

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Herrn Ministerialdirektor
Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter Abteilung IV
Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

per E-Mail

IVB8@bmf.bund.de

11. Dezember 2020

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG)

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir danken Ihnen für die Möglichkeit, zum Referentenentwurf eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) vom 19. November 2020 Stellung zu nehmen.

Richtig ist es, das Verfahren der Entlastung von Kapitalertragsteuer und Abzugssteuer nach § 50a EStG zu digitalisieren. Dies führt auch für die Unternehmen zu Vereinfachungen. Es ist aufgrund der Neuregelung der Anti-Treaty/Directive-Shopping Rule in § 50d Abs. 3 EStG aber leider nicht zu erwarten, dass das Entlastungsverfahren durch die Digitalisierung beschleunigt wird. Umso wichtiger ist es, dass die geforderten Nachweise auf das Notwendige beschränkt werden. Zudem sollten die Entlastungsvoraussetzungen nochmals überdacht werden, die wir vor dem Hintergrund der Gesetzesbegründung für zu eng und EU-rechtlich zweifelhaft halten.

Ebenfalls begrüßen wir die Initiative des BMF, die sog. „Registerfälle“ aus dem Anwendungsbereich der beschränkten Steuerpflicht herauszunehmen. Das Auslösen deutscher Steuer allein aufgrund einer Registereintragung eines Rechts ginge über jegliche Überlegungen der OECD und EU zur Verlagerung von Steuersubstrat in Marktstaaten hinaus.

Wir unterstützen auch die Initiativen der Bundesregierung, missbräuchliche Gestaltungen zu unterbinden und die Arbeit der Steuerverwaltung bei der Durchsetzung von Steueransprüchen effektiver zu gestalten. Die geplanten Melde- und Bescheinigungspflichten sind jedoch unverhältnismäßig, in weiten Teilen mangels Verfügbarkeit der geforderten Bescheinigungs- und Meldedaten nicht zu erfüllen.

Die massive Verschärfung der Haftung bei der Ausstellung einer (Kapitalertrag-) Steuerbescheinigungen in § 45a Abs. 7 Satz 1 EStG-E betrifft nicht nur die Sachverhalte, die Anlass der Regulationsinitiative waren, sondern geht weit darüber hinaus. Vor allem erscheint es unverhältnismäßig, für den Steuervollzug Inpflichtgenommene selbst dann haften zu lassen, wenn der Steuer Schaden nicht auf einer Pflichtverletzung bzw. sogar auf einem Fehler der Finanzverwaltung beruht. Auch bestehen – anders als im Begründungsteil dargestellt – in vielen Fällen keine Regressmöglichkeiten des Ausstellers der falschen Steuerbescheinigung, weil keine rechtlichen Beziehungen mit potentiellen Anspruchsgegnern existieren und diese ihrerseits die Möglichkeit hätten, sich zu exkulpieren.

Bei den geplanten zusätzlichen Angaben in der Steuerbescheinigung bei der Auszahlung von Dividenden aus girosammelverwahrten Aktien und beteiligungsähnlichen Wertpapieren (§ 45b Abs. 2 und 3 EStG-E) können die Verpflichtungen teilweise nicht erfüllt werden, weil die zu meldenden Daten den auszahlenden Stellen nicht vorliegen, insbesondere die Daten über die Zwischenverwahrer (§ 45b Abs. 2 Nr. 8 EStG-E).

Zwischenverwahrer sollen zwar verpflichtet werden, ihrer jeweiligen Verwahrstelle die in der Steuerbescheinigung anzugebenden Informationen zu liefern (§ 45b Abs. 7 Satz 1 EStG-E), so dass diese Daten in der Verwahrkette dann theoretisch auch die auszahlende Stelle erreichen. Das Problem ist aber, dass die zu meldenden Daten beim Zwischenverwahrer nicht vorliegen, unter anderem, weil dort für die Gläubiger der Kapitalerträge / Kunden der auszahlenden Stellen keine Konten i. S. d. § 154 AO geführt werden, bei deren Eröffnung die Personendaten erhoben werden müssen. Ausgestellt werden darf die Steuerbescheinigung aber erst, wenn der auszahlenden Stelle die von den Zwischenverwahrern zu meldenden Informationen lückenlos und inhaltlich richtig vorliegen (§ 45b Abs. 7 Satz 2 EStG-E). Dies führt u.E. dazu, dass die auszahlenden Stellen keine Steuerbescheinigungen mehr ausstellen können, ohne gegen das Gesetz zu verstoßen.

Ohne Steuerbescheinigung können Aktionäre keine Anrechnung/Erstattung von Kapitalertragsteuer geltend machen, und zwar auch solche nicht, die keine Geschäfte über den Dividendentag betreiben. Sollten die angedachten Regelungen nicht deutlich entschärft werden, befürchten wir erhebliche negative Auswirkungen auf den Kapitalmarkt sowie den Finanzplatz Deutschland.

Für Rückfragen zu unseren Ausführungen in der beigefügten Anlage stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
0 BANKEN E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

A. Zum Referentenentwurf**I. Zu Art. 1 Nr. 5 (§ 45a EStG - Ausstellung von Steuerbescheinigungen und Haftung)**

Durch die Änderung des § 45a Abs. 7 S. 3 Nr. 2 EStG-E soll die Haftung der Aussteller von Steuerbescheinigungen wegen fehlerhafter Bescheinigungen verschärft werden. Bisher haftet der Aussteller nicht für - eventuell aufgrund einer zunächst fehlerhaften Kapitalertragsteuer-Bescheinigung - verkürzte Steuern oder zu Unrecht gewährte Steuervorteile (§ 45a Abs. 7 Satz 3 EStG), wenn er seine Pflichten zur Korrektur einer falschen Bescheinigung erfüllt hat. Diese aus guten Gründen bestehende Exkulpationsmöglichkeit soll abgeschafft werden.

Künftig soll der Aussteller selbst dann haften, wenn er das in § 45a Abs. 6 EStG vorgesehene Verfahren für die Korrektur einer Bescheinigung eingehalten hat. Nach diesem etablierten Verfahren muss eine unzutreffende Bescheinigung vom Empfänger der Kapitalerträge zurückgefordert und eine berichtigte Bescheinigung ausgestellt werden. Wird die unzutreffende Steuerbescheinigung trotz Aufforderung nicht zurückgegeben, ist der Aussteller binnen Monatsfrist verpflichtet, das Finanzamt des Empfängers der Kapitalerträge entsprechend zu informieren (§ 45a Abs. 6 Satz 3 EStG).

