

**22.01.21**

Fz - Wi

## **Gesetzentwurf**

### **der Bundesregierung**

---

## **Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - AbzStEntModG)**

### **A. Problem und Ziel**

Die Bundesrepublik Deutschland erhebt eine Kapitalertragsteuer in Form eines Steuerabzuges in Höhe von 25 Prozent unabhängig davon, ob die inländischen Erträge einem Inländer oder einem Ausländer zufließen. Bei Ausländern besteht jedoch häufig – aufgrund der mit vielen Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen – kein deutsches Besteuerungsrecht in dieser Höhe. Vergleichbare Regelungen haben fast alle Staaten, insbesondere auch Industrieländer, in ihren jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbart. Neben der Kapitalertragsteuer wird in Deutschland eine Abzugsteuer auf bestimmte weitere Einkünfte von Ausländern (z. B. aus Lizenzrechten) erhoben, ebenfalls unabhängig davon, ob der Bundesrepublik Deutschland nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen in diesem Umfang ein Besteuerungsrecht zusteht. Gleiches gilt im Hinblick auf die Befreiungen von Lizenz- und Kapitalerträgen innerhalb grenzüberschreitender Konzerne durch das Steuerrecht der Europäischen Union.

Damit die ausländischen Steuerpflichtigen gleichwohl von den Beschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts durch Doppelbesteuerungsabkommen und Unionsrecht und der daraus resultierenden Reduzierung ihrer Steuerlast profitieren können, enthält das deutsche Steuerrecht entsprechende Entlastungsregelungen. Dazu können sich die ausländischen Steuerpflichtigen in erster Linie an das Bundeszentralamt für Steuern wenden. Das Amt stellt entweder eine Bescheinigung aus, damit von vornherein nur eine reduzierte Abzugsteuer einbehalten wird, oder es erstattet nachträglich den zu hoch einbehaltenen und abgeführten Teil der Steuer.

Eine Revision der Verfahren und Abläufe beim Bundeszentralamt für Steuern hat Aufschluss gegeben, wie die Entlastung ausländischer Steuerpflichtiger durch das Amt ressourcenschonender und weniger missbrauchs- und betrugsanfällig ausgestaltet werden kann. Dabei wurde neben der mangelnden Digitalisierung des Verfahrens insbesondere die Komplexität, die derzeit parallel eröffnete Entlastungsverfahren produzieren, als problematisch identifiziert. Darüber hinaus ist dem Anreiz zu Missbrauch und Betrug noch effektiver zu begegnen, der aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze unvermeidlich ist, die für Inländer und Ausländer so wie für Ausländer untereinander je nach dem Staat gelten, in dem sie ansässig sind.

---

Fristablauf: 05.03.21

Zur Verhinderung von Betrug insbesondere bei der Erstattung von Kapitalertragsteuer sind zusätzliche Anstrengungen erforderlich, um insbesondere gewerbsmäßigen Betrugsmodellen wirksamer zu begegnen. Um dies zu gewährleisten, benötigt die Finanzverwaltung zusätzliche Informationen, die ihr aus öffentlichen Quellen und aus den bislang im Rahmen der Abführung von Kapitalertragsteuer zu meldenden Daten nicht in ausreichendem Umfang zur Verfügung stehen.

Bei der Verhinderung lediglich missbräuchlicher Steuergestaltungen ergibt sich ferner Handlungsbedarf durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union. Das deutsche Recht enthält seit geraumer Zeit eine Regelung, die verhindern soll, dass sich Steuerpflichtige unberechtigt durch die rein steuerlich motivierte Zwischenschaltung ausländischer Gesellschaften steuerliche Vorteile etwa aus bestimmten Doppelbesteuerungsabkommen verschaffen. Nach Feststellung des Gerichtshofs ist diese Regelung teilweise nicht mit dem Unionsrecht vereinbar und muss deshalb angepasst werden.

Über den Bereich der Entlastung von Abzugsteuern hinaus besteht im Außensteuer-, Umwandlungssteuer- und im Steuerverfahrensrecht punktueller Handlungsbedarf.

## **B. Lösung**

Die Vorschriften zum Verfahren der Entlastung ausländischer Steuerpflichtiger von Abzugsteuern durch das Bundeszentralamt für Steuern sowie ihr Zusammenspiel mit den Regelungen zur Besteuerung von Investmentfonds werden neu gefasst. Neben einer Digitalisierung des gesamten Prozesses – Bescheinigung der abgeführten Steuer, Beantragung der Entlastung, Entscheidung der Behörde – wurde besonderes Augenmerk darauf verwandt, vorausschauend Risikofaktoren auszuschließen, die zu unberechtigter Entlastung führen können. Hierzu gehört eine Reduzierung der Verfahrensarten, mit denen eine Entlastung bewirkt werden kann, sowie eine Übertragung bestimmter Verfahren von den Ländern auf den Bund. Frei werdende Verwaltungsressourcen können zur Durchführung weiterer Maßnahmen der Missbrauchs- und Betrugsbekämpfung verwandt werden. Darüber hinaus führt die Digitalisierung des Verfahrens nach einer Umstellungsphase auch zu reduziertem Erfüllungsaufwand bei den ausländischen Investoren.

Zur Betrugsbekämpfung speziell bei der Erstattung von Kapitalertragsteuer erhält das Bundeszentralamt für Steuern ergänzende Informationen von den Finanzinstituten, die mit der Abführung und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer befasst sind. Die Regelung zur Verhinderung missbräuchlicher Steuergestaltungen durch zwischengeschaltete ausländische Gesellschaften wird an die Vorgaben der europäischen Rechtsprechung angepasst, ohne dass sie ihre praktische Wirksamkeit einbüßen soll.

Dem punktuellen Handlungsbedarf im Außensteuer-, Umwandlungssteuer- und im Steuerverfahrensrecht wird durch angemessene Regelungen begegnet.

## **C. Alternativen**

Missbrauch und Betrug bei der Entlastung von Abzugsteuern wären allein dann völlig ausgeschlossen, wenn die entsprechenden Einkünfte sämtlicher Inländer und Ausländer mit demselben Steuersatz belastet würden. Dies erforderte bei der abgeltenden Kapitalertragsteuer eine Absenkung des Steuersatzes für Inländer von 25 Prozent auf höchstens 15 Prozent, was dem Höchststeuersatz nach OECD-Standard entspricht. Auch die Abzugsteuer für andere Einkünfte ausländischer Steuerpflichtiger müsste der steuerlichen Belastung der Inländer angepasst werden. Beides setzte jedoch die erfolgreiche Neuverhandlung vieler deutscher Doppelbesteuerungsabkommen voraus.

Speziell der Missbrauch und Betrug bei der nachträglichen Erstattung von Abzugsteuern könnte dadurch unterbunden werden, dass die verschiedenen gesetzlich vorgesehenen Entlastungen bei Inländern wie Ausländern ausschließlich bereits bei der Abführung der Abzugsteuern berücksichtigt werden (z. B. in Anlehnung an das sog. TRACE-Modell der OECD). Dies würde Missbrauch und Betrug im Rahmen der Abführung der Abzugsteuern jedoch nicht ausschließen, die dann insbesondere von den mit der Abführung betrauten Finanzinstituten verhindert werden müssten. Diese hätten jedoch regelmäßig keinen Anreiz, gegen ihre eigenen Kunden zu ermitteln. Den Finanzbehörden bliebe nur die Möglichkeit einer nachträglichen, zeitlich stark verzögerten Überprüfung. Darüber hinaus würde eine solche Lösung u. a. die Abführung der Steuern erheblich verzögern, die im Inland zur Abführung verpflichteten Personen mit umfangreichen steuerlichen Prüfungs- und Haftungspflichten belasten sowie die Entlastung ausländischer Kleinanleger zusätzlich erschweren.

## D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

Die Regelungen dienen der Sicherung des Steueraufkommens.

Der Mehrbedarf für das Bundeszentralamt für Steuern (Kapitel 0815) beträgt für die Jahre 2021 bis 2025 insgesamt 19.269.823 Euro, die sich wie folgt verteilen:

|                                                 | 2021      | 2022      | 2023      | 2024 f.   |
|-------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Personalkosten                                  | 1.110.014 | 2.220.028 | 2.188.373 | 2.188.373 |
| Sachkosten                                      | 366.078   | 732.156   | 653.156   | 653.156   |
| Aufträge und IT-Dienstleistungen [Titel 532 01] | 978.000   | 1.579.200 | 1.390.900 | 1.184.430 |

Der Mehrbedarf für das Informationstechnikzentrum Bund (Kapitel 0816) beträgt für die Jahre 2021 bis 2025 insgesamt 6.292.421 Euro, die sich wie folgt verteilen:

|                                                 | 2021    | 2022    | 2023    | 2024 f. |
|-------------------------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Personalkosten                                  | 253.429 | 506.857 | 561.206 | 615.555 |
| Sachkosten                                      | 79.582  | 159.165 | 175.080 | 190.996 |
| Aufträge und IT-Dienstleistungen [Titel 532 01] | 126.000 | 252.000 | 252.000 | 252.000 |
| Wartung und Pflege [Titel 511 01- IT]           | 220.000 | 220.000 | 110.000 |         |
| Hard- und Software [Titel 812 02]               | 630.000 | 630.000 |         |         |

Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln soll finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

## E. Erfüllungsaufwand

### E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Bürgerinnen und Bürger sind von den Regelungen nicht betroffen.

## E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

|                                                           |                   |
|-----------------------------------------------------------|-------------------|
| Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands:            | - 1,471 Mio. Euro |
| davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten:         | - 1,471 Mio. Euro |
| davon Umsetzung von EU-Vorgaben                           | 0 Euro            |
| Einmaliger Erfüllungsaufwand:                             | 45,172 Mio. Euro  |
| davon Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe: | 45,172 Mio. Euro  |

Der jährliche Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft unterliegt der „One in, one out“-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015).

## E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

|                                                |                   |
|------------------------------------------------|-------------------|
| Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands: | 1,063 Mio. Euro   |
| davon auf Bundesebene:                         | 1,833 Mio. Euro   |
| davon auf Landesebene:                         | - 0,770 Mio. Euro |
| Einmaliger Erfüllungsaufwand:                  | 5,211 Mio. Euro   |
| davon auf Bundesebene:                         | 5,210 Mio. Euro   |
| davon auf Landesebene:                         | 0,001 Mio. Euro   |

Den Kommunen entsteht kein Erfüllungsaufwand.

## F. Weitere Kosten

Keine.

**22.01.21**

Fz - Wi

**Gesetzentwurf**  
der Bundesregierung

---

**Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von  
Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer  
(Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - AbzStEntModG)**

Bundesrepublik Deutschland  
Die Bundeskanzlerin

Berlin, 22. Januar 2021

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Ministerpräsidenten  
Dr. Reiner Haseloff

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes den von der  
Bundesregierung beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von  
Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer  
(Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG)

mit Begründung und Vorblatt.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gemäß § 6 Absatz 1 NKRG  
ist als Anlage beigelegt.

Mit freundlichen Grüßen  
Dr. Angela Merkel

---

Fristablauf: 05.03.21



# **Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer**

## **(Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG)**

**Vom ...**

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

### **Inhaltsübersicht**

|           |                                                                                        |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| Artikel 1 | Änderung des Einkommensteuergesetzes                                                   |
| Artikel 2 | Änderung des Investmentsteuergesetzes                                                  |
| Artikel 3 | Änderung des Umwandlungssteuergesetzes                                                 |
| Artikel 4 | Änderung des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) |
| Artikel 5 | Änderung der Abgabenordnung                                                            |
| Artikel 6 | Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung                                    |
| Artikel 7 | Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes                                                 |
| Artikel 8 | Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung                                   |
| Artikel 9 | Inkrafttreten                                                                          |

## **Artikel 1**

### **Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Die Angabe zu § 45b wird wie folgt gefasst:

„§ 45b Angaben zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer“.

b) Die Angabe zu § 45c wird wie folgt gefasst:

„§ 45c Zusammengefasste Mitteilung zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer“.

c) Die Angabe zu § 50c wird wie folgt gefasst:

„§ 50c Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen“.

d) Die Angabe zu § 50d wird wie folgt gefasst:

„§ 50d Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“.

2. In § 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 werden vor dem Punkt am Ende die Wörter „oder die Angaben gemäß § 45a Absatz 2a nicht übermittelt worden sind“ eingefügt.

3. § 43b wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 werden vor dem Punkt am Ende ein Semikolon und die Wörter „§ 50d Absatz 3 gilt entsprechend“ eingefügt.

b) In Absatz 2 Satz 5 wird die Angabe „§ 50d Absatz 1“ durch die Angabe „§ 50c Absatz 3“ und die Angabe „§ 50d Absatz 2“ durch die Angabe „§ 50c Absatz 2“ ersetzt.

4. § 44a Absatz 9 Satz 2 bis 4 wird wie folgt gefasst:

„§ 50c Absatz 3 und 5 sowie § 50d Absatz 3 sind entsprechend anzuwenden. Weitergehende Ansprüche aus § 43b oder § 50g oder einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bleiben unberührt. Verfahren nach den vorstehenden Sätzen und nach § 50c Absatz 3 soll das Bundeszentralamt für Steuern verbinden.“

5. § 45a wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 2a eingefügt:

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

b) Absatz 7 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Der Aussteller einer Bescheinigung, die den Absätzen 2 bis 5 sowie § 45b Absatz 1 bis 4 nicht entspricht, haftet für die auf Grund dessen verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile; dies gilt entsprechend für die die Kapitalerträge auszahlende Stelle im Hinblick auf die nach § 45b Absatz 5 zu übermittelnden Angaben.“

bb) Satz 3 wird aufgehoben.

6. § 45b wird wie folgt gefasst:

#### „§ 45b

##### Angaben zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer

(1) Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle weist jeder nach Maßgabe des § 45a Absatz 2 zu erteilenden Bescheinigung und jedem nach § 45b Absatz 5 zu übermittelnden Datensatz eine nach amtlichem Muster zu erstellende Ordnungsnummer zu.

(2) Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und 2 Satz 4 ist die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 um folgende Angaben zu ergänzen:

1. die Identifikationsnummer nach § 139b der Abgabenordnung des Gläubigers der Kapitalerträge; handelt es sich bei dem Gläubiger der Kapitalerträge nicht um eine natürliche Person, so sind dessen Firma oder Name, Anschrift und Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c der Abgabenordnung oder, wenn die Wirtschafts-Identifikationsnummer noch nicht vergeben wurde, dessen Steuernummer anzugeben;
2. den Bruttobetrag der vom Gläubiger der Kapitalerträge je Wertpapiergattung und Zahlungstag erzielten Kapitalerträge unter Angabe der Bezeichnung und der Internationalen Wertpapierkennnummer des Wertpapiers;
3. den Betrag der je Wertpapiergattung und Zahlungstag einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Zuschlagsteuern; die Ermäßigung der Kapitalertragsteuer um die auf die Kapitalerträge entfallende Kirchensteuer ist nicht zu berücksichtigen; sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen auszugleichen, sind statt der Beträge der abgeführten Steuern der Betrag der einbehaltenen und auf die Kapitalerträge entfallenden Kapitalertragsteuer vor Durchführung des Verlustausgleiches und vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages sowie der Betrag der darauf entfallenden Zuschlagsteuern anzugeben;
4. die Höhe des jeweils angewendeten Steuersatzes;
5. die Stückzahl der Wertpapiere je Wertpapiergattung und Zahlungstag sowie davon die Stückzahl der Wertpapiere, die auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäftes übertragen wurden, verbunden mit der Angabe, ob bei Anschaffung der Aktien die Lieferung von Aktien mit oder ohne Dividendenanspruch vereinbart wurde und ob Aktien mit oder ohne Dividendenanspruch geliefert wurden;
6. zur Anschaffung der Wertpapiere oder zu ihrer Übertragung auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäftes jeweils das Datum des Handelstags, das Datum des vereinbarten Abwicklungstags und das Datum des tatsächlichen Abwicklungstags sowie die jeweilige Stückzahl;
7. zur Veräußerung der Wertpapiere oder zu ihrer Rückübertragung auf der Grundlage einer Wertpapierleihe oder eines Wertpapierpensionsgeschäftes, soweit die Wertpapiere innerhalb von 45 Tagen nach Fälligkeit der Kapitalerträge veräußert oder rückübertragen wurden, jeweils das Datum des Handelstags, das Datum des vereinbarten Abwicklungstags und das Datum des tatsächlichen Abwicklungstags sowie die jeweilige Stückzahl;
8. die Firma, die Rechtsform, die Anschrift und der Legal Entity Identifier der jeweils in die Verwahrkette nacheinander eingebundenen inländischen oder ausländischen Zwischenverwahrstellen der Wertpapiere sowie der Depotbank, die die Wertpapiere für den Gläubiger der Kapitalerträge unmittelbar verwahrt, unter Angabe der jeweiligen Depotnummern der durch die Zwischenverwahrstellen geführten Depots, in denen die Aktien verwahrt werden;
9. die Konto- oder Depotnummer des Gläubigers der Kapitalerträge; werden die Wertpapiere durch einen Treuhänder für den Gläubiger der Kapitalerträge verwahrt, sind die Konto- oder Depotnummer des Treuhänders sowie die Daten der Nummer 1 auch für den Treuhänder anzugeben.

(3) Soweit die Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 2 aufgrund eines Hinterlegungsscheines bezogen wurden, beziehen sich die Angaben nach Absatz 2 auf den Hinterlegungsschein. Die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 ist in diesem Fall je Wertpapiergattung und Zahlungstag um folgende Angaben zu ergänzen:

1. die Bezeichnung und die Internationale Wertpapierkennnummer der hinterlegten Wertpapiere;
2. das in den Emissionsbedingungen des Hinterlegungsscheines festgelegte Verhältnis der Hinterlegungsscheine zu den durch die inländische Hinterlegungsstelle verwahrten inländischen Wertpapieren;
3. die Gesamtzahl ausgegebener Hinterlegungsscheine sowie die Gesamtzahl der hinterlegten Wertpapiere, jeweils zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses;
4. die Anzahl der Hinterlegungsscheine des Gläubigers der Kapitalerträge zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses.

Einem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut darf eine Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 Satz 1 erster Halbsatz nur erteilt werden, soweit es dem Aussteller schriftlich versichert, dass die Wertpapiere nicht als Deckungsbestand für ausgegebene Hinterlegungsscheine dienen. Für Kapitalerträge, die auf einem Hinterlegungsschein beruhen, darf dem Inhaber des Hinterlegungsscheines eine Bescheinigung nur erteilt werden, wenn der Emittent des Hinterlegungsscheines dem Aussteller schriftlich versichert, dass die Gesamtzahl ausgegebener Hinterlegungsscheine im gesamten Zeitraum zwischen dem Gewinnverteilungsbeschluss für die bei der inländischen Hinterlegungsstelle hinterlegten Wertpapiere und der Gutschrift der Erträge bei den Inhabern der Hinterlegungsscheine dem Verhältnis nach Satz 2 Nummer 2 entsprochen hat.

(4) Der Aussteller der Bescheinigung hat die nach Absatz 2 und 3 Satz 2 zu ergänzenden Angaben an das Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung elektronisch zu übermitteln; dabei ist die nach Absatz 1 vergebene Ordnungsnummer anzugeben. Die Datenübermittlung nach Satz 1 hat abweichend von § 93c Absatz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss des Kapitalertrages folgenden Kalenderjahres zu erfolgen. Sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen auszugleichen, so sind neben den Angaben nach Satz 1 der Betrag der auf der nach amtlichem Muster erteilten Bescheinigung für den Gläubiger der Kapitalerträge ausgewiesenen Kapitalertragsteuer und der Betrag der ausgewiesenen Zuschlagsteuern zu übermitteln. Die nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 3 der Abgabenordnung dem Steuerpflichtigen zu erteilende Information kann auf der Bescheinigung angegeben werden.

(5) In den Fällen des § 45a Absatz 2a hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge dem Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung für jeden Zufluss unverzüglich elektronisch die in Absatz 2 und 3 Satz 2 genannten Angaben zu übermitteln; dabei sind die nach Absatz 1 vergebenen Ordnungsnummer, das durch den Ansässigkeitsstaat vergebene Steueridentifikationsmerkmal des Gläubigers der Kapitalerträge sowie, sofern der Gläubiger der Kapitalerträge keine natürliche Person ist und eine Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c Absatz 1 der Abgabenordnung noch nicht vergeben wurde, die Rechtsform und das Datum des Gründungsaktes der Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse anzugeben. Absatz 3 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.

(6) Wurde für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a oder Nummer 2 Satz 4 keine Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 erteilt oder wurden keine Angaben gemäß § 45a Absatz 2a übermittelt, hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung folgende Angaben zu den Zuflüssen des vorangegangenen Kalenderjahres zu übermitteln:

1. die Identifikationsnummer nach § 139b Absatz 1 der Abgabenordnung des Depotinhabers; handelt es sich bei dem Depotinhaber nicht um eine natürliche Person, so sind dessen Firma oder Name, Anschrift und Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c Absatz 1 der Abgabenordnung oder, wenn diese noch nicht vergeben wurde, dessen Steuernummer anzugeben; bei im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen ist zusätzlich das durch den Ansässigkeitsstaat vergebene Steueridentifikationsmerkmal anzugeben;
2. die Konto- oder Depotnummer;
3. den Bruttobetrag der je Wertpapiergattung und Zahlungstag erzielten Kapitalerträge unter Angabe der Bezeichnung und der Internationalen Wertpapierkennnummer des Wertpapiers sowie die Stückzahl der Wertpapiere und
4. den Betrag der je Wertpapiergattung und Zahlungstag einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und den Betrag der Zuschlagsteuern sowie den angewendeten Steuersatz.

Wurde für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a oder Nummer 2 Satz 4 vom Steuerabzug ganz oder teilweise Abstand genommen, so hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch nach Maßgabe des § 93c Absatz 1 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung neben den in Absatz 2, Absatz 3 Satz 2 und Absatz 5 Satz 1 genannten Angaben folgende Angaben zu den Zuflüssen des vorangegangenen Kalenderjahres zu übermitteln:

1. die Ordnungsnummer, die bei Erteilung einer Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 oder Übermittlung von Angaben gemäß § 45a Absatz 2a vergeben wurde, und
2. die Rechtsgrundlage für den reduzierten oder unterlassenen Steuerabzug.

Die Datenübermittlung nach den Sätzen 1 und 2 hat abweichend von § 93c Absatz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss des Kapitalertrages folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

(7) Die inländischen und ausländischen Zwischenverwahrstellen sowie die Depotbank und der Treuhänder, die die Wertpapiere für den Gläubiger der Kapitalerträge unmittelbar verwahren, sind für die Zwecke der Absätze 2 bis 5 verpflichtet, ihrer jeweiligen Verwahrstelle die Angaben nach Absatz 2 Nummer 1, 2, 5 bis 9 und Absatz 3 Satz 2 vollständig und richtig mitzuteilen. Das Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut und der Emittent der Hinterlegungsscheine haben die nach § 45b Absatz 3 Satz 3 oder Satz 4 gegenüber dem Aussteller der Steuerbescheinigung zu erteilende schriftliche Versicherung vollständig und richtig abzugeben. Die Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 darf erst erteilt und die Angaben gemäß § 45a Absatz 2a dürfen erst übermittelt werden, wenn der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle die Angaben nach den Absätzen 2 und 3 vollständig vorliegen.

(8) In den Fällen der Absätze 4 bis 6 gilt Folgendes:

1. § 93c Absatz 3 der Abgabenordnung ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass der übermittelte Datensatz unabhängig davon zu korrigieren oder zu stornieren ist, wann die die Kapitalerträge auszahlende Stelle die Feststellung im Sinne des § 93c Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 oder Nummer 2 der Abgabenordnung trifft; die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ist unabhängig von der in § 93c Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Frist verpflichtet, einen Datensatz zu übermitteln, wenn sie nachträglich erkennt, dass sie zur Übermittlung eines Datensatzes verpflichtet war und der Datensatz nicht übermittelt wurde;

2. § 171 Absatz 10a der Abgabenordnung ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Festsetzungsfrist unabhängig vom Zeitpunkt des Zugangs der Daten bei dem Bundeszentralamt für Steuern nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Zugang der Daten endet.

(9) Inländische börsennotierte Gesellschaften haben gemäß § 67d des Aktiengesetzes Informationen über die Identität ihrer Aktionäre zum Zeitpunkt ihres Gewinnverteilungsbeschlusses zu verlangen und die ihnen übermittelten Informationen elektronisch nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung unverzüglich elektronisch an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

(10) Das Bundeszentralamt für Steuern speichert die nach den Absätzen 4 bis 6 und Absatz 9 übermittelten Daten zur Ermittlung der auf die Kapitalerträge einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und analysiert diese in Hinblick auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle, die die Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragssteuer mit erheblicher Bedeutung zum Gegenstand haben. Es darf dazu auch ihm nach Maßgabe dieser Absätze übermittelte personenbezogene Daten verarbeiten, soweit dies zur Erfüllung der Aufgabe nach Satz 1 erforderlich ist.“

7. § 45c wird wie folgt gefasst:

„§ 45c

Zusammengefasste Mitteilung zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer

(1) Die die Kapitalerträge auszahlende Stelle hat dem Bundeszentralamt für Steuern bis zum 31. Juli des auf den Zufluss der Kapitalerträge folgenden Kalenderjahres folgende Daten zu übermitteln:

1. die Summe der in einem Kalenderjahr je Wertpapiergattung und Zahlungstag durch die die Kapitalerträge auszahlende Stelle berücksichtigten Bruttoerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und Nummer 2 Satz 4;
2. den Betrag der auf diese Kapitalerträge einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Zuschlagsteuern;
3. die für diese Kapitalerträge nach § 45a Absatz 2 bescheinigte oder gemäß § 45a Absatz 2a angegebene Kapitalertragsteuer und Zuschlagsteuern; sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen auszugleichen, sind der Betrag der einbehaltenen und auf die Kapitalerträge entfallenden Kapitalertragsteuer vor Durchführung des Verlustausgleiches und vor Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrages sowie der Betrag der darauf entfallenden Zuschlagsteuern zu übermitteln;
4. die diesen Kapitalerträgen zugrundeliegende Stückzahl der Wertpapiere und
5. die Bezeichnung und die Internationale Wertpapierkennnummer der Wertpapiergattung.

Satz 1 gilt entsprechend für die Summe der gutgeschriebenen Kapitalerträge, bei denen ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorgenommen wurde. Die Rechtsgrundlage für die Abstandnahme vom Steuerabzug und die darauf entfallenden Beträge sind anzugeben.

(2) Die inländische Wertpapiersammelbank hat dem Bundeszentralamt für Steuern bis zum 31. Juli des auf den Zufluss der Kapitalerträge folgenden Kalenderjahres folgende Daten je Wertpapiergattung und Kundendepot unter Angabe der Internationalen Wertpapierkennnummer und der Stückzahl der Wertpapiere zu übermitteln:

1. die in § 45b Absatz 2 Nummer 1 genannten Angaben zum Depotinhaber; verfügt der Depotinhaber nicht über eine inländische Steuernummer, so ist die durch seinen Ansässigkeitsstaat vergebene Steueridentifikationsnummer anzugeben;
2. die Konto- oder Depotnummer;
3. die Summe der in einem Kalenderjahr am Zahlungstag gutgeschriebenen Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und Nummer 2 Satz 4, die aufgrund eines gebuchten Bestandes am Dividendenstichtag gutgeschrieben wurden;
4. die Summe der in einem Kalenderjahr gutgeschriebenen Kompensationszahlungen;
5. die Summe der in einem Kalenderjahr belasteten Kompensationszahlungen;
6. den Saldo aus der Summe der gutgeschriebenen Kapitalerträge zuzüglich der Summe der gutgeschriebenen Kompensationszahlungen und der Summe der belasteten Kompensationszahlungen;
7. den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und den Betrag der einbehaltenen und abgeführten Zuschlagsteuern auf die Beträge nach den Nummern 3 und 4;
8. die Stückzahl der Wertpapiere, für die die Wertpapiersammelbank keine Dividendenregulierung vorgenommen hat.

