnet werden.

Bei zeitlicher Nähe des Erwerbs von Aktien oder Genussrechten und des Erwerb von gegenläufigen Ansprüchen und ähnlicher Größenordnung spricht eine tatsächliche Vermutung für das Vorliegen eines Mikro-Hedge.

Von einem Mikro-Hedge ist auch dann auszugehen, wenn der Steuerpflichtige im Rahmen eines Gesamtplans ein oder mehrere Sicherungsgeschäft zu einem in mehrere Tranchen aufgeteilten und zeitlich gestreckten Erwerb von Aktien einer Aktiengattung einsetzt.

Werden aufgrund eines Gesamtplans Anteilerwerbe bei dem Steuerpflichtigen und Absicherungsgeschäfte bei einer nahe stehenden Person vorgenommen, so ist ebenfalls von einem Mikro-Hedge oder zumindest von einem wirtschaftlichen Zusammenhang auszugehen.

Das gleiche gilt für den umgekehrten Fall, in dem der Steuerpflichtige die Absicherungsgeschäfte tätigt und die nahe stehende Person die Anteile erwirbt.

bb. Portfolio-Hedges

Mit Portfolio-Hedges im Sinne dieses Schreibens ist gemeint, dass Risiken aus mehreren gleichartigen Grundgeschäften (z. B. mehrmaliger Erwerb der X-Aktie, Stillhaltergeschäfte mit X-Aktien, Termingeschäfte mit X-Aktien, etc.) durch ein oder mehrere Sicherungsgeschäfte zusammengefasst abgedeckt werden. Zur Ermittlung des Wertänderungsrisikos sind alle Grund- und Sicherungsgeschäfte eines Portfolio-Hedges zusammengefasst zu betrachten.

Beispiel 3:

Der Steuerpflichtige S besitzt 200 Stück X-Aktien, 300 Zertifikate auf X-Aktien und erwirbt am 15.2. weitere 500 X-Aktien. Am 1.3. beschließt S seinen Bestand teilweise abzusichern und erwirbt 200 Put-Optionen auf X-Aktien (sowohl der aktuelle Kurs der X-Aktie als auch der Basispreis sind 100 Euro).

Für den Bestand an X-Aktien und X-Aktienzertifikaten in Höhe von 1000 Stück ergibt sich eine Absicherungsquote von 20 % bzw. ein Wertänderungsrisiko von 80 %.

cc. Makro-Hedges

Bei Makro-Hedges werden Gruppen von verschiedenartigen Grundgeschäften (z. B. Erwerb und Halten unterschiedlicher Aktiengattungen) gemeinsam durch ein oder mehrere Sicherungsgeschäfte abgesichert.

Bei einem Derivat, dessen Basiswert eine Gesamtheit von Wertpapieren darstellt (insbesondere Aktienindices), liegt nur in dem Umfang ein gegenläufiger Anspruch vor, in dem der Steuerpflichtige oder eine ihm nahestehende Person Wertpapiere besitzt, die in der Gesamtheit enthalten sind.

Beispiel 4:

Steuerpflichtiger S besitzt jeweils 1000 Aktien von 20 Aktiengattungen (einschließlich der X-Aktie), die im DAX 30 vertreten sind. Am 15.02. beträgt der Stand des DAX 30 10.000 Punkte; davon entfallen 7.500 Punkte auf die 20 von S gehaltenen Aktiengattungen. Zur Sicherung des Aktienbestands erwirbt S am 15.2. 1000 Put-Optionen mit einem Basiswert von 10.000 auf den DAX. Am 1.3. fließen dem S Dividenden aus der X-Aktie zu.

Es ist für alle 20 Aktiengattungen, die S hält, von einer Absicherungsquote von 75 % auszugehen. Damit liegt das Wertänderungsrisiko der X-Aktie bei 25 %.

dd. Fehlender Zusammenhang zwischen Grund- und Sicherungsgeschäft

Fehlt es an einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den gegenläufigen Ansprüchen und den von dem Steuerpflichtigen gehaltenen Anteilen oder Genussscheinen, so ist die absichernde Wirkung aller gegenläufigen Ansprüche in Bezug auf den gesamten Bestand einer Anteils- oder Genussscheinsgattung maßgebend. Wenn bei Teilen des Bestandes an Anteilen oder Genussscheinen ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu bestimmten gegenläufigen Ansprüchen besteht (z. B. aufgrund einer Wertpapierleihe oder eines Mikro-Hedges), so sind diese Teile jeweils gesondert zu betrachten. Nur der verbleibende nicht zuordenbare Teil der Anteile oder Genussrechte und der gegenläufigen Ansprüchen ist insgesamt zu betrachten.