Durch die nunmehr vorgesehene Regelung wird eine verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung für das Ausstellen von Steuerbescheinigungen ohne Exkulpationsmöglichkeit eingeführt. Selbst wenn der auszahlenden Stelle keinerlei Pflichtverletzung bei der Ausstellung der Steuerbescheinigung vorzuwerfen ist und der Steuerschaden möglicherweise sogar durch Fehler der Finanzbehörden entstanden ist (etwa im Rahmen der Erstellung einer NV-Bescheinigung), würde künftig eine Haftung des Ausstellers der Steuerbescheinigung bestehen. Die Gefährdungshaftung soll der Vermeidung von Missbräuchen bei der Erstattung deutscher Quellensteuern auf Dividenden an im Ausland ansässige/beschränkt Steuerpflichtige dienen. Die Einführung einer Gefährdungshaftung bei der Ausstellung einer (Kapitalertrag-)Steuerbescheinigung in § 45a Abs. 7 Satz 1 EStG gehen jedoch weit über dieses Ziel hinaus, da sie auch Steuerbescheinigungen für andere Kapitalerträge als Dividenden sowie Kapitalerträge, die inländischen Steuerpflichtigen zufließen, erfassen würde.

Da die auszahlende Stelle gem. § 45a Abs. 2 EStG verpflichtet ist, eine Steuerbescheinigung auszustellen, wenn dies vom Gläubiger der Kapitalerträge verlangt wird, kann die Haftung grundsätzlich auch nicht durch schlichte Weigerung, Steuerbescheinigungen auszustellen, vermieden werden. Im Weiteren könnte bei der Auszahlung von Dividenden börsennotierter und girosammelverwahrter Aktien [und diese ersetzende Wertpapiere („American Depositary Receipts“ / ADR)] die Gefährdungshaftung zukünftig nur dann durch Nichtausstellen von Steuerbescheinigungen vermieden werden, wenn ein Fall des § 43b Abs. 7 Satz 2 EStG-E vorliegt und der die Dividenden auszahlenden die Stelle die von den Zwischenverwahrern von girosammelverwahrten Aktien und Zertifikaten, die Aktien vertreten (American Depositary Receipts, ADR), zu liefernden Daten nicht die nach §§ 45b Abs. 7 Satz 1, 45b Abs. 2 EStG-E zu meldenden Informationen lückenlos vorliegen (§ 45b Abs. 7 Satz 2 EStG-E). Dieser – vom Gesetzgeber sicherlich als Ausnahme gesehene Sachverhalt – dürfte aber der Regelfall werden: Da den Zwischenverwahrern wesentliche Teile der von ihnen zu liefernden Daten nicht vorliegen, können sie ihre Meldepflichten nicht erfüllen, so dass im Dividendenbereich keine Steuerbescheinigungen mehr ausgestellt werden können und weder eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer, noch deren Erstattung möglich sein wird.

Hinzu kommt, dass durch das JStG 2020 das Pflichtenprogramm für den Aussteller im Falle einer unrichtigen Steuerbescheinigung noch weiter ausgebaut wird. Nach der geplanten Änderung des § 45a Abs. 6 EStG-E hat der Aussteller künftig genau vorgegebene Berichtigungsdaten elektronisch an sein Betriebsstättenfinanzamt zu senden. Die Finanzverwaltung erhält künftig also eine automatisierbare Korrekturmeldung und sollte damit dann imstande sein, falsche Kapitalertragsteuererstattungen oder Veranlagungen aufgrund der unzutreffenden Steuerbescheinigung zu verhindern. Selbst wenn die auszahlende Stelle die künftig ausgeweiteten Korrekturdaten erfasst und die Korrekturmeldung unverzüglich an ihr Betriebsstättenfinanzamt elektronisch übermittelt, könnte sie dies nicht enthaften.

Die Ausweitung der Haftung betrifft nicht nur die betrugsrelevanten Konstellationen mit girosammelverwahrten Wertpapieren, die Anlass der Regelungsinitiative sind, sondern z.B. auch schlichte Einlagezinsen.

Zu fehlerhaften Steuerbescheinigungen kommt es in der Versicherungswirtschaft in der Regel deshalb, weil Kunden den Versicherungsunternehmen relevante und aktuelle Informationen vielfach erst nachträglich bekannt machen (bspw., weil sie einen Anspruch zwischenzeitlich abgetreten haben, weil eine Rechtsnachfolge zunächst ungeklärt war

oder weil Kunden Befreiungstatbestände erst nachträglich mitgeteilt haben). Ursächlich für die Korrektur von Steuerbescheinigungen ist demnach in den meisten Fällen gerade nicht der Versicherer oder die auszahlende Stelle.

Auch in der Kreditwirtschaft werden Korrekturprozesse selten aufgrund interner Fehler bei der Erstellung von Steuerbescheinigungen notwendig, sondern werden regelmäßig durch externe Mitteilungen angestoßen, die über die WM-Daten veröffentlicht werden oder auch durch BMF-Schreiben („Kapitalmaßnahmen“). Im Rahmen eines Massenvorgangs sollte es nicht zu Lasten des Kreditinstituts gehen, wenn eine Steuerbescheinigung aufgrund geänderter abrechnungsrelevanter Informationen Dritter geändert werden muss. In diesen Fällen ist es weiterhin zwingend erforderlich, die Haftung des Kreditinstituts durch den bereits etablierten Berichtigungsprozess abwenden zu können.

Für die Unternehmen ist die Überbürdung der Gefährdungshaftung ohne Exkulpationsmöglichkeit deutlich zu weitgehend. Auch vergleichbare Haftungstatbestände wie § 25e UStG schränken die im Prinzip verschuldensunabhängige Haftung – anders als der geplante § 45a Abs. 7 EStG-neu – durch Exkulpationsmöglichkeiten ein. Außerhalb des Steuerrechts ist eine verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung ebenfalls eine Ausnahme. Haftungsgrund ist bei der Gefährdungshaftung keine konkrete Pflichtverletzung, sondern die Schaffung einer abstrakten Gefahr, die sich im Einzelfall verwirklicht hat. Derartige Haftungstatbestände finden sich typischerweise in Lebensbereichen, in denen eine Gefahr für einzelne oder die Allgemeinheit in Kauf genommen wird, da die jeweilige Tätigkeit oder der verwendete oder betriebene Gegenstand sozial erwünscht ist und trotz der damit verbundenen Risiken für wirtschaftlich sinnvoll gehalten wird.¹ Dabei richtet sich der Anspruch gegen denjenigen, der die Gefahr beherrscht und zugleich Nutzen aus ihr zieht. Typische Beispiele sind die Halterhaftung nach § 7 StVG § 33 LuftVG und § 1 HaftpflG, die Haftung des Betreibers eines Kernkraftwerks nach § 31 AtG oder die Produkthaftung nach §§ 84 Abs. 2 AMG, 1 ProdHaftG.

Der Kapitalertragsteuerabzug und die sich daran anschließende Ausstellung einer Steuerbescheinigung beruhen auf einer gesetzlichen Verpflichtung, den staatlichen Steuervollzug durchzusetzen, und nicht auf einer freiwilligen Entscheidung. Der zum

¹ Vgl. die Ausarbeitung des Wissenschaftlichen Dienstes beim Deutschen Bundestag zur „Gefährdungshaftung für Emittenten und verfassungsrechtliche Aspekte eines Finanz-TÜV“, WD 4 – 3000 - 058/16, WD 7 – 3000 – 080/16, S. 4 ff mit weiteren Nachweisen.