Die Pflicht zur Datenübermittlung nach Satz 1 mit Ausnahme der Angabe nach Satz 1 Nummer 8 gilt entsprechend für die die Kapitalerträge auszahlenden Stellen nach § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3. Dem Bundeszentralamt für Steuern sind bis zum 31. Juli des auf die Abführung des Steuerbetrages folgenden Kalenderjahres der Betrag der nach § 44 Absatz 1a abgeführten Kapitalertragsteuer sowie die nach § 45a Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 bescheinigten Angaben zu übermitteln.

(3) § 93c der Abgabenordnung ist mit Ausnahme von Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe c und d und Nummer 3 entsprechend anzuwenden. § 45b Absatz 8 gilt entsprechend.

(4) Das Bundeszentralamt für Steuern speichert die ihm nach den Absätzen 1 und 2 übermittelten Daten zur Ermittlung der auf diese Kapitalerträge einbehaltenen und bescheinigten Kapitalertragsteuer und analysiert diese in Hinblick auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle, die die Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuer mit erheblicher Bedeutung zum Gegenstand haben. Es darf dazu ihm nach Maßgabe der Absätze 1 und 2 übermittelte personenbezogene Daten verarbeiten, soweit dies zur Erfüllung der Aufgabe nach Satz 1 erforderlich ist.“

8. § 50a wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 4 Satz 2 wird die Angabe „§ 50d Absatz 1“ durch die Angabe „§ 50c Absatz 3“ ersetzt.
  - b) Absatz 5 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einzubehaltende Steuer jeweils bis zum zehnten des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats beim Bundeszentralamt für Steuern anzumelden, auch wenn ein Steuerabzug nach Absatz 2 Satz 3, Absatz 4 Satz 1 oder nach § 50c Absatz 2 nicht vorzunehmen ist, und die einbehaltene Steuer an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen.“

9. § 50c wird wie folgt gefasst:

„§ 50c

Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen

(1) Soweit der Besteuerung von Einkünften, die der Kapitalertragsteuer oder dem Steuerabzug nach § 50a unterliegen, der § 43b, der § 50g oder ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegenstehen, sind dessen ungeachtet die Vorschriften zur Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer anzuwenden. Der zum Steuerabzug Verpflichtete kann sich vorbehaltlich des Absatzes 2 nicht auf die Rechte des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen aus § 43b, § 50g oder dem Abkommen berufen.

(2) Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen ist zur Einbehaltung und Abführung der Steuer nicht verpflichtet,

1. soweit dem Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen auf dessen Antrag (Freistellungsantrag) vom Bundeszentralamt für Steuern bescheinigt wird, dass § 43b, § 50g oder ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Besteuerung der Einkünfte entgegensteht (Freistellungsbescheinigung), oder
2. soweit es sich um Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 3 handelt und soweit der Besteuerung der Einkünfte ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entgegensteht; dies gilt nur, wenn die Vergütung zuzüglich der dem beschränkt Steuerpflichtigen in demselben Kalenderjahr vom Schuldner bereits zugeflossenen Vergütungen 5 000 Euro nicht übersteigt.

Der Schuldner ist zur Steueranmeldung auch dann verpflichtet, wenn er gemäß Satz 1 keine Steuer einzubehalten und abzuführen hat. Eine Steueranmeldung kann auf der Grundlage des Satzes 1 nicht geändert werden. Eine Freistellungsbescheinigung ist auf einen Zeitraum von höchstens drei Jahren frühestens ab ihrer Ausstellung zu befristen und von der Einhaltung der Voraussetzungen ihrer Erteilung während ihrer Geltung abhängig zu machen; sie kann mit weiteren Nebenbestimmungen gemäß § 120 Absatz 2 der Abgabenordnung versehen werden. Eine Freistellungsbescheinigung für die Kapitalertragsteuer auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist nur zu erteilen, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine Kapitalgesellschaft ist, die im Staat ihrer Ansässigkeit den Steuern vom Einkommen oder Gewinn unterliegt, ohne davon befreit zu sein, und soweit dem Gläubiger Kapitalerträge von einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 des Körperschaftsteuergesetzes zufließen, an deren Nennkapital der Gläubiger zu mindestens einem Zehntel unmittelbar beteiligt ist. Über einen Freistellungsantrag ist innerhalb von drei Monaten nach Vorlage aller erforderlichen Nachweise zu entscheiden.

(3) Dem beschränkt steuerpflichtigen Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen wird auf seinen fristgemäßen Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern (Erstattungsantrag) auf der Grundlage eines Freistellungsbescheides die gemäß Absatz 1

Satz 1 einbehaltene und abgeführte oder auf Grund Haftungsbescheids oder Nachforderungsbescheids entrichtete Steuer erstattet, wenn die Steuer nicht nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 auf die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer des Gläubigers angerechnet werden kann. Die Frist für einen Erstattungsantrag beträgt vier Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge oder Vergütungen bezogen worden sind; sie endet nicht vor Ablauf eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer und nicht vor Ablauf der im Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Frist. Ein Freistellungsbescheid für Kapitalertragsteuer wird nur erteilt, wenn die in § 45a Absatz 2 oder Absatz 3 bezeichnete Bescheinigung vorgelegt wurde oder die Angaben gemäß § 45a Absatz 2a übermittelt wurden; einem Antrag auf Erstattung der nach § 50a entrichteten Steuer ist die Bescheinigung nach § 50a Absatz 5 Satz 6 beizufügen. Hat der Gläubiger nach § 50a Absatz 5 Steuern für Rechnung anderer beschränkt steuerpflichtiger Gläubiger einzubehalten, kann die Auszahlung des Erstattungsanspruchs davon abhängig gemacht werden, dass er die Zahlung der von ihm einzubehaltenden Steuer nachweist, hierfür Sicherheit leistet oder unwiderruflich die Zustimmung zur Verrechnung seines Erstattungsanspruchs mit dem Steueranspruch nach § 50a Absatz 5 Satz 3 erklärt.

(4) Ein nach Absatz 3 in Verbindung mit § 50g zu erstattender Betrag ist nach Maßgabe der §§ 238 und 239 der Abgabenordnung zu verzinsen. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Freistellungsbescheid erlassen, aufgehoben oder nach § 129 der Abgabenordnung berichtigt worden ist. Der Zinslauf beginnt zwölf Monate nach Ablauf des Monats, in dem der Erstattungsantrag und alle für die Entscheidung erforderlichen Nachweise vorliegen, frühestens am Tag der Entrichtung der Steuer. Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages, an dem der Freistellungsbescheid wirksam wird. § 233a Absatz 5 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.

(5) Der Freistellungsantrag und der Erstattungsantrag sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Der Antragsteller hat durch eine Bestätigung der für ihn zuständigen Steuerbehörde des anderen Staates nachzuweisen, dass er dort ansässig ist oder in den Fällen des § 43b Absatz 1 Satz 1 zweite Alternative oder des § 50g Absatz 1 Satz 1 letzte Alternative dort eine Betriebsstätte hat. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag auf eine Übermittlung gemäß Satz 1 verzichten; in diesem Fall ist der Freistellungsantrag oder der Erstattungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen. Die Entscheidung über einen Freistellungsantrag und die Entscheidung über einen Erstattungsantrag werden zum Datenabruf über die amtlich bestimmte Schnittstelle bereitgestellt, es sei denn, der Antrag war nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen; § 122a Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden.“

10. § 50d wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 50d

Anwendung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“.

b) Die Absätze 1, 1a und 2 werden aufgehoben.

c) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) Eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse hat auf der Grundlage eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung keinen

Anspruch auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a, soweit

1. Personen an ihr beteiligt oder durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung begünstigt sind, denen dieser Anspruch nicht zustände, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und
2. die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit dieser Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse aufweist; das Erzielen der Einkünfte, deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, gelten nicht als Wirtschaftstätigkeit.

Satz 1 findet keine Anwendung, soweit die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nachweist, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, oder wenn mit der Hauptgattung der Anteile an ihr ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet. § 42 der Abgabenordnung bleibt unberührt.“

- d) Die Absätze 4 bis 6 werden aufgehoben.
- e) In Absatz 11 Satz 1 wird das Wort „beim“ durch die Wörter „bei einem unbeschränkt steuerpflichtigen“ ersetzt.
- f) Nach Absatz 11 wird folgender Absatz 11a eingefügt:

„(11a) Ist der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Person, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaats nicht zugerechnet werden, steht der Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung des Steuerabzugs vom Kapitalertrag oder nach § 50a auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Person zu, der die Kapitalerträge oder Vergütungen nach den Steuergesetzen des anderen Vertragsstaats als Einkünfte oder Gewinne einer ansässigen Person zugerechnet werden.“

- g) In Absatz 12 Satz 3 wird die Angabe „§ 50d“ gestrichen.

11. § 50e wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 Satz 2 und Absatz 1a werden aufgehoben.
- b) Nach Absatz 1 werden die folgenden Absätze 2 bis 5 eingefügt:

„(2) Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. entgegen § 45b Absatz 3 Satz 3 oder 4, jeweils auch in Verbindung mit Absatz 5 Satz 2, eine Bescheinigung erteilt,
2. entgegen § 45b Absatz 4 Satz 1 erster Halbsatz, Absatz 5 Satz 1 erster Halbsatz oder Absatz 6 Satz 1 oder 2, § 45c Absatz 1 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 2, oder § 45c Absatz 2 Satz 1, auch in Verbindung mit Satz 2, eine dort genannte Angabe oder dort genannte Daten nicht richtig oder nicht vollständig übermittelt oder
3. entgegen

- a) § 45b Absatz 7 Satz 1 eine Mitteilung nicht richtig oder nicht vollständig macht oder
- b) § 45b Absatz 7 Satz 2 eine schriftliche Versicherung nicht richtig oder nicht vollständig abgibt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

(3) In den Fällen des Absatzes 2 Nummer 2 kann die Ordnungswidrigkeit auch dann geahndet werden, wenn sie nicht im Geltungsbereich dieses Gesetzes begangen wird.

(4) Die Ordnungswidrigkeit kann in den Fällen des Absatzes 2 mit einer Geldbuße bis zu zwanzigtausend Euro, in den Fällen des Absatzes 1 mit einer Geldbuße bis zu fünftausend Euro geahndet werden.

(5) Verwaltungsbehörde im Sinne des § 36 Absatz 1 Nummer 1 des Gesetzes über Ordnungswidrigkeiten ist das Bundeszentralamt für Steuern.“

- c) Der bisherige Absatz 2 wird Absatz 6.

12. § 50g Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) § 50d Absatz 3 gilt entsprechend.“

13. § 50j wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 Satzteil vor Nummer 1 wird die Angabe „§ 50d Absatz 1“ durch die Angabe „§ 50c Absatz 3“ ersetzt.
- b) In Absatz 4 Satz 2 werden die Wörter „Absatzes 1 Satz 4“ durch die Wörter „Absatzes 1 Satz 2“ ersetzt.

14. § 51 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f Doppelbuchstabe bb werden die Wörter „§ 50d Absatz 1 und 2“ durch die Wörter „§ 50c Absatz 2 oder 3“ ersetzt.
- b) Absatz 4 wird wie folgt geändert:
  - aa) Nummer 1 wird wie folgt geändert:
    - aaa) In Buchstabe h wird das Komma am Ende gestrichen.
    - bbb) Buchstabe i wird aufgehoben.
  - bb) Nach der Nummer 1d wird folgende Nummer 1e eingefügt:

„1e. im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Vorgaben für die Zuweisung der Ordnungsnummer nach § 45b Absatz 1 zu bestimmen;“.

15. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 44a wird folgender Satz angefügt:

„§ 45a Absatz 2a und 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.“

- b) Nach Absatz 44a werden die folgenden Absätze 44b und 44c eingefügt:

„(44b) § 45b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.

(44c) § 45c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.“

- c) Nach Absatz 47 werden die folgenden Absätze 47a bis 47c eingefügt:

„(47a) § 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die dem beschränkt Steuerpflichtigen nach dem 31. Dezember 2021 zufließen; die Geltung von Ermächtigungen nach § 50d Absatz 5 und 6 des Gesetzes in der Fassung, die vor dem Inkrafttreten des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] galt, endet spätestens zu diesem Zeitpunkt. § 50c Absatz 5 Satz 1, 3 und 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 gestellt werden; für Anträge, die gemäß § 50c Absatz 2 oder 3 bis zu diesem Zeitpunkt gestellt werden, ist der amtlich vorgeschriebene Vordruck zu verwenden und § 50d Absatz 1 Satz 7 und 8 des Gesetzes in der Fassung anzuwenden, die vor dem Inkrafttreten des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] galt.

(47b) § 50d Absatz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden, es sei denn, § 50d Absatz 3 in der Fassung, die zu dem Zeitpunkt galt, in dem die Einkünfte zugeflossen sind, steht dem Anspruch auf Entlastung nicht entgegen.

(47c) § 50e Absatz 1 und 4 bis 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist ab dem 1. Januar 2022 anzuwenden. § 50e Absatz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf die nach dem 31. Dezember 2023 nicht oder nicht vollständig erfolgte Übermittlung von Daten oder Mitteilungen anzuwenden.“

- d) Nach Absatz 48 wird folgender Absatz 48a eingefügt:

„(48a) § 51 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] gilt erstmals für die Vergabe von Ordnungsnummern zu Steuerbescheinigungen für Kapitalerträge, die nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.“

## Artikel 2

### Änderung des Investmentsteuergesetzes

Das Investmentsteuergesetz vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 7 wird wie folgt geändert:
  - a) Nach Absatz 4 Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„In der Statusbescheinigung ist anzugeben, ob der Investmentfonds unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.“
  - b) In Absatz 5 Satz 1 werden die Wörter „Wenn der Investmentfonds“ durch die Wörter „Wenn ein unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtiger Investmentfonds“ ersetzt.
2. § 11 wird wie folgt geändert:
  - a) Dem Absatz 1 werden die folgenden Sätze angefügt:

„Bei beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Investmentfonds tritt das Bundeszentralamt für Steuern an die Stelle des Betriebsstättenfinanzamtes des Entrichtungspflichtigen. Eine Steuerbescheinigung gilt als vorgelegt, soweit bei beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Investmentfonds Angaben nach § 45a Absatz 2a des Einkommensteuergesetzes übermittelt wurden.“
  - b) In Absatz 2 Satz 4 werden die Wörter „Absatz 1 Satz 2 oder 3“ durch die Wörter „Absatz 1 Satz 1 oder 2“ ersetzt.
3. Dem § 57 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) § 7 Absatz 4 Satz 3 und Absatz 5 Satz 1 sowie § 11 Absatz 1 Satz 3 und 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind ab dem 1. Juli 2021 anzuwenden. Bei Vorlage einer Statusbescheinigung, die nicht die Angaben nach § 7 Absatz 4 Satz 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] enthält, ist ab dem 1. Juli 2021 eine Erstattung nach § 7 Absatz 5 ausgeschlossen.“

## Artikel 3

### Änderung des Umwandlungssteuergesetzes

Das Umwandlungssteuergesetz vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 19. Juni 2020 (BGBl. I S. 1385) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 2 wird folgender Absatz 5 angefügt:

„(5) Unbeschadet anderer Vorschriften ist der Ausgleich oder die sonstige Verrechnung negativer Einkünfte des übernehmenden Rechtsträgers, die von diesem infolge der Anwendung der Absätze 1 und 2 erzielt werden, auch insoweit nicht zulässig, als die negativen Einkünfte auf der Veräußerung oder der Bewertung von Finanzinstrumenten oder Anteilen an einer Körperschaft beruhen. Als negative Einkünfte im Sinne des Satzes 1 gelten auch Aufwendungen außerhalb des Rückwirkungszeitraums, die darauf beruhen, dass Finanzinstrumente oder Anteile an einer Körperschaft, die dem übernehmenden Rechtsträger aufgrund der Anwendung der Absätze 1 und 2 zugerechnet werden, bis zu dem in Satz 4 bezeichneten Zeitpunkt veräußert werden oder nach den Sätzen 3 und 4 als veräußert gelten. Als Veräußerung im Sinne der Sätze 1 und 2 gilt auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung, Entnahme, verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft oder ein sonstiger ertragsteuerlich einer Veräußerung gleichgestellter Vorgang. Mit Ablauf des nach der Umwandlung endenden Gewinnermittlungszeitraums nach § 4a des Einkommensteuergesetzes oder in anderen Fällen mit Ablauf des nach der Umwandlung endenden Kalenderjahrs noch nicht veräußerte oder nach Satz 3 als veräußert geltende Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 2 gelten zu diesem Zeitpunkt als zum gemeinen Wert veräußert und wieder angeschafft. Satz 2 findet keine Anwendung, soweit die Wirtschaftsgüter ohne die Anwendung der Absätze 1 und 2 beim übertragenden Rechtsträger in dessen steuerlicher Schlussbilanz mit einem anderen als dem gemeinen Wert hätten angesetzt werden können. Die Sätze 1 bis 5 finden keine Anwendung, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verrechnung negativer Einkünfte im Sinne der Sätze 1 und 2 kein Haupt- oder Nebenzweck der Umwandlung war. Ist der übernehmende Rechtsträger an den Finanzinstrumenten oder Anteilen an einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt, gelten die Sätze 2 bis 6 sinngemäß für Aufwendungen und Einkünfterminderungen infolge der Veräußerung oder eines niedrigeren Wertansatzes der Finanzinstrumente oder Anteile beziehungsweise infolge der Veräußerung von Anteilen an den Personengesellschaften oder deren Auflösung.“

2. § 4 Absatz 5 Satz 1 wird aufgehoben.
3. In § 9 Satz 3 werden die Wörter „Absatz 3 und 4“ durch die Wörter „Absatz 3 bis 5“ ersetzt.
4. In § 20 Absatz 6 Satz 4 werden die Wörter „Absatz 3 und 4“ durch die Wörter „Absatz 3 bis 5“ ersetzt.
5. Dem § 27 werden die folgenden Absätze 16 und 17 angefügt:

„(16) § 2 Absatz 5, § 9 Satz 3 zweiter Halbsatz und § 20 Absatz 6 Satz 4 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] sind erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des Vorgangs maßgebende öffentliche Register beziehungsweise bei Einbringungen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem 20. November 2020 erfolgt. Abweichend von Satz 1 sind § 2 Absatz 5, § 9 Satz 3 zweiter Halbsatz und § 20 Absatz 6 Satz 4 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] auch in anderen offenen Fällen anzuwenden, in denen die äußeren Umstände darauf schließen lassen, dass die Verrechnung übergewandelter stiller Lasten wesentlicher Zweck der Umwandlung oder Einbringung war und der Steuerpflichtige dies nicht widerlegen kann.

(17) § 4 Absatz 5 Satz 1 in der am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist weiterhin anzuwenden, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungsstichtag zum

Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers gehören und mit einem Sperrbetrag im Sinne des § 50c des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) behaftet sind.“

## Artikel 4

### Änderung des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)

Das Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 1 die folgende Angabe eingefügt:

„§ 1a Preisanpassungsklausel“.

2. § 1 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

- aa) In Satz 1 werden die Wörter „nahe stehenden“ durch das Wort „nahestehenden“ ersetzt.

- bb) In Satz 2 werden nach dem Wort „Vorschrift“ die Wörter „sowie im Sinne des § 1a“ eingefügt.

- b) Absatz 3 wird durch die folgenden Absätze 3 bis 3c ersetzt:

„(3) Für die Bestimmung der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreise (Fremdvergleichspreise) für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen. Insbesondere ist zu berücksichtigen, von welcher an dem Geschäftsvorfall beteiligten Person welche Funktionen in Bezug auf den jeweiligen Geschäftsvorfall ausgeübt, welche Risiken diesbezüglich jeweils übernommen und welche Vermögenswerte hierfür eingesetzt werden (Funktions- und Risikoanalyse). Die Verhältnisse im Sinne der Sätze 1 und 2 bilden den Maßstab für die Feststellung der Vergleichbarkeit des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles mit Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten (Vergleichbarkeitsanalyse); die diesen Geschäftsvorfällen zugrunde liegenden Verhältnisse sind in entsprechender Anwendung der Sätze 1 und 2 maßgebend, soweit dies möglich ist. Abzustellen ist auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles. Der Fremdvergleichspreis ist grundsätzlich nach der im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Verfügbarkeit von Werten zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen voneinander unabhängiger Dritter am besten geeigneten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. Unterschiede zwischen den Verhältnissen der zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Dritten und den dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrunde liegenden Verhältnissen, die die Anwendung der Verrechnungspreismethode beeinflussen können, sind durch sachgerechte Anpassungen zu beseitigen, sofern dies möglich ist; dies gilt nur, wenn dadurch die Vergleichbarkeit erhöht wird. Können keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises ein hypotheti-

scher Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 3 aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen.

(3a) Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt regelmäßig zu einer Bandbreite von Werten. Diese Bandbreite ist einzuengen, wenn nach Anwendung von Absatz 3 Satz 6 Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben. Bieten diese Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung, so bleiben aus dieser Bandbreite das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt. Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb der Bandbreite gemäß Satz 1 oder der eingengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs nach Absatz 3 Satz 7 ergibt sich regelmäßig aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers ein Einigungsbereich. In den Fällen des Satzes 5 ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

(3b) Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder sonstigen Vorteile verlagert und ist auf die verlagerte Funktion Absatz 3 Satz 7 anzuwenden, weil für die Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) keine Vergleichsdaten festgestellt werden können, ist der Einigungsbereich auf der Grundlage des Transferpakets zu bestimmen. Hiervon kann abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren. Dies gilt dann, wenn das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist.

(3c) Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 erfolgt und hiermit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist. Immaterielle Werte sind Vermögenswerte,

1. die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
2. die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
3. die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.

Die Feststellung des Eigentums oder der Inhaberschaft an einem immateriellen Wert, einschließlich aus einem solchen abgeleiteter Rechte, ist Ausgangspunkt für die Bestimmung, welchem an dem Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen der Ertrag zusteht, der sich aus jedweder Art der Verwertung dieses immateriellen Wertes ergibt. Soweit eine dem Eigentümer oder dem Inhaber des immateriellen Werts nahestehende Person Funktionen im Zusammenhang mit der Entwicklung oder Erschaffung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz oder jedweder Art der Verwertung des immateriellen Wertes ausübt, hierzu Vermögenswerte einsetzt

oder Risiken übernimmt, sind diese Funktionen vom Eigentümer oder Inhaber der nahestehenden Person angemessen zu vergüten. Die Finanzierung der Entwicklung oder Erschaffung, des Erhalts oder des Schutzes eines immateriellen Wertes ist angemessen zu vergüten und berechtigt nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert.“

c) Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

„(6) Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne der Absätze 1, 3, 3a, 3b, 3c und 5 und Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung zu regeln sowie Grundsätze zur Bestimmung des Dotationskapitals im Sinne des Absatzes 5 Satz 3 Nummer 4 festzulegen.“

3. Nach § 1 wird folgender § 1a eingefügt:

#### „§ 1a

##### Preisanpassungsklausel

Sind wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, ist widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Verrechnungspreisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten. Wurde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt bezogen auf die ersten sieben Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 1 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach § 1 Absatz 1 Satz 1 ein angemessener Anpassungsbetrag auf den Verrechnungspreis im achten Jahr nach Geschäftsabschluss der Besteuerung zugrunde zu legen. Eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 1 liegt vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 Prozent von diesem Verrechnungspreis abweicht. Für die Bestimmung des unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreises ist von denselben Grundsätzen auszugehen wie für die Bestimmung des Verrechnungspreises. Eine Anpassung des Verrechnungspreises ist im Sinne des Satzes 2 angemessen, wenn sie dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Verrechnungspreis und dem unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreises entspricht. Eine Anpassung erfolgt insbesondere dann nicht, wenn

1. der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die tatsächliche Entwicklung auf Umständen basiert, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren, oder
2. der Steuerpflichtige nachweist, dass er bei der Bestimmung des Verrechnungspreises die aus der künftigen Entwicklung resultierenden Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat, oder
3. im Hinblick auf immaterielle Werte und Vorteile Lizenzvereinbarungen getroffen werden, die die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig machen oder für die Höhe der Lizenz Umsatz und Gewinn berücksichtigen.“

## Artikel 5

### Änderung der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 28 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 88b wird die folgende Angabe eingefügt:

„§ 88c Informationsaustausch über kapitalmarktbezogene Gestaltungen“.

b) Nach der Angabe zu § 89 wird die folgende Angabe eingefügt:

„§ 89a Vorabverständigungsverfahren“.

c) Die Angabe zu § 178a wird gestrichen.

2. § 3 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 4 wird das Komma am Ende durch die Wörter „ , sowie Zinsen, die über die §§ 233 bis 237 und die Steuergesetze hinaus nach dem Recht der Europäischen Union auf zu erstattende Steuern zu leisten sind,“ ersetzt.

bb) Nummer 7 wird wie folgt gefasst:

„7. Kosten nach den §§ 89, 89a Absatz 7 sowie den §§ 178 und 337 bis 345,“.

b) Absatz 5 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Das Aufkommen der Kosten im Sinne des § 89a Absatz 7 steht dem Bund und dem jeweils betroffenen Land je zur Hälfte zu.“

3. Nach § 88b wird folgender § 88c eingefügt:

„§ 88c

Informationsaustausch über kapitalmarktbezogene Gestaltungen

(1) Finanzbehörden haben Tatsachen, die sie dienstlich erfahren haben und aus denen sich nach Würdigung der Gesamtumstände Anhaltspunkte für Steuergestaltungen ergeben, die die Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuer mit erheblicher Bedeutung zum Gegenstand haben, im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Finanzbehörde dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Für die Beurteilung der erheblichen Bedeutung ist insbesondere die Höhe des erlangten Steuervorteils und die Möglichkeit der Nutzung der Gestaltung durch andere Schuldner der Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen.

(2) Das Bundeszentralamt für Steuern speichert die ihm von den Finanzbehörden nach Absatz 1 übermittelten Informationen und analysiert diese im Hinblick auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle. Benötigt das Bundeszentralamt für Steuern zur

weiteren Aufklärung eines Sachverhaltes ergänzende Informationen von der nach Absatz 1 übermittelnden Finanzbehörde, hat diese dem Bundeszentralamt für Steuern die hierzu erforderlichen Informationen auf Ersuchen zu übermitteln. Das Bundeszentralamt für Steuern darf die ihm nach Maßgabe dieser Vorschrift übermittelten personenbezogenen Daten speichern und verwenden, soweit dies zur Erfüllung seiner Aufgaben nach Satz 1 erforderlich ist.

(3) Das Bundeszentralamt für Steuern ist berechtigt, den für die Verwaltung der Kapitalertragsteuer zuständigen Finanzbehörden seine erlangten Sachverhaltserkenntnisse zu übermitteln und im dazu erforderlichen Umfang auch personenbezogene Daten offenzulegen. Die empfangende Behörde oder Stelle darf ihr nach Satz 1 übermittelte personenbezogene Daten speichern und verwenden, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben nach diesem Gesetz erforderlich ist.

(4) Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch Finanzbehörden nach Maßgabe der Absätze 1 bis 3 ist ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen im Sinne dieses Gesetzes.“

4. Nach § 89 wird folgender § 89a eingefügt:

„§ 89a

Vorabverständigungsverfahren

(1) Bei Anwendbarkeit eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, welches ein Verständigungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem anderen Staat oder Hoheitsgebiet (Vertragsstaat) vorsieht, kann die zuständige Behörde nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 des Finanzverwaltungsgesetzes im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde nach den Bestimmungen dieser Vorschrift auf Antrag eines Abkommensberechtigten (Antragsteller) ein zwischenstaatliches Verfahren über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten für einen bestimmten Geltungszeitraum, der in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten soll, mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates einleiten (Vorabverständigungsverfahren). Satz 1 gilt nur,

1. wenn die Gefahr einer Doppelbesteuerung bezüglich des bestimmten Sachverhalts besteht und
2. es wahrscheinlich ist,
  - a) die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren zu vermeiden und
  - b) eine übereinstimmende Abkommensauslegung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates zu erreichen.