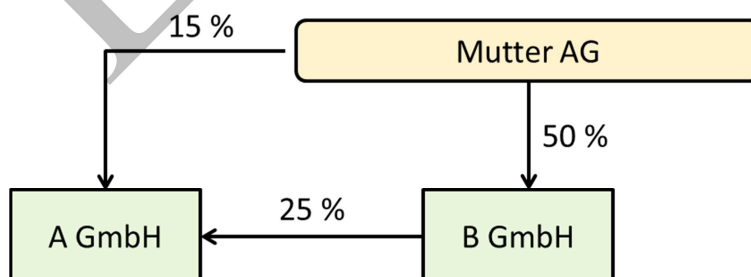
e. Definition der nahe stehenden Person

Unter den Begriff der "nahestehenden Person" fallen alle natürlichen und juristischen Personen sowie Personengesellschaften, die zueinander in enger Beziehung stehen. Das „Nahestehen“ im Sinne des § 36a EStG kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Insbesondere kommen Angehörige i. S. d. § 15 AO und Personen i. S. d. § 1 Absatz 2 AStG in Betracht. Personen mit Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitungen im Ausland können auch nahe stehende Personen sein.

aa. Wesentliche Beteiligung

Eine Person ist als nahestehend zu betrachten, wenn die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich beteiligt) ist. Gegenstand einer wesentlichen Beteiligung können sowohl Körperschaften als auch Personengesellschaften sein. Mittelbare Beteiligung können sich durch Zwischenschaltung von Personen- und / oder Kapitalgesellschaft ergeben. Alle unmittelbaren Beteiligungen und alle mittelbaren Beteiligungen sind für die Wesentlichkeitsgrenze zusammen zu zählen.

Beispiel 5:



Die B GmbH ist eine der Mutter AG nahestehende Person, da die Mutter AG unmittelbar zu 50 % an der B GmbH beteiligt ist.

Die Mutter AG hält mittelbar über die B GmbH 12,5 % und unmittelbar 15 % der Anteile an der A GmbH, also insgesamt 27,5 %, so dass auch die A GmbH eine nahe stehende Person ist.

bb. Beherrschungsverhältnis

Eine Person ist dem Steuerpflichtigen nahestehend, wenn die Person auf den Steuerpflichtigen einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige auf diese Person einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die nahestehende Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat. Von einem solchen Beherrschungsverhältnis ist auszugehen, wenn der beherrschten Person auf Grund eines absoluten Abhängigkeitsverhältnisses im Wesentlichen kein eigener Entscheidungsspielraum verbleibt (BFH-Urteile vom 29. April 2014, VIII R 9/13, VIII R 35/13, VIII R 44/13, VIII R 31/11, BStBl II S. 986, 990, 992 und 995). Das Abhängigkeitsverhältnis kann wirtschaftlicher oder persönlicher Natur sein (BFH-Urteil vom 28. Januar 2015, VIII R 8/14, BStBl II S. 397).

cc. Nahestehen mittels einer dritten Person

Eine nahestehende Person liegt auch dann vor, wenn eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

dd. Geschäftsfremde Einflussmöglichkeit zwischen nahe stehender Person und Steuerpflichtigem

Von einem Nahestehen ist weiterhin auszugehen, wenn die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben.

ee. Interessensidentität

Darüber hinaus ist von einer nahe stehenden Person auszugehen, wenn eine Person oder der Steuerpflichtige ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

ff. Organschaft

Bei Organgesellschaften und Organträgern ist generell von voneinander nahe stehenden Personen auszugehen.

gg. Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds

Anleger, die an mindestens einem Tag während des Geschäftsjahres eines Investmentfonds unmittelbar und mittelbar durch Zwischenschaltung von Personen- und/oder Kapitalgesellschaften mehr als 25 % der an dem jeweiligen Tag ausgegebenen Investmentanteile halten, sind als nahe stehende Person zu betrachten. Das Gleiche gilt für Spezial-Investmentfonds.

f. Gegenläufige Ansprüche von nahe stehenden Personen

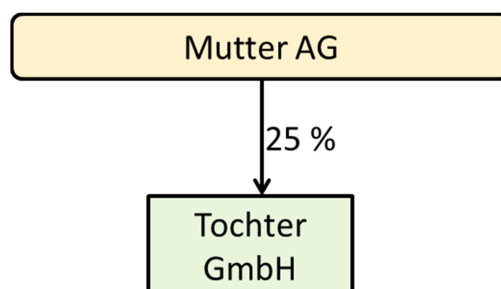
Der Steuerpflichtige kann den Nachweis, ob und in welcher Höhe gegenläufige Ansprüche einer nahe stehenden Person vorliegen, insbesondere durch eine formlose Erklärung der nahe stehenden Person führen. Die nahe stehende Person hat dabei anzugeben, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang sie unmittelbar selbst oder mittelbar über ihr nahe stehende Personen (mittelbar nahe stehende Personen) gegenläufige Ansprüche besitzt. Als mittelbar nahe stehende Personen kommen insbesondere Kapitalgesellschaften oder Spezial-Investmentfonds in Betracht, an denen die nahe stehende Person unmittelbar oder mittelbar mindestens 25 % der Anteile hält.