Kapitalertragsteuerabzug Verpflichtete kann diesen zwar durch den Steuereinbehalt bei Auszahlung der Kapitalerträge beherrschen, muss sich aber dabei – wie ausgeführt – auf von Dritten zugeliessene Informationen verlassen und verlassen können.

Soweit in der Gesetzesbegründung darauf verwiesen wird, dass zivilrechtliche Ansprüche auf einen Innenausgleich gegen die weiteren Zwischenverwahrer bestehen, trifft dies nicht zu. Es bestehen – anders als im Begründungsteil dargestellt – in vielen Fällen keine Regressmöglichkeiten des Ausstellers der falschen Steuerbescheinigung, weil keine rechtlichen Beziehungen mit potentiellen Anspruchsgegnern existieren und diese ihrerseits die Möglichkeit hätten, sich zu exkulpieren.

Der Wegfall der Exkulpationsmöglichkeit des § 45a Abs. 7 Satz 3 Nr. 2 EStG ist unseres Erachtens daher nicht zu rechtfertigen.

Petition:

Die Regelung des geplanten § 45a Abs. 7 Satz 3 Nr. 2 EStG-E sollte gestrichen werden.

II. Zu Art. 1 Nr. 6 (§ 45b EStG-E - Angaben zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer)

1. Vorbemerkung: Grenzen der Inpflichtnahme durch den Staat und Alternativvorschläge zu § 45b und c EStG-E

Die auszahlenden Stellen werden vom Staat nach den Grundsätzen der Inpflicht- bzw. Indienstnahme als „Erfüllungsgehilfen“ verpflichtet, den Kapitalertragsteuerabzug nach den §§ 43 ff. EStG vorzunehmen. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Inpflichtnahme bisher regelmäßig gebilligt (vgl. nur die Entscheidungen zur Kuponsteuer [BVerfGE 22, 380, 383] und zur Erdölbevorratung [BVerfGE 30, 292, 312.]). Die auszahlenden Stellen (etwa Kreditinstitute) sind als inländische juristische Personen des Privatrechts über Art. 19 Abs. 3 GG regelmäßig Träger des Grundrechts der Berufsfreiheit, da dieses Grundrecht seinem Wesen nach auf diese anwendbar ist und auch korporativ betätigt werden kann. Der Eingriff in die Berufsfreiheit der auszahlenden Stellen gem. Art. 12 Abs. 1 GG durch die Inpflichtnahme ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts aber nur vereinbar, wenn er auf einer gesetzlichen Grundlage beruht (Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG), die durch ausreichende Gründe des Gemeinwohls gerechtfertigt wird und dem Grundsatz der *Verhältnismäßigkeit* entspricht – wenn also das gewählte Mittel zur Erreichung des verfolgten Regelungsziels *geeignet* und *erforderlich* ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen der Schwere des

Eingriffs und dem Gewicht der ihn rechtfertigenden Gründe die Grenze der *Zumutbarkeit* noch gewahrt ist (BVerfGE 115, 276, 304; BVerfGE 94, 372, 390).

Bei der Erforderlichkeit der vorgesehenen Maßnahmen in § 45b EStG-E ergeben sich jedoch beträchtliche Zweifel: Der Gesetzgeber verfügt zwar bei der Erforderlichkeit grundsätzlich über einen Beurteilungs- und Prognosespielraum. Infolge dieser Einschätzungsprärogative können Maßnahmen, die der Gesetzgeber zum Schutz eines wichtigen Gemeinschaftsguts für erforderlich hält, verfassungsrechtlich nur beanstandet werden, wenn nach den dem Gesetzgeber bekannten Tatsachen und im Hinblick auf die bisher gemachten Erfahrungen feststellbar ist, dass Beschränkungen, die als Alternativen in Betracht kommen, die gleiche Wirksamkeit versprechen, die Betroffenen indessen weniger belasten (BVerfGE 102, 197, 218; BVerfG, Urt. v. 28.3.2006, 1 BvR 1054/01, NJW 2006, 1261, 1264).

Als weniger belastende Alternativen zu § 45b ff. EStG-E kommen aber auf Ebene der Kreditinstitute/depotführenden Stellen einer der beiden folgenden Vorschläge in Betracht und sollte umgesetzt werden:

Alternativvorschlag 1: Einführung eines Meldeverfahrens zur elektronischen Meldung von Steuerbescheinigungsdaten an die Finanzverwaltung

Der Übergang auf eine elektronische Meldung von Steuerbescheinigungsdaten hätte den Vorteil, dass ein Nebeneinander von Steuerbescheinigungen, die der Kunde erhält, und zusätzliche diverse Meldungen an die Finanzverwaltung vermieden würden. Zudem könnte für Steuerinländer eine vorausgefüllte Steuererklärung ermöglicht werden, für Steuerausländer hätte das BZSt Kenntnis über die erzielten Kapitalerträge.

Alternativvorschlag 2: Bruttosteuerabzug auf Ebene der depotführenden Stellen verbunden mit einer KEST-Entlastung ausschließlich über die Finanzverwaltung

Anstelle der Einfügung der komplexen und im Massenverfahren nicht umsetzbaren §§ 45b ff. EStG sollte alternativ ein Bruttosteuerabzug auf Ebene der depotführenden Stellen verbunden mit einer KEST-Entlastung ausschließlich über die Finanzverwaltung erfolgen. Im Rahmen der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung müsste dann der Steuerpflichtige, der steuermindernde Umstände begehrt (Steuerbefreiung, Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen) geeignete Nachweise erbringen. Dies wäre auch konform mit dem in § 88 AO geregelten Amtsermittlungsgrundsatz. Es obliegt

demnach den Finanzbehörden, den (Einzel-)Sachverhalt zu ermitteln und aufzuklären (wenn Zweifel an Besteuerungsgrundlagen bestehen). Die Sachverhaltsaufklärung im Sinne einer lückenlosen Nachweisführung auf Dritte zu verlagern, stellt unseres Erachtens einen Paradigmenwechsel dar. Hinzu kommt, dass diese Dritte (depotführende Stellen) selbst die notwendigen Daten zumindest zum Teil von Anderen erhalten.

Petition:

Statt der Einfügungen der §§ 45b und c EStG und der Änderung des § 45a EStG sollte einer der Alternativvorschläge umgesetzt werden.

2. § 45b Abs. 1 EStG-E (Einführung einer Ordnungsnummer für Kapitalertragsteuerbescheinigungen)

Eingeführt werden soll eine Ordnungsnummer für Kapitalertragsteuerbescheinigungen in § 45b Abs. 1 EStG-E. Erfasst sind durch die Vorschrift nicht nur Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4 EStG [girosammelverwahrte Aktien und diese ersetzende Wertpapiere („American Depositary Receipts“/ADR)], sondern auch alle anderen Arten von Kapitalanlagen. Dies ergibt sich durch den Verweis auf § 45a Abs. 2 EStG und die dort genannten Kapitalerträge, für die Steuerbescheinigungen durch die sog. auszahlende Stelle auszustellen sind. Erfasst sind somit über § 45a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG insbesondere auch Zinseinkünfte Gewinne aus Termingeschäften und Veräußerungsgewinne.