Die Einleitung setzt eine nach Absatz 7 unanfechtbar gewordene Gebührenfestsetzung und die Entrichtung der Gebühr voraus. Betrifft ein Sachverhalt mehrere Abkommensberechtigte und kann der Sachverhalt nur einheitlich steuerlich beurteilt werden, kann das Vorabverständigungsverfahren nur von allen betroffenen Abkommensberechtigten gemeinsam beantragt werden; Verfahrenshandlungen können in diesen Fällen nur gemeinsam vorgenommen werden. Hierfür benennen die Antragsteller einen Vertreter. Die Antragsteller bestellen in den Fällen des Satzes 4 einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in

Empfang zu nehmen. Ist ein Steuerabzugsverfahren Gegenstand der steuerlichen Beurteilung, kann auch der Abzugsverpflichtete den Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens stellen. Betrifft ein Sachverhalt die steuerliche Beurteilung im Verhältnis zu mehreren Vertragsstaaten, kann der Antragsteller einen zusammengefassten Antrag auf Einleitung mehrerer Vorabverständigungsverfahren stellen.

(2) Der Antrag nach Absatz 1 hat zu enthalten:

1. die genaue Bezeichnung des Antragstellers und aller anderen Beteiligten,
2. die Bezeichnung der örtlich zuständigen Finanzbehörde sowie die maßgebliche Steuernummer,
3. die Identifikationsnummer nach § 139b oder, soweit vergeben, die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c,
4. die betroffenen Vertragsstaaten,
5. eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des Sachverhalts einschließlich des erwünschten Geltungszeitraums der Vorabverständigungsvereinbarung,
6. die Darlegung, weshalb eine Gefahr der Doppelbesteuerung besteht, sowie
7. die Erklärung, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89, eine verbindliche Zusage nach § 204, eine Anrufungsauskunft nach § 42e des Einkommensteuergesetzes oder in dem anderen betroffenen Vertragsstaat eine vergleichbare Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt wurde.

Dem Antrag sind die erforderlichen Unterlagen beizufügen, insbesondere solche, die zur Würdigung des Sachverhalts erforderlich sind. Der Antrag ist bei der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde schriftlich oder elektronisch zu stellen.

(3) Die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde unterzeichnet die Vorabverständigungsvereinbarung mit dem anderen Vertragsstaat nur, wenn die Vereinbarung mindestens unter der Bedingung steht, dass der Antragsteller

1. dem Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung zustimmt und
2. im Geltungsbereich dieses Gesetzes auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen Steuerbescheide verzichtet, soweit diese die Ergebnisse der Vorabverständigungsvereinbarung für den bestimmten Geltungszeitraum zutreffend umsetzen (Rechtsbehelfsverzicht).

Nach der Unterzeichnung teilt die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde dem Antragsteller den Inhalt der Einigung mit und setzt ihm eine Frist zur Erfüllung der Bedingungen nach Satz 1. Der Rechtsbehelfsverzicht des Antragstellers hat mit besonderem Schreiben schriftlich oder zur Niederschrift gegenüber der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde zu erfolgen. Wird keine Vorabverständigungsvereinbarung unterzeichnet, scheitert das Vorabverständigungsverfahren. Dies ist insbesondere der Fall, wenn die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaates ein Verfahren nicht einleitet oder die zuständigen Behörden zu keiner übereinstimmenden Abkommensauslegung gelangen. Das Verfahren scheitert auch, wenn der Antragsteller die Bedingungen nach Satz 1 nicht fristgemäß erfüllt. Ein Vorabverständigungsverfahren wird im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde geführt.

(4) Die örtlich zuständige Finanzbehörde ist an die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung nicht gebunden, wenn

1. die in der Vorabverständigungsvereinbarung enthaltenen Bedingungen nicht oder nicht mehr erfüllt werden,
2. der andere beteiligte Vertragsstaat die Vorabverständigungsvereinbarung nicht einhält oder
3. die Rechtsvorschriften, auf denen die Vorabverständigungsvereinbarung beruht, aufgehoben oder geändert werden.

Die Prüfung der Voraussetzungen nach Satz 1 obliegt der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde. Die Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung entfällt in dem Zeitpunkt, in dem eine der Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegt.

(5) Steht der Vorabverständigungsvereinbarung eine bereits erteilte verbindliche Auskunft nach § 89 oder eine bereits erteilte verbindliche Zusage nach § 204 entgegen, kann die nach § 131 Absatz 4 zuständige Finanzbehörde im Einvernehmen mit der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde die verbindliche Auskunft oder die verbindliche Zusage widerrufen. Erfolgt kein Widerruf nach Satz 1 und wurde bereits eine Vorabverständigungsvereinbarung unterzeichnet, kann die örtlich zuständige Finanzbehörde im Einvernehmen mit der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde gegenüber dem Antragsteller erklären, dass sie an die unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung nicht gebunden ist.

(6) Eine unterzeichnete Vorabverständigungsvereinbarung kann von der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde über den bestimmten Geltungszeitraum hinaus auf Antrag verlängert werden. Die Vorabverständigungsvereinbarung kann auf Antrag auf Veranlagungszeiträume, die dem Geltungszeitraum der Vereinbarung vorangehen, angewendet werden; die Fristen für Verständigungsverfahren des jeweils maßgebenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind zu beachten. Die Sätze 1 und 2 setzen das Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder mit der von dieser beauftragten Behörde und der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates voraus.

(7) Die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde erhebt für die Bearbeitung eines Antrags nach Absatz 1 oder Absatz 6 Satz 1 Gebühren, die vor Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens festzusetzen sind. Die Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens erfolgt durch die Versendung des ersten Schriftsatzes an den anderen Vertragsstaat. Die Gebühr ist vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten. Das Vorabverständigungsverfahren wird erst eingeleitet, wenn die Gebührenfestsetzung unanfechtbar geworden und die Gebühr entrichtet ist. Die Gebühr beträgt 30 000 Euro für jeden Antrag im Sinne des Absatzes 1 sowie 15 000 Euro für jeden Verlängerungsantrag nach Absatz 6 Satz 1. Sofern es sich bei dem Antrag nicht um einen Verrechnungspreisfall handelt, beträgt die Gebühr für jeden Antrag ein Viertel der Gebühren nach Satz 5; Verrechnungspreisfälle sind Fälle, die die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen nahestehenden Personen und die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten betreffen. Bezieht sich der Antrag auf einen Sachverhalt, für dessen steuerliche Beurteilung im Zeitpunkt der Antragstellung bereits eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche Außenprüfung durchgeführt wurde, die zu einem übereinstimmend festgestellten Sachverhalt und zu einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung geführt hat, wird die Gebühr um 75 Prozent reduziert. Sofern die Summe der von dem Vorabverständigungsverfahren erfassten Geschäftsvorfälle eines Verrechnungspreisfalls die Beträge des § 6 Absatz 2

Satz 1 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung vom 12. Juli 2017 (BGBl. I S. 2367) voraussichtlich nicht überschreitet, beträgt die Gebühr 10 000 Euro für jeden Antrag im Sinne des Absatzes 1 und 7 500 Euro für jeden Antrag nach Absatz 6 Satz 1. In den Fällen des Absatzes 1 Satz 4 und 6 liegt ein Antrag vor, für den nur eine Gebühr festzusetzen und zu entrichten ist. In den Fällen des Absatzes 1 Satz 8 ist für jedes Vorabverständigungsverfahren eine gesonderte Gebühr festzusetzen und zu entrichten.

(8) Nimmt der Antragsteller seinen Antrag nach Absatz 1 Satz 1 vor Bekanntgabe der Gebührenfestsetzung zurück, kann von einer Gebührenfestsetzung abgesehen werden. Wird der Antrag zurückgenommen oder abgelehnt, wird eine zu diesem Zeitpunkt unanfechtbar festgesetzte Gebühr nicht erstattet; dies gilt auch im Fall des Scheiterns des Vorabverständigungsverfahrens.“

5. § 175a wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 werden nach dem Wort „Umsetzung“ die Wörter „einer Vorabverständigungsvereinbarung nach § 89a,“ eingefügt.
- b) In Satz 2 werden nach dem Wort „Schiedsspruchs“ die Wörter „oder der einvernehmlichen rückwirkenden Anwendung einer Vorabverständigungsvereinbarung“ eingefügt.

6. § 178a wird aufgehoben.

7. In § 251 Absatz 2 Satz 2 werden vor den Wörtern „gegen den Schuldner im Verwaltungsweg zu vollstrecken“ die Wörter „sowie des § 78 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes“ eingefügt.

8. In § 354 wird nach Absatz 1a folgender Absatz 1b eingefügt:

„(1b) Auf die Einlegung eines Einspruchs kann bereits vor Erlass des Verwaltungsakts verzichtet werden, soweit durch den Verwaltungsakt eine Verständigungsvereinbarung oder ein Schiedsspruch nach einem Vertrag im Sinne des § 2 zutreffend umgesetzt wird. § 89a Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 bleibt unberührt.“

## Artikel 6

### Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 29 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

#### „§ 34

#### Vorabverständigungsverfahren

§ 89a der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals auf Anträge anzuwenden, die nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] bei der zuständigen Behörde eingegangen sind. § 178a der Abgabenordnung in der Fassung des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist letztmals auf Anträge

anzuwenden, die am ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungs-  
gesetzes] bei der zuständigen Behörde eingegangen sind.“

## Artikel 7

### Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

§ 5 des Finanzverwaltungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 21 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:
  - a) Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. die Erstattung von Kapitalertragsteuer und von im Wege des Steuerabzugs nach § 50a des Einkommensteuergesetzes erhobener Steuer an beschränkt Steuerpflichtige, soweit die Einkommensteuer oder die Körperschaftsteuer mit dem Steuerabzug abgegolten ist und die beschränkte Steuerpflicht nicht auf § 2 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes beruht;“.
  - b) In Nummer 5 werden nach den Wörtern „der jeweils geltenden Fassung“ die Wörter „und bei der Durchführung von Vorabverständigungsverfahren nach § 89a der Abgabenordnung“ eingefügt.
  - c) Nach Nummer 14 wird folgende Nummer 14a eingefügt:

„14a. die Sammlung, Auswertung und Bereitstellung der Daten, die nach den §§ 45b und 45c des Einkommensteuergesetzes in den dort genannten Fällen zu übermitteln sind; das Bundeszentralamt für Steuern unterrichtet die Finanzbehörden der Länder über die Ergebnisse der Datenauswertung und stellt den Finanzbehörden der Länder Daten für die Verwendung in Besteuerungsverfahren zur Verfügung;“.
  - d) Nach Nummer 28a wird folgende Nummer 28b eingefügt:

„28b. die Unterstützung der Finanzbehörden der Länder bei der Ermittlung von Steuergestaltungen, die die Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuer mit länderübergreifender, internationaler oder erheblicher Bedeutung zum Gegenstand haben; das Bundeszentralamt für Steuern hat zur Wahrnehmung dieser Aufgabe alle hierfür erforderlichen Informationen zu sammeln und auszuwerten und die Behörden der Länder über die sie betreffenden Informationen zu unterrichten;“.
  - e) Nummer 39 wird aufgehoben.
2. In Absatz 1a Satz 2 wird nach der Angabe „28a“ ein Komma und die Angabe „28b“ eingefügt sowie die Angabe „45“ durch die Angabe „46“ ersetzt.

## **Artikel 8**

### **Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung**

§ 73e Satz 3 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„Satz 2 gilt entsprechend, wenn ein Steuerabzug auf Grund des § 50a Absatz 2 Satz 3 oder des Absatzes 4 Satz 1 des Gesetzes nicht vorzunehmen ist oder auf Grund des § 50c Absatz 2 des Gesetzes nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist.“

## **Artikel 9**

### **Inkrafttreten**

Das Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

##### **1. Entlastung von Abzugsteuern**

Das Verfahren zur Entlastung beschränkt Steuerpflichtiger von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a des Einkommensteuergesetzes (EStG) beim Bundeszentralamt für Steuern soll – auch angesichts der Erfahrungen mit steuerlichem Gestaltungsmissbrauch und steuerlichen Betrugsmodellen der vergangenen Jahre – möglichst effizient gestaltet und so weit wie möglich gegen Missbrauch und Betrug gewappnet werden. Außerdem ist es aufgrund von Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) erforderlich, die Missbrauchsverhinderungsnorm des § 50d Absatz 3 EStG im Bereich der Entlastung von Abzugsteuern neu zu regeln.

Das Bundeszentralamt für Steuern soll zudem im Hinblick auf die Aufdeckung von Missbrauch und Betrug im Bereich der Erhebung der Kapitalertragsteuer eine zentrale Rolle für die gesamte Finanzverwaltung übernehmen. Hierzu bedarf es zusätzlicher Daten für die Finanzverwaltung.

Die Gestaltungen mit Cum/Ex-, Cum/Cum und Cum/Fake-Geschäften haben gezeigt, dass am Kapitalmarkt ein erhebliches Potential besteht, über Dividendenarbitragegeschäfte die Besteuerung von Dividendeneinkünften zu umgehen. Dagegen ist nach heutigem Recht nicht feststellbar, wieviel Kapitalertragsteuer je Aktiengattung einbehalten und bescheinigt wurde. Es ist auch nicht feststellbar, ob mehr Kapitalertragsteuer erstattet als einbehalten wurde und für wen Steuerbescheinigungen ausgestellt wurden. Die Erhebung der Kapitalertragsteuer ist auf eine Vielzahl von Banken verteilt. Die Banken geben zwar monatlich eine Kapitalertragsteueranmeldung ab; es fehlen aber Angaben, in welchem Umfang die Kapitalertragsteuer auf einzelne Aktiengattungen entfällt. Auch in den Steuerbescheinigungen, die die Banken ihren Kunden ausstellen, fehlen Angaben, in welchem Umfang die Kapitalertragsteuer auf einzelne deutsche Aktiengattungen entfällt. Schon allein aus diesem Grund und wegen des Umstands, dass die Erstattung oder Anrechnung der Kapitalertragsteuer auf eine Vielzahl von Finanzämtern und das Bundeszentralamt für Steuern verteilt ist, ist derzeit kein Abgleich zwischen der Erhebung und der Erstattung von Kapitalertragsteuer möglich.

Wenn inländische Aktien im Ausland gehalten werden, beantragen die ausländischen depotführenden Kreditinstitute bei der letzten inländischen Stelle eine Steuerbescheinigung, die die Dividende ins Ausland zahlt und dabei Kapitalertragsteuer erhebt. Derzeit reicht es für die Beantragung der Steuerbescheinigung, dass das ausländische depotführende Kreditinstitut lediglich den Namen des Aktionärs angibt. Zukünftig sollten weitere Angaben, insbesondere der Anschaffungszeitpunkt verlangt werden, um Missbräuche besser erkennen zu können. Diese Angaben sollten auf der Steuerbescheinigung vermerkt werden, um sie der Finanzverwaltung für Zwecke der Prüfung von Erstattungsanträgen zur Verfügung zu stellen.

##### **2. Weitere steuerliche Regelungen**

Darüber hinaus ist eine steuerliche Regelung im Umwandlungssteuerrecht erforderlich. Es sind Gestaltungen bekannt geworden, die darauf abzielen, unter Inanspruchnahme des umwandlungssteuerlichen Rückwirkungszeitraums ohne wirtschaftliches Risiko steuerliches

Verlustverrechnungspotenzial zu schaffen. Zwar dürfte das von der Gestaltung beabsichtigte Ergebnis bereits nicht mit der geltenden Rechtslage in Einklang stehen. Eine abschließende Klärung durch die Rechtsprechung wäre allerdings frühestens in einigen Jahren zu erwarten. Um das verbleibende finanzielle Risiko für die öffentlichen Haushalte aufgrund des umwandlungssteuerlichen Gestaltungsmodells vollständig auszuschließen, soll das Verrechnungsverbot ausdrücklich in das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) aufgenommen werden.

Außerdem sind die Regelungen zur Sicherstellung einer fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinational tätigen Unternehmen im internationalen Kontext zeitgemäß auszugestalten (§§ 1 und 1a Außensteuergesetz [AStG]), um nunmehr die Ergebnisse des OECD/G20-BEPS-Projektes aus dem Jahr 2015 (Aktionspunkte 8 bis 10) rechtssicher umzusetzen, sowie eine klare Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren zu schaffen, um die Rechtssicherheit für Verwaltung und Steuerpflichtige zu stärken.

## **II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs**

### **1. Entlastung von Abzugsteuern**

Das Verfahren des § 50d Absatz 1 bis 6 EStG zur Entlastung beschränkt Steuerpflichtiger von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG wurde im Rahmen der Rechts- und Fachaufsicht des Bundesministeriums der Finanzen über das Bundeszentralamt für Steuern eingehend geprüft und soll in § 50c EStG entsprechend den gewonnenen Erkenntnissen neu gefasst werden.

Insbesondere sind zur Verringerung der abstrakt bestehenden Gefahr von Doppelerstattungen eine Reduzierung der Anzahl bestehender Entlastungsverfahren und eine Konzentration dieser Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern vorgesehen. Die optionalen Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Absatz 5 und 6 EStG sollen ebenso entfallen wie das Wahlrecht zwischen Erstattung und Änderung der Steueranmeldung durch rückwirkende Freistellungsbescheinigungen nach dem bisherigen § 50d Absatz 2 EStG und das zusätzliche Erstattungsverfahren beim Entrichtungspflichtigen nach § 7 Absatz 5 des Investmentsteuergesetzes (InvStG) bei beschränkt steuerpflichtigen Investmentfonds. Zur Prozessoptimierung des bisherigen Entlastungsverfahrens soll dem Bundeszentralamt für Steuern die Zuständigkeit für Erstattungen insbesondere von Kapitalertragsteuer an beschränkt Steuerpflichtige nach § 11 InvStG, aufgrund etwaiger unionsrechtlicher Erstattungsansprüche sowie bei unrechtmäßigem Steuerabzug nach § 37 Absatz 2 der Abgabenordnung (AO) übertragen werden.

Eine weitere wesentliche Änderung betrifft die gesetzliche Vorbereitung auf eine vollständig digitalisierte Antragsbearbeitung beim Bundeszentralamt für Steuern ab dem Jahr 2024. Dazu werden in § 50c Absatz 5 EStG die elektronische Antragstellung und der elektronische Bescheidabruf grundsätzlich vorgeschrieben, ebenso wie gemäß § 45a Absatz 2a EStG die elektronische Übermittlung der Kapitalertragsteuer-Bescheinigungsdaten bei beschränkt Steuerpflichtigen in den dominierenden Fällen der Girosammelverwahrung von Wertpapieren. Zudem werden künftig weitere Informationen zu den Umständen mitgeteilt, die die Gläubigerstellung eines Steuerpflichtigen begründen. Diese zusätzlichen Informationen sind insbesondere bei mehrstufigen Aktien-Verwahrverhältnissen erforderlich und betreffen Angaben zur Struktur der Verwahrkette und den Begleitumständen des Erwerbs der Aktien.

Des Weiteren sieht der Entwurf in den §§ 45b und 45c EStG sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt Steuerpflichtige erweiterte elektronische Meldepflichten der zum Kapitalertragsteuerabzug Verpflichteten vor. Diese beinhalten ergänzende Angaben zu den Steuerbescheinigungen für unbeschränkt Steuerpflichtige, Daten zu unbescheinigter Kapitalertragsteuer, Daten zu Abstandnahmen vom Steuerabzug und aggregierte Daten zum Steuerabzug. Diese Informationen dienen der Finanzverwaltung, und hier insbesondere der

beim Bundeszentralamt für Steuern eingerichteten Sondereinheit, zu Analyse- und Kontrollzwecken. Dadurch sollen für die Finanzverwaltung insbesondere Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung leichter erkennbar werden. Um die Qualität der gelieferten Daten zu erhöhen, soll auch die Haftung der Aussteller von Kapitalertragsteuer-Bescheinigungen in § 45a Absatz 7 EStG verschärft werden.

Die unionsrechtlich seitens des EuGH teilweise beanstandete Vorschrift des § 50d Absatz 3 EStG, die missbräuchlichen Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Entlastung von Kapitalertragsteuer und dem Steuerabzug nach § 50a EStG vorbeugen soll, wird neu gefasst. Aufgrund der europäischen Rechtsprechung ist hier eine teilweise Einschränkung der Bedeutung vorhersehbarer objektiver Kriterien zugunsten der Betonung einer auf das Subjektive abstellenden Einzelfallbetrachtung geboten.

## **2. Weitere steuerliche Regelungen**

Im UmwStG wird ein neuer § 2 Absatz 5 eingefügt, der für Verluste aus bestimmten missbräuchlichen Gestaltungen aus Gründen der Rechtssicherheit ausdrücklich ein Verlustverrechnungsverbot anordnet.

Darüber hinaus werden die Regelungen zu Verrechnungspreisen neu ausgestaltet (§§ 1 und 1a AStG) sowie das Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) klar normiert.

## **III. Alternativen**

### **1. Entlastung von Abzugsteuern**

Sämtliche Maßnahmen der Modernisierung des Entlastungsverfahrens und der Belastung bestimmter Finanzinstitute mit weiteren Meldepflichten zur Bekämpfung von Steuerbetrug bei der Erstattung von Kapitalertragsteuer wären nicht erforderlich, wenn das materielle Steuerrecht so ausgestaltet wäre, dass es einer Entlastung gar nicht bedürfte. Dies wäre beispielsweise bei der Kapitalertragsteuer der Fall, wenn für sämtliche Steuerpflichtige ein einziger, abgeltender Steuersatz ohne Befreiungen existierte. Zwar wäre dadurch jeglicher Betrug und Missbrauch in einem nicht mehr vorhandenen Steuerentlastungsbereich sicher ausgeschlossen, doch stünde eine solche Lösung beim gegenwärtig geltenden Steuersatz im Konflikt mit vielen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, die sich nicht einseitig ändern lassen.

Vergleichbares gilt für eine Teillösung im Hinblick auf bestimmte Steuerpflichtige. So ist ein wesentlicher Treiber für Gestaltungen zur Umgehung der Definitivbelastung mit Kapitalertragsteuer die unterschiedliche Besteuerung von Streubesitzdividenden für im In- und Ausland ansässige Körperschaften. Diese Belastungsunterschiede könnten durch die Einführung einer definitiven Kapitalertragsteuer auf Dividendenzahlungen in Höhe von 15 % (DBA-Regelsteuersatz der Definitivbelastung für Steuerausländer mit Streubesitz) beendet werden. Die Definitivbesteuerung von Streubesitzdividenden bei Kapitalgesellschaften (Pauschalsteuersatz ohne Werbungskostenabzug) würde jedoch bei inländischen Körperschaften in Abhängigkeit von den individuellen wirtschaftlichen Verhältnisse zu teilweise beträchtlichen steuerlichen Mehrbelastungen führen. Außerdem würde die Problematik bestehen bleiben, dass für Steuerpflichtige bestimmter Staaten, die mangels DBA-Berechtigung keine Reduktion der Kapitalertragsteuerbelastung auf 15 % erreichen können, ein Anreiz bestünde, weiterhin Dividendenarbitragegeschäfte durchzuführen.

Auch eine Anpassung des Entlastungsverfahrens in der Weise, dass eine Entlastung ausschließlich bereits durch eine Freistellung im Rahmen des Steuerabzugs erfolgt, wie sie der Bundesrechnungshof in seinem Bericht vom 28. Juli 2020 (VIII 3 – 2019 – 0999) nach dem sog. TRACE-Modell vorgeschlagen hat, stellt keine geeignete Alternative für die Verhinderung von Betrug und Missbrauch bei der Entlastung von einer Abzugsteuer dar. Im Wesentlichen würden sich Betrugsversuche und steuerliche Gestaltungsmodelle vom Erstattungs-

in den Freistellungsbereich verlagern. Statt des Versuchs, eine unberechtigte Erstattung zu erhalten, würden Gestalter und Steuerhinterzieher anstreben, unberechtigte Freistellungen im Rahmen des Steuerabzugs zu erlangen. Es kommt hinzu, dass die Bekämpfung derartigen Missbrauchs und Betrugs nach dem sog. TRACE-Modell in erster Linie in die Hände der sog. Finanzintermediäre gelegt wäre, die gar kein Interesse hätten, gegen ihre eigenen Kunden zu ermitteln. Die weiteren Gründe, die gegen die Umsetzung eines solchen Modells sprechen – zum Beispiel die erhebliche Verzögerung der Abführung der Steuern, die zusätzliche Erschwerung der Entlastung von Kleinanlegern aufgrund der zu erwartenden prohibitiven Entgeltforderungen der Finanzintermediäre und die Belastung der zum Steuerabzug Verpflichteten mit umfangreichen Prüfungs- und Haftungspflichten –, unterstreichen nur die Überlegenheit des gegenwärtigen Entlastungsverfahrens, zumal nach seiner weiteren Verbesserung durch dieses Gesetz.

## **2. Weitere steuerliche Regelungen**

Um im Umwandlungssteuerrecht missbräuchliche Steuergestaltungen unter Inanspruchnahme des steuerlichen Rückwirkungszeitraums rechtssicher auszuschließen, käme auch die Abschaffung des steuerlichen Rückwirkungszeitraums in Betracht. Dies wäre allerdings mit einem erheblichen Bürokratieaufwand auch für all diejenigen Umwandlungen verbunden, denen keine missbräuchlichen Beweggründe zugrunde liegen.

## **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung des Einkommensteuergesetzes (Artikel 1), des Investmentsteuergesetzes (Artikel 2), des Umwandlungssteuergesetzes (Artikel 3) und des Außensteuergesetzes (Artikel 4) aus Artikel 105 Absatz 2 erste Alternative des Grundgesetzes (GG).

Für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 5) sowie des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 6) folgt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 108 Absatz 5 GG. Die Gesetzgebungskompetenz für die Änderungen des Finanzverwaltungsgesetzes (Artikel 7) ergibt sich aus Artikel 108 Absatz 4 Satz 1 GG, da durch die vorgesehene Steuerverwaltung durch das Bundeszentralamt für Steuern der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert und erleichtert wird.

## **V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen**

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar. Die Änderung des § 50d Absatz 3 EStG dient der Umsetzung von Unionsrecht, wie es der EuGH durch seine Rechtsprechung ausgeprägt hat.

Mit den völkerrechtlichen Verträgen, welche die Bundesrepublik Deutschland geschlossen hat, ist der Gesetzentwurf grundsätzlich ebenfalls vereinbar. Soweit die Neufassung der Vorschrift des § 50d Absatz 3 EStG mit einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen nicht vereinbar sein sollte, ist ein etwaiger Verstoß gegen diese völkerrechtlichen Verträge aufgrund der zwingenden Vorgaben und des Vorrangs des Rechts der Europäischen Union unvermeidlich.

## VI. Gesetzesfolgen

### 1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Es ergeben sich Rechts- und Verwaltungsvereinfachungen insbesondere durch die Abschaffung einzelner Entlastungsverfahren sowie die Konzentration der verbliebenen Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern. Wesentliche Verwaltungsvereinfachungen resultieren nach einem Übergangszeitraum auch aus der durch § 50c Absatz 5 EStG vorgesehene Digitalisierung des Antragsprozesses.

Die Einführung der zusätzlichen Meldepflichten durch die §§ 45b und 45c EStG erschwert das Verfahren des Kapitalertragsteuerabzugs für die zum Steuerabzug Verpflichteten zwar, ist aber aus Gründen der Betrugsbekämpfung und der Sicherung des Steueraufkommens erforderlich.

### 2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das Vorhaben entspricht einer nachhaltigen Entwicklung, indem es fachlich notwendigen Gesetzgebungsbedarf umsetzt und damit auch das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert. Es unterstützt dabei den Indikatorenbereich 8.2 (Staatsverschuldung - Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen). Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

### 3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

#### a. Steueraufkommen

Wesentliches Ziel des Gesetzentwurfs ist ein ressourcenschonenderes sowie weniger betrugs- und missbrauchsanfälliges Verfahren der Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG. Eine daraus resultierende Veränderung des Steueraufkommens ist für den Haushalt jedoch nicht bezifferbar.

Die Änderung des § 2 UmwStG sowie die Änderungen im AStG dienen der Sicherung des Steueraufkommens.