Verwaltet eine Kapitalverwaltungsgesellschaft mehrere Spezial-Investmentfonds einer nahe stehenden Person, so sind diese zunächst getrennt zu betrachten und nur die Absicherungsgeschäfte, die keinem Grundgeschäft oder keinen Bestand an Aktien oder Genussscheinen zugeordnet werden können oder über deren Umfang hinaus gehen (Übersicherung), sind als gegenläufige Ansprüche einer nahe stehenden Person zu berücksichtigen. Die Übersicherung ist nur im Umfang des Beteiligungsverhältnisses zuzurechnen.

aa. Übersicherung bei einer unmittelbar nahe stehenden Person

Beispiel 6:

Eine Mutter AG erwirbt 100 X-Aktien am 1.4. zu einem Preis von 100 Euro. Die Mutter AG tätigt keine Absicherungsgeschäfte. Dividendentichtag ist der 10.5. Am 1.6. veräußert die Mutter AG die 100 X-Aktien. Die Mutter AG hält 25 % der Anteile an der Tochter GmbH.



Die Tochter GmbH erwirbt 50 X-Aktien am 1.4. zu einem Preis von 100 Euro. Zudem erwirbt die Tochter GmbH am 1.4. 150 Put-Optionen auf X-Aktien (Basispreis 100 Euro).

Auf Ebene der Tochter GmbH liegt eine Übersicherung in folgender Höhe vor:

$$\text{Übersicherung} = (150 * 100 \text{ €}) - (50 * 100 \text{ €}) = 10.000 \text{ €}$$

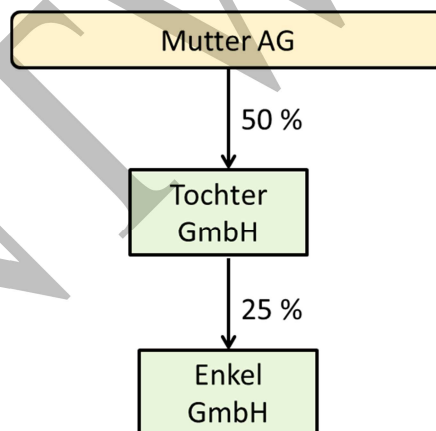
Der Mutter AG sind davon nur 25 % = 2.500 € zuzurechnen. Dadurch ergibt sich bei der Mutter AG folgendes Wertänderungsrisiko:

$$\text{Wertänderungsrisiko} = \left(1 - \frac{2.500 \text{ €}}{100 * 100 \text{ €}} \right) * 100 \% = 75 \%$$

bb. Übersicherung bei einer mittelbar nahe stehenden Person

Beispiel 7:

Eine Mutter AG erwirbt 100 X-Aktien am 1.4. zu einem Preis von 100 Euro. Die Mutter AG tätigt keine Absicherungsgeschäfte. Dividendenstichtag ist der 10.5. Am 1.6. veräußert die Mutter AG die 100 X-Aktien. Die Mutter AG hält 50 % der Anteile an der Tochter GmbH. Die Tochter GmbH hält 25 % der Anteile an der Enkel GmbH.



Die Tochter GmbH erwirbt 50 X-Aktien am 1.4. zu einem Preis von 100 Euro. Zudem erwirbt die Tochter GmbH am 1.4. 50 Put-Optionen auf X-Aktien (Basispreis 100 Euro).

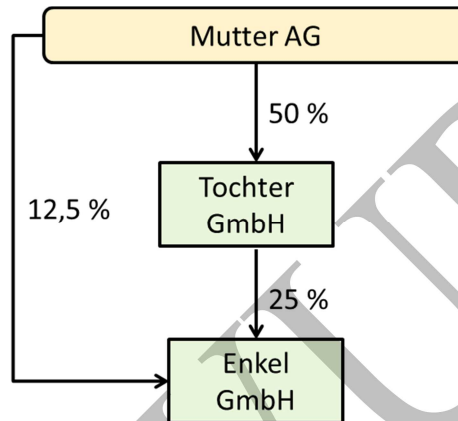
Die Enkel GmbH erwirbt am 1.4. 100 Put-Optionen auf X-Aktien (Basispreis 100 Euro). Sie hält selbst keine X-Aktien.

Auf Ebene der Enkel GmbH besteht eine Übersicherung, die der Tochter GmbH zugerechnet wird. Da die Tochter GmbH bereits eine vollständige Absicherung vorgenommen hat und damit die Anrechnungsbeschränkung anzuwenden ist, hat die

Zurechnung der Übersicherung keine Auswirkung auf Ebene der Tochter GmbH. Eine weitergehende Zurechnung der aus der Enkel GmbH stammenden Übersicherung auf die Ebene der Mutter AG ist nicht vorzunehmen, da die Mutter AG mittelbar nur zu 12,5 % an der Enkel GmbH beteiligt ist.