Darüber hinaus sind erfasst Beitragsdepots, Parkdepots und Kapitalisierungsgeschäfte (Versicherungssparen), die Versicherungsunternehmen für ihre Kunden anbieten. Diese Produkte führen zu Zinserträgen, die mit dem Einlagengeschäft von Kreditinstituten vergleichbar sind und demzufolge unter § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b) EStG fallen.

Mittels einer Ordnungsnummer soll eine leichtere Zuordnung einer Bescheinigung zu einem bestimmten Kapitalertrag erreicht werden. Unverständlich ist, warum dies auch für andere Kapitalerträge als solche aus girosammelverwahrten Wertpapieren und ersetzende Wertpapiere („American Depositary Receipts“/ADR) eingeführt werden soll. Zudem spielt bei Versicherungsunternehmen die Bescheinigung von Kapitalerträgen an ausländische Begünstigte, für die eine Erstattung von Kapitalertragsteuer in Frage kommt, eine untergeordnete Rolle.

Die Implementierung dieser Ordnungsnummer in den Systemen führt für die Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen zu einem erheblichen Aufwand.

Petition:

Die Regelung des geplanten § 45b Abs. 1 EStG-E sollte ganz gestrichen werden, hilfsweise zumindest auf Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4 EStG begrenzt werden.

3. § 45b Abs. 2 Nr. 1 bis 8 EStG-E (Zusätzliche Angaben)

Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4 EStG-E sollen für jeden Gläubiger der Kapitalerträge die in einer Steuerbescheinigung auszuweisenden Angaben nach § 45b Abs. 2 Nr. 1 bis 8 EStG weiter um die dort genannten Angaben ergänzt werden. In der Praxis liegen den depotführenden Stellen diese Informationen jedoch regelmäßig nicht vollständig vor:

- Die depotführenden Stellen haben keine Kenntnis darüber, ob der Kunde ein Wertpapier-Leihgeschäft mit einer anderen Person abgeschlossen hat oder nicht (§ 45b Abs. 2 Nr. 5 - 7 EStG-E): Eine Wertpapier-Leihe ist von einem normalen Depotübertrag nicht zu unterscheiden, da Stücke einfach nur per Depotein- oder -ausgang in oder aus dem Depot gebucht werden. Dies spiegelt sich auch in Rz. 170 des Anwendungsschreibens zur Abgeltungsteuer² wieder. Dort ist geregelt, dass „unabhängig von der zivilrechtlichen Abwicklung einkommensteuerrechtlich in allen Varianten ein Depotübertrag auf einen anderen Gläubiger (Depot des Verleihers auf Depot des Entleihers) vor(liegt), der nach § 43 Abs. 1 Satz 4 EStG als Veräußerung fingiert wird.“ Darüber hinaus hat ein Kreditinstitut – Wenn es nicht selbst Vertragspartner der Wertpapierleihe ist – keinerlei Kenntnis über die Vertragsgestaltungen des Kunden. Deshalb kann auch keine Angabe darüber gemacht werden kann, ob zwischen den Parteien eine Lieferung *mit* oder *ohne* Dividendenanspruch vereinbart wurde. Das depotführende Kreditinstitut übernimmt bspw. bei Wertpapier-Leihgeschäften lediglich die Verbuchung von Stücken im Depot, ohne Kenntnis über das Wertpapier-Leihgeschäft zu haben. Die Kreditinstitute können im Massengeschäft keine Überprüfung von einzelnen Fallkonstellationen ihrer Kunden vornehmen (etwa durch Sichtung von Wertpapier-Leihverträgen), die sie mit anderen Personen abgeschlossen haben. Hier stellt sich auch die Frage, ob die Kunden dem depotführenden Kreditinstitut diese Verträge ohne eine entsprechende gesetzliche

² BMF-Schreiben v. 16.1.2016, BStBl. I 2016, 85.

Verpflichtung zur Verfügung stellen müssen bzw. würden (Datenschutz). Dies ist allerdings auch nicht die Aufgabe der zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichteten Kreditinstitute. Die Ermittlung eines solchen Sachverhalts fällt vielmehr in den Aufgabenbereich der Finanzverwaltung. Die Aufklärung einzelner Fallkonstellationen sollte zwischen den Kunden und deren Finanzämtern bzw. dem BZSt stattfinden.

- § 45b **Abs. 2 Nr. 8** EStG-E: Die geforderten Angaben liegen den die Kundendepots führenden und als auszahlende Stellen fungierenden deutschen Kreditinstituten nicht vor. Denn die Kunden haben nur zu dem jeweils vorgeschalteten Zwischenverwahrer Vertragsbeziehungen und nicht zu den diesem ggf. vorgeschalteten Zwischenverwahrern.
- § 45b **Abs. 2 Nr. 9** EStG-E:
Auch die Information über Konto- und Depotnummer des Gläubigers der Kapitalerträge oder seines Treuhänders (bzw. über dessen ID-Nr.) liegt bei Verwahrketten der Depotbank, die die Steuerbescheinigung ausstellen soll, regelmäßig nicht vor.

Petitum:

Die Regelung des § 45b Abs. 2 EStG-E sollte gestrichen werden.

4. § 45b Abs. 3 EStG-E (Zusätzliche Angaben bei Hinterlegungsscheinen)

Es ist zunächst einmal unklar, ob sich die Regelung des § 45b Abs. 3 EStG-E ausschließlich auf die inländische Hinterlegungsstelle (vgl. BMF-Schreiben vom 18.12.2018, BStBl. I 2018, 1400) oder auf die depotführenden Stellen beziehen soll, bei denen das ADR verwahrt wird. Wenn sich die Regelung auch auf die depotführenden Stellen beziehen soll, bei denen das ADR verwahrt wird, schließen sich ggf. Folgefragen an.

Die vorgeschlagenen Regelungen erschweren den Ausstellungsprozess für Steuerbescheinigungen, da jeweils eine Versicherung des Emittenten des Hinterlegungsscheins eingeholt werden muss. Eine solche Regelung ist in einem Massenverfahren nicht umsetzbar. So ist unklar, wie die benötigten Informationen über das Verhältnis der Hinterlegungsscheine zu den durch die inländische Hinterlegungsstelle verwahrten inländischen Wertpapieren beschafft bzw. wie eine Historisierung der Daten erfolgen könnte.

Nach § 45b Abs. 3 S. 2 EStG-E darf einem Kreditinstitut eine Bescheinigung nur erteilt werden, soweit es dem Aussteller schriftlich versichert, dass die Wertpapiere nicht als

Deckungsbestand für ausgegebene Hinterlegungsscheine dienen. Eine solche Regelung ist in einem Massenverfahren nicht umsetzbar.

Petition:

Die Regelung des § 45b Abs. 3 EStG-E sollte gestrichen werden.