#### b. Vollzugsaufwand

Der Vollzugsaufwand für den Bund erhöht sich für die Jahre 2021 bis 2025 wie folgt:

| Kapitel | Haushaltsjahr        | 2021         | 2022         | 2023         | 2024 f.      |
|---------|----------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
|         | Titel                | in T€        |              |              |              |
| 0815    | Tit. 422 01          | 866          | 1.732        | 1.732        | 1.732        |
|         | Tit. 428 01          |              |              | -32          | -32          |
|         | Tit. 511 01          | 244          | 488          | 409          | 409          |
|         | Tit. 812 01          | 122          | 244          | 244          | 244          |
| Summe   | Tit. 532 01          | 978          | 1.579        | 1.391        | 1.184        |
|         |                      | <b>2.210</b> | <b>4.043</b> | <b>3.744</b> | <b>3.537</b> |
| 0816    | Tit. 422 01          | 198          | 396          | 439          | 481          |
|         | Tit. 511 01 (Non-IT) | 53           | 106          | 117          | 127          |
|         | Tit. 812 01          | 27           | 53           | 58           | 63           |
|         | Tit. 511 01          | 126          | 252          | 252          | 252          |

|                                        |             |              |              |              |               |
|----------------------------------------|-------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
|                                        | Tit. 532 01 | 220          | 220          | 110          |               |
|                                        | Tit. 812 02 | 630          | 630          |              |               |
| <b>Summe</b>                           |             | <b>1.254</b> | <b>1.657</b> | <b>976</b>   | <b>923</b>    |
| 0811                                   | Tit. 634 03 | 299          | 598          | 610          | 622           |
| <b>Summe Epl. 08 / HH-Jahr</b>         |             | <b>3.763</b> | <b>6.298</b> | <b>5.330</b> | <b>5.082</b>  |
| anteiliger Umstellungsaufwand          |             | 1.608        | 2.209        | 1.391        | 1.184         |
| anteiliger laufender Aufwand           |             | 2.155        | 4.089        | 3.939        | 3.898         |
| <b>Gesamtsumme Epl. 08 (2021-2025)</b> |             |              |              |              | <b>25.555</b> |

### Planstellen und Stellen

| Haushaltsjahr         |                  | 2021                              | 2022                              | 2023                              | 2024 f.                           |
|-----------------------|------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Kapitel               | Laufbahngruppe   |                                   |                                   |                                   |                                   |
| 0815<br>Hauptgruppe 4 | höherer Dienst   | 2 x A 14                          | 2 x A 14                          | 2 x A 14                          | 2 x A 14                          |
|                       | gehobener Dienst | 2 x A 13g<br>7 x A 12<br>1 x A 11 | 2 x A 13g<br>7 x A 12<br>1 x A 11 | 2 x A 13g<br>7 x A 12<br>1 x A 11 | 2 x A 13g<br>7 x A 12<br>1 x A 11 |
|                       | mittlerer Dienst | 4 x A 9m<br>7 x A 8               | 4 x A 9m<br>7 x A 8               | 4 x A 9m<br>7 x A 8<br>-0,5 E 5   | 4 x A 9m<br>7 x A 8<br>-0,5 E 5   |
|                       | einfacher Dienst |                                   |                                   |                                   |                                   |
| 0816                  | höherer Dienst   |                                   |                                   |                                   |                                   |
|                       | gehobener Dienst | 1 x A 12<br>4 x A 11              | 1 x A 12<br>4 x A 11              | 2 x A 12<br>4 x A 11              | 2 x A 12<br>4 x A 11              |
|                       | mittlerer Dienst |                                   |                                   |                                   |                                   |
|                       | einfacher Dienst |                                   |                                   |                                   |                                   |

Der erhöhte Vollzugsaufwand resultiert im Wesentlichen aus dem Erfordernis des Aufbaus und der Pflege einer Steuerbescheinigungsdatenbank beim Bundeszentralamt für Steuern aufgrund der Neufassung der §§ 45b und 45c EStG sowie aus der Verlagerung der Zuständigkeit für die Entscheidung über unionsrechtliche Ansprüche auf Erstattung von Kapitalertragsteuer von den Ländern auf das Bundeszentralamt für Steuern durch die Neufassung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Finanzverwaltungsgesetz (FVG).

Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln soll finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

### 4. Erfüllungsaufwand

#### a. Bürgerinnen und Bürger

Bürgerinnen und Bürger sind von den Regelungen nicht betroffen.

**b. Wirtschaft**

Durch das neue Steuerbescheinigungsverfahren (§§ 45a, 45b und 45c EStG) sowie die im Änderungen im Entlastungsverfahren des § 50d EStG ergeben sich für die Wirtschaft nach Berechnung des Statistischen Bundesamtes eine Verringerung des jährlichen Erfüllungsaufwands um 1,471 Mio. Euro. Dieser laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft unterliegt der „One in, one out“-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015). Da es sich dabei im Saldo um ein „Out“ handelt, steht die Summe als Kompensationsvolumen für künftige Regelungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen zur Verfügung. Die übrigen Regelungen des Gesetzes haben keine Veränderung des Erfüllungsaufwandes der Wirtschaft zur Folge.

Für die technische Umsetzung entsteht der Wirtschaft einmaliger Erfüllungsaufwand von rund 45,172 Mio. Euro aufgrund der Regelungen der § 45b und 45c EStG, welcher der Kategorie Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe zuzuordnen ist. Das Konzept der Bundesregierung „zur Erhöhung der Transparenz über den Umstellungsaufwand für die Wirtschaft und zu dessen wirksamer und verhältnismäßiger Begrenzung“ wurde berücksichtigt. Dabei wurden die unter III. aufgeführten Alternativen zur Erreichung des Regelungsziels geprüft und aus den dort genannten Gründen verworfen. Für die vor diesem Hintergrund erforderlichen Datenübermittlungen sind weniger belastende Umsetzungsvarianten nicht ersichtlich.

Der jährliche und einmalige Erfüllungsaufwand der Wirtschaft verteilt sich nach den Berechnungen des Statistischen Bundesamtes vom 14. Oktober 2020 (A3/1010300001-5) und vom 3. November 2020 (A3/11304000) auf die einzelnen Bestimmungen des Gesetzes wie folgt:

|     |                     |                          |                                                                                                    | Jährlicher Erfüllungsaufwand |                                 |                              |                          |                                |  | Einmaliger Erfüllungsaufwand |                                 |                              |                          |                                |                                                   |
|-----|---------------------|--------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------------|--|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------------|---------------------------------------------------|
| Nr. | Art der Vorgabe     | Paragraph                | Bezeichnung der Vorgabe                                                                            | Fallzahl                     | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Personalaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro |  | Fallzahl                     | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Personalaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro | Kategorie                                         |
| 1   | Informationspflicht | § 45a Abs. 2, 2a EStG    | Ausstellen von Steuerbescheidungen                                                                 | -200.000                     | 4,3                             | -721                         | -40                      | -761                           |  |                              |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |                                                   |
| 2   | Informationspflicht | § 45b Abs. 1 bis 3 EStG  | Zusätzliche Angaben auf den Steuerbescheidungen                                                    |                              |                                 | ±0                           | ±0                       | ±0                             |  | 2.549                        | 5.280                           | 19.111                       | 0                        | 19.111                         | Einführung der Anpassung digitaler Prozessabläufe |
| 3   | Informationspflicht | § 45b Abs. 1 bis 6 EStG  | Datenübermittlung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)                                       |                              |                                 | ±0                           | ±0                       | ±0                             |  | 2.549                        | 5.280                           | 19.111                       | 0                        | 19.111                         | Einführung der Anpassung digitaler Prozessabläufe |
| 4   | Informationspflicht | § 45b Abs. 3 Satz 2 EStG | Mitteilung, dass Wertpapiere nicht als Deckungsbestand für ausgegebene Hinterlegungsscheine dienen | 10.000                       | 6                               | +50                          | +10                      | +60                            |  |                              |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |                                                   |

|     |                     |                   |                                                                                                                           | Jährlicher Erfüllungsaufwand |                                 |                              |                          |                                |          | Einmaliger Erfüllungsaufwand    |                              |                          |                                |                                                    |  |
|-----|---------------------|-------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------------|----------|---------------------------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------------|----------------------------------------------------|--|
| Nr. | Art der Vorgabe     | Paragraph         | Bezeichnung der Vorgabe                                                                                                   | Fallzahl                     | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Personalaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro | Fallzahl | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Personalaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro | Kategorie                                          |  |
| 5   | Informationspflicht | § 45b Abs. 5 EStG | Aufforderung des Gläubigers der Kapitalerträge an die auszahlende Stelle zur Datenübermittlung an das BZSt                | 10.000                       | 4                               | +34                          | +10                      | +44                            |          |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |                                                    |  |
| 6   | Informationspflicht | § 45b Abs. 9 EStG | Informationsübermittlung über die Identität der Aktionäre zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsschlusses                    | 1.000                        | 6                               | +5                           | 0                        | +5                             |          |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |                                                    |  |
| 7   | Informationspflicht | § 45c EStG        | Datenübermittlung an das BZSt                                                                                             |                              |                                 | ±0                           | ±0                       | ±0                             | 2.549    | 1.920                           | 6.950                        | 0                        | 6.950                          | Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe |  |
| 8   | Informationspflicht | § 50c Abs. 2 EStG | Freistellungsantrag für die Entlastung vom Steuerabzug auf Kapitalerträge und Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige | 20.006                       | -15                             | -275                         | -74                      | -349                           |          |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |                                                    |  |

|                                 |                     |                                |                                                                                                                         | Jährlicher Erfüllungsaufwand |                                 |                              |                          | Einmaliger Erfüllungsaufwand   |          |                                 |                              |                          |                                |           |
|---------------------------------|---------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------|---------------------------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------------|----------|---------------------------------|------------------------------|--------------------------|--------------------------------|-----------|
| Nr.                             | Art der Vorgabe     | Paragraph                      | Bezeichnung der Vorgabe                                                                                                 | Fallzahl                     | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Personalaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro | Fallzahl | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Personalaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungsaufwand in Tsd. Euro | Kategorie |
| 9                               | Informationspflicht | § 50c Abs. 3 EStG              | Erstattungsantrag für die Entlastung vom Steuerabzug auf Kapitalerträge und Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige | 23.440                       | -15                             | -322                         | -87                      | -409                           |          |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |           |
| 10                              | Informationspflicht | § 50d Abs. 5 Satz 1 EStG       | Antrag auf Teilnahme am Kontrollmeldefahren                                                                             | -188                         | 92                              | -10                          | -0,2                     | -10                            |          |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |           |
| 11                              | Informationspflicht | § 50d Abs. 5 Satz 2 und 4 EStG | Abgabe der Jahreskontrollmeldung                                                                                        | -1.501                       | 57                              | -49                          | -2                       | -51                            |          |                                 | 0                            | 0                        | 0                              |           |
| Summe                           |                     |                                |                                                                                                                         |                              |                                 | -1.288                       | -183                     | -1.471                         |          |                                 | 45.172                       | 0                        | 45.172                         |           |
| davon aus Informationspflichten |                     |                                |                                                                                                                         |                              |                                 | -1.288                       | -183                     | -1.471                         |          |                                 | 45.172                       | 0                        | 45.172                         |           |

**c. Verwaltung**

Dem Bund entsteht durch das Gesetz einmaliger Erfüllungsaufwand in Höhe von 5,210 Mio. Euro sowie jährlicher Erfüllungsaufwand in Höhe von 1,833 Mio. Euro.

Die Erhöhung des jährlichen Erfüllungsaufwands beim Bund wird teilweise kompensiert durch verringerten Erfüllungsaufwand bei den Ländern in Höhe von 0,770 Mio. Euro aufgrund der Übernahme von Zuständigkeiten gemäß § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 FVG und § 11 Absatz 1 InvStG. Den Ländern entsteht einmaliger Erfüllungsaufwand in Höhe von 0,001 Mio. Euro infolge des § 89a AO. Das Gesetz hat keinen Erfüllungsaufwand der Länder durch eine erforderliche IT-technische Umsetzung zur Folge.

Die Gemeinden und Gemeindeverbände tragen durch das Gesetz keinen Erfüllungsaufwand.

Der Erfüllungsaufwand der Verwaltung verteilt sich nach der Berechnung des Statistischen Bundesamtes vom 16. Dezember 2020 (A3/11304000) auf die einzelnen Bestimmungen des Gesetzes (außer § 89a AO) wie folgt:

|     |                                                                   |                                                                                                                                                                                            | Jährlicher Aufwand |                                              |                                                                             |                            |                          | Einmaliger Aufwand          |          |                                   |                            |                          |                             |
|-----|-------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------------|----------|-----------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------------|
| Nr. | Paragraph                                                         | Bezeichnung der Vorgabe                                                                                                                                                                    | Fallzahl           | Zahl der Stellen nach Laufbahngruppe         | Zeitaufwand pro Fall (in Minuten) (A) / Zeitaufwand in Stunden pro Jahr (B) | Personaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungswand in Tsd. Euro | Fallzahl | Zeitaufwand pro Fall (in Minuten) | Personaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungswand in Tsd. Euro |
| 1   | § 5 Abs. 1 Satz 1 FVG-E i. V. m. §§ 45a Abs. 2a, 45b und 45c EStG | Steuerbescheinigungsdatenbank (BZSt)                                                                                                                                                       |                    | 4 x gehobener Dienst<br>3 x mittlerer Dienst | (B) 1.600                                                                   | 430                        | 0                        | 430                         |          |                                   | -                          | -                        | -                           |
| 2   | § 45b Abs. 2 Nr. 1 EStG-E                                         | Vergabe einer steuerlichen Identifikationsnummer für beschränkter von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und 2 Satz 4 EStG                                             | 10:000             |                                              | (A) 41,50                                                                   | 219                        | 10                       | 229                         |          |                                   | -                          | -                        | -                           |
| 3   | § 45b Abs. 2 Nr. 1 EStG-E                                         | Stammdatenpflege für zusätzliche steuerliche Identifikationsnummern für beschränkt steuerpflichtige Gläubiger von Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und 2 Satz 4 EStG | 500                |                                              | (A) 30                                                                      | 8                          | 0                        | 8                           |          |                                   | -                          | -                        | -                           |

| Nr. | Paragraph                              | Bezeichnung der Vorgabe                                                                                                                      | Jährlicher Aufwand |                                      |                                                                             |                            |                          |                             | Einmaliger Aufwand |                                   |                            |                          |                             |
|-----|----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------------|--------------------|-----------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------------|
|     |                                        |                                                                                                                                              | Fallzahl           | Zahl der Stellen nach Laufbahngruppe | Zeitaufwand pro Fall (in Minuten) (A) / Zeitaufwand in Stunden pro Jahr (B) | Personaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungswand in Tsd. Euro | Fallzahl           | Zeitaufwand pro Fall (in Minuten) | Personaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungswand in Tsd. Euro |
| 4   | § 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG-E | Bearbeitung eines Antrags auf Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge oder Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige | 10.003<br>20.006   |                                      | (A) -2,50<br>(B)                                                            | -12                        | -53                      | -65                         |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |
| 5   | § 50c Abs. 3 EStG-E                    | Bearbeitung des Antrags auf Erstattung der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge oder Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige         | 11.720<br>23.440   |                                      | (A) -2,50                                                                   | -14                        | -36                      | -50                         |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |
| 6   | § 50c Abs. 2 Satz 2 EStG-E             | Bearbeitung zusätzlicher Erstattungsanträge aufgrund des Wegfalls rückwirkender Freistellungen von der deutschen Abzugsteuer                 | 200                |                                      | (A) 120                                                                     | 13                         | 0                        | 13                          |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |
| 7   | § 50c Abs. 2 und 3 EStG-E              | Kundenbetreuung bei der Antragstellung von Freistellungs- und Erstattungsanträgen                                                            |                    |                                      |                                                                             | +/- 0                      | +/- 0                    | +/- 0                       |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |
| 8   | § 50d Abs. 3 EStG-E                    | Durchführung der Missbrauchsprüfung                                                                                                          | 210                |                                      | (A) 90                                                                      | 14                         | 0                        | 14                          |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |

| Nr. | Paragraph                     | Bezeichnung der Vorgabe                                                                                          | Jährlicher Aufwand |                                                                   |                                                                             |                            |                          |                             | Einmaliger Aufwand |                                   |                            |                          |                             |
|-----|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|-------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------------|--------------------|-----------------------------------|----------------------------|--------------------------|-----------------------------|
|     |                               |                                                                                                                  | Fallzahl           | Zahl der Stellen nach Laufbahngruppe                              | Zeitaufwand pro Fall (in Minuten) (A) / Zeitaufwand in Stunden pro Jahr (B) | Personaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungswand in Tsd. Euro | Fallzahl           | Zeitaufwand pro Fall (in Minuten) | Personaufwand in Tsd. Euro | Sachaufwand in Tsd. Euro | Erfüllungswand in Tsd. Euro |
| 9   | § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FVG-E | Zuständigkeitsübertragung unionsrechtlicher Ansprüche auf Steuererstattung (Bund)                                |                    | 2 x höherer Dienst 6 x gehobener Dienst 3,5 x mittlerer Dienst    | (B) 1.600                                                                   | 803                        | 0                        | 803                         |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |
|     | § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 FVG-E | Zuständigkeitsübertragung unionsrechtlicher Ansprüche auf Steuererstattung (Länder)                              |                    | -2 x höherer Dienst -6 x gehobener Dienst -3,5 x mittlerer Dienst | (B) 1.600                                                                   | -761                       | 0                        | -761                        |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |
| 10  | § 11 Abs. 1 InvStG-E          | Erstattung von Kapitalertragsteuer an beschränkt Steuerpflichtige durch das BZSt (Bund)                          | 600                |                                                                   | (A) 30                                                                      | 10                         | 0                        | 10                          |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |
|     | § 11 Abs. 1 InvStG-E          | Übergang der Erstattung von Kapitalertragsteuer an beschränkt Steuerpflichtige von den Ländern ans BZSt (Länder) | -600               |                                                                   | (A) 30                                                                      | -9                         | 0                        | -9                          |                    |                                   | -                          | -                        | -                           |

|                       |                                                                                                |                                                 | Jährlicher Aufwand |                                                         |                                                                                                                                   |                                                   |                                             | Einmaliger Aufwand                                  |          |                                                   |                                                   |                                          |                                                     |
|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------|---------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------|---------------------------------------------------|---------------------------------------------------|------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| Nr.                   | Para-<br>graph                                                                                 | Bezeichnung der Vor-<br>gabe                    | Fallzahl           | Zahl der<br>Stellen<br>nach<br>Lauf-<br>bahn-<br>gruppe | Zeitauf-<br>wand pro<br>Fall (in Mi-<br>nuten) (A) /<br>Zeitauf-<br>wand in<br>Stunden<br>pro Jahr<br>pro Jahr<br>pro Jahr<br>(B) | Perso-<br>nal-<br>auf-<br>wand<br>in Tsd.<br>Euro | Sach-<br>auf-<br>wand<br>in<br>Tsd.<br>Euro | Erfül-<br>lungs-<br>auf-<br>wand<br>in Tsd.<br>Euro | Fallzahl | Zeitauf-<br>wand<br>pro Fall<br>(in Mi-<br>nuten) | Perso-<br>nal-<br>auf-<br>wand<br>in Tsd.<br>Euro | Sach-<br>auf-<br>wand<br>in Tsd.<br>Euro | Erfül-<br>lungs-<br>auf-<br>wand<br>in Tsd.<br>Euro |
| 11                    | § 5<br>Abs. 1<br>Satz 1<br>FVG-E<br>i. V. m.<br>§§ 45a<br>Abs. 2a,<br>45b und<br>45c<br>EStG-E | Steuerbescheinigungs-<br>datenbank<br>(ITZBund) |                    | 6 x ge-<br>hobener<br>Dienst                            | (B) 1.600                                                                                                                         | 417                                               | 0                                           | 417                                                 | 1        | 0                                                 | 0                                                 | 5 208                                    | 5 208                                               |
| Summe                 |                                                                                                |                                                 |                    |                                                         |                                                                                                                                   | 1 117                                             | -79                                         | 1 038                                               |          |                                                   | 0                                                 | 5 208                                    | 5 208                                               |
| davon auf Bundesebene |                                                                                                |                                                 |                    |                                                         |                                                                                                                                   | 1 888                                             | -79                                         | 1 808                                               |          |                                                   | 0                                                 | 5 208                                    | 5 208                                               |
| davon auf Landesebene |                                                                                                |                                                 |                    |                                                         |                                                                                                                                   | -771                                              | 0                                           | -770                                                |          |                                                   | 0                                                 | 0                                        | 0                                                   |

Der Erfüllungsaufwand aufgrund der Einführung des § 89a AO wird wie folgt berechnet:

- jährlicher Erfüllungsaufwand:

| Nr.    | Bezeichnung                  | Paragraf und Rechtsnorm | Vollzugsebene | Fallzahl | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Lohnsatz in Euro/h | Personalaufwand in Tsd. € | Gesamtaufwand in Tsd. € |
|--------|------------------------------|-------------------------|---------------|----------|---------------------------------|--------------------|---------------------------|-------------------------|
| E.3004 | Vorabverständigungsverfahren | § 89a AO                | Bund          | 20       | 1500                            | 50                 | 25                        | 25                      |

- einmaliger Aufwand:

| Nr.    | Bezeichnung                  | Paragraf und Rechtsnorm | Vollzugsebene | Fallzahl | Zeitaufwand in Minuten pro Fall | Lohnsatz in Euro/h | Personalaufwand in Tsd. € | Gesamtaufwand in Tsd. € |
|--------|------------------------------|-------------------------|---------------|----------|---------------------------------|--------------------|---------------------------|-------------------------|
| E.3004 | Vorabverständigungsverfahren | § 89a AO                | Bund          | 20       | 90                              | 50                 | 2                         | 2                       |
|        |                              |                         | Land          | 20       | 30                              | 50                 | 1                         | 1                       |

## 5. Weitere Kosten

Der Wirtschaft entstehen keine direkten sonstigen Kosten. Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

## 6. Weitere Gesetzesfolgen

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zuwiderlaufen.

## VII. Befristung; Evaluierung

Die Regelungen des Gesetzentwurfs sollen dauerhaft gelten.

## B. Besonderer Teil

### Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

#### Zu Nummer 1

##### Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Änderungen der §§ 45b, 45c, 50c und 50d angepasst.

#### Zu Nummer 2

##### § 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2

Die Ergänzung der Vorschrift zur Anrechnung von Kapitalertragsteuer im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer, die gemäß § 31 Absatz 1 Satz 1 KStG auch für die Körperschaftsteuer gilt, dient der Anpassung an die Änderung des § 45a. Dessen neuer Absatz 2a sieht vor, dass bei beschränkt Steuerpflichtigen keine Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 mehr auszustellen ist, sondern stattdessen dem Bundeszentralamt für Steuern Bescheinigungsdaten zu übermitteln sind. Bei beschränkt Steuerpflichtigen, deren Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer für Einkünfte, die der Kapitalertragsteuer unterliegen, nicht gemäß § 50 Absatz 2 Satz 1 dieses Gesetzes bzw. gemäß § 32 Absatz 1 KStG durch den Steuerabzug abgegolten sind, ist daher künftig im Rahmen der Veranlagung die Kapitalertragsteuer nur anzurechnen, wenn die Angaben nach § 45a Absatz 2a übermittelt worden sind. Das Bundeszentralamt stellt die danach übermittelten Daten dem für die Veranlagung zuständigen Finanzamt zur Verfügung.

### **Zu Nummer 3**

#### § 43b

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 43b Absatz 1 Satz 1

Der neue zweite Halbsatz des Absatzes 1 Satz 1 ordnet die entsprechende Geltung der Missbrauchsdefinition des § 50d Absatz 3 an, da jener nach seiner Neufassung unmittelbar nur noch für Ansprüche aus Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) gelten soll. Dadurch bleibt die Umsetzung der Vorgaben des Artikels 1 Absatz 2 und 3 der Richtlinie 2011/96/EU (sog. Mutter-Tochter-Richtlinie) gewährleistet.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 43b Absatz 2 Satz 5

In Absatz 2 Satz 5 werden die Verweise an die Änderungen der §§ 50c und 50d angepasst.

### **Zu Nummer 4**

#### § 44a Absatz 9 Satz 2 bis 4

Die Neufassung des Absatzes 9 Satz 2 und 4 bewirkt die Anpassung der Verweise an die Änderungen in den §§ 50c und 50d. Der Satz 3 wird redaktionell vereinfacht, ohne dass hiermit eine inhaltliche Änderung verbunden sein soll.

### **Zu Nummer 5**

#### § 45a

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 45a Absatz 2a – neu –

Erzielen beschränkt steuerpflichtige Gläubiger Kapitalerträge nach § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a oder Nummer 2 Satz 4 u. a. aus girosammelverwahrten Aktien oder Genussscheinen, hat die die Kapitalerträge auszahlende Stelle zukünftig dem Gläubiger eine Steuerbescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 (ggf. i. V. m. § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 4) nicht mehr auszustellen. Anstelle dessen sind die in einer Steuerbescheinigung erforderlichen Angaben gemäß dem neuen § 45b Absatz 5 auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge elektronisch unmittelbar an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Die Übermittlung des Datensatzes ist nach dem neuen § 50c Absatz 3 Satz 3

Halbsatz 1 bzw. gemäß dem neuen § 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 Voraussetzung für eine Erstattung der für den Gläubiger abgeführten Kapitalertragsteuer.

Die Regelung dient präventiv dem Ausschluss von Steuerhinterziehung durch die Vorlage gefälschter Steuerbescheinigungen im Rahmen des Erstattungsverfahrens nach § 50c Absatz 3 oder des Veranlagungsverfahrens. Zusätzlich verringert sie den Aufwand sowohl der Datenverarbeitung beim Bundeszentralamt für Steuern als auch der Ausstellung von Bescheinigungen bei den betroffenen Finanzinstituten. Außerdem werden insbesondere im Erstattungsverfahren nach § 50c Absatz 3 die Antragsteller entlastet, da die Aufbewahrung und Vorlage papierhafter Bescheinigungen entfällt.

## **Zu Buchstabe b**

### § 45a Absatz 7

## **Zu Doppelbuchstabe aa**

### § 45a Absatz 7 Satz 1

Der neu gefasste Satz 1 erweitert die Haftung des Ausstellers einer fehlerhaften Steuerbescheinigung auch auf Angaben, die gemäß § 45b Absatz 1 bis 5 auf einer Steuerbescheinigung zu ergänzen sind. Außerdem besteht nach Halbsatz 2 eine Haftung auch im Fall einer fehlerhaften Übermittlung von Daten nach dem neuen Absatz 2a. Die nach diesen Normen zu liefernden Angaben beinhalten wichtige Informationen, die insbesondere bei den in der Vergangenheit besonders gestaltungsanfälligen Aktiengeschäften um den Dividendenstichtag zur Aufklärung einschlägiger Sachverhalte notwendig sind. Die Richtigkeit dieser Angaben hat für das Besteuerungsverfahren ein besonderes Gewicht. Dies korrespondiert mit der Erweiterung des Haftungsrahmens für den Aussteller der Bescheinigung.

## **Zu Doppelbuchstabe bb**

### § 45a Absatz 7 Satz 3 – aufgehoben -

Die Regelung des bisherigen Satzes 3 fällt weg. Sie eröffnete dem Aussteller einer Steuerbescheinigung bisher in zwei Fällen die Möglichkeit, die Haftungsinanspruchnahme abzuwenden.

Durch den Wegfall der Nummer 1 des derzeitigen Satzes 3 tritt in den Fällen des geltenden Satzes 2 die Haftung des Ausstellers der Bescheinigung nunmehr neben die Haftung des Schuldners der Kapitalerträge. Dem Aussteller der Bescheinigung steht bei fehlerhaften Angaben des Schuldners, auf denen die unzutreffende Bescheinigung beruht, jedoch im Innenverhältnis zum Schuldner der Kapitalerträge regelmäßig ein zivilrechtlicher Regress im Rahmen des Auftragsverhältnisses zu, das in den haftungsrelevanten Fällen des Absatzes 3 mit dem Schuldner der Kapitalerträge besteht.