Beispiel 8:

Wie Beispiel 7, jedoch besitzt die Mutter AG zusätzlich unmittelbar 12,5 % der Anteile an der Enkel GmbH



Die Enkel GmbH ist eine der Mutter AG nahestehende Person, da die Mutter AG unter Berücksichtigung der mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen eine Beteiligungsquote von 25 % an der Enkel GmbH erreicht. Die Mutter AG hält selbst unmittelbar eine Beteiligung von 12,5 % und mittelbar über die Tochter GmbH eine Beteiligung von 12,5 % (50 % * 25 %) an der Enkel GmbH.

Der Mutter AG sind zunächst 12,5 % der Übersicherung auf Ebene der Enkel GmbH zuzurechnen:

$$\text{Übersicherungsanteil (M)} = (100 * 100 \text{ €}) = 10.000 \text{ €} * 12,5 \% = 1.250 \text{ €}$$

Der Tochter GmbH sind 25 % der Übersicherung auf Ebene der Enkel GmbH zuzurechnen:

$$\text{Übersicherungsanteil (T)} = (100 * 100 \text{ €}) = 10.000 \text{ €} * 25 \% = 2.500 \text{ €}$$

Auf Ebene der Tochter GmbH ergibt sich folgende Übersicherung:

$$\text{Übersicherung} = (50 * 100 \text{ €}) + 2.500 \text{ €} - (50 * 100 \text{ €}) = 2.500 \text{ €}$$

Von der Übersicherung auf Ebene der Tochter GmbH sind 50 % der Mutter AG zurechenbar = 1.250 €. Damit ergibt sich auf Ebene der Mutter AG folgendes Wertänderungsrisiko:

$$\text{Wertänderungsrisiko} = \left(1 - \frac{2.500 \text{ €} + 1.250 \text{ €}}{100 * 100 \text{ €}} \right) * 100 \% = 62,5 \%$$

3. Keine Verpflichtung zur Vergütung der Kapitalerträgen gegenüber anderen Personen

Nach § 36a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 EStG sind die Anrechnungsvoraussetzungen nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige aufgrund von Rechtsgeschäften verpflichtet ist, die Kapitalerträge ganz oder überwiegend, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten. Dies ist der Fall, wenn er die erhaltenen Kapitalerträge in voller Höhe oder zu mehr als 50 % direkt in Form von Ausgleichszahlungen (z. B. bei einem Aktien-Swap oder einem Wertpapierdarlehen) oder Leihgebühren weiterreicht. In gleicher Weise erfasst ist auch die indirekte Weitergabe, wenn der Vorteil (z. B. im Rückkaufpreis oder in Derivaten) eingepreist oder in anderer Form weitergegeben wird.

4. Betroffene Kapitalertragsarten

Unter die erweiterten Anrechnungsvoraussetzungen fallen nach § 36a Absatz 1 Satz 1 EStG Kapitalerträge im Sinn des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG, also inländische Dividenden und sonstige Gewinnausschüttungen (vgl. § 43 Absatz 3 Satz 1 EStG) aus im Inland sammelverwahrten Aktien und beteiligungsähnlichen Genussscheinen. Das gleiche gilt für inländische Kapitalerträge aus Aktien und beteiligungsähnlichen Genussscheinen, die im Ausland sammelverwahrt werden (§ 36a Absatz 1 Satz 4 EStG).

Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG sind auch Erträge aus Hinterlegungsscheinen z. B. aus American Depository Receipts (ADRs) auf inländische Aktien (vgl. BMF-Schreiben vom 24. Mai 2013, BStBl I S. 718).

Nicht unter den Anwendungsbereich fallen Erträge aus Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds.

5. Fiktion der Personenidentität

Nach § 36a Absatz 6 Satz 1 EStG gelten der Treuhänder und der Treugeber für die Zwecke des § 36a Absatz 1 bis 5 EStG als eine Person, wenn die Kapitalerträge einem Treuhandvermögen zuzurechnen sind, welches ausschließlich der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen dient und dem Zugriff übriger Gläubiger entzogen ist. Das Gleiche gilt für Versicherungsunternehmen und Versicherungsnehmer im Rahmen von fondsgebundenen Lebensversi-

cherungen, wenn die Leistungen aus dem Vertrag an dem Wert eines internen Fonds im Sinne des § 124 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 VAG gebunden sind.

6. Ausnahmetatbestände

Nach § 36a Absatz 5 EStG sind Regelungen des § 36a Absatz 1 bis 4 EStG nicht anzuwenden, wenn

- die Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und des Absatzes 1 Satz 4 im Veranlagungszeitraum nicht mehr als 20 000 Euro betragen oder
- der Steuerpflichtige bei Zufluss der Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und des Absatzes 1 Satz 4 seit mindestens einem Jahr ununterbrochen wirtschaftlicher Eigentümer der Aktien oder Genussscheine ist.

a. Schwellenwert von 20.000 Euro

Maßgebend für die Ermittlung des Schwellenwertes in § 36a Absatz 5 Nummer 1 EStG ist der Veranlagungszeitraum und mithin das Kalenderjahr. Die Finanzverwaltung wird es jedoch nicht beanstanden, wenn bilanzierende Steuerpflichtige stattdessen auf das Wirtschaftsjahr und Investmentfonds auf das Geschäftsjahr abstellen.