5. § 45b Abs. 7 Satz 1 EStG-E (Verpflichtung der Zwischenverwahrer)

§ 45b Abs. 7 Satz 1 EStG-E sieht eine Verpflichtung der Zwischenverwahrer, der Depotbank und der Treuhänder vor, ihrer jeweiligen Verwahrstelle die Angaben nach § 45b Abs. 2 Nr. 1, 2, 5 – 9 und Abs. 3 EStG-E mitzuteilen.

Bei den Angaben nach § 45b Abs. 2 Nr. 1, 2 und 9 EStG-E handelt es sich um personenbezogene Daten des Gläubigers der Kapitalerträge, die gem. § 154 AO bei der Eröffnung von Konten und Depots erhoben werden und die einen wesentlichen Bestandteil der Informationen bilden, auf deren Basis die auszahlenden Stellen den Kapitalertragsteuerabzug vornehmen. Da die Zwischenverwahrer für die Endkunden/Gläubiger der Kapitalerträge keine Konten/Depots i. S. d. § 154 AO führen, müssen sie diese Daten auch nicht erheben, so dass ihnen die Daten nicht vorliegen und dementsprechend auch nicht übermittelt werden können.

Ebenso wenig ist den Zwischenverwahrern regelmäßig bekannt, auf welcher Rechtsgrundlage die von Ihnen verwalteten Wertpapiere übertragen werden, so dass auch die Informationen nach § 45b Abs. 2 Nr. 5 - 8 EStG-E nicht gemeldet werden können.

Bei Zwischenverwahrern im Ausland ist zusätzlich zu beachten, dass diese auf Grund des völkerrechtlichen Territorialitätsprinzips nicht durch ein nationales Steuergesetz verpflichtet werden können.

Petition:

Die Regelung des § 45b Abs. 7 Satz 1 EStG-E sollte gestrichen werden.

6. § 45b Abs. 7 Satz 2 EStG-E (Vollständige Meldekette als Bedingung für die Ausstellung einer Steuerbescheinigung)

Nach § 45b Abs. 7 Satz 2 EStG-E darf die auszahlende Stelle eine Steuerbescheinigung nur dann ausstellen, wenn ihr die von den Zwischenverwahrern zu meldenden Daten nach § 45b Abs. 2 und 3 EStG-E vollständig und richtig vorliegen.

Da die Zwischenverwahrer – wie zuvor ausgeführt – die gesetzlich geforderten Daten nicht liefern können, bedeutet dies im Ergebnis, dass die auszahlenden Stellen bei Kapitalerträgen i. S. d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4 EStG-E künftig keine Steuerbescheinigungen mehr ausstellen dürfen.

Im der Folge bedeutet das, dass künftig bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4 EStG-E („Dividenden“) mangels Steuerbescheinigung weder bei Steuerinländern eine Anrechnung noch bei beschränkt Steuerpflichtigen eine Erstattung von Kapitalertragsteuer möglich sein würde – was wiederum erhebliche Auswirkungen auf den Kapitalmarkt, den Finanzplatz Deutschland und die Einhaltung der Verpflichtungen Deutschlands aus den mit anderen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen hätte.

Petitum:

Die Regelung des § 45b Abs. 7 Satz 2 EStG-E sollte gestrichen werden.

III. Zu Art. 1 Nr. 8 (§ 49 Abs. 1 EStG-E)

Positiv bewerten wir die Streichung des Anknüpfungspunktes der Eintragung in inländische Bücher oder Register in § 49 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 6 EStG-E und der damit einhergehenden Abschaffung der extra-territorialen Besteuerung von beispielsweise Lizezeinkünften. Weder aus teleologischer Sicht hat dieser Anknüpfungspunkt unseres Erachtens Sinn gemacht, noch ist er aus administrativer Sicht sinnvoll, da die relevanten Einkünfte nach DBA regelmäßig freigestellt sind. Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen wird durch die Streichung sehr hoher Verwaltungsaufwand erspart. In diesem Zusammenhang wäre eine Bezugnahme auf bzw. zum Umgang mit dem BMF-Schreiben vom 6.11.2020 (GZ IV C 5 – S 2300/19/10016:006) wünschenswert, da dieses gegenläufig zur hier vorgeschlagenen Gesetzesänderung ist und bei den Steuerpflichtigen für erhebliche Unsicherheit sorgt.

Darüber hinaus ist festzustellen, dass immer mehr Staaten ihre nationalen Quellensteuervorschriften ausweiten, insbesondere im Zusammenhang mit der Entwicklung und Nutzung neuer Technologien. Im Ergebnis sieht sich der Steuerpflichtige zunehmend mit internationalen Erklärungs-, Registrierungs- und Abführungsverpflichtungen konfrontiert. Dies entgegen politischer Beteuerungen, die nationale Ausweitung der Quellenbesteuerung zurückdrängen zu wollen. Das steuerpolitisch richtige Signal wäre, die Worte „Eintragung in ein öffentliches Buch oder inländisches Register“ für alle offenen Anwendungsfällen zu streichen.

Ohnehin ist eine gesonderte Betrachtung von in Deutschland registriertem und nicht-registriertem Knowhow nicht mehr praxisgerecht. Oftmals unterstützen in Deutschland registrierte Patente nur zu einem wirtschaftlich sehr geringen Anteil das international gewonnene immaterielle Endprodukt, auf dessen Nutzung es dem Endkunden ankommt. In diesen Fällen ist eine rechtssichere Zuordnung jenes Wertanteils, der auf dem in Deutschland registrierten Patent beruht und laut der derzeitigen Gesetzeslage einer deutschen Besteuerung zugänglich gemacht werden sollte, nicht (mehr) möglich. Außerdem ist diese Trennung ausländischen Unternehmen gegenüber nur schwer vermittelbar.

IV. Zu Art. 1 Nr. 9 (§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG-E)

Gegenwärtig und im vorliegenden Referentenentwurf sind die Abzugsteuerbeträge vierteljährlich spätestens bis zum 10. Kalendertag des auf das Quartalsende folgenden Kalendermonats mit Angabe der zugehörigen Sachverhalte an die Finanzverwaltung zu melden und abzuführen. Diese kurze Frist ist oftmals nur durch erhöhten Arbeitsaufwand einzuhalten, da sie sich faktisch nur auf fünf bis sechs Arbeitstage beläuft, und durch das Zusammenfallen mit den Abschlussarbeiten im Betrieb zu einer Doppelbelastung für die zuständigen Mitarbeiter/innen führt. Sehr hilfreich wäre daher, die Frist für die Abgabe der Meldung auf 20 Tage zu verlängern und optional eine Dauerfristverlängerung zur Abgabe der Quartalsmeldungen (nach dem Vorbild der §§ 18 Abs. 6 UStG, 46 bis 48 UStDV) zu ermöglichen. Eine Verlängerung der Frist wäre auch im Interesse der Finanzverwaltung, weil damit eine bessere Datenqualität und weniger Korrekturbedarf einhergingen.