Die wegfallende Nummer 2 enthält derzeit noch eine Exkulpation des Ausstellers der Bescheinigung durch die Benachrichtigung des für den Empfänger der Bescheinigung zuständigen Finanzamtes oder des Bundeszentralamtes für Steuern über die erfolglose Rückforderung der Bescheinigung gemäß Absatz 6 Satz 3. Durch die Streichung dieser Regelung wird die Haftung für die Ausstellung fehlerhafter Steuerbescheinigungen verschärft, um in Anbetracht der hohen Bedeutung von Steuerbescheinigungen für die Festsetzung von Steuer- und Erstattungsansprüchen der dadurch gebotenen Sorgfalt im Prozess der Erstellung und Berichtigung von Steuerbescheinigungen Rechnung zu tragen. Die Finanzverwaltungen in Bund und Ländern haben allein bei Cum/Ex-Gestaltungen Verdachtsfälle mit einem Volumen von 5,3 Mrd. Euro aufgegriffen. Diesen Fallgestaltungen lagen Bescheinigungen über Kapitalertragsteuer in gleicher Höhe zugrunde, die gar nicht einbehalten wurde.

Die Haftungsverschärfung ist auch in den Fällen angemessen, in denen der Aussteller – wie in vielen Fällen bei beschränkt Steuerpflichtigen – für die Erstellung der Bescheinigung auf die Angaben Dritter, wie etwa ausländischer Banken im Rahmen einer Wertpapierverwahrkette, angewiesen ist. Denn der Aussteller bescheinigt abgeführte Kapitalertragsteuer auch in jenen Fällen im Rahmen eines bestehenden Kundenverhältnisses; er kann aber am besten die Verlässlichkeit seines eigenen Vertragspartners einschätzen und die Qualität der Angaben sicherstellen, wozu er in Abwesenheit einer wirksamen Haftungsregelung jedoch keine ausreichende Motivation hat. Überdies steht dem Aussteller auch hier regelmäßig die Möglichkeit der Vereinbarung eines Rückgriffes über einen vertraglich vereinbarten Regress gegenüber einem Vertragspartner zu, der fehlerhafte Angaben für die Ausstellung einer Steuerbescheinigung geliefert hat. Dieser Rückgriff wird in der Praxis beispielsweise durch eine Freistellungserklärung eröffnet, in der der Depotkunde den Verwahrer von jeglichen Ansprüchen freistellt, die aus fehlerhaften Angaben des Depotkunden gegen den Verwahrer geltend gemacht werden.

Derzeit ist die gesetzlich vorgesehene Haftung bei Ausstellung falscher Steuerbescheinigungen tatsächlich regelmäßig nur schwer durchsetzbar. Gleichzeitig besteht bei falschen Steuerbescheinigungen ein hohes Schadenspotential wie auch die Ermittlungen zu Cum/Ex, Cum/Cum und Cum/Fake-Gestaltungen erkennen lassen. Der Inhalt einer Steuerbescheinigung wird durch die Angaben des Ausstellers und durch die in einer Verwahrkette eingebundenen Zwischenverwahrer bestimmt. Diesen Beteiligten liegen die relevanten Informationen jeweils unmittelbar vor. Andere Beteiligte haben keinen unmittelbaren Einblick in die Verwahrstruktur, die Depotbuchhaltung und die Abwicklung von Transaktionen, die den ausgewiesenen Wertpapiererträgen und Steuerbeträgen zugrunde liegen. Um hohe Steuerschäden zu vermeiden, ist im Prozess der Ausstellung von Steuerbescheinigungen von allen Beteiligten ein hohes Maß an Sorgfalt geboten. Vor diesem Hintergrund ist auch eine verschuldensunabhängige Haftung der Aussteller falscher Steuerbescheinigungen verhältnismäßig. Der Verhinderung von massivem Steuerbetrug kommt vor dem Hintergrund der Sicherstellung der Gleichheit der Besteuerung eine hohe Bedeutung zu. Bereits in seiner zu damaligen Missständen bei der Besteuerung von Kapitaleinkünften ergangenen Entscheidung vom 27. Juni 1991 hat das Bundesverfassungsgericht betont, "dass das materielle Steuergesetz in ein normatives Umfeld eingebettet sein muss, welches die Gleichheit der Belastung auch hinsichtlich des tatsächlichen Erfolges prinzipiell gewährleistet" (BVerfGE 84, 239, LS. 1). Das Gericht führt hierzu aus, es handele sich um „einen Missstand, der in einem Rechtsstaat nicht hinnehmbar ist“ und „im übrigen wären die rechtsstaatlichen Grundlagen des Kapitalmarkts und der Gesamtwirtschaft selbst destabilisiert, wenn eine beharrliche Steuerverweigerung in der Regel hingenommen und nur in Sonderfällen mit steuerlichen und strafrechtlichen Sanktionen unterbunden würde“ (BVerfGE a.a.O., S. 274). Seine Rechtsprechung gegen Steuerumgehungs- und Manipulationspraktiken hat das Gericht in neuerer Zeit eher noch verschärft, in dem es ergänzt hat, dass bei entsprechenden Regelungen die Freistellung der Miterfassung von Fällen „ohne erkennbaren Umgehungsbezug“ aus Gleichheitsgründen „nicht geboten“ ist, mit der rigorosen Begründung: „Art. 3 Abs. 1 GG verlangt keine derart feinen Unterscheidungen,“ (BVerfGE 148, 217 [254, Rdnr. 130 a.E.]). Je stärker die Umgehungs- und Manipulationsgeneigntheit, desto stärker ist auch die Eingriffsbefugnis des Gesetzgebers.

Ein Eingriff in Artikel 12 Absatz 1 GG kann vorliegend gerechtfertigt werden und ist insbesondere auch verhältnismäßig. Mit der Neuregelung würde ein gewichtiges Gemeinwohlinteresse verfolgt, nämlich die effektive Durchsetzung des staatlichen Besteuerungsanspruchs sowie die Verhinderung von Betrug zum Nachteil des Staates. Für die Frage der Verhältnismäßigkeit einer verschuldensunabhängigen Haftung stellt das BVerfG zudem regelmäßig auf die Verantwortungsbereiche ab (vgl. BVerfG Beschluss vom 20. März 2007, 1 BvR 1047/05, Rz. 54). In Anbetracht der typischerweise engen und etablierten Geschäftsbeziehungen, auf deren Grundlage die Verwahrung von Wertpapieren erfolgt, besteht für die Depotbanken die Möglichkeit Informationen zu verifizieren oder Haftungsvereinbarungen mit Korrespondenz-Instituten abzuschließen.

**Zu Nummer 6**§ 45b – neu –

Mit dem neuen § 45b wird insbesondere bei Kapitalerträgen aus girosammelverwahrten Aktien der Umfang der in Steuerbescheinigungen auszuweisenden Angaben erweitert. Um die Finanzverwaltung frühzeitig über die in den Steuerbescheinigungen enthaltenen Daten in Kenntnis zu setzen, sind diese nach Maßgabe des § 93c AO an das Bundeszentralamt für Steuern zu übersenden. Dem Bundeszentralamt für Steuern sind zudem durch die auszahlenden Stellen zukünftig auch Informationen zu übermitteln zu Art und Umfang der Abstandnahme vom Steuerabzug und zur Höhe der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer, wenn keine Steuerbescheinigung erteilt wurde bzw. keine Angaben nach § 45a Absatz 2a übermittelt wurden.

§ 45b Absatz 1

Nach Absatz 1 sind in allen Fällen, in denen gemäß § 45a Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 die die Kapitalerträge auszahlende Stelle Steuerbescheinigungen erstellt, die Bescheinigungen mit einer individuellen Ordnungsnummer zu versehen. Dies gilt auch bei elektronischer Übermittlung der Bescheinigungsdaten nach § 45a Absatz 2a.

Die nach Satz 1 zu vergebende Ordnungsnummer soll u. a. die eindeutige und maschinelle Zuordnung jeder Steuerbescheinigung bzw. des für einen bestimmten Zufluss von Kapitalerträgen übermittelten Datensatzes zum Aussteller bzw. Übermittler ermöglichen. Sie darf nur einmalig vergeben werden und nicht mit einer anderen vergebenen Ordnungsnummer übereinstimmen. Inhalt und Struktur der Ordnungsnummer werden durch das Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder nach amtlichen Muster vorgegeben.

§ 45b Absatz 2

Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und Nummer 2 Satz 4 sind für jeden Gläubiger der Kapitalerträge die in einer Steuerbescheinigung auszuweisenden Angaben zu ergänzen. Die nach den Nummern 1 bis 9 zu ergänzenden Angaben beinhalten den je Wertpapiergattung erzielten Bruttobetrag der Kapitalerträge, die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag sowie die Begleitumstände des Erwerbs der Wertpapiere. Dies beinhaltet die Information zur Übertragung der Aktien an den Erwerber und zur Veräußerung der Aktien, soweit die erworbenen Aktien innerhalb von 45 Tagen nach Fälligkeit der Kapitalerträge wieder veräußert wurden. Eine Steuerbescheinigung kann damit frühestens 45 Tage nach Fälligkeit der Kapitalerträge ausgestellt werden, da erst zu diesem Zeitpunkt feststeht, ob die Angaben zur Veräußerung der Aktien auf der Steuerbescheinigung zu ergänzen sind. Um der Finanzverwaltung die Prüfung zu ermöglichen, über welche Depotbanken der Gläubiger der Kapitalerträge seine Stellung als Anteilseigner begründet, sind die in die Verwahrkette eingebundenen Zwischenverwahrstellen anzugeben. Der Ausweis der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer erfolgt ohne Berücksichtigung der auf die Kapitalerträge entfallenden Kirchensteuer.

Fallen die Kapitaleinkünfte nicht unter § 20 Absatz 8, werden die Einkünfte unterjährig nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit negativen Kapitalerträgen oder mit dem Sparer-Pauschbetrag verrechnet. In diesem Fall ist nach Nummer 3 der Betrag der auf die Erträge einbehaltenen Kapitalertragsteuer vor Durchführung des Verlustausgleichs und vor Verrechnung mit dem Sparer-Pauschbetrag auszuweisen. Die nach Durchführung der Verlustverrechnung nach § 43a Absatz 3 Satz 2 am Ende des Kalenderjahres einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer ist nach Absatz 4 Satz 2 neben den Angaben nach Absatz 2 zu übermitteln.

§ 45b Absatz 3

### Satz 1 und 2

In den USA aufgelegte Hinterlegungsscheine auf deutsche Aktien (ADR) könnten in der Vergangenheit benutzt worden sein, um unberechtigte Ansprüche auf Erstattung von Kapitalertragsteuer geltend zu machen. Für diese Hinterlegungsscheine wird entsprechend dem bei Ausgabe festgelegten Verhältnis zwischen hinterlegten Aktien und ausgegebenen Hinterlegungsscheinen ein Bestand inländischer Aktien bei der inländischen Hinterlegungsstelle verwahrt. Bei den untersuchten Gestaltungen wurden durch die Emittenten Hinterlegungsscheine ausgegeben ohne Verwahrung der erforderlichen Aktien bei der inländischen Hinterlegungsstelle.

Um der Finanzverwaltung in Bezug auf ADR und andere Hinterlegungsscheine die Kontrolle zu erleichtern, dass der Bestand der bei einer inländischen Hinterlegungsstelle verwahrten Wertpapiere mit den für diese Wertpapiere ausgegebenen Hinterlegungsscheinen korrespondiert und keine Hinterlegungsscheine ausgegeben wurden, für die keine inländischen Wertpapiere hinterlegt waren, werden in Steuerbescheinigungen zusätzliche Angaben verlangt.

### Satz 3 und 4

Ebenfalls in Bezug auf Hinterlegungsscheine sieht der Satz 3 des Absatzes 3 vor, dass jedes Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut, das eine Steuerbescheinigung für den Steuereinbehalt auf Erträge aus einem bei einem anderen Kreditinstitut verwahrten Wertpapierbestand verlangt, eine schriftliche Versicherung gegenüber diesem Institut abgeben muss, dass die betreffenden Wertpapiere nicht als Deckungsbestand für Hinterlegungsscheine hinterlegt sind. Liegt der auszahlenden Stelle keine entsprechende Versicherung vor, darf eine Steuerbescheinigung nicht erteilt werden.

Nach Satz 4 darf eine Steuerbescheinigung erst erteilt werden, wenn der Emittent der Hinterlegungsscheine versichert, dass während des Zeitraumes zwischen dem Gewinnverteilungsbeschluss für die hinterlegten Aktien und der Gutschrift der Erträge an die Inhaber des Hinterlegungsscheines keine Hinterlegungsscheine ausgegebenen wurden, die nicht durch den bei der inländischen Hinterlegungsstelle eingebuchten Bestand an inländischen Wertpapieren gedeckt waren.

### § 45b Absatz 4

Nach Absatz 4 sind die auf den Steuerbescheinigungen nach Absatz 1, Absatz 2 und Absatz 3 Satz 2 auszuweisenden Angaben dem Bundeszentralamt für Steuern auf elektronischem Weg nach Maßgabe des § 93c AO zu übermitteln.

Die Datenübermittlung hat bis spätestens zum 31. Juli des auf den Zufluss der Kapitalerträge folgenden Jahres zu erfolgen. Die in § 93c Absatz 1 Nummer 1 AO genannte Frist ist nicht anzuwenden. Sind die Kapitalerträge nach Maßgabe des § 43a Absatz 3 Satz 2 mit anderen negativen Kapitaleinkünften auszugleichen, ist durch die inländische auszahlende Stelle die nach Verlustausgleich verbleibende und dem Steuerpflichtigen bescheinigte einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer zu übermitteln. Der Aussteller der Bescheinigung kann der Informationspflicht nach § 93c Absatz 1 Nummer 3 AO durch einen gesonderten Hinweis auf der Steuerbescheinigung nachkommen.

### § 45b Absatz 5 – Übermittlung der Bescheinigungsdaten bei beschränkt Steuerpflichtigen

Der Absatz 5 regelt die Einzelheiten der Übermittlung der Bescheinigungsdaten nach § 45a Absatz 2a, die bei der Mehrzahl der beschränkt Steuerpflichtigen die bisherige Ausstellung einer Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 ersetzen soll. Die Angaben dienen dem Bundeszentralamt für Steuern in erster Linie zur Durchführung des Erstattungsverfahrens nach dem künftigen § 50c Absatz 3, darüber hinaus aber auch dem Abgleich mit den weiteren

nach § 45b und § 45c zu übermittelnden Daten. Das Vorliegen eines entsprechenden Datensatzes beim Bundeszentralamt für Steuern ist nach dem neuen § 50c Absatz 3 Satz 3 Halbsatz 1 Voraussetzung einer Erstattung. Nach der in diesem Gesetz ebenfalls vorgesehenen Änderung des § 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 soll die Übermittlung der Bescheinigungsdaten auch Voraussetzung einer Anrechnung der Kapitalertragsteuer sein, soweit beschränkt Steuerpflichtige bei einem Finanzamt veranlagt werden.

Der Umfang der zu übermittelnden Daten entspricht den nach Absatz 2 und Absatz 3 Satz 2 bei Bescheinigungen nach § 45a Absatz 2 an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermittelnden Angaben, ergänzt um weitere gläubigerspezifische Angaben. Die Angaben sind zu jedem Zufluss separat und nur auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge zu übermitteln. Die Übermittlung hat nach dem Verlangen des Gläubigers unverzüglich, also ohne schuldhaftes Zögern der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle zu erfolgen.

Die Vorschriften des § 93c AO sind anzuwenden. Demnach ist beispielsweise der Gläubiger über die übermittelten Daten entsprechend § 93c Absatz 1 Nummer 3 AO zu informieren. Da allerdings die Übermittlung der Bescheinigungsdaten nach Satz 1 unverzüglich zu erfolgen hat, sobald der Gläubiger ein entsprechendes Verlangen gegenüber der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle äußert, sind die in § 93c Absatz 1 Nummer 1 AO vorgesehenen Fristen nicht zu beachten. Sofern das Bundeszentralamt für Steuern aus technischen Gründen Datensätze nur gesammelt zu bestimmten Zeitpunkten annehmen sollte, kommt die die Kapitalerträge auszahlende Stelle ihrer Übermittlungspflicht unverzüglich nach, sofern sie die Daten zum nächstmöglichen Annahmezeitpunkt liefert.

Nach Satz 3 sind auch in den Fällen der Übermittlung von Angaben nach § 45a Absatz 2a dem Übermittler gegenüber die Versicherungen nach Absatz 3 Satz 2 und 3 im Hinblick auf Hinterlegungsscheine abzugeben, bevor die Angaben an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden dürfen.

#### § 45b Absatz 6

Absatz 6 begründet für die inländische auszahlende Stelle die Pflicht zur Meldung von Kapitalerträgen, wenn zwar ein Steuerabzug vorgenommen, aber bis zum 31. Juli des auf das Zuflussjahr folgenden Jahres noch keine Bescheinigung erteilt bzw. veranlasst wurde. Außerdem besteht eine Meldepflicht, wenn ein Steuerabzug auf die Kapitalerträge nicht in Höhe von 25 Prozent vorgenommen wurde oder vom Steuerabzug gänzlich Abstand genommen wurde.

Die nach Absatz 6 gemeldeten Daten dienen dazu, das Volumen nicht bescheinigter Kapitalertragsteuer bzw. nicht in voller Höhe von 25 Prozent bescheinigter Kapitalertragsteuer sowie das Volumen der Abstandnahme vom Steuerabzug bezogen auf einzelne Wertpapierdepots transparent zu machen.

#### **Satz 1**

Wurde für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a und Nummer 2 Satz 4 Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt, aber für diesen Steuerabzug weder die Erteilung einer Bescheinigung nach § 45a Absatz 2 noch die Datenübermittlung nach § 45a Absatz 2a verlangt, ist die inländische auszahlende Stelle nach Satz 1 verpflichtet, dem Bundeszentralamt für Steuern die Höhe der einbehaltenen Kapitalertragsteuer mitzuteilen, für die keine Steuerbescheinigung beantragt wurde bzw. keine Datenübermittlung erfolgt ist. Neben den persönlichen Angaben zum Depotinhaber sind die dem Depot gutgeschriebenen Kapitalerträge und der Steuerabzugsbetrag mitzuteilen. Diese Meldung hat für jedes bei der inländischen auszahlenden Stelle geführte Wertpapierdepot gesondert zu erfolgen.

#### **Satz 2**

Wurde vom Steuerabzug Abstand genommen, sind nach Satz 2 neben den Angaben gemäß Absatz 2, Absatz 3 Satz 2 und Absatz 5 auch die Ordnungsnummer, die bei Bescheinigung oder Übermittlung des reduzierten Steuerabzugs vergeben wurde, und die jeweilige Rechtsgrundlage für den reduzierten bzw. unterlassenen Steuerabzug zu übermitteln.

#### § 45b Absatz 7

Wertpapiere werden für den Gläubiger der Kapitalerträge häufig nicht direkt bei der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle im Sinne des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 3 (z. B. der Clearstream Banking AG) verwahrt. In diesen Fällen sind weitere Depotbanken zwischen der auszahlenden Stelle und der Depotbank des Gläubigers, die die Wertpapiere in einem auf den Namen des Gläubigers der Kapitalerträge geführten Wertpapierdepot verwahrt, mit der Verwahrung der Wertpapiere beauftragt und Teil einer Verwahrkette. Da der Gläubiger der Kapitalerträge bei mehrstufigen Verwahrketten den Nachweis der Inhaberschaft über die verwahrten Wertpapiere über die Verwahrkette zu führen hat, ist es für die Prüfung der Zurechnung der Kapitalerträge erforderlich, dass die weiteren, in die Verwahrung der Wertpapiere eingebundenen Stellen nach Absatz 2 Nummer 8 auf der Steuerbescheinigung ausgewiesen werden und damit die Verwahrstruktur transparent ist. Durch Cum/Ex- und Cum/Cum-Gestaltungen wurde dem Fiskus ein beträchtlicher Schaden zugefügt. Die Erfahrungen aus der Aufarbeitung dieser Geschäfte zeigen, dass die Kenntnis der mit der Verwahrung der Wertpapiere beauftragten Depotstellen eine wichtige Grundlage für die Prüfung und Bewertung entsprechender Gestaltungen zur unberechtigten Erstattung von Kapitalertragsteuer darstellt. Die in die Verwahrkette eingebundenen Zwischenverwahrer sind deshalb verpflichtet, die für die Ausstellung der Steuerbescheinigung erforderlichen Angaben ihrer Verwahrstelle vollständig und richtig mitzuteilen und die Daten, die die Zwischenverwahrer von nachgeordneten Verwahrstellen erhalten haben, ebenfalls vollständig und richtig ihrer Verwahrstelle weiterzuleiten.

Auch die gegenüber dem Aussteller einer Steuerbescheinigung abzugebende schriftliche Versicherung, dass die hinterlegten Wertpapiere nicht als Deckungsbestand für Hinterlegungsscheine dienen, bzw. für den Fall einer Ausgabe von Hinterlegungsscheinen, dass die Gesamtzahl ausgegebener Hinterlegungsscheine im gesamten Zeitraum zwischen dem Gewinnverteilungsbeschluss für die bei der inländischen Hinterlegungsstelle hinterlegten Wertpapiere und der Gutschrift der Erträge bei den Inhabern der Hinterlegungsscheine dem Verhältnis gemäß den Emissionsbedingungen entsprochen hat ist dem Aussteller der Bescheinigung vollständig und richtig zu übermitteln.

Bevor diese Daten vollständig vorliegen, darf weder eine Steuerbescheinigung ausgegeben, noch Bescheinigungsdaten übermittelt werden.

#### § 45b Absatz 8

Absatz 8 regelt das Verfahren zur Korrektur oder Stornierung von an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Datensätzen. Das Verfahren richtet sich nach den Vorgaben des § 93c Absatz 3 AO mit der Maßgabe, dass auch nach Ablauf des siebten auf den Besteuerungszeitpunkt folgenden Kalenderjahres Korrekturen und Stornierungen vorzunehmen sind. Die Ermittlungen zu Cum/Ex-, Cum/Cum- und vergleichbaren Gestaltungen haben gezeigt, dass auch nach vielen Jahren neue Informationen zu Gestaltungen bekannt werden und es sich herausstellt, dass Steuerbescheinigungen unzutreffend erstellt wurden. Die Notwendigkeit zur Korrektur übermittelter Datensätze kann sich auch ergeben, wenn nach erstmaliger Datenübermittlung nach Absatz 6 noch Steuerbescheinigungen erstellt bzw. Datenübermittlungen nach § 45 Absatz 2a erfolgen und sich dadurch das Volumen nicht bescheinigter Kapitalertragsteuer für ein Depotkonto ändert.

#### § 45b Absatz 9

Nach § 20 Absatz 5 erzielt der Anteilseigner die Dividendeneinkünfte. Anteilseigner ist diejenige Person, der nach § 39 AO die Anteile zuzurechnen sind. Nach § 39 Absatz 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen.

Inländische börsennotierte Gesellschaften befinden sich mittlerweile gemäß §§ 67a ff. AktG in unmittelbarem Kontakt zu ihren Aktionären. Sie haben insbesondere nach § 67d AktG das Recht, Informationen über die Identität ihrer Aktionäre von den Verwahrern der Aktien zu verlangen. Diese Informationen sind auch für das Steuerverfahren von Bedeutung und sollen deshalb dem Bundeszentralamt für Steuern von den börsennotierten Gesellschaften übermittelt werden. Die Informationen dienen insbesondere dem Abgleich mit den nach den Absätzen 4 bis 6 von den die Kapitalerträge auszahlenden Stellen zu übermittelnden Angaben.

#### § 45b Absatz 10

Absatz 10 bestimmt, dass die nach Absatz 4 bis 6 übermittelten Daten für Analysezwecke im Hinblick auf Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer verarbeitet werden dürfen. Diese Zweckbestimmung im Sinne von Artikel 6 Absatz 3 der Datenschutz-Grundverordnung ergänzt die bereits nach § 29b Absatz 1 AO bestehende Befugnis der Finanzbehörden zur Verarbeitung personenbezogener Daten zur Festsetzung und Erhebung/Erstattung von Steuern und Steuervergütungen (vgl. § 88 AO). Demzufolge dürfen die nach Absatz 5 übermittelten Daten durch das Bundeszentralamt für Steuern und die Finanzämter nicht nur im Rahmen der Entlastungsverfahren, insbesondere nach § 50c und § 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 verarbeitet werden, sondern – zusammen mit den nach Absatz 4 und 6 übermittelten Daten – auch für die vorgenannten Analysezwecke. Die Zulässigkeit einer (zweckändernden) Weiterverarbeitung der nach Absatz 4 bis 6 übermittelten personenbezogenen Daten nach Maßgabe des § 29c AO bleibt unberührt.

#### **Zu Nummer 7**

#### § 45c – neu –

Neben den in § 45b auf Steuerbescheinigungen auszuweisenden oder zu übermittelnden zusätzlichen Informationen und den darauf bezogenen Meldepflichten sieht § 45c zusätzliche Meldepflichten der die Kapitalerträge auszahlenden Stellen und der Wertpapiersammelbanken zum Umfang der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer vor.

#### § 45c Absatz 1

Neben den in Steuerbescheinigungen auszuweisenden personenbezogenen Angaben sind dem Bundeszentralamt für Steuern die durch die auszahlenden Stellen insgesamt für eine Wertpapiergattung gutgeschriebenen Kapitalerträge und die darauf einbehaltene und bescheinigte Kapitalertragsteuer zu übermitteln. Soweit eine Abstandnahme vom Steuerabzug erfolgt ist, sind die Höhe des Betrags der Abstandnahme und die der Abstandnahme zugrundegelegten Rechtsnormen mitzuteilen. Durch die Meldungen wird der Umfang der durch die auszahlenden Stellen einbehaltenen und bescheinigten Kapitalertragsteuer je Wertpapiergattung transparent. Entsprechendes gilt für den Umfang der Abstandnahme vom Steuerabzug. Durch Vergleich der Volumina mit Vorjahren oder zwischen einzelnen Wertpapiergattungen und Zahlstellen können auffällige Entwicklungen leichter identifiziert und durch die ergänzende Analyse der Meldungen nach § 45b ein bestehender Handlungsbedarf im Hinblick auf Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung erkannt werden. Sind die gutgeschriebenen Kapitalerträge im Rahmen von § 43a Absatz 3 Satz 2 zu berücksichtigen (bei natürlichen Personen mit Wertpapieren im Privatvermögen), ist die vor Durchführung des Verlustausgleichs einbehaltene Kapitalertragsteuer zu melden.

#### § 45c Absatz 2

Absatz 2 verpflichtet die Wertpapiersammelbank, dem Bundeszentralamt für Steuern je Wertpapiergattung und Kundendepot die Summe der am Bestandsstichtag gutgeschriebenen Kapitalerträge mitzuteilen. Soweit durch die Wertpapiersammelbank in Folge von Wertpapiergeschäften um den Dividendenstichtag Ausgleichszahlungen gutgeschrieben oder belastet wurden, sind die Ausgleichszahlungen je Wertpapiergattung getrennt nach Gutschriften und Belastungen mitzuteilen. Außerdem ist der Saldo aus den gutgeschriebenen Kapitalerträgen zuzüglich der gutgeschriebenen Ausgleichszahlungen und den belasteten Ausgleichszahlungen mitzuteilen. Darüber hinaus ist die durch die Wertpapiersammelbank auf diese Zahlungen einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer zu melden. Die Wertpapiersammelbank hat auch die Stückzahl der Wertpapiere zu melden, für die die Wertpapiersammelbank keine Dividendenregulierung vorgenommen hat. Besonders bei der Aufarbeitung von Cum/Ex-Gestaltungen wurde deutlich, dass das Kompensationsvolumen in den Jahren bis 2011 auffällig hoch war. Ein im Zeitvergleich erhöhtes Volumen an Ausgleichszahlungen ist ein Indikator für die Durchführung von Wertpapiergeschäften um den Dividendenstichtag. Diese Geschäfte könnten auch der Abwicklung von Steuergestaltungsmodellen dienen. Durch die Übermittlung der Daten an das Bundeszentralamt Steuern soll der Finanzverwaltung möglichst frühzeitig die Möglichkeit gegeben werden, Kenntnis von auffälligen Marktaktivitäten zu erlangen und die Notwendigkeit weiterer Maßnahmen zu prüfen.