In die Ermittlung des Schwellenwerts sind auch Kapitalerträge i. S. d. § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und des § 36a Absatzes 1 Satz 4 einzubeziehen, die im Rahmen einer mittelbaren Anlage (z. B. über Investmentfonds, Spezial-Investmentfonds oder Personengesellschaften) erzielt werden.

b. Mindestens einjährige Haltedauer

Für die Ermittlung, ob die Anteile oder Genussscheine bereits seit mindestens einem Jahr von dem Steuerpflichtigen gehalten wurden (Alt-Anteile) und damit deren Erträge nicht unter die Anrechnungsbeschränkung nach § 36a Absatz 1 Satz 2 EStG fallen, ist zu unterstellen, dass die zuerst angeschafften Anteile oder Genussscheine zuerst veräußert wurden (First In - First Out =FIFO-Methode).

Zwischenzeitliche (temporäre) Veräußerungen (z. B. durch Wertpapierdarlehen oder Wertpapierpensionsvertrag) beenden die Besitzzeit und führen zu einem Neubeginn der Jahresfrist nach § 36a Absatz 5 Nummer 2 EStG.

Die FIFO-Methode ist - abweichend von Rz. 97 -99 des Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer vom 18. Januar 2016 (BStBl I S. 85) - einheitlich auf alle von dem Steuerpflichtigen gehaltenen Anteile oder Genussscheine anzuwenden. Es erfolgt für die Zwecke des § 36a EStG keine isolierte Betrachtung von Depots bei verschiedenen Kreditinstituten oder von Unterdepots eines Depots bei einem Kreditinstitut.

Beispiel 9:

Steuerpflichtiger S besitzt bei Bank A ein Depot. Am 15.3.01 erwirbt S 1000 X-Aktien, die in das Depot bei Bank A eingebucht werden. Am 1.7.02 erwirbt S weitere 500 X-Aktien, die in sein Depot bei Bank B eingebucht werden. S veräußert am 1.9.02 200 X-Aktien aus dem Depot bei Bank B.

Für die Zwecke der FIFO-Methode gilt ein Teil der am 15.3.01 bei Bank A angeschafften X-Aktien als veräußert.

aa. Gesamtrechtsnachfolge

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge (z. B. Erbschaft, Verschmelzung) führt der Rechtsnachfolger die Anschaffungszeitpunkte von Anteilen oder Genussrechten fort.

bb. Verhältnis der FIFO-Methode zum Mindestwertänderungsrisiko

Wenn der Steuerpflichtige sowohl Alt-Anteile als auch Anteile besitzt, die innerhalb der Jahresfrist erworben wurden (Jung-Anteile), gelten aufgrund der FIFO-Methode die Alt-Anteile als zuerst veräußert. Für die Alt-Anteile ist es dabei unerheblich, ob gegenläufige Ansprüche bestehen. Es kann aber sein, dass eine anteilige oder eine vollumfängliche Zuordnung von gegenläufigen Ansprüchen bei den Jung-Anteilen zu einer Anrechnungsbeschränkung führt.

Beispiel 10:

Der Steuerpflichtige S besitzt seit mehreren Jahren 800 X-Aktien. Am 1.3. erwirbt S 210 Put-Optionen auf X-Aktien und am 2.3. 200 X-Aktien. Die Put-Optionen haben eine Laufzeit von zwei Monaten. Dividendenstichtag ist der 1.4. Am 5.4. veräußert S 200 X-Aktien und stellt die Put-Optionen durch ein Gegengeschäft glatt.

Nach § 36a Absatz 5 Nummer 2 Halbsatz 2 i. V. m. Absatz 2 Satz 2 EStG gilt unter Anwendung der FIFO-Methode eine Teilmenge von 200 Stück aus den 800 bereits seit mehreren Jahren gehaltenen X-Aktien am 5.4. als veräußert. Diese Teilmenge von 200 Stück und der verbleibende Dauerbestand an 600 X-Aktien fallen als Alt-Anteile nach § 36a Absatz 5 Nummer 2 EStG nicht unter die Anrechnungsbeschränkung. Davon unberührt ist die Frage, ob bei den am 2.3. erworbenen 200 X-Aktien (Jung-Anteile) eine Anrechnungsbeschränkung vorliegt. Dies hängt davon ab, ob bei dieser Teilmenge mindestens 45 Tage lang ein hinreichendes Wertänderungsrisiko getragen wurde; mithin also von der Frage, in welchem Sicherungszusammenhang die Put-Optionen stehen.