V. Zu Art. 1 Nr. 10 (§ 50c EStG-E Abs. 2 Nr. 2)

1. § 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG-E

Dieser Vorschlag führt unseres Erachtens nicht zu einer Verbesserung oder Verschlinkung des Entlastungsverfahrens, da auf Seiten des Vergütungsschuldners sämtliche DBA auf jeweilige Zuweisung des Besteuerungsrechtes für die Rechteüberlassung zu prüfen und die bereits zugeflossenen Vergütungen für jeden einzelnen Gläubiger nachzuhalten sind. Dies führt insbesondere bei einer Vielzahl unterschiedlicher Vergütungsgläubiger zu deutlich mehr Aufwand auf Seiten des Vergütungsschuldners.

2. § 50c Abs. 2 Satz 2 EStG-E

Nach § 50c Abs. 2 Satz 2 EStG-E soll der Schuldner zur Steueranmeldung auch insoweit verpflichtet sein, als er gemäß § 50c Abs. 2 Satz 1 EStG-E keine Steuer abzuführen hat. Hierdurch würde bei vielen Unternehmen der administrative Aufwand erhöht werden, da trotz einer Freistellungsbescheinigung eine Nullmeldung abzugeben wäre. Die Begründung, dass hierdurch einem zusätzlichen Kontrollbedürfnis der Finanzverwaltung entsprochen würde, genügt nach Ansicht der Unternehmen nicht für eine Rechtfertigung.

Petition:

Auf die Notwendigkeit von Nullmeldungen trotz Vorliegens von Freistellungsbescheinigungen (§ 50c Abs. 2 Satz 2 i. V. m Satz 1 Nr. 1 EStG-E) sollte verzichtet werden.

3. § 50c Abs. 2 Satz 3 ff. EStG-E

Trotz der geplanten Änderung der Gültigkeit der Freistellungsbescheinigung „frühestens ab ihrer Ausstellung“ sollte weiterhin gewährleistet sein, dass direkte Anschlussbescheinigungen möglich sind. Folglich sollte das Antragsformular weiterhin einen Abschnitt enthalten, ab welchem Zeitpunkt die erneute Freistellung gewünscht wird. Darüber hinaus sollten vom BZSt verursachte Verzögerungen nicht zu Lasten der Antragsteller gehen; insoweit sollte sichergestellt werden, dass die Anträge zeitnah bearbeitet werden und eine Bearbeitung bspw. innerhalb von drei Monaten sichergestellt wird.

4. § 50c Abs. 5 i. V. m. § 52 Abs. 47a Satz 2 EStG-E

Wir begrüßen sehr, dass das „Verfahren zur Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen“ mit der Neuregelung des § 50c Abs. 5 EStG-E vollständig digitalisiert wird. Zukünftig können der Freistellungsantrag und der Erstattungsantrag in digitaler Form übermittelt werden. Damit entfällt das in der betrieblichen Praxis als aufwendig empfundene Papierverfahren. Zugleich wird die gesetzliche Grundlage für eine digitale Rückübermittlung der Freistellungsbescheinigung und des Freistellungsbescheids geschaffen. Diese Digitalisierung in beide Richtungen ist für die Unternehmen von großer Bedeutung, da die Digitalisierung auf halbem Wege stehen bliebe, wenn das bislang papiergebundene Verfahren nur in eine Richtung (z. B. von den Unternehmen zur Finanzverwaltung) elektronisch ausgestaltet würde. Um eine möglichst praxisperechte Ausgestaltung des neuen digitalen Verfahrens sicherzustellen und die Umstellung für alle Beteiligten zu erleichtern, plädieren wir dafür, die betriebliche Praxis bei der

Ausgestaltung des Verfahrens und bei der Erarbeitung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes zur elektronischen Antragsstellung einzubeziehen.

Ob die Digitalisierung allerdings auch zu einer Beschleunigung des Verfahrens führt, hängt von der Dauer der Antragsbearbeitung und insb. von den Nachweisanforderungen ab. Die Entlastung von deutscher Abzugsteuer wird derzeit teilweise durch lange Verfahrensdauern erschwert. Der Gesetzentwurf gibt im Hinblick auf § 50d Abs. 3 EStG-E leider keinen Grund zur Hoffnung, dass sich hieran etwas ändern wird.

Beschleunigungspotenzial liegt in der Ausgestaltung der Nachweisanforderungen, die sich an dem Notwendigen ausrichten sollte. Dies gilt erst recht, weil die Rückwirkung der Freistellungsbescheinigung abgeschafft werden soll und somit die Freistellungsfähigkeit eines Kapitalertrags damit von der Dauer des Antragsverfahrens abhängt.

Derzeit werden vom BZSt oft umfangreiche Nachweise im Hinblick auf die Prüfung der Anti-Treaty/Directive-Shopping-Regel in § 50d Abs. 3 EStG angefordert, ohne dass Rücksicht darauf genommen wird, inwieweit ein Treaty/Directive-Shopping überhaupt naheliegt. Die Nachweisanforderungen sollten sich künftig nach der Gefährdungslage im Hinblick auf ein mögliches Treaty/Directive – Shopping richten. Es sollte bei den Nachweisanforderungen ferner danach differenziert werden, ob ein Erst- oder ein Folgeantrag vorliegt. Für eine Verlängerung sollte es deutliche Antrags erleichterungen geben.

Zudem sollte ein Anwendungsschreiben des BMF zum neuen § 50d Abs. 3 EStG im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes ein BMF-Schreiben veröffentlicht werden.

Unklar bleibt allerdings, ob der Freistellungsbescheid nach erfolgter Authentisierung lediglich dem Zahlungsgläubiger digital oder auch zusätzlich – wie bisher – dem Zahlungsschuldner bereitgestellt wird. Sofern der Bescheid nur dem Zahlungsgläubiger zur Verfügung gestellt wird, ist unseres Erachtens eine rechtzeitige Zuleitung an den Zahlungsschuldner nicht gewährleistet. Ferner erlangt der Zahlungsschuldner so auch keine rechtzeitige Kenntnis im Falle eines möglichen Widerrufs seitens des BZSt.

Petition:

Das digitale Verfahren und der amtlich vorgeschriebene Datensatz zur elektronischen Antragsstellung sollten unter Einbeziehung der betrieblichen Praxis erarbeitet werden. Kurzfristig wäre es wünschenswert, die Steuerbescheinigungen aus Elster heraus eben-

falls elektronisch erstellen zu können. Die Anfertigung der Steuerbescheinigungen ist ein sehr zeitaufwändiger Prozess, da hier alle erforderlichen Angaben wie Betrag der Vergütung bzw. des Kapitalertrags, einbehaltene Steuer, etc. pro Zahlungsschuldner manuell in einem separaten Word-Dokument erfasst werden müssen. Die elektronische Erstellung würde zur Verfahrensbeschleunigung führen, die Fehleranfälligkeit erheblich reduzieren und somit eine zusätzliche Kontrolle für das BZSt darstellen. Alle erforderlichen Daten wurden bereits im Rahmen der Steueranmeldungen in Elster erfasst, sodass das Generieren einer Steuerbescheinigung auf Basis dieser Daten grds. möglich sein müsste. Mindestens aber sollte es möglich sein, die Steuerbescheinigung mit einer elektronischen Signatur (z. B. mittels DocuSign) versehen zu können. Ebenso wäre es wünschenswert, wenn die Freistellungsbescheinigung inklusive sämtlicher Nebenbestimmungen sowie der Freistellungsbescheid zumindest in Englisch und nicht ausschließlich in Deutsch ergehen könnte, da dies die Kommunikation mit beschränkt Steuerpflichtigen deutlich erleichtern würde.