Wurden an die inländische Wertpapiersammelbank Steuerbeträge durch ausländische Stellen abgeführt, ist dem Bundeszentralamt für Steuern die Summe der abgeführten Steuerbeträge und die auf der Steuerbescheinigung durch die Wertpapiersammelbank ausgewiesenen Daten zu übermitteln.

#### § 45c Absatz 3

Für das Verfahren gilt § 93c AO in beschränktem Umfang sowie zur Korrektur und Stornierung mitgeteilter Datensätze § 45b Absatz 8 entsprechend.

#### § 45c Absatz 4

Neben den nach § 45b Absatz 4 bis 6 übermittelten Daten können auch die nach § 45c Absatz 1 und 2 übermittelten Daten zur Analyse der auf die Kapitalerträge einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer und für Analysezwecke im Hinblick auf Steuergestaltungen im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer verarbeitet werden. Diese Zweckbestimmung im Sinne von Artikel 6 Absatz 3 der Datenschutz-Grundverordnung ergänzt die bereits nach § 29b Absatz 1 AO bestehende Befugnis der Finanzbehörden zur Verarbeitung personenbezogener Daten zur Festsetzung und Erhebung/Erstattung von Steuern und Steuervergütungen (vgl. § 88 AO). Die Zulässigkeit einer (zweckändernden) Weiterverarbeitung der nach § 45c Absatz 1 und 2 übermittelten personenbezogenen Daten nach Maßgabe des § 29c AO bleibt unberührt.

### **Zu Nummer 8**

#### § 50a

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 50a Absatz 4 Satz 2

Der Verweis in Absatz 4 Satz 2 wird an die Änderungen der §§ 50c und 50d angepasst.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 50a Absatz 5 Satz 3

Durch die Neufassung wird künftig der Gleichlauf von Steueranmeldungs- und Steuerabführungsverpflichtung gewährleistet. Bislang regelt § 50a Absatz 5 Satz 3 nur die Pflicht zur Abführung der Steuer. Die Verpflichtung zur Abgabe einer Steueranmeldung an das Bundeszentralamt für Steuern ist nur in § 73e Satz 2 EStDV enthalten und bezieht sich auf Satz 1 dieser Vorschrift, die inhaltlich § 50a Absatz 5 Satz 3 in der bisherigen Fassung entspricht. Daraus hat der Bundesfinanzhof (BFH) den Schluss gezogen, nur die tatsächlich einbehaltene Steuer sei gegenüber den Finanzbehörden anzumelden, nicht schon die nach dem Gesetz einzubehaltende Steuer (BFH vom 25.11.2002, I B 69/02). Diese Ansicht führt dazu, dass für eine pflichtwidrig weder einbehaltene noch abgeführte Steuer zwar eine Abführungsverpflichtung besteht und die Möglichkeit, den Schuldner in Haftung zu nehmen, aber keine der Abführungsverpflichtung korrespondierende Verpflichtung zur Abgabe einer Steueranmeldung. Insbesondere für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen kommt es aber nach § 152 Absatz 1 AO auf die Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung an. Die Änderung ermöglicht es daher dem Bundeszentralamt für Steuern, in Fällen des § 50a Absatz 1 weiterhin nicht nur dann Verspätungszuschläge zu erheben, wenn der Vergütungsschuldner tatsächlich einbehaltene Steuerabzugsbeträge nicht anmeldet und abführt, sondern auch, wenn er zusätzlich die Steuerabzugsbeträge gar nicht erst einbehalten hat.

## Zu Nummer 9

### § 50c – neu –

In den § 50c – der weggefallen war, nachdem seine ursprüngliche Fassung unter der Überschrift „Wertminderung von Anteilen durch Gewinnausschüttungen“ bis zum 31. Dezember 2000 Gültigkeit besaß – werden diejenigen Regelungen des § 50d überführt, die das Verfahren zur Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a auf der Grundlage der §§ 43b, 50g oder eines DBA außerhalb des Veranlagungsverfahrens betreffen. Die Bestimmungen des § 50d zur materiellen Anwendung von DBA, die sich in dessen Absätzen 3 sowie 7 bis 13 befinden, verbleiben in jener Vorschrift.

Der Absatz 1 des § 50c enthält weiterhin die Anordnung des Steuerabzugs unabhängig von den Rechten des Steuerpflichtigen nach den §§ 43b, 50g oder einem DBA. Die Absätze 2 und 3 eröffnen jedoch zwei Formen der Entlastung, entweder bereits durch Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach Absatz 2 oder nachträglich durch Erstattung gemäß Absatz 3. Der Absatz 4 ergänzt die Erstattung um eine spezifische Verzinsungsregelung. Das Verfahren der Antragstellung regelt der Absatz 5.

Die bisherigen Vorschriften der Absätze 1, 1a und 2 sowie 4 bis 6 des § 50d werden wie folgt in die Bestimmungen des neuen § 50c überführt:

| § 50d             | § 50c – neu –                       |
|-------------------|-------------------------------------|
| Absatz 1          |                                     |
| Satz 1            | Absatz 1 Satz 1                     |
| Satz 2            | Absatz 3 Satz 1                     |
| Satz 3 Halbsatz 1 | Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 4 |
| Satz 3 Halbsatz 2 | Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 |
| Satz 4            | Absatz 3 Satz 3                     |
| Satz 5            | weggefallen                         |
| Satz 6            | Absatz 3 Satz 4                     |
| Satz 7            | weggefallen                         |
| Satz 8            | weggefallen                         |
| Satz 9            | Absatz 3 Satz 2 Halbsatz 1          |
| Satz 10           | Absatz 3 Satz 2 Halbsatz 2          |
| Satz 11           | [§ 50d Absatz 11a]                  |

|                         |                                              |
|-------------------------|----------------------------------------------|
| Satz 12                 | weggefallen                                  |
| Satz 13                 | Absatz 1 Satz 2                              |
| Absatz 1a               |                                              |
| Satz 1                  | Absatz 4 Satz 1                              |
| Satz 2 und 3            | Absatz 4 Satz 3 und 4                        |
| Satz 4 und 5            | Absatz 4 Satz 5                              |
| Satz 6 und 7            | Absatz 4 Satz 1                              |
| Satz 8                  | weggefallen                                  |
| Absatz 2                |                                              |
| Satz 1 Halbsatz 1       | Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und Absatz 5 Satz 1 |
| Satz 1 Halbsatz 2       | Absatz 2 Satz 5                              |
| Satz 2                  | Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 2                   |
| Satz 3                  | weggefallen                                  |
| Satz 4 Halbsatz 1 und 2 | Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 1                   |
| Satz 4 Halbsatz 3       | weggefallen                                  |
| Satz 5                  | weggefallen                                  |
| Satz 6 und 7            | Absatz 2 Satz 6                              |
| Satz 8                  | Absatz 2 Satz 2                              |
| Absatz 4                |                                              |
| Satz 1                  | Absatz 5 Satz 2                              |
| Satz 2                  | weggefallen                                  |
| Absatz 5                | Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2          |
| Absatz 6                | weggefallen                                  |

#### § 50c Absatz 1 – Anordnung des Steuerabzugs

Der erste Satz des Absatzes 1 wurde redaktionell gestrafft und ordnet gegenüber § 50d Absatz 1 Satz 1 materiell unverändert an, dass der Steuerabzug vom Kapitalertrag (Kapitalertragsteuer; §§ 43 ff.) und der Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a) – durch Einbehaltung (§ 44 Absatz 1 Satz 3 bzw. § 50a Absatz 5 Satz 2), Abführung (§ 44 Absatz 1 Satz 5 bzw. § 50a Absatz 5 Satz 2) und Anmeldung (§ 45a Absatz 1 EStG bzw. § 73e Satz 2 EStDV) der Steuer – trotz der Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts durch § 43b (Umsetzung des Artikels 5 der Richtlinie 2011/96/EU), § 50g (Umsetzung der Richtlinie 2003/49/EG) oder ein DBA – durchzuführen ist. Einschränkungen des deutschen Besteuerungsrechts können gegenwärtig darin bestehen, dass die Einkünfte aufgrund der genannten Normen entweder gar nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz als demjenigen des Steuerabzugs besteuert werden dürfen. Der trotz dieser Einschränkungen durch den Satz 1 in voller Höhe angeordnete Steuerabzug ist unabhängig davon durchzuführen, ob der Steuerschuldner ein beschränkt Steuerpflichtiger oder – wie es bei der Kapitalertragsteuer z. B. im Fall der Doppelansässigkeit vorkommen kann – ein unbeschränkt Steuerpflichtiger ist, der Rechte aus den genannten Einschränkungen herleiten kann. Allerdings kann nach Absatz 2 in bestimmten Fällen eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren erfolgen. In jedem Fall kann ein zu hoher Steuerabzug nachträglich im Erstattungsverfahren nach Absatz 3 oder im Veranlagungsverfahren durch § 36 Absatz 2 Nummer 2 korrigiert werden.

Der Satz 2 nimmt die Regelung des geltenden Satzes 13 des § 50d Absatz 1 auf und präzisiert sie redaktionell. Die Regelung geht zurück auf Artikel 1 Nummer 70 des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl. I 1093) und soll insbesondere für das Haftungsverfahren klarstellen, dass sich der zum Steuerabzug Verpflichtete nicht auf Entlastungsansprüche des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen aus den genannten Vorschriften berufen kann. Präzisiert wird die Bezeichnung des Normadressaten sowie die Geltung für sämtliche Entlastungsansprüche.

§ 50c Absatz 2 – Freistellung im Steuerabzugsverfahren

Die bislang in den Absätzen 2, 5 und 6 des § 50d geregelten Möglichkeiten einer Abstandnahme vom Steuerabzug werden in § 50c Absatz 2 gemeinsam neu gefasst. In diesem Zuge werden zur Vermeidung des Risikos von Doppelentlastungen und zur Vereinfachung sowohl rückwirkende Freistellungsbescheinigungen ausgeschlossen (bisheriger § 50d Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 1) als auch das bisherige Kontrollmeldeverfahren (§ 50d Absatz 5 und 6) ersetzt durch einen neuen Tatbestand der Freistellung im Steuerabzugsverfahren, nunmehr jedoch beschränkt auf Einkünfte im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 3 (§ 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2).

Der Absatz 2 enthält in seinem Satz 1 die beiden Tatbestände der Freistellung im Steuerabzugsverfahren. Die folgenden Sätze 2 und 3 ergänzen Vorschriften zur Steueranmeldung. Die Sätze 4 bis 6 gestalten den ersten Freistellungstatbestand (Satz 1 Nummer 1) näher aus, bei dem aufgrund eines Freistellungsantrags eine Freistellungsbescheinigung erteilt wird.

*Satz 1 – Befreiung von der Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Steuer*

Der Satz 1 regelt zwei Tatbestände, die dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen die Möglichkeit eröffnen, auf die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer bzw. der Steuer nach § 50a zu verzichten. Die Pflicht zur Abgabe einer Steueranmeldung bleibt bestehen, wie Satz 2 ausdrücklich klarstellt. Sofern der zum Steuerabzug Verpflichtete nicht zugleich Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen ist (wie z. B. bei sammelverwahrten Aktien gemäß § 44 Absatz 1 Satz 3 und § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a), ist eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren wie bislang ausgeschlossen.

*Satz 1 Nummer 1 – Freistellung aufgrund einer amtlichen Bescheinigung*

Der erste Tatbestand des neuen § 50c Absatz 2 Satz 1 regelt die Freistellung im Steuerabzugsverfahren aufgrund einer Freistellungsbescheinigung. Danach kann im Umfang des nach § 43b, § 50g oder einem DBA fehlenden deutschen Besteuerungsrechts auf eine Einbehaltung und Abführung der Steuer verzichtet werden, sofern das Bundeszentralamt für Steuern eine entsprechende Bescheinigung erteilt hat. Die Bescheinigung kann wie bislang sowohl eine vollständige Freistellung von Einkünften als auch ihre Besteuerung mit einem bestimmten, gegenüber dem normalen Steuerabzug verringerten Steuersatz vorsehen. Die Bescheinigung kann allein der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen beantragen. Dabei ist es unerheblich, ob er beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist, solange er nach § 43b, § 50g oder einem DBA berechtigt ist.

Auf die Regelung des geltenden § 50d Absatz 2 Satz 5 (Erfordernis des Vorliegens der Bescheinigung beim Schuldner) wurde verzichtet. Der Grund für die Einführung dieser Regelung durch das Steueränderungsgesetz 2001 vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) war die Sorge, dass der zum Steuerabzug Verpflichtete zu einem beliebigen Zeitpunkt nach Zufluss der Kapitalerträge oder Vergütungen eine Freistellungsbescheinigung erlangen und damit seiner Steuerabzugsverpflichtung nachträglich entgehen könnte (vgl. Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zu dem Entwurf der Bundesregierung eines Steueränderungsgesetzes 2001, BT-Drucks. 14/7341, S. 12 f.). Diese Gefahr ist aufgrund des begrenzten Geltungszeitraumes der Freistellungsbescheinigung, den der Satz 4 frühestens ab dem Zeitpunkt ihrer Ausstellung beginnen lässt, nicht mehr gegeben. Damit ist für die Berechtigung des Schuldners zur Abstandnahme vom Steuerabzug entscheidend, dass zuvor eine Freistellungsbescheinigung erteilt wurde und deren Bedingungen eingehalten sind. Ist dies der Fall, muss der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen nicht mehr nachweisen, dass ihm die Bescheinigung bei der Abstandnahme auch vorlag.

Im Gegensatz zur geltenden Regelung des § 50d Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 1 setzt die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung im Hinblick auf den Steuerabzug nach § 50a nicht mehr voraus, dass die Einkünfte dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 unterliegen. Somit

kann in Fällen, in denen das Bestehen einer Verpflichtung zum Steuerabzug zweifelhaft ist, ein deutsches Besteuerungsrecht insoweit aber zweifelsfrei nicht besteht, durch die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung eine Besteuerung vermieden werden, ohne dass zuvor eine rechtliche Klärung der Abzugsverpflichtung herbeigeführt werden muss.

Bei der Kapitalertragsteuer ist in Bezug auf DBA – also jenseits der Fälle der §§ 43b und 50g – die Freistellung im Steuerabzugsverfahren mittels einer Freistellungsbescheinigung auf Einkünfte aus bestimmten Konzernbeteiligungen beschränkt, wie dies bislang Halbsatz 2 des § 50d Absatz 2 Satz 1 vorsieht. Dies folgt nunmehr aus der entsprechenden Einschränkung für die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung in Satz 5 (siehe Näheres dort).

#### *Satz 1 Nummer 2 – Freistellung bei Vergütungen für Rechteüberlassungen*

Der zweite Tatbestand normiert die Möglichkeit einer Freistellung im Steuerabzugsverfahren ohne das Erfordernis einer Bescheinigung des Bundeszentralamtes für Steuern. Diese Möglichkeit ist nur vorgesehen beim Steuerabzug für Einkünfte im Sinne des § 50a Absatz 1 Nummer 3 (Rechteüberlassung und vergleichbare Sachverhalte), der allein beschränkt Steuerpflichtige betrifft, und nur in Bezug auf eine Entlastung auf der Grundlage eines DBA. Der Schuldner darf in diesen Fällen auf eine Einbehaltung und Abführung der Steuer in dem Umfang verzichten, wie das anzuwendende DBA – durch komplette Freistellung der Einkünfte oder durch Beschränkung der Höhe des Steuersatzes – dem deutschen Besteuerungsrecht entgegensteht.

Der Grund für diese erleichterte Freistellungsmöglichkeit ist, dass die Schuldner bei der Rechteüberlassung in bestimmten Bereichen mit einer großen Zahl wechselnder Gläubiger konfrontiert sind, wie z. B. bei der Bildrechteüberlassung. In diesen Bereichen wäre das herkömmliche Freistellungs- und Erstattungsverfahren auch angesichts der häufig nur geringen Einzelvergütungen eine relativ große Belastung sowohl für den Schuldner als auch für die beschränkt Steuerpflichtigen. Folgerichtig ist die Freistellungsmöglichkeit betragsmäßig beschränkt. Der Schuldner darf von der Einbehaltung und Abführung der Steuer nur dann Abstand nehmen, wenn die von ihm zu leistende Vergütung zuzüglich der demselben beschränkt Steuerpflichtigen im betreffenden Kalenderjahr bereits geleisteten Vergütungen die Grenze von 5 000 Euro nicht übersteigt. Die Einbeziehung der bereits geleisteten Vergütungen dient zum einen der Verhinderung von Vertragsgestaltungen, die eine Vergütung künstlich aufteilen, um von der Freistellung zu profitieren; zum anderen begrenzt sie das fiskalische Risiko einer irrtümlichen Gewährung von Abkommensvorteilen durch den Schuldner gegenüber einem einzelnen Gläubiger. Sofern ein beschränkt Steuerpflichtiger mehreren inländischen Schuldnern Rechte überlässt, kann er mehrfach von der Freistellungsgrenze profitieren. Das fiskalische Risiko ist insgesamt dadurch begrenzt, dass die Bundesrepublik Deutschland in vielen DBA mit Industriestaaten entsprechend Artikel 12 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA 2013 sowie dem Musterabkommen der Organisation for Economic Cooperation and Development vom 21. November 2017 (OECD-MA 2017) auf die Besteuerung der inländischen Einkünfte ausländischer Lizenzgeber verzichtet hat.

Durch diesen zweiten Freistellungstatbestand wird das bisherige Kontrollmeldeverfahren des Absatzes 5 des § 50d ersetzt, das die gleichen Ziele verfolgt. Auf eine Fortführung des Kontrollmeldeverfahrens für die Kapitalertragsteuer nach § 50d Absatz 6 wird verzichtet, da es nur eine geringe praktische Bedeutung hat und missbrauchsanfällig ist.

Im Gegensatz zum Kontrollmeldeverfahren des § 50d Absatz 5 enthält die Neuregelung im zweiten Tatbestand des § 50c Absatz 2 Satz 1 weder ein Antragsverfahren noch ein Ermessen des Bundeszentralamtes für Steuern bei der Ausgestaltung der Abstandnahme vom Steuerabzug. Dies dient dem Bürokratieabbau. So kann der Schuldner der Vergütungen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen der Nummer 2 nunmehr selbständig entscheiden, ob er auf die Einbehaltung und Abführung der Steuer verzichtet, soweit dies

einem DBA entspricht. Außerdem bleibt ihm die jährliche Kontrollmeldung nach dem bisherigen § 50d Absatz 5 Satz 4 erspart. Die für die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Freistellung erforderlichen Daten werden der Finanzverwaltung durch die Anmeldung der Steuer nach dem neugefassten § 50a Absatz 5 Satz 3 (derzeit § 73e Satz 2 EStDV), die der Schuldner gemäß dem neuen § 50c Absatz 2 Satz 2 in jedem Fall abzugeben hat, in ausreichendem Umfang geliefert. Zusätzlich wird das Bundeszentralamt für Steuern vom Antragsverfahren entlastet. Das hierbei im Einzelfall auszuübende Ermessen bei der Zulassung zum Kontrollmeldeverfahren führt zu relativ aufwändigen Verwaltungsverfahren, die durch eine nachträgliche Kontrolle der Steueranmeldungen des Vergütungsschuldners ersetzt werden können.

### *Satz 2 – Pflicht zur Anmeldung*

Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen bleibt selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen eines der beiden Freistellungs-Tatbestände des Satzes 1 verpflichtet, eine Steueranmeldung gemäß § 45a Absatz 1 Satz 1 bzw. dem neuen § 50a Absatz 5 Satz 3 (derzeit § 73e Satz 2 EStDV) im Hinblick auf die freigestellten Kapitalerträge oder Vergütungen abzugeben. Hierauf wiesen bislang die Regelungen des geltenden § 50d Absatz 2 Satz 8 und Absatz 5 Satz 7 hin. Dies liegt auf der Hand in Fällen, in denen der Steuerabzug nach einem verringerten Steuersatz erfolgen darf. Der Satz 2 stellt in Ergänzung zu § 45a Absatz 1 Satz 2 bzw. dem neuen § 50a Absatz 5 Satz 3 (derzeit § 73e Satz 3 EStDV) klar, dass auch bei einer gänzlichen Freistellung der Einkünfte eine Steueranmeldung abzugeben ist, in der für die betreffenden Kapitalerträge oder Vergütungen eine Steuer von 0 Euro anzugeben ist.

Die Beibehaltung der Anmeldeverpflichtung dient Kontrollzwecken. Insbesondere in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2, in denen der Schuldner der Vergütungen selbständig das Bestehen eines deutschen Besteuerungsrechts zu beurteilen hat, wird die Finanzverwaltung durch die Angaben im Rahmen der Steueranmeldung in die Lage versetzt, zu prüfen, ob vom Steuerabzug zu Recht Abstand genommen wurde.

### *Satz 3 – Ausschluss der Änderung einer Steueranmeldung*

Mit der Regelung des Satzes 3 wird ausgeschlossen, dass eine einmal angemeldete und abgeführte Steuer aufgrund eines der beiden Freistellungs-Tatbestände des Satzes 1 in Folge einer geänderten Steueranmeldung wieder erstattet wird. Dies betrifft Fälle, in denen zwar eine gültige Freistellungsbescheinigung nach Satz 1 Nummer 1 zum Zeitpunkt der Anmeldung und Abführung der Steuer vorhanden ist oder die Voraussetzungen nach Satz 1 Nummer 2 erfüllt sind, der Schuldner aber von der Möglichkeit einer Abstandnahme vom Steuerabzug keinen Gebrauch gemacht hat. Hier ist die nachträgliche Änderung der Steueranmeldung nach Satz 3 ausgeschlossen, so dass der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen auf das Erstattungsverfahren nach Absatz 3 oder eine Anrechnung der Steuer nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 angewiesen ist. Diese Regelung entspricht im Hinblick auf die Befreiung des § 50g der Ermächtigung des Artikels 1 Absatz 11 der Richtlinie 2003/49/EG und ist hinsichtlich der Befreiung des § 43b mit Artikel 5 der Richtlinie 2011/96/EU vereinbar.

Die Regelung soll sicherstellen, dass nach Abführung der Steuer nur noch ein einziges Entlastungsverfahren Anwendung findet. Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen soll keine Möglichkeit haben, eine bereits erfolgte Abführung der Steuer durch Korrektur der Steueranmeldung rückgängig zu machen, während gleichzeitig der Gläubiger berechtigt ist, sich eine entrichtete Steuer erstatten zu lassen. Diese gegenwärtig insbesondere bei rückwirkenden Freistellungsbescheinigungen, die der geltende § 50d Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 1 zulässt, praktizierte Zweigleisigkeit führt in der Verwaltungspraxis zu unnötiger Komplexität und birgt überdies die Gefahr von unberechtigten Doppelerstattungen

im Anmeldeverfahren einerseits und im Erstattungsverfahren andererseits. Bei der Kapitalertragsteuer kommt hinzu, dass für die Anmeldung und die Erstattung jeweils unterschiedliche Finanzbehörden des Bundes und der Länder zuständig sind.

#### *Satz 4 – Nebenbestimmungen der Freistellungsbescheinigung*

Die Bescheinigung, die für eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach der Nummer 1 des Satzes 1 benötigt wird, muss nach dem ersten Halbsatz des Satzes 4 als Nebenbestimmung eine Befristung enthalten. Die Freistellungsbescheinigung darf höchstens drei Jahre und frühestens ab dem Datum ihrer Ausstellung gültig sein. Im Gegensatz zum geltenden § 50d Absatz 2 Satz 4 zweiter Halbsatz wird keine Mindestgültigkeit von einem Jahr mehr vorgeschrieben. Dies ermöglicht im Interesse des Steuerpflichtigen die Ausstellung von Freistellungsbescheinigungen auch dann, wenn ihre Voraussetzungen nur für einen kürzeren Zeitraum als den eines ganzen Jahres vorliegen, und steht aus diesem Grund auch bei Freistellungsanträgen auf der Grundlage von § 50g nicht im Widerspruch zu den Vorgaben des Artikels 1 Absatz 13 Satz 1 der Richtlinie 2003/49/EG. Eine rückwirkende Geltung der Freistellungsbescheinigung ab dem Zeitpunkt der Antragstellung, wie sie die geltende Regelung des § 50d Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 1 noch vorsieht, ist nicht mehr möglich. Hierfür besteht aufgrund der Regelung des Satzes 3, der die nachträgliche Änderung einer Steueranmeldung generell ausschließt, kein Bedürfnis mehr.

Des Weiteren muss die Freistellungsbescheinigung Bedingungen enthalten, die während ihres Geltungszeitraumes die Einhaltung der Voraussetzungen der Freistellung nach Satz 1 Nummer 1 sicherstellen. So ist beispielsweise jede Bescheinigung mit der Bedingung zu versehen, dass der Gläubiger während ihres Geltungszeitraums weiterhin entsprechend dem nach Absatz 5 Satz 2 erbrachten Nachweis ansässig ist. Weitere Bedingungen müssen sich an den Anspruchsvoraussetzungen der jeweiligen Freistellung orientieren. So müssen zum Beispiel Freistellungsbescheinigungen auf der Grundlage des § 43b durch die Einhaltung der Beteiligungsvoraussetzungen des § 43b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 bedingt sein. Weitere Bedingungen können auch aus der Beachtung der Voraussetzungen des § 50d Absatz 3 resultieren. Die obligatorische Bedingung der Bescheinigung ersetzt die gesetzliche Mitteilungspflicht des Gläubigers im Hinblick auf den Wegfall der Voraussetzungen einer Bescheinigung nach dem geltenden § 50d Absatz 2 Satz 4 dritter Halbsatz. Diese Pflicht ist zu unspezifisch und würde bei der nun vorgesehenen, umfassend mit den Voraussetzungen ihrer Erteilung bedingten Bescheinigung keinen Anwendungsbereich mehr haben. Nach dem zweiten Halbsatz des Satzes 4 steht es dem Bundeszentralamt für Steuern frei, spezifische Mitteilungspflichten für die Veränderung bestimmter Tatsachen, wie z. B. der Beteiligungshöhe, zusätzlich als Auflage in der Bescheinigung vorzusehen. Soweit Anträge auf der Grundlage von § 50g betroffen sind, ermächtigt Artikel 1 Absatz 14 der Richtlinie 2003/49/EG explizit zu einer solchen Auflage. Für den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann es im Einzelfall schwierig sein, die Einhaltung der Bedingungen zu überprüfen. Um einer Haftung zu entgehen, bleibt es ihm jedoch bei Zweifeln unbenommen, den Steuerabzug trotz einer ihm vorliegenden Freistellungsbescheinigung durchzuführen.

Nach dem zweiten Halbsatz der Satzes 4 kann die Freistellungsbescheinigung zusätzlich nach Ermessen des Bundeszentralamtes für Steuern weitere Nebenbestimmungen enthalten. Dies können weitere Bedingungen, der Vorbehalt des Widerrufs, Auflagen oder – nunmehr zusätzlich gegenüber dem geltenden § 50d Absatz 2 Satz 2 – auch Auflagenvorbehalte sein (Nummern 2 bis 5 des § 120 Absatz 2 AO). Die Vorschrift des § 50d Absatz 2 Satz 3, die derzeit explizit die Bedingung des Nachweises der Erfüllung der Steuerabzugspflichten nach § 50a für den Fall erlaubt, dass der ausländische Vergütungsgläubiger die Vergütungen an einen weiteren beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger weiterleitet, wurde nicht übernommen. Diese Bedingung ist nur bei einer rückwirkenden Freistellungsbescheinigung möglich, da angesichts der tatbestandlich vorausgesetzten Weiterleitung der Vergütung die Abzugsverpflichtung des ausländischen Vergütungsgläubigers, deren Erfüllung er nachweisen soll, erst entsteht, nachdem seine vom inländischen Schuldner

gezahlte Vergütung bereits dem Steuerabzug unterlegen hat. Rückwirkende Freistellungsbescheinigungen sind nach dem ersten Halbsatz jedoch nicht mehr vorgesehen. Damit kann sich die Sicherung der Ansprüche des Fiskus in der beschriebenen Konstellation auf das Erstattungsverfahren beschränken (siehe hierzu Absatz 3 Satz 4).