Aufgrund der zeitlichen Nähe der Anschaffung von 200 X-Aktien und von 210 Put-Optionen und der ähnlichen Größenordnungen des Grund- und des Sicherungsgeschäfts spricht eine tatsächliche Vermutung für einen wirtschaftlichen

Zusammenhang zwischen beiden Geschäften und damit für einen Mikro-Hedge. Sofern S nicht substantiiert darlegt, dass es an einem Zusammenhang fehlt oder dass es sich um einen Portfolio-Hedge gehandelt hat, ist von einem Mikro-Hedge auszugehen. Wenn ein Mikro-Hedge vorliegt, fehlt es hinsichtlich der am 2.3. erworbenen 200 X-Aktien an einem hinreichenden Wertänderungsrisiko, so dass auf die darauf entfallende Kapitalertragsteuer einer Anrechnungsbeschränkung nach § 36a EStG unterliegt.

Wenn man dagegen zu dem Ergebnis kommt, dass kein Mikro-Hedge vorliegt, sind die Absicherungsgeschäfte auf den gesamten X-Aktien-Bestand von 1.000 Stück zu verteilen, so dass sich eine Absicherungsquote von 21 % bzw. ein Wertänderungsrisiko von 79 % ergibt. Mithin käme es auch bei den Jung-Anteilen zu keiner Anrechnungsbeschränkung.

7. Feststellungslast

Der Steuerpflichtige hat in der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung anzugeben, ob die erweiterten Voraussetzungen für eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG vorliegen. Grundsätzlich kann die Richtigkeit der Eigenerklärung unterstellt werden. Lediglich in begründeten Einzelfällen oder bei Stichprobenprüfungen sollten weitergehende Nachweise (z. B. Auflistung von Anschaffungen und Veräußerungen inländischer Aktien sowie von Termingeschäften und sonstiger Sicherungsgeschäften, die sich auf inländische Aktien beziehen; Aufzeichnungen über Bewertungseinheiten oder über Sicherungsgeschäfte aufgrund des Risikomanagements; etc.) verlangt werden. Fehlt es an einem Nachweis, sind die unter III. erläuterten Rechtsfolgen anzuwenden.

III. Rechtsfolgen bei Fehlen der erweiterten Anrechnungsvoraussetzungen

1. Nichtanrechenbarkeit in Höhe von drei Fünftel

Liegen die in § 36a Absatz 1 bis 3 EStG geregelten Anrechnungsvoraussetzungen nicht vor, dann ist eine Anrechnung von drei Fünftel der erhobenen Kapitalertragsteuer ausgeschlossen. Bei einem Steuerabzug in Höhe von 25 % des Kapitalertrags sind damit 15 % des Kapitalertrags nicht anrechenbar; dagegen bleiben 10 % des Kapitalertrags weiterhin anrechenbar. Der auf die Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % erhobene Solidaritätszuschlag kann in voller Höhe angerechnet werden (§ 1 Absatz 2 SolzG).

2. Abziehbarkeit der nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuer

Die nach § 36a Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer ist nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG auf Antrag bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Dies gilt auch für Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtige Personen i. S. d. § 36a Absatz 4 EStG (zu Investmentfonds siehe unter III.2.b).

a. Form der Antragstellung

Der Antrag ist nicht formgebunden, setzt jedoch eine schriftliche oder elektronische Erklärung voraus, die den Erklärenden und den Antragsteller erkennen lässt. Zudem muss die Antragstellung hinreichend klar und bestimmt erfolgen.

Es liegt keine hinreichend klare Antragstellung vor, wenn ein Investmentfonds im Rahmen der Feststellungserklärung nach § 13 Absatz 2 Satz 1 InvStG 2004 lediglich den Ausweis der Dividendenerträge um die nicht anrechenbare Kapitalertragsteuer kürzt. Der Investmentfonds hat durch ergänzende Angaben (ggf. auf einem Beiblatt) das Finanzamt in Kenntnis zu setzen, in welcher Brutt Höh e Kapitalerträge angefallen sind, die von einem Anrechnungsausschluss betroffen sind, und in welcher Höhe eine Kürzung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen wurde.

b. Besonderheiten bei Investmentfonds

Bei Investmentfonds können die nach § 36a Absatz 4 EStG geleisteten Steuerbeträge von den investmentsteuerrechtlichen Erträgen abgezogen werden und damit in den Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt werden. Zudem reduziert die nicht angerechnete und nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG abziehbare Kapitalertragsteuer den für einkommensteuerpflichtige betriebliche Anleger anzusetzenden Aktiengewinn. Dagegen kommt eine Anrechnung der nach § 36a Absatz 4 EStG geleisteten Steuerbeträge analog § 4 Absatz 3 InvStG nicht in Betracht.