Es sollte – zumindest in einem BMF-Schreiben – praktikable Nachweisanforderungen geregelt werden.

Darüber hinaus wird in der Praxis regelmäßig vom inländischen Zahlungsschuldner, der Kenntnis über die landesspezifischen Steuerabzugsvorschriften hat, die Antragstellung für den Zahlungsgläubiger (beschränkt Steuerpflichtiger) durchgeführt und ggf. Kontakt zum BZSt aufgenommen. Diese bewährte Vorgehensweise sollte künftig im digitalen Verfahren möglich sein.

Petition:

Auch beim digitalen Antragsverfahren sollte die Möglichkeit eröffnet werden, dass der Zahlungsschuldner durch Bevollmächtigung des Zahlungsgläubigers Anträge stellen kann. Zudem sollte sichergestellt werden, dass der Zahlungsschuldner weiterhin eine Ausfertigung der Freistellungsbescheinigung und des Freistellungsbescheids erhält. Ferner sollte auch weiterhin bei Erstattungsanträgen vorgesehen werden, dass sich der Zahlungsschuldner bereits abgeführte Quellensteuer mittels einer Inkassovollmacht erstatten lassen kann. Denn in der gängigen Praxis von Nettoklauseln bei Rechteüberlassungen kann damit das wirtschaftliche Risiko des inländischen Vergütungsschuldners ausgeschlossen werden.

Bei Erteilung einer rückwirkenden Freistellungsbescheinigung war es bisher möglich, die Steueranmeldung durch den Vergütungsschuldner rückwirkend zu ändern und dadurch eine direkte Erstattung abgeführter Steuern zu erwirken, ohne durch einen weiteren Erstattungsantrag zusätzlichen Verwaltungsaufwand beim BZSt und bei den Verfahrensbeteiligten zu erzeugen. Wird die Möglichkeit der Erteilung einer rückwirkenden Freistellungsbescheinigung in § 50c Abs. 2 EStG-E ausgeschlossen, so würde dies zu unausweichlichen Häufungen von aufwendigen Erstattungsverfahren führen. Das Gesetzesziel der Verwaltungsentlastung würde teilweise verfehlt.

Petition:

Die Möglichkeit einer rückwirkenden Freistellungsbescheinigung sollte erhalten bleiben.

Wie im bestehenden Verfahren (§ 50d Abs. 2 Satz 6 EStG) ist auch weiterhin vorgesehen, dass über einen Freistellungsantrag innerhalb von drei Monaten nach Vorlage aller erforderlichen Nachweise zu entscheiden ist (§ 50c Abs. 2 Satz EStG-E). Eine Bearbeitungszeit von drei Monaten wird von der betrieblichen Praxis angesichts der im Geschäftsverkehr üblichen Zahlungsziele als deutlich zu lang angesehen.

Petition:

Die vom BZSt zurecht angestrebte Digitalisierung der Prozesse sollte auch zu einer verkürzten Bearbeitungszeit von im Idealfall einem Monat ab Vorliegen der Nachweise führen.

Das neue digitale Verfahren soll gem. § 52 Abs. 47a Satz 2 EStG-E ab dem Jahr 2023 zur Anwendung kommen. In der Zwischenzeit sind weiterhin die amtlich vorgeschriebenen Vordrucke zu verwenden. Die Anwendung dieser Papierformulare führt in der betrieblichen Praxis zu erheblichem Aufwand. Daher regen wir an, das Papierverfahren für die verbleibenden Jahre 2021 und 2022 zumindest teilweise zu digitalisieren und so zu vereinfachen.

Petition:

Bis das digitale Verfahren startet, sollte das bestehende Papierverfahren durch eine „Teildigitalisierung“ vereinfacht werden. So sollte es zulässig sein, Anträge im Original zu unterschreiben, einzuscannen und als PDF-Dokument an das BZSt zu senden, ohne die originalen Papieranträge nachreichen zu müssen. Eine spürbare Vereinfachung würde

zudem erzielt, wenn das BZSt die Antragstellung mit einer (qualifizierten) elektronischen Signatur ermöglichen würde.

Abschließend regen wir vor dem Hintergrund der bestehenden EU-Amtshilferichtlinie an, das Freistellungsverfahren grundlegend anzupassen. Eine deutliche Vereinfachung würde entstehen, wenn sich der inländische Vergütungsschuldner in § 50a EStG-Abzugsteuer-Fällen bei Zahlungen an Vergütungsgläubiger mit Sitz in der EU bzw. im EWR unmittelbar auf die Anwendung bestehender DBA-Regelungen ohne vorherige Genehmigung des BZSt berufen könnte. In anderen EU-Mitgliedstaaten ist dies bereits möglich. Dort ist das Vorhalten einer Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Vergütungsgläubigers zur Anwendung der DBA-Regelungen ausreichend. Zur Missbrauchsvermeidung könnte das BZSt die vorzuhaltende Ansässigkeitsbescheinigung durch verpflichtende Angaben ergänzen. Für den Vergütungsschuldner sollte jedoch die ordnungsgemäße Vorlage insoweit haftungsbefreiend wirken.

5. Vorübergehende Weitergeltung von Ermächtigungen nach dem Kontrollmeldeverfahren (§ 52 Abs. 47a S. 1 EStG-E)

Das Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 5 EStG für Abzugsteuer nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (Lizenzvergütungen) und nach § 50d Abs. 6 EStG für Kapitalertragsteuern soll abgeschafft werden. Ermächtigungen sollen nach § 52 Abs. 47a S. 1 EStG noch bis Ende 2021 weitergelten. Die Weitergeltungsanordnung steht allerdings textlich in einem Zusammenhang mit einer ebenfalls in § 52 Abs. 47a S. 1 EStG-E aufgenommenen Regelung, die den Erstanwendungszeitpunkt des neuen Entlastungsverfahrens festlegt, allerdings nur für Lizenzvergütungen. Die neue Freistellungsregelung für Lizenzvergütungen in § 50c Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG-E soll erst nach dem 31. Dezember 2021 Anwendung finden. Für Kapitalerträge fehlt dagegen ein Aufschub des Erstanwendungszeitpunkts.

Wir gehen gleichwohl davon aus, dass die Weitergeltungsanordnung für Ermächtigungen im Kontrollmeldeverfahren im gleichen Satz umfassend ist und deshalb auch solche für Kapitalerträge nach § 50d Abs. 6 EStG umfasst.