#### *Satz 5 – Einschränkung der Erteilung von Freistellungsbescheinigungen für die Kapitalertragsteuer*

Nach dem fünften Satz des Absatzes 2 ist der Anwendungsbereich der Regelung zur Freistellung im Steuerabzugsverfahren bei der Kapitalertragsteuer beschränkt. Wie bislang ist die Erteilung von Freistellungsbescheinigungen uneingeschränkt nur bei Ansprüchen auf Entlastung von der Kapitalertragsteuer auf der Grundlage von § 43b oder § 50g möglich. Beruht der Entlastungsanspruch im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer hingegen auf einem DBA, ist eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren nur für bestimmte Konzernbeteiligungen möglich. Der Satz 5 übernimmt insoweit – nur redaktionell verändert – die Regelung des geltenden § 50d Absatz 2 Satz 1 zweiter Halbsatz. Steuerpflichtigen, deren Beteiligung die Voraussetzungen für das Freistellungsverfahren nicht erfüllt, steht das Erstattungsverfahren nach Absatz 3 bzw. das Veranlagungsverfahren zur Verfügung.

#### *Satz 6 – Frist für die Entscheidung über einen Freistellungsantrag*

Entsprechend der bisherigen Regelung der Sätze 6 und 7 des § 50d Absatz 2 ist nach Satz 6 über einen Freistellungsantrag binnen drei Monaten nach Vorlage aller erforderlichen Nachweise durch den Steuerpflichtigen zu entscheiden. Soweit ein Freistellungsantrag auf § 50g beruht, setzt diese Bestimmung die Vorgabe des Artikels 1 Absatz 12 Satz 2 der Richtlinie 2003/49/EG um. Darüber hinaus ist die Frist erforderlich, um bei den Beteiligten für Planungssicherheit im Hinblick auf künftige Ausschüttungen von Kapitalerträgen bzw. Vergütungen zu sorgen. Dies gilt in besonderem Maße, wenn künftig keine nachträglichen Änderungen von Steueranmeldungen auf der Grundlage einer Freistellungsbescheinigung mehr möglich sind (siehe die Erläuterungen zu Satz 3).

#### § 50c Absatz 3 – Erstattung entrichteter Steuer

##### *Satz 1 – Voraussetzungen der Erstattung*

Der Satz 1 übernimmt Teile der Regelungen der bisherigen Sätze 2 und 3 des § 50d Absatz 1 und fasst sie redaktionell neu. Danach erhält ein beschränkt Steuerpflichtiger unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag die im Rahmen des Kapitalertragsteuerabzugs oder des Steuerabzugs nach § 50a erhobene Steuer erstattet, die gemäß Absatz 1 Satz 1 über das Maß hinausgegangen ist, das nach § 43b, § 50g oder den Bestimmungen eines DBA zulässig ist. Der Erstattung muss der Erlass eines Freistellungsbescheides – nicht zu verwechseln mit der Freistellungsbescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 – vorausgehen, wie es auch § 218 Absatz 1 in Verbindung mit § 155 Absatz 1 Satz 3 AO vorgeben. Der Freistellungsbescheid ist eigenständiger Rechtsgrund für die Erstattung (vgl. BFH, Urteil vom 28. Juni 2005, I R 33/04, Rn. 16).

Zu den Voraussetzungen der Erstattung zählt die tatsächliche Entrichtung der Abzugsteuer, entweder im normalen Steuerabzugsverfahren oder auf der Grundlage eines Haftungs- (§ 44 Absatz 5 Satz 1 bzw. § 50a Absatz 5 Satz 4) oder Nachforderungsbescheids (§ 44 Absatz 1 Satz 11 und Absatz 5 Satz 2 bzw. § 50a Absatz 5 Satz 5). Eine bloße Anmeldung oder Einbehaltung der Abzugsteuer reicht wie bislang nicht aus, um einen Erstattungsanspruch zu begründen.

Antragsberechtigt sind wie bislang nur beschränkt steuerpflichtige Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen und auch nur insoweit, wie sie sich die Steuer nicht im Rahmen ihrer Veranlagung nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 anrechnen lassen können. Während die Freistellung vom Steuerabzug nach Absatz 2 Nummer 1 für alle Steuerpflichtigen gilt, die Rechte aus den §§ 43b und 50b sowie einem DBA geltend machen können, erfolgt auf

dieser Grundlage eine Erstattung der entrichteten Steuer durch das Bundeszentralamt für Steuern wie bislang nur dann, wenn der Steuerpflichtige nicht der Veranlagung beim Finanzamt unterliegt. So ist gewährleistet, dass die sachnächste Behörde über die Entlastung des Steuerpflichtigen entscheidet.

Der antragsberechtigte beschränkt steuerpflichtige Gläubiger muss nicht notwendigerweise mit dem zivilrechtlichen Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen übereinstimmen. Auf die im bisherigen Absatz 1 Satz 12 des § 50d enthaltene Anordnung der entsprechenden Anwendung des § 45 kann verzichtet werden. Dessen Satz 1 stellt in Verbindung mit § 20 Absatz 5 lediglich klar, dass nur der unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtige erstattungsberechtigt ist, selbst wenn die Kapitalerträge an eine andere Person gezahlt wurden. Die Sätze 2 und 3 des § 45 sind hingegen bei beschränkt Steuerpflichtigen unanwendbar, da die dort genannten Fälle des § 20 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 nicht der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 unterliegen. Soweit die §§ 43b und 50g sowie die DBA im Ausnahmefall auch unbeschränkt Steuerpflichtigen Rechte geben, erfolgt eine Entlastung in ihrem Veranlagungsverfahren, so dass es im Rahmen des § 50c insoweit keiner Anordnungen bedarf.

### *Satz 2 – Antragsfrist*

Der Satz 2 enthält die Bestimmungen zur Antragsfrist, die sich bislang in den Sätzen 9 und 10 des § 50d Absatz 1 befinden. Die Fristverlängerung des Satzes 2 soll von sechs Monaten auf ein Jahr ausgedehnt werden. Dies soll bei einer erst nachträglich erkannten Abzugsverpflichtung – insbesondere aufgrund einer Außenprüfung – die Klärung des Schuldverhältnisses zwischen dem Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen und dem zum Steuerabzug verpflichteten Schuldner erleichtern. Ergänzt wird eine neue zweite Fristverlängerung im Hinblick auf diejenigen Ausnahmefälle, in denen die in einem DBA vorgesehene Erstattungsfrist später endet als die Frist nach Satz 1. Ist die Frist des DBA hingegen kürzer, hat dies keine Auswirkungen auf die Antragsfrist des Satzes 2.

### *Satz 3 – Steuerbescheinigungen*

Nach dem ersten Halbsatz des Satzes 3 ist bei der Kapitalertragsteuer Voraussetzung der Erteilung eines Freistellungsbescheides und damit einer Erstattung von Kapitalertragsteuer die Vorlage einer Bescheinigung gemäß § 45a Absatz 2 bzw. künftig – mit Anwendung des neuen § 45a Absatz 2a – die elektronische Übermittlung der Bescheinigungsdaten, welche die beantragte Erstattung stützen müssen. Abweichend von der geltenden Regelung des § 50d Absatz 1 Satz 4 handelt es sich nicht nur um eine Vorlage- bzw. Übermittlungspflicht, auf deren Einhaltung das Bundeszentralamt für Steuern ggf. verzichten kann, sondern um eine unabdingbare Voraussetzung der Erstattung. Darüber hinaus ist die Vorlage der Steuerbescheinigung nicht mehr nur für die Fälle des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a (sammelverwahrte Anteile) geboten, sondern nunmehr für alle Fälle, in denen eine Steuerbescheinigung gemäß § 45a Absatz 2 Satz 1 oder Absatz 3 auszustellen ist. Diese Anpassungen sind zum einen geboten, um einen Gleichklang mit den im Veranlagungsverfahren gemäß § 36 Absatz 2 Nummer 2 Satz 2 geltenden Anforderungen herzustellen. Zum anderen soll dadurch die Gefahr einer Erstattung nicht entrichteter Kapitalertragsteuer weiter begrenzt werden, zumal der Aussteller der Steuerbescheinigung bzw. der Übermittler der Angaben gemäß § 45a Absatz 7 Satz 1 haftet, soweit Kapitalertragsteuer auf der Grundlage einer unzutreffenden Steuerbescheinigung zu Unrecht erstattet wurde.

Bei Anträgen auf Erstattung der nach § 50a abgeführten Steuer ist gemäß dem zweiten Halbsatz des Satzes 3 eine bloße Vorlagepflicht für die Bescheinigung nach § 50a Absatz 5 Satz 6 ausreichend, da das Bundeszentralamt für Steuern aufgrund seiner gleichzeitigen Zuständigkeit für das Steuerabzugsverfahren des § 50a insoweit die Erstattung nicht entrichteter Steuer grundsätzlich selbst ausschließen kann.

### *Satz 4 – Sicherung von Steueransprüchen nach § 50a*

Der Satz 4 basiert auf der geltenden Regelung des § 50d Absatz 1 Satz 6 und ermöglicht wie bislang die Sicherung der Erfüllung der Steuerabzugsverpflichtungen ausländischer Vergütungsgläubiger durch eine Verknüpfung dieses Steuerschuldverhältnisses mit ihrem Erstattungsanspruch (vgl. insoweit zu einer der möglichen Konstellationen die Erläuterungen zu Absatz 2 Satz 4). Gegenüber dem bisherigen Absatz 1 Satz 6 des § 50d erfasst der Anwendungsbereich nunmehr auch Ansprüche auf Erstattung von Kapitalertragsteuer. Außerdem wurde die Begrifflichkeit derjenigen des § 37 Absatz 1 AO angepasst.

#### § 50c Absatz 4 – Verzinsung des Erstattungsbetrags

Die Sätze 1 bis 7 des bisherigen Absatzes 1a des § 50d, der die Verzinsung des Erstattungsbetrags in den Fällen eines Anspruchs nach § 50g regelt, werden in Absatz 4 redaktionell gestrafft und inhaltlich im Wesentlichen unverändert übernommen. Grundsätzlich sind die nach Absatz 3 gewährten Erstattungsbeträge gemäß § 233a Absatz 1 Satz 2 AO nicht zu verzinsen. Die Sonderregelung des Absatzes 4 für die Verzinsung von Erstattungsansprüchen auf der Grundlage von § 50g ist der Vorgabe des Artikels 1 Absatz 16 der Richtlinie 2003/49/EG geschuldet.

Einer Übernahme des Satzes 8 des geltenden § 50d Absatz 1a bedurfte es nicht. Nach dieser Vorschrift sind die Bestimmungen über die Verzinsung nicht anzuwenden, wenn der Steuerabzug nach § 50 Absatz 2 keine abgeltende Wirkung hat. Die Verzinsung gilt jedoch nur für eine Erstattung nach § 50c Absatz 3, die gemäß dessen Satz 1 in Fällen der Veranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 von vornherein ausgeschlossen ist, da dann eine Anrechnung der Steuer gemäß § 36 Absatz 2 Nummer 2 erfolgt.

#### § 50c Absatz 5 – Allgemeine Verfahrensbedingungen für Freistellungs- und Erstattungsanträge

Der Absatz 5 enthält gemeinsame Verfahrensvorschriften für den Freistellungsantrag nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und den Erstattungsantrag gemäß Absatz 3 Satz 1.

Nach Satz 1, der die geltenden Bestimmungen des Absatzes 1 Satz 3 Halbsatz 2 sowie des Absatzes 2 Satz 1 des § 50d ablösen soll, sind die Anträge bei dem Bundeszentralamt für Steuern verpflichtend in elektronischer Form zu stellen. Vor diesem Hintergrund und der künftigen elektronischen Übermittlung von Bescheinigungsdaten nach § 45a Absatz 2a ist die bislang nach § 50d Absatz 1 Satz 7 bestehende Ermächtigung des Bundeszentralamtes für Steuern, ein besonderes sog. Datenträgerverfahren zu betreiben, sowie die Ausgestaltung dieses Verfahrens im dortigen Satz 8 nicht mehr erforderlich. Ergänzend verpflichtet der Satz 3 das Amt, auf Antrag zu prüfen, ob im begründeten Einzelfall ausnahmsweise eine Übermittlung auf amtlichem Vordruck zugelassen werden kann.

Im Normalfall der elektronischen Antragstellung sind nach Satz 4 die Entscheidung über den Freistellungsantrag und die Entscheidung über den Erstattungsantrag auch nur elektronisch bereitzustellen. Dies betrifft sowohl die Freistellungsbescheinigung nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und den Freistellungsbescheid nach Absatz 3 Satz 1 als auch die jeweiligen ablehnenden Entscheidungen. Im Gegensatz zu den Bestimmungen des § 122a Absatz 1 und 2 AO ist hierfür eine Einwilligung des Antragstellers nicht erforderlich. Diese Abweichung beruht auf den besonderen Problemen, die mit einer Bekanntgabe von Steuerbescheiden im Ausland verbunden sind. Dies gilt insbesondere für Staaten, die der Bundesrepublik Deutschland eine Bekanntgabe in ihrem Hoheitsgebiet untersagen. Ohne vorherige Bekanntgabe beispielsweise eines Freistellungsbescheids ist aber eine Auszahlung des Erstattungsbetrags nicht möglich.

Dem Freistellungs- und dem Erstattungsverfahren ist gemäß Satz 2 zudem gemeinsam, dass der Antragsteller unabhängig davon, ob er seinen Antrag elektronisch stellt oder ausnahmsweise auf amtlichem Vordruck stellen darf, seine steuerliche Ansässigkeit durch eine Bestätigung seiner zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen hat. Die Ansässigkeit innerhalb der Europäischen Union bzw. in einem bestimmten Staat zu einem

bestimmten Zeitpunkt ist Voraussetzung der Entlastungsansprüche, die sich aus den §§ 43b und 50g bzw. den DBA ergeben. Im Gegensatz zum bisherigen Absatz 4 des § 50d gilt der vorgesehene Strengbeweis nunmehr auch für Ansprüche gemäß § 43b, die auf dem Zufluss an eine ausländische Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen beruhen (§ 43b Absatz 1 Satz 1 Alternative 2). Die Erfüllung der Nachweispflicht wurde gegenüber der Regelung des bisherigen Absatzes 4 Satz 1 des § 50d insofern erleichtert, als künftig nicht mehr zwingend der deutsche amtliche Vordruck zu verwenden ist. Die teilweise Weigerung ausländischer Behörden, diesen Vordruck zu verwenden, hatte in der Vergangenheit zu Problemen beim Nachweis geführt, denen auf der Grundlage der Abweichungsbefugnis des geltenden Absatzes 4 Satz 2 des § 50d durch das BMF-Schreiben vom 17. Oktober 2017 (IV B 3 – S 2411/07/10015-24, 2017/0392311, BStBl. I S. 1644) begegnet werden musste. Diese Abweichungsbefugnis kann angesichts der nunmehr allgemein gültigen Reduzierung der Formvorgaben künftig entfallen. Die Form der Bestätigung hängt damit maßgeblich von der Form ab, in der die ausländische Steuerbehörde derartige Bestätigungen erteilt. Soweit die ausländische Behörde jedoch keine eigenen Formvorgaben hat, ist den Vorgaben des Bundeszentralamtes für Steuern zu folgen.

## **Zu Nummer 10**

### § 50d

Aus der Vorschrift werden die Regelungen entfernt, die das Verfahren zur Entlastung von bestimmten Abzugsteuern in bestimmten Fällen enthalten und in § 50c neu gefasst werden. Dies geschieht erstens aufgrund des stetig gestiegenen Umfangs der Verfahrensregelungen, der zu regulatorischen „Platzproblemen“ im § 50d geführt hat. Zweitens soll der § 50d prinzipiell nur Vorschriften zur Anwendung von DBA zusammenfassen. Das Entlastungsverfahren der geltenden Absätze 1 bis 6 betrifft aber mittlerweile nicht nur DBA, sondern auch Entlastungsansprüche, die auf Unionsrecht beruhen (§ 43b und § 50g). Darüber hinaus wird es entsprechend in den Fällen des § 44a Absatz 9 angewendet, der ebenfalls nicht der Anwendung von DBA dient.

Über die technischen Anpassungen infolge des Umzugs der genannten Verfahrensvorschriften hinaus, wird im § 50d insbesondere der Absatz 3, der bei allen Gesellschaften zur Abwehr von Missbrauch zusätzliche Bedingungen für das Bestehen eines Entlastungsanspruchs enthält, neu gefasst. Diese Vorschrift ist sowohl im Verfahren des neuen § 50c als auch im Veranlagungsverfahren zu beachten.

## **Zu Buchstabe a**

### § 50d – Überschrift –

Die geänderte Überschrift trägt der Verschiebung der Vorschriften zum Entlastungsverfahren in den § 50c Rechnung.

## **Zu Buchstabe b**

### § 50d Absatz 1, 1a und 2 – aufgehoben –

Alle Regelungen des Absatzes 1 bis auf dessen Satz 11 werden aufgehoben, da sie größtenteils in den neuen § 50c überführt werden. Die Absätze 1a und 2 des § 50d werden ebenfalls aufgehoben, weil ihre Regelungen größtenteils in den neuen § 50c überführt werden.

## **Zu Buchstabe c**

### § 50d Absatz 3

Die Sonderregelung für die Entlastungsberechtigung ausländischer Gesellschaften, die der Unterbindung missbräuchlicher Steuergestaltungen dient, wird den Erfordernissen des Unionsrechts und des internationalen Steuerrechts angepasst.

Im Hinblick auf das Unionsrecht hatte der EuGH am 20. Dezember 2017 in den verbundenen Rechtssachen C-504/16 und C-613/16 (Deister Holding u. a.) im Ergebnis entschieden, dass die Vorgängerregelung der geltenden Fassung des § 50d Absatz 3 u. a. mit der Niederlassungsfreiheit des Artikel 49 AEUV nicht vereinbar war. Soweit diese Entscheidung auch auf die geltende Fassung des § 50d Absatz 3 übertragbar war, wurde auch deren Anwendung durch BMF-Schreiben vom 4. April 2018 (IV B 3 - S 2411/07/10016-14, 2018/0148776) bei Ansprüchen auf der Grundlage von § 43b eingeschränkt. Der teilweise Verstoß auch der geltenden Fassung des § 50d Absatz 3 gegen die Niederlassungsfreiheit wurde durch den EuGH-Beschluss vom 14. Juni 2018 in der Rechtssache C-440/17 (GS) bestätigt. Wenngleich die Vorgaben der genannten Rechtsprechung durch nachfolgende Grundsatzentscheidungen des EuGH (Urteile der Großen Kammer vom 26. Februar 2019 in den verbundenen Rechtssachen C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1 u. a.) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-116/16 und C-117/16 (T Danmark u. a.)) erheblich modifiziert worden sind, bleibt eine Anpassung des § 50d Absatz 3 an die unionsrechtlichen Vorgaben unumgänglich.

Darüber hinaus ist seit dem 1. Januar 2019 eine Regelung zur Missbrauchsbekämpfung nunmehr im gesamten Anwendungsbereich des gegenwärtigen § 50d Absatz 3 unionsrechtlich vorgeschrieben. So verpflichtet Artikel 6 in Verbindung mit Artikel 1 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 (sog. ATAD) in der Fassung der Richtlinie (EU) 2017/952 die Mitgliedstaaten zur Verhinderung von Missbrauch u. a. bei allen unbeschränkt und beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen. Zwar ist die Umsetzung dieser allgemein geltenden Richtlinienvorschrift zum 31. Dezember 2018 bereits aufgrund der bestehenden Generalklausel des § 42 AO erfolgt. Es dient aber der Rechtssicherheit, wenn für die Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a ergänzend zur Generalklausel des § 42 AO eine offensichtliche Konstellation von Gestaltungsmissbrauch in diesem Bereich tatbestandlich näher durch § 50d Absatz 3 geregelt wird. Daneben findet § 42 AO weiterhin für andere Konstellationen des Missbrauchs im Bereich der Entlastung von Abzugsteuern Anwendung, was im neuen Satz 3 noch einmal klargestellt wird. Die Regelung des § 50d Absatz 3 ist folglich für die Abzugsteuerentlastung nicht abschließend.

Im Hinblick auf das internationale Steuerrecht erfordert der Mindeststandard nach Aktionspunkt 6 des BEPS-Aktionsplans der OECD und G20 für die Anwendung von DBA, die keine auf einem sog. Hauptzweck-Kriterium basierende allgemeine Missbrauchsvermeidungsvorschrift enthalten, dass eine spezifische Missbrauchsvermeidungsvorschrift zur Bekämpfung von Durchlauffinanzierungsstrukturen entweder im nationalen Steuerrecht oder im DBA selbst anwendbar sein muss. Die Neufassung des § 50d Absatz 3 erfüllt die Anforderungen des Mindeststandards an diese Vorschrift.

Bei der ergänzenden Umsetzung des Artikels 6 ATAD im Bereich der Entlastung von bestimmten Abzugsteuern durch den neuen § 50d Absatz 3 ist davon auszugehen, dass zur Bestimmung der Anforderungen des Artikels 6 ATAD der Inhalt des unionsrechtlichen Grundsatzes des Missbrauchsverbots herangezogen werden kann, dessen Geltung der EuGH in seinen Urteilen vom 26. Februar 2019 in den verbundenen Rechtssachen C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1 u. a.) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-116/16 und C-117/16 (T Danmark u. a.) für das Ertragsteuerrecht bestätigt und näher erläutert hat. Denn die bisherige Rechtsprechung des EuGH zur Definition von Missbrauch im Steuerrecht unterscheidet nicht streng zwischen den einzelnen Rechtsgrundlagen (vgl. insbesondere Urteil vom 7. September 2017, C-6/16, Eqiom und Enka, Rn. 64). Außerdem ist durch die inhaltliche Orientierung am unionsrechtlichen Grundsatz des Missbrauchsverbots sichergestellt, dass die Neuregelung des § 50d Absatz 3 nicht gegen die Grundfreiheiten oder EU-Richtlinien zum Steuerrecht verstoßen kann, soweit sie

über die Regelung des Artikels 6 ATAD hinausgehen sollte, was Artikel 3 ATAD ausdrücklich zulässt. Denn der Grundsatz des Missbrauchsverbots würde dem Steuerpflichtigen von vornherein eine Berufung auf die Grundfreiheiten oder EU-Sekundärrecht verwehren (vgl. EuGH, Urteil vom 26. Februar 2019, C-116 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 83 und 122). Auch wenn insbesondere bei Drittstaatensachverhalten den Mitgliedstaaten sogar eine Missbrauchsbekämpfung gestattet ist, die noch über den unionsrechtlichen Grundsatz des Missbrauchsverbots hinausgeht (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Februar 2019, C-135/17, X), soll darauf im Interesse einer möglichst einfachen Handhabung der Vorschrift für Steuerpflichtige und Verwaltung verzichtet werden, zumal ohnehin § 42 AO subsidiär anzuwenden ist. Im Übrigen sind die Vorgaben derjenigen Urteile des EuGH, die unmittelbar zu § 50d Absatz 3 ergangen sind (zitierte Entscheidungen Deister Holding u.a. sowie GS), nur noch insoweit zu beachten, wie sie sich im Einklang befinden mit den Grundsatzentscheidungen der Großen Kammer des EuGH vom 26. Februar 2019 in den verbundenen Rechtssachen C-115/16, C-118/16, C-119/16 und C-299/16 (N Luxembourg 1 u. a.) sowie in den verbundenen Rechtssachen C-116/16 und C-117/16 (T Danmark u. a.).

Nach Artikel 6 ATAD ist zusammengefasst eine Gestaltung steuerlich nicht zu berücksichtigen, soweit sie nicht aus „triftigen wirtschaftlichen Gründen“ erfolgt (Absatz 2) und einer der wesentlichen Zwecke die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, der dem Zweck des „geltenden Steuerrechts“ zuwiderläuft (Absatz 1). In vergleichbarer Weise liegt nach der Rechtsprechung des EuGH zum Grundsatz des Missbrauchsverbots im Steuerrecht verbotener Missbrauch vor, wenn zwei Elemente gegeben sind: das Verfehlen des objektiven Ziels einer Regelung sowie eine entsprechende Absicht des Steuerpflichtigen, die bereits festzustellen ist, wenn einer der Hauptzwecke der Gestaltung die Erlangung eines Steuervorteils ist (vgl. Rn. 124 f. und 127 bzw. 97 f. und 100 der genannten Urteile N Luxembourg 1 und T Danmark). Entsprechend diesen Vorgaben begründet der Satz 1 der Neuregelung des § 50d Absatz 3 bei Vorliegen von zwei Voraussetzungen die Vermutung des Bestehens eines den Anspruch hindernden Gestaltungsmissbrauchs, der dem Zweck des Entlastungsanspruchs zuwiderläuft. Diese Vermutung kann der Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung (siehe nur Rn. 126 bzw. 99 der genannten Urteile N Luxembourg 1 und T Danmark) nach dem ersten Halbsatz des Satzes 2 widerlegen, indem er hinreichende außersteuerliche Gründe für die Gestaltung nachweist.

Die Neuregelung des Absatzes 3 gilt anders als die geltende Regelung unmittelbar nur noch für Ansprüche auf Entlastung von Kapitalertragsteuer oder vom Steuerabzug nach § 50a, die sich aus DBA ergeben. Aufgrund der geänderten Bestimmungen des § 43b Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 und des § 50g Absatz 4 Satz 2 ist sie jedoch auch bei den dort geregelten Entlastungsansprüchen in gleicher Weise zu beachten. Außerdem ist die Einschränkung der Entlastungsansprüche durch die Vorgaben des Absatzes 3 sowohl im Verfahren des § 50c als auch im Veranlagungsverfahren zu berücksichtigen.

#### *Satz 1 – Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs*

Der erste Satz hindert bei Körperschaftsteuerpflichtigen (Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen) grundsätzlich das Entstehen eines Anspruchs auf Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a auf der Grundlage eines DBA, wenn ein Gestaltungsmissbrauch zu vermuten ist.

Eine solche Regelung zur Verhinderung von Steuerumgehungen ist entweder auf der Grundlage von Vorschriften der einzelnen DBA gestattet, insbesondere solcher Vorschriften, die Artikel 28 Absatz 1 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA 2013 entsprechen, oder sogar nach Bestimmungen wie dem Artikel 29 Absatz 9 OECD-MA 2017 geboten. Da die zusätzlichen Bedingungen des Absatzes 3 Satz 1 für das Entstehen eines Entlastungsanspruchs allerdings auf den unionsrechtlichen Vorgaben des Artikels 6 ATAD beruhen, müssen sie aufgrund des Vorrangs des Unionsrechts unabhängig davon gelten, ob ihnen im Einzelfall die Regelungen eines DBA entgegenstehen. Der Absatz 3 findet deshalb

auch dann Anwendung, wenn das jeweilige DBA eine eigene Missbrauchsvermeidungsregelung mit abschließendem Charakter enthalten oder nationale Missbrauchsvermeidungsregelungen nicht oder nur in eingeschränktem Umfang zulassen sollte. Dieser eventuelle „treaty override“ kommt im Wortlaut der neuen Fassung deutlich zum Ausdruck, da Ansprüche „auf der Grundlage eines Abkommens“ versagt werden.

Die Vermutung, die der Satz 1 etabliert, normiert eine Situation, die das sog. *treaty shopping* abbildet. Dabei handelt es sich um den Versuch, mittels Zwischenschaltung eines Körperschaftsteuerpflichtigen Abkommensvorteile zu erlangen, auf die mangels eigener Ansässigkeit in dem betreffenden Staat oder mangels Erfüllung persönlicher Voraussetzungen kein Anspruch besteht. Diese relativ leicht durch Gründung etwa einer Kapitalgesellschaft zu bewirkende Umgehung der Voraussetzungen bestimmter Abkommensvorteile widerspricht offensichtlich dem Ziel des Abkommens, diese Vorteile nur den im jeweiligen Vertragsstaat Ansässigen oder nur bestimmten dieser Personen zu gewähren. Zur Abbildung dieser Situation stellt der Satz 1 zwei Voraussetzungen auf: Erstens ist zu prüfen, ob die an dem Körperschaftsteuerpflichtigen Beteiligten einen Entlastungsanspruch nach derselben Anspruchsnorm auch ohne Einschaltung des Körperschaftsteuerpflichtigen hätten (Nummer 1), zweitens ob die Einkunftsquelle, also die Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft oder das zur inländischen Nutzung überlassene Lizenzrecht etc., der wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen dient (Nummer 2).