3. Zahlungspflicht bei unterbliebenem Steuerabzug

Erfüllt ein Steuerpflichtiger, bei dem vom Steuerabzug Abstand genommen wurde oder dem ein Steuerabzug erstattet wurde, die Voraussetzungen für eine Anrechnung nach § 36a Absatz 1 bis 3 EStG nicht, so hat er nach § 36a Absatz 4 EStG das Fehlen der Voraussetzungen gegenüber dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen und eine Zahlung in Höhe des unterbliebenen Steuerabzugs zu leisten.

Eine etwaige Zahlungspflicht aus § 36a Absatz 4 EStG ist bei der Erteilung von Nichtveranlagungs-Bescheinigungen nicht zu berücksichtigen. Bereits erteilte Nichtveranlagungs-Bescheinigungen bleiben auch bei einer eintretenden Zahlungspflicht aus § 36a Absatz 4 EStG wirksam und sind nicht zu widerrufen. Umgekehrt entbindet eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung nicht von der Zahlungspflicht aus § 36a Absatz 4 EStG.

a. Anzeige

Die Anzeige ist nicht formgebunden. Sie setzt jedoch eine schriftliche oder elektronische Erklärung voraus, die den Erklärenden und den Antragsteller erkennen lässt. Zudem muss die

Anzeige hinreichend klar und bestimmt erfolgen. Die bloße Abgabe einer Kapitalertragsteuer-Anmeldung stellt keine Anzeige dar, sondern es ist eine gesonderte schriftliche oder elektronische Mitteilung erforderlich. Die Anzeige hat für jede einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Person und für jeden Teilfonds eines Investmentfonds gesondert zu erfolgen.

Eine Anzeige sollte insbesondere folgende Angaben enthalten:

- Steuernummer,
- Name und Anschrift des Steuerpflichtigen,
- Bezeichnung der Wertpapiere einschließlich Wertpapierkennnummer der Wertpapiere, bei deren Erträgen die erweiterten Anrechnungsvoraussetzungen nach § 36a EStG fehlen,
- Höhe der Gewinnausschüttungen, bei denen die erweiterten Anrechnungsvoraussetzungen nach § 36a EStG fehlen und
- Höhe des unterbliebenen Steuerabzugs, soweit die erweiterten Anrechnungsvoraussetzungen nach § 36a EStG fehlen.

Die Anzeige ist unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahres abzugeben. Bei bilanzierenden Steuerpflichtigen kann auf den Ablauf des Wirtschaftsjahres und bei Investmentfonds auf den Ablauf des Geschäftsjahres abgestellt werden. Es ist nicht zu beanstanden, wenn Anzeigen für das Kalenderjahr 2016 sowie für in 2016 endende Wirtschafts- oder Geschäftsjahre bis zum 30. Juni 2017 abgegeben werden.

Die Anzeige ist gegenüber dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt abzugeben. Dies ist bei Steuerpflichtigen, die betriebliche Einkünfte erzielen das Betriebsstättenfinanzamt und bei Steuerpflichtigen, die private Kapitaleinkünfte erzielen das Wohnsitzfinanzamt.

b. Art und Weise der Abführung

Für die Zwecke des § 36a Absatz 4 EStG ist eine Kapitalertragsteuer-Anmeldung abzugeben. Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds haben den speziellen Anmeldevordruck (InvSt 4 B) zu verwenden. In den ab 2017 anzuwendenden Vordrucken ist eine gesonderte Zeile für die Zwecke des § 36a Absatz 4 EStG vorgesehen.

Die Kapitalertragsteuer-Anmeldung ist grundsätzlich bei bilanzierenden Steuerpflichtigen nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, bei Investmentfonds nach Ablauf des Geschäftsjahres und im Übrigen nach Ablauf des Kalenderjahres bis zum 10. des Folgemonats abzugeben.

Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Kapitalertragsteuer-Anmeldung für das Kalenderjahr 2016 und für vor dem 30. Juni 2017 endende Wirtschafts- und Geschäftsjahre bis zum 30. Juni 2017 abgegeben werden.

Bei den Angaben zur Zerlegung der Kapitalertragsteuer haben Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds auf den Sitz der Kapitalverwaltungsgesellschaft abzustellen.

c. Umfang der Abführungspflicht

In den Fällen des § 36a Absatz 4 EStG ist § 36a Absatz 1 Satz 2 EStG analog anzuwenden, so dass nur drei Fünftel der Kapitalertragsteuer an das zuständige Finanzamt abzuführen sind.

d. Maßgebender Zeitraum für die Ermittlung des abzuführenden Betrags

Für die Ermittlung des abzuführenden Betrags ist bei bilanzierenden Steuerpflichtigen das Wirtschaftsjahr, bei Investmentfonds das Geschäftsjahr und im Übrigen das Kalenderjahr maßgebend.

IV. Sonstiges

1. Keine Auswirkung auf das Steuerabzugsverfahren

§ 36a EStG ist im Rahmen der Erhebung der Kapitalertragsteuer nach §§ 43 ff. EStG und bei der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer nach § 45a Absatz 2 bis 7 EStG nicht zu berücksichtigen.