VII. Zu § 50d Abs. 3 EStG-E

Die betriebliche Praxis sieht die angedachte Verschärfung von § 50d Abs. 3 EStG kritisch. Auf einen wesentlichen Zusammenhang zwischen der Einkunftsquelle (z. B. der Lizenz oder der Beteiligung) mit der Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft

sollte es für Zwecke der Missbrauchsprüfung nicht ankommen. Zudem sollte es für Zwecke der Ermittlung der persönlichen Entlastungsberechtigung nicht darauf ankommen, ob die mittelbaren Anteilseigner bei fiktivem Direktbezug der Einkünfte eine Entlastungsberechtigung auf derselben Rechtsgrundlage (z. B. auf Basis desselben DBA) wie die ausländische Gesellschaft geltend machen könnten. Außerdem ist die widerlegbare Missbrauchsvermutung des „Treaty Shopping“ zu weit und unspezifisch gefasst, wodurch die Nachweisführung erschwert und umfänglich auf den Steuerpflichtigen verschoben würde.

Petition:

Unbestimmte Rechtsbegriffe wie der „wesentliche Zusammenhang“ der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft oder das „Erzielen und Weiterleitung von Einkünften“, das nicht als Wirtschaftstätigkeit gilt, sollten weiter konkretisiert werden. Darüber hinaus sollte geprüft werden, ob die Notwendigkeit derselben Rechtsgrundlage der Entlastungsberechtigung bei fiktivem Direktbezug erforderlich und angemessen ist.

Ferner ist erforderlich, dass die Auslegung des neuen § 50d Abs. 3 EStG durch die Finanzverwaltung in einem BMF-Anwendungsschreiben geregelt wird, das zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung vorliegt.

VIII. Zu Art. 3 (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes)

1. Zu Art. 2 Nr. 1 (§ 2 Abs. 5 UmwStG-E)

Für eine rechtssichere Anwendung plädieren wir dafür, einzelne Rechtsbegriffe des § 2 Abs. 5 UmwStG-E deutlicher zu fassen.

- Aus Sicht der betrieblichen Praxis wäre eine Definition des Begriffes „Finanzinstrumente“ in § 2 Abs. 5 Satz 1 UmwStG-E sinnvoll. In der Gesetzesbegründung wird auf die Definitionen in § 1 Abs. 11 KWG und § 2 Abs. 4 WPHG verwiesen. Diese Definitionen sollten zur Klarstellung direkt mit in das Gesetz aufgenommen werden.
- In § 2 Abs. 5 Satz 2 und 4 UmwStG-E erscheint fraglich, welcher Zeitpunkt mit „im Rahmen der ersten auf die Umwandlung folgenden Gewinnermittlung“ konkret gemeint ist. Hierzu ist eine Klarstellung aus unserer Sicht dringend erforderlich.

Zudem wäre die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung bei Buchwertansatz (§ 2 Abs. 5 Satz. 5 UmwStG-E) auch für die Fälle i. S. d. § 2 Abs. 5 Satz 1 UmwStG-E zu begrüßen.

2. Zu Art. 2 Nr. 5 (§ 27 Abs. 16 Satz 2 UmwStG-E)

Eine im Ergebnis rückwirkende Anwendbarkeit auf alle offenen Fälle birgt Streitpotential zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung.

Petition:

Es sollte keine rückwirkende Anwendbarkeit auf alle offenen Fälle erfolgen

B. Weitere Anmerkungen zum Kapitalertragsteuerrecht

Neben den genannten Neuregelungen bietet der vorliegende Referentenentwurf die Möglichkeit, den hohen Verwaltungsaufwand für Organschaften und die Finanzverwaltung im Rahmen der Erklärung der Kapitalertragsteuer, ohne Beeinflussung des Steueraufkommens, deutlich zu verringern.

Derzeit sieht das Kapitalertragsteuerrecht vor, dass der Zahlungsschuldner auch dann die volle Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen hat, wenn die Erträge beim Gläubiger von Gesetzes wegen i. E. nur zu 5 % steuerpflichtig sind (§ 8b Abs. 1, Abs. 3, Abs. 4 S. 1 KStG). In einem organschaftlich verbundenen Konzern wirkt dieser Mechanismus allerdings besonders deutlich: kommt es hier zu vororganschaftlichen Mehrabführungen i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG, werden diese durch das Gesetz als Ausschüttungen fingiert. Das hat zur Folge, dass ebenfalls Kapitalertragsteuer auf den gesamten Betrag abzuführen ist, §§ 8b Abs. 1 KStG, 20 Abs. 1 Nr. 1, 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Auch diese „Ausschüttungen“ sind im Ergebnis nur mit 5 % der Bemessungsgrundlage zu unterwerfen.

Problematisch ist dabei, dass eine Organgesellschaft über keine mit der Kapitalertragsteuer verrechenbaren Steuerzahlungen verfügt. Denn aufgrund der Organschaft werden bereits 100 % des Gewinns an die Organträgerin abgeführt. Die Organgesellschaft muss also zusätzlich – neben der Gewinnabführung – Liquidität für die Abführung der Kapitalertragsteuer an den Fiskus aufbringen. Diese Liquidität wird erst im Rahmen der Veranlagung der empfangenden Organträgerin zurückgeführt, was mindestens mehrere Monate, u. U. aber auch Jahre dauern kann.

Zwar wird diese Zeitspanne zwischen Zahlung und Erstattung in der Praxis mit einer „ersten vorläufigen Körperschaftsteuererklärung“ der Organträgerin behelfsmäßig verkürzt. Dennoch entsteht, neben den mit einer solchen Erklärung verbundenen Tax-Compliance-Fragen, insbesondere auch unnötiger Verwaltungsaufwand in der Organschaft. Denn die Organgesellschaften müssen sehr zeitnah zu der Feststellung ihrer Jahresabschlüsse die Anmeldungen fertigen und der Finanzverwaltung übermitteln. Die Bescheinigung ist an die (Zwischen-)Organträgerin zu übergeben. Diese muss die Bescheinigung dann im Zuge der Veranlagung gegenüber dem zuständigen Betriebsstätten-Finanzamt vorweisen. Entsprechend muss auch der gesamte Vorgang in der Finanzverwaltung administriert werden.

Die folgenden Vorschläge dienen der Liquiditätssicherung von inländischen Organschaften und reduzieren den Verwaltungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung, ohne dass Missbrauch oder eine Gefährdung des Steueraufkommens zu besorgen wäre.

Petitum:

Für die skizzierten rein inländischen Fälle sollte eine Freistellungsbescheinigung durch das BZSt eingeführt werden. Die Organgesellschaft, die über eine solche verfügt, bräuchte dann bei vororganschaftlichen Mehrabführungen neben der Gewinnabführung nicht auch noch zusätzlich die Kapitalertragsteuer an das Finanzamt abzuführen.

Alternativ könnten vororganschaftliche Mehrabführungen von der Erhebung der Kapitalertragsteuer ausgenommen werden. Ohnehin betreffen sie tatbestandlich ausschließlich inländische Fälle, weil es die ertragsteuerliche Organschaft über die Grenze nicht gibt. Die in der vorliegenden Gesetzesbegründung angeführten Missbrauchsfälle können sich dann nicht ergeben. Technisch könnte § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG durch einen Halbsatz erweitert werden: „ausgenommen sind Kapitalerträge i. S. d. § 14 Abs. 3 Satz 1 KStG.“