2. Anwendung auf Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften sind nach § 180 Absatz 5 Nummer 2 AO die anrechenbaren Kapitalertragsteuern gesondert und einheitlich festzustellen. Die nach § 36a EStG dem Grunde nach nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuern werden hingegen nicht gesondert und einheitlich festgestellt, hier erfolgt eine negative Feststellung. Durch einen negativen Feststellungsbescheid bzw. sogenannten Negativbescheid wird entschieden, dass die Voraussetzungen für die Durchführung eines Feststellungsverfahrens nicht gegeben sind. Wenn die Personengesellschaft die Anrechnungsvoraussetzungen nach § 36a Absatz 1 bis 3 EStG nicht erfüllt und der Ausnahmetatbestand des § 36a Absatz 5 Nummer 2 EStG nicht anzuwenden ist, so erfolgt durch einen Negativbescheid eine ausdrückliche Abgrenzung der nach § 36a EStG nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuern. Hiermit wird für die Folgebescheide der Gesellschafter bindend entschieden, dass die Anrechnungsvoraussetzungen nach § 36a Absatz 1 bis 3 EStG nicht erfüllt sind und der Ausnahmetatbestand nach § 36a Absatz 5 Nr. 2 EStG nicht greift.

Im Rahmen der Veranlagung des Gesellschafters ist dann zu entscheiden, ob die Anrechnung der Kapitalertragsteuer tatsächlich beschränkt ist. Dabei ist insbesondere zu ermitteln, ob der Grenzbetrag von 20.000 € nach § 36a Absatz 5 Nummer 1 EStG überschritten ist.

Die Höhe der Einkünfte wird ohne Berücksichtigung der in § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG enthaltenen Kürzungsmöglichkeit gesondert und einheitlich festgestellt.

Der Gesellschafter kann erst im Veranlagungsverfahren einen Antrag auf Abzug der nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuer bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 36a Absatz 1 Satz 3 EStG stellen. Jeder Gesellschafter ist unabhängig von den anderen Gesellschaftern antragsbefugt und der Antrag hat nur Auswirkung auf die Höhe der Einkünfte des Antragstellers.

3. Anwendung auf ertragsteuerliche Organschaften

Ist die Organgesellschaft Anteileiger, ist die anrechenbare Kapitalertragsteuer unter Berücksichtigung des § 36a EStG auf Ebene der Organgesellschaft zu ermitteln. Dabei ist Bagatellgrenze des § 36a Absatz 5 EStG von 20.000 Euro für jede Organgesellschaft und zusätzlich für den Organträger einzeln zu berücksichtigen. Besitzzeiten werden innerhalb des Organkreises nicht zusammengerechnet. Veräußert die Organgesellschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft an eine andere Organgesellschaft oder an den Organträger, so beginnt eine neue Besitzzeit. Der Antrag auf Abzug von 3/5 der nichtanrechenbaren KapESt bei der Ermittlung der Einkünfte muss von jedem Steuersubjekt innerhalb des Organkreises einzeln gestellt werden.

Die anrechenbare Kapitalertragsteuer ist gemäß § 19 Absatz 5 KStG auf die Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer des Organträgers oder seiner Gesellschafter anzurechnen. Die anzurechnenden Beträge werden gemäß § 14 Absatz 5 Satz 3 KStG gesondert auf Ebene der Organgesellschaft festgestellt und sowohl der Organgesellschaft als auch dem Organträger bekannt gegeben.

4. Anwendung des § 36a EStG bei im Privatvermögen erzielten Kapitaleinkünften

§ 36a EStG ist bei Steuerpflichtigen, die Kapitaleinkünfte im Privatvermögen erzielen nur in Ausnahmefällen anwendbar, wenn

- im Rahmen der Veranlagung (Wahlveranlagung oder Günstigerprüfung) eine Anrechnung der Kapitalertragsteuer begehrt wird oder
- vom Steuerabzug Abstand genommen oder der Steuerabzug erstattet wurde.

Auch in diesem Ausnahmefällen ist regelmäßig von einer Anwendung des § 36a EStG abzusehen, da die eingeschränkte Verrechenbarkeit von Aktienveräußerungsverlusten nach § 20 Absatz 6 Satz 4 EStG und der Ausschluss des Ansatzes der tatsächlichen Werbungskosten nach § 20 Absatz 9 Satz 1 Halbsatz 2 EStG eine Beteiligung an Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung weitestgehend ausschließen.

V. Anwendungsbeginn

§ 36a EStG ist auf alle Kapitalerträge anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2016 zufließen (§ 52 Absatz 35a EStG).

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Steuern - Veröffentlichungen zu Steuerarten - Einkommensteuer - (www.bundesfinanzministerium.de) zum Abruf bereit.

Im Auftrag

ENTWURF