Soweit der Körperschaftsteuerpflichtige die festzustellende Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs nicht nach Satz 2 widerlegen kann (siehe dazu näher die Begründung zu Satz 2), ist der Anspruch vollständig zu versagen. Er ist nicht etwa lediglich im Umfang zu reduzieren auf die hypothetischen Entlastungsansprüche der Anteilseigner. Dies ist zum einen die zwingende Folge aus der Rechtsprechung des EuGH, wonach selbst ein der Höhe nach identischer Entlastungsanspruch eines Anteilseigners einen Missbrauch nicht ausschließt (siehe dazu näher die Begründung zu Satz 1 Nummer 1). Denn in diesem Fall hätte die Gewährung der hypothetischen Entlastungsansprüche der Anteilseigner bei einem festgestellten Gestaltungsmissbrauch zur Folge, dass die Gestaltung unionsrechtswidrig sanktionslos bliebe. Zum anderen verhindert nur die vollständige Versagung des Entlastungsanspruchs den Anreiz, steuerlichen Gestaltungsmissbrauch „versuchsweise“ zu betreiben, da schlimmstenfalls die Entlastungsansprüche verblieben, die ohne die Gestaltung bestünden.

#### *Satz 1 Nummer 1 – Hypothetischer Entlastungsanspruch der Anteilseigner*

Nach der in der Nummer 1 geregelten ersten Voraussetzung der Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs dürfte den Anteilseignern oder sonstigen Begünstigten des Körperschaftsteuerpflichtigen, sofern sie selbst Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen wären, kein Anspruch auf Entlastung nach derselben Rechtsgrundlage zustehen; sind auch die Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, ist bei der Prüfung ihrer Entlastungsberechtigung § 50d Absatz 3 ebenfalls zu berücksichtigen. Ist diese Voraussetzung nicht bei allen Anteilseignern oder sonstigen Begünstigten des Körperschaftsteuerpflichtigen erfüllt, kann die Entlastung allenfalls anteilig versagt werden.

Die vorgesehene hypothetische Betrachtung ist nach der Rechtsprechung des EuGH jedenfalls dann ein Indiz für einen steuerlichen Missbrauch, wenn die Einkünfte einer Gesellschaft unmittelbar an die Anteilseigner einer ausländischen Gesellschaft weitergeleitet werden (vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, C-116/16 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 101 f.). Wann eine Verfügung der Anteilseigner über die von einer ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte erfolgt, kann aber für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nicht grundsätzlich entscheidend sein, insbesondere dann nicht, wenn – wie hier in Satz 1 Nummer 2 – eine zusätzliche Voraussetzung für das Entstehen der Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs existiert.

Die Voraussetzung des Satzes 1 Nummer 1 ist im Gegensatz zur geltenden Fassung des § 50d Absatz 3 Satz 1 selbst dann erfüllt, wenn die an dem Körperschaftsteuerpflichtigen Beteiligten oder durch ihn Begünstigten auf der Grundlage einer anderen Anspruchsnorm einen vergleichbaren Entlastungsanspruch hätten wie der Körperschaftsteuerpflichtige selbst. Dieser Umstand hindert nach der Rechtsprechung des EuGH nämlich nicht die Annahme missbräuchlichen Verhaltens (vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, C-116 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 107 bis 110) und darf deshalb unionsrechtlich nicht von vornherein die Prüfung eines Missbrauchs ausschließen. Eine Entlastungsberechtigung der Beteiligten oder sonstigen Begünstigten ist deshalb z. B. auch dann zu verneinen, wenn sie aufgrund von § 43b oder anstelle des betreffenden DBA nach einem anderen DBA oder einen sonst vergleichbaren Anspruch hätten, wie etwa als unbeschränkt Steuerpflichtiger die Anrechnung abgezogener Kapitalertragsteuer gemäß § 36 Absatz 2 Nummer 2. Sachlicher Grund für die Vorgabe des EuGH dürfte sein, dass es selbst bei betragsmäßig identischem Anspruchsinhalt weitere steuerliche Gründe – insbesondere im Hinblick auf das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats des Anteilseigners oder sonstigen Begünstigten – geben kann, die Einkünfte auf eine zwischengeschaltete Person zu verlagern. Dementsprechend ist auch die nach Artikel 6 ATAD gebotene Verhinderung von Missbrauch nicht auf das nationale Steuerrecht begrenzt, so dass jeder steuerliche Vorteil relevant ist. Die praktischen Auswirkungen der strengen Sichtweise des EuGH werden jedoch dadurch relativiert, dass ein betragsmäßig identischer hypothetischer Entlastungsanspruch eines Beteiligten den Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe für die Einschaltung des Körperschaftsteuerpflichtigen gemäß dem ersten Halbsatz des Satzes 2 erleichtert.

Bei der hypothetischen Betrachtung der Entlastungsansprüche der Anteilseigner des Körperschaftsteuerpflichtigen wird gegenüber der geltenden Fassung des Absatzes 3 Satz 1 klargestellt, dass unter „Gesellschaften“ sämtliche Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen fallen und eine Person auch dann als „beteiligt“ zu sehen ist, wenn dies nach dem Zivilrecht zwar formal nicht der Fall ist, die zivilrechtliche Rechtsposition aus steuerlicher Sicht jedoch dieselbe Funktion erfüllt. Deshalb wird der Wortlaut nun explizit erstreckt auf Personen, die durch die Satzung, das Stiftungsgeschäft oder die sonstige Verfassung des Körperschaftsteuerpflichtigen begünstigt sind. Hierbei handelt es sich um Personen, die zwar – wie beispielsweise die Destinatäre einer Stiftung – keine Gesellschafter sind, denen aber gleichwohl die Einkünfte des Körperschaftsteuerpflichtigen letztlich zugutekommen. Schließlich wurde das Attribut „ausländisch“ der geltenden Fassung nicht mehr fortgeführt, da es in Fällen der Doppelansässigkeit eines Körperschaftsteuerpflichtigen, der von einem DBA profitiert, zu Missverständnissen führen kann.

#### *Satz 1 Nummer 2 – Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit*

Zweite Voraussetzung der Vermutung eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs ist nach Satz 1 Nummer 2, dass die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen aufweist. Gemeinsam mit der ersten Voraussetzung entsteht dadurch der Anschein, dass der Körperschaftsteuerpflichtige die Beteiligung, das Lizenzrecht, das Darlehen etc., aus denen die besteuerten Kapitalerträge oder Vergütungen fließen, im Wesentlichen nur aus steuerlichen Gründen anstelle seiner unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten hält. Sofern ein wesentlicher Zusammenhang zur eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen nur teilweise festzustellen ist, kommt eine anteilige Versagung der Entlastung in Betracht.

Der geforderte Zusammenhang zur wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen stellt darauf ab, dass das Halten der Einkunftsquelle durch den Körperschaftsteuerpflichtigen in Bezug auf seine übrige Tätigkeit eine wirtschaftliche Funktion erfüllt oder erfüllt hat oder aus ihr resultiert. Dieser Zusammenhang muss wesentlich in dem Sinne sein, dass die wirtschaftliche Funktion oder Herkunft der Einkunftsquelle nicht nur eine völlig untergeordnete Rolle im Hinblick auf die eigene Wirtschaftstätigkeit spielen darf. Die Wesentlichkeit

im Hinblick auf die wirtschaftliche Funktion fehlt beispielsweise, wenn die Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen allein darin besteht, einer oder mehreren Tochtergesellschaften unterstützende Dienstleistungen zu erbringen (z. B. im Bereich der Buchhaltung oder Rechtsberatung). Im Ergebnis muss wirtschaftlich nachvollziehbar sein, warum gerade der Körperschaftsteuerpflichtige die Einkunftsquelle hält. Dies kann sowohl der Fall sein, wenn die Einkunftsquelle seiner aktuellen Wirtschaftstätigkeit dient, als auch dann, wenn sie lediglich seiner früheren Wirtschaftstätigkeit gedient hat oder aus ihr entstanden ist, indem aus der eigenen Wirtschaftstätigkeit entstandene Mittel zum Beispiel in eine Beteiligung investiert wurden.

Vor diesem Hintergrund ist ein Gestaltungsmissbrauch aber auch dann anzunehmen, wenn der Körperschaftsteuerpflichtige zwar eine vollwertige Wirtschaftstätigkeit betreibt, jedoch beispielsweise eine Beteiligung an einer inländischen Gesellschaft keine nachvollziehbare wirtschaftliche Rolle im Rahmen seiner gegenwärtigen oder vergangenen Wirtschaftstätigkeit spielt oder gespielt hat. Ein Gestaltungsmissbrauch kann im Übrigen sowohl unmittelbar bei Begründung der Einkunftsquelle, etwa durch eine von Anteilseignern finanzierte Kapitaleinlage des Körperschaftsteuerpflichtigen in eine inländische Gesellschaft, als auch im späteren Verlauf erfolgen, z. B. im Wege der Veräußerung eines von einem Anteilseigner begründeten Lizenzrechts an den Körperschaftsteuerpflichtigen.

Der zweite Halbsatz des Satzes 1 Nummer 2 stellt im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung (vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, C-116/16 und C-117/16, T Danmark u. a., Rn. 104) zunächst klar, dass der bloße Bezug der besteuerten Dividenden, Lizenzgebühren oder sonstigen Einkünfte ebenso wie deren Weiterleitung an die unmittelbaren oder mittelbaren Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten keine Wirtschaftstätigkeit im Sinne der zweiten Voraussetzung darstellt. Andernfalls wäre stets ein wesentlicher Zusammenhang der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen festzustellen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass etwa eine ausländische Gesellschaft mit einer sog. aktiven Beteiligungsverwaltung, bei der sie als Holdinggesellschaft die Geschicke ihrer Tochtergesellschaften planmäßig steuert, insoweit eine Wirtschaftstätigkeit ausübt, selbst wenn ihre Einkünfte allein aus den Dividenden ihrer Tochtergesellschaften bestehen. Beschränkt sich die ausländische Gesellschaft jedoch auf eine sog. passive Beteiligungsverwaltung, bei der sie über die Empfangnahme der Dividenden und ggf. ihre Weiterleitung – zum Beispiel als Darlehen an ihre Anteilseigner – hinaus keine wesentliche Tätigkeit entfaltet, so übt sie nach der Regelung des zweiten Halbsatzes gar keine Wirtschaftstätigkeit aus. In einem solchen Fall ist der nach dem ersten Halbsatz geforderte wesentliche Zusammenhang von vornherein nicht feststellbar.

Der dritte Ausschluss einer Wirtschaftstätigkeit durch den zweiten Halbsatz des Satzes 1 übernimmt die Regelung der geltenden Nummer 2 des § 50d Absatz 3 Satz 1 insofern, als der Umstand, dass ein Körperschaftsteuerpflichtiger nicht über einen für seinen Geschäftszweck angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügt, insoweit gegen die Annahme einer Wirtschaftstätigkeit spricht und damit ebenfalls die Vermutung eines Gestaltungsmissbrauchs begründen kann. Für das Vorliegen eines angemessen eingerichteten Geschäftsbetriebs hat die in den Gesetzestext nicht übernommene Anforderung des Satzes 3 der geltenden Fassung zur Übertragung wesentlicher Geschäftstätigkeiten auf Dritte zwar Bedeutung, ist aber nicht mehr allein entscheidend.

#### *Satz 2 – Gegenbeweis und Ausnahme für börsennotierte Gesellschaften*

Besitzt die Einkunftsquelle des Körperschaftsteuerpflichtigen keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer eigenen Wirtschaftstätigkeit und hätten seine Anteilseigner oder sonstigen Begünstigten nicht dasselbe Recht auf Entlastung, so besteht nach Satz 1 die widerlegbare Vermutung eines steuerlichen Gestaltungsmissbrauchs.

Diese Vermutung kann der Körperschaftsteuerpflichtige nach der ersten Alternative des Satzes 2 durch Nachweis der Gründe seiner Einschaltung widerlegen. Im Gegensatz zu

Satz 2 der geltenden Regelung sind sämtliche außersteuerlichen Gründe zu berücksichtigen, auch solche, die sich aus einem Konzernverhältnis ergeben. Vor dem Hintergrund der Nachweispflicht des Steuerpflichtigen und der reduzierten Bedeutung der geltenden Regelung des Satzes 1 Nummer 2 konnte auf die Regelung des Satzes 4 zur Feststellungslast verzichtet werden. Die nach den Vorgaben des Unionsrechts erforderliche Feststellung, dass keiner der Hauptzwecke der Gestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, bedarf der Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, die der Körperschaftsteuerpflichtige selbständig nachzuweisen hat. Nötigenfalls sind Überprüfungen vor Ort vorzunehmen. Sofern dem Körperschaftsteuerpflichtigen insoweit nur ein teilweiser Nachweis gelingt, etwa wenn zwar für den ursprünglichen Erwerb einer Beteiligung, nicht aber für ihre Aufstockung ausreichend gewichtige außersteuerliche Gründe nachgewiesen wurden, ist eine teilweise Versagung der Entlastung die Folge.

Aus Vereinfachungsgründen nimmt die zweite Alternative des Satzes 2 – in teilweiser Fortführung des bisherigen Satzes 5 – börsennotierte Gesellschaften von der Regelung des Absatzes 3 aus. Bei ihnen wird ohne Nachweis davon ausgegangen, dass sie nicht zu steuerlichen Zwecken eingeschaltet wurden. Grund dafür ist, dass solche Gesellschaften öffentlich um Kapital werben und daher eine Vielzahl von Anteilseignern haben. Somit kann davon ausgegangen werden, dass ein solcher Körperschaftsteuerpflichtiger nicht von einzelnen Anteilseignern dazu instrumentalisiert werden kann, für die Bedürfnisse dieser Anteilseigner bestimmte steuerliche Vorteile zu erzielen. Diese Annahme ist jedoch erschüttert, wenn kein wesentlicher oder regelmäßiger Handel mit der Hauptgattung der Anteile an einer staatlich anerkannten Börse stattfindet. Im Ergebnis ist ein Gestaltungsmissbrauch ausgeschlossen, wenn der Körperschaftsteuerpflichtige selbst eine börsennotierte Gesellschaft ist, hingegen nicht, wenn börsennotierte Gesellschaften an dem Körperschaftsteuerpflichtigen, der einen Entlastungsanspruch geltend macht, nur unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, da auch börsennotierte Gesellschaften steuerlichen Gestaltungsmissbrauch betreiben können. In letzterer Konstellation führt die Ausnahme für börsennotierte Gesellschaften lediglich dazu, dass im Rahmen der Prüfung der hypothetischen Entlastungsberechtigung der börsennotierten Gesellschaft nach Satz 1 Nummer 1 die Regelung des § 50d Absatz 3 keine Anwendung findet.

Die Ausnahme für Investmentfonds im bisherigen Satz 5 wird nicht mehr fortgeführt, da sie aufgrund der Ausweitung des Investmentfondsbegriffs durch § 1 Absatz 2 InvStG und § 1 Absatz 1 Kapitalanlagegesetzbuch für Gestaltungen missbraucht werden kann. So kann ein Investmentfonds nach § 1 Absatz 2 Nummer 1 InvStG auf nur einen Anleger begrenzt sein. Ein Investmentfonds, der jedoch in vergleichbarer Weise wie eine börsennotierte Gesellschaft öffentlich um das Kapital einer Vielzahl unterschiedlicher Anleger wirbt, erfüllt bereits nicht die Voraussetzungen des Satzes 1.

### **Satz 3**

Nach Satz 3 bleibt die allgemeine Regelung des § 42 AO zur Verhinderung des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten neben § 50d Absatz 3 anwendbar. Dies dient lediglich der Klarstellung, nachdem das Finanzgericht Köln in seinem Vorlagebeschluss zum genannten EuGH-Urteil Deister Holding daran Zweifel zu haben schien. Im Hinblick auf andere Bestimmungen des EStG ist zu betonen, dass eine derartige Regelung keine Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 42 AO ist.

### **Zu Buchstabe d**

#### **§ 50d Absatz 4 bis 6 – aufgehoben –**

Die Aufhebung der Absätze 4 bis 6 ist Folge der Neuregelung in § 50c Absatz 2 und 5 bzw. des Wegfalls ihres Inhalts.

**Zu Buchstabe e**§ 50d Absatz 11 Satz 1

Der Absatz 11 wird in Satz 1 redaktionell angepasst, um klarzustellen, dass die Regelung entsprechend Ihrem Zweck nur die Besteuerung von Dividendeneinkünften betrifft, die im Inland ansässige Steuerpflichtige von im Ausland ansässigen Gesellschaften erhalten.

**Zu Buchstabe f**§ 50d Absatz 11a – neu –

Die Regelung des bisherigen Absatzes 1 Satz 11, der nicht nur ein bestimmtes Entlastungsverfahren betrifft, sondern allgemein den Inhalt eines Entlastungsanspruches auf der Grundlage eines DBA in Fällen sog. hybrider Gesellschaften regelt, verbleibt in § 50d als dessen neuer Absatz 11a.

**Zu Buchstabe g**§ 50d Absatz 12 Satz 3

Die Änderung dient der redaktionellen Korrektur des Binnenverweises auf den Absatz 9 Satz 1 Nummer 1 des § 50d.

**Zu Nummer 11**§ 50e

§ 50e Absatz 2 Nummer 1 enthält eine Bußgeldvorschrift für den Fall, dass eine Steuerbescheinigung erteilt wird, ohne dass eine schriftliche Versicherung nach § 45b Absatz 3 Satz 3 oder Satz 4 vorliegt.

§ 50e Absatz 2 Nummer 2 enthält eine Bußgeldvorschrift, wenn die Mitteilungspflichten nach § 45b Absatz 4, 5 und 6 sowie nach § 45c Absatz 1 und 2 gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern verletzt werden. Der Übermittlung vollständiger und richtiger Daten zum Steuereinbehalt, insbesondere auf Dividendenzahlungen, kommt in Anbetracht der hohen Schäden, die durch rechtswidrige Steuergestaltungen verursacht wurden, eine besondere Bedeutung zu.

§ 50e Absatz 2 Nummer 3 enthält eine Bußgeldvorschrift für den Fall, dass Mitteilungspflichten in Zusammenhang mit Hinterlegungsscheinen nicht beachtet werden oder Zwischenverwahrer von Wertpapieren ihre Mitwirkungspflichten bei Ausstellung von Steuerbescheinigungen verletzen. Aufgrund der Verwahrstruktur von Wertpapieren sind zwischen der die Kapitalerträge auszahlenden Stelle und dem Gläubiger der Kapitalerträge häufig weitere Depotbanken (Verwahrstellen) zwischengeschaltet. Diese Verwahrstruktur hat zur Folge, dass die für die Erstellung einer Steuerbescheinigung oder die Übermittlung von Angaben nach § 45a Absatz 2a erforderlichen Daten durch diese Depotbanken in ihrer Eigenschaft als Zwischenverwahrer über die Verwahrkette an die auszahlende Stelle weitergeleitet werden müssen. Die Richtigkeit der Angaben erfordert, dass diese Zwischenverwahrer der nach § 45b Absatz 7 EStG obliegenden Verpflichtung Folge leisten, die für die Ausstellung der Steuerbescheinigung erforderlichen Angaben der Verwahrstelle, bei der die Wertpapiere verwahrt werden, vollständig und richtig mitzuteilen. Dies gilt auch für die Informationen, die sie von nachgeordneten Verwahrstellen erhalten haben. Eine Ordnungswidrigkeit liegt hier vor, wenn die Zwischenverwahrer die weiterzuleitenden Angaben nicht richtig oder nicht vollständig an ihre Verwahrstelle weiterleiten.

Für die Aussagefähigkeit der auf Steuerbescheinigungen ausgewiesenen Informationen ist die richtige Übermittlung der durch die Depotbank des Aktionärs und der Zwischenverwahrer zu ergänzenden Angaben von besonderer Bedeutung. Dies gilt auch, wenn die Informationen durch eine ausländische Depotbank oder durch ausländische Zwischenverwahrer übermittelt werden. Absatz 3 eröffnet deshalb die Möglichkeit auch Verstöße ausländischer Depotbanken und Zwischenverwahrstellen gegen die gemäß § 45b Absatz 7 bestehende Verpflichtung zu ahnden. Dies gilt auch für den Fall, dass die nach § 45b Absatz 3 Satz 3 und 4 abzugebende schriftliche Erklärung nicht richtig oder nicht vollständig abgegeben wird.

## **Zu Nummer 12**

### § 50g Absatz 4

In Absatz 4 wird die entsprechende Geltung der Regelung gegen Gestaltungsmissbrauch in § 50d Absatz 3 angeordnet, der nach seiner Neufassung unmittelbar nur noch Ansprüche aus DBA betreffen soll. Dabei wird der bisherige Satz 1 aufgehoben, der auf der Grundlage des Wahlrechts des Artikels 5 Absatz 2 der Richtlinie 2003/49/EG eine eigenständige Regelung gegen Missbrauch enthält. Hierfür besteht angesichts der neugestalteten Regelung des § 50d Absatz 3 sowie der Generalregelung des § 42 AO, die in ihrem Anwendungsbe- reich entsprechend den Bestimmungen des Artikels 6 ATAD auszulegen ist, kein Bedürfnis mehr.

## **Zu Nummer 13**

### § 50j

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 50j Absatz 1 Satz 1

Die Änderung erfolgt zur Anpassung des Verweises an die Änderungen durch die Nummern 8 und 9.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 50j Absatz 4 Satz 2

Die Änderung behebt ein Redaktionsversehen. Wie in Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 soll in Absatz 4 Satz 2 auf Kapitalerträge im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 Bezug genommen werden.

## **Zu Nummer 14**

### § 51

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 51 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe f Doppelbuchstabe bb

Die Änderung erfolgt zur Anpassung des Verweises an die Änderungen der §§ 50c und 50d.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 51 Absatz 4 Nummer 1 Buchstabe h und Buchstabe i – aufgehoben –

Durch die Aufhebung des Buchstaben i der Nummer 1 des Absatzes 4 wird dem Bundesministerium der Finanzen die Ermächtigung entzogen, Vordrucke für die Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a auf Grund von DBA zu bestimmen. Für eine solche Ermächtigung besteht kein Bedürfnis mehr, seitdem das Bundeszentralamt für Steuern für die genannte Entlastung nach § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 FVG zentral zuständig ist und bislang gemäß § 50d Absatz 1 Satz 3 Halbsatz 2 bzw. Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 1 sowie künftig nach § 50c Absatz 5 Satz 1 bzw. Satz 3 ein einheitliches Formular festlegt.

## **Zu Nummer 15**

### § 52 Absatz 44a Satz 3 – neu – sowie Absatz 44b, 44c, 47a, 47b, 47c und 48a – neu –

Die erweiterten Mitteilungspflichten im Kapitalertragsteuer-Bescheinigungsverfahren und die elektronische Übermittlung der Bescheinigungsdaten für beschränkt Steuerpflichtige in bestimmten Fällen sowie die Sanktionierung von Pflichtverletzungen, die in den §§ 45a bis 45c, 50e und 51 geregelt werden, gelten nach Absatz 44a Satz 3 – neu – sowie Absatz 44b, 44c, 47c und 48a – neu – für Kapitalerträge, die ihrem Gläubiger ab dem Jahr 2024 zufließen.

In Absatz 47a ist die verzögerte Anwendung einzelner Änderungen des Entlastungsverfahrens des § 50c vorgesehen. Satz 1 betrifft die Abschaffung der Kontrollmeldeverfahren nach dem geltenden § 50d Absatz 5 und 6 und ihre teilweise Ersetzung durch die Freistellung in bestimmten Fällen nach § 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2. Während nach Inkrafttreten des Gesetzes aufgrund des Wegfalls der Bestimmungen des geltenden § 50d Absatz 5 und 6 keine neuen Ermächtigungen nach dem Kontrollmeldeverfahren mehr erteilt werden können, endet die Geltung bereits erteilter Ermächtigungen spätestens am Ende des Jahres 2021. Ab 2022 sind die Schuldner berechtigt, den neuen Freistellungstatbestand des § 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 zu nutzen. Der Satz 2 des Absatzes 47a betrifft das elektronische Antrags- und Bescheidungsverfahren für Freistellungs- und Erstattungsanträge, das ab dem Jahr 2023 Anwendung finden soll, da zuvor die technischen Voraussetzungen beim Bundeszentralamt für Steuern nicht hergestellt werden können. Bis dahin ist weiterhin das amtliche Papierformular oder das sog. Datenträgerverfahren nach dem geltenden § 50d Absatz 1 Satz 7 und 8 zu verwenden.

Der Absatz 47b sieht in Bezug auf die Neufassung des § 50d Absatz 3 grundsätzlich eine Anwendung auf alle noch offenen Fälle vor. Dies ist im Hinblick auf Entlastungsansprüche auf der Grundlage von § 43b unionsrechtlich erforderlich, da die geltende Fassung insoweit teilweise gegen Unionsrecht verstößt (vgl. BMF-Schreiben vom 4. April 2018 (IV B 3 – S 2411/07/10016-14, 2018/0148776)). Um eine unzulässige Rückwirkung in den Fällen zu vermeiden, in denen die Neuregelung den Steuerpflichtigen schlechter stellt, sieht der Absatz 47b im Ergebnis eine Günstigerprüfung vor, sofern der Zufluss der Kapitalerträge oder Vergütungen vor dem Inkrafttreten der Neufassung des § 50d Absatz 3 erfolgt ist.

## **Zu Artikel 2 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)**

Das InvStG regelt für Investmentfonds eigene Verfahren sowohl für die teilweise Freistellung von der Kapitalertragsteuer im Steuerabzugsverfahren als auch für die nachträgliche Erstattung von Kapitalertragsteuer. So ist bei Vorliegen einer sog. Statusbescheinigung gemäß § 7 Absatz 1 und 3 auf die inländischen Beteiligungseinnahmen eines Investmentfonds, insbesondere Dividenden, nur eine Kapitalertragsteuer von 15 Prozent abzüglich Solidaritätszuschlag zu erheben. Lag die Statusbescheinigung dem Entrichtungspflichtigen (§ 7 Absatz 3 Satz 1) bei Ausschüttung der Einkünfte an den Investmentfonds nicht vor, hat er gemäß § 43a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG Kapitalertragsteuer in der üblichen Höhe von 25 Prozent einzubehalten und abzuführen. Allerdings kann sich der Investmentfonds nach seiner Wahl entweder gemäß § 7 Absatz 5 beim Entrichtungspflichtigen durch nachträgliche Vorlage einer Statusbescheinigung oder gemäß § 11 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2

beim Betriebsstättenfinanzamt des Entrichtungspflichtigen die zu viel einbehaltene Kapitalertragsteuer innerhalb unterschiedlicher Fristen erstatten lassen.

Ausländischen Investmentfonds, die gemäß § 6 Absatz 1 Satz 2 beschränkt steuerpflichtig sind, steht neben den beiden genannten Erstattungsverfahren nach dem InvStG zusätzlich das Erstattungsverfahren des geltenden § 50d Absatz 1 EStG (nach diesem Änderungsge-  
setz § 50c Absatz 3 EStG) zur Verfügung, wenn ein anzuwendendes DBA – wie in aller Regel – einen niedrigeren Steuersatz auf Kapitalerträge als 25 Prozent vorsieht. Aus der parallelen Eröffnung dreier nachträglicher Erstattungsverfahren resultiert bei beschränkt steuerpflichtigen Investmentfonds, die auf eine Freistellung im Steuerabzugsverfahren nach § 7 Absatz 1 und 3 verzichtet haben, indem sie dem Entrichtungspflichtigen keine Statusbescheinigung vor dem Zeitpunkt der Ausschüttung der Einkünfte übermittelt haben, die Gefahr der Mehrfacherstattung von Kapitalertragsteuer.

Während im Verhältnis der beiden Erstattungsverfahren des InvStG doppelte Erstattungen durch eine Erklärung des Entrichtungspflichtigen nach § 11 Absatz 1 Satz 1 ausgeschlossen werden, soll nach geltendem Recht die Gefahr von Mehrfacherstattungen im Verhältnis zum Erstattungsverfahren des § 50d Absatz 1 EStG durch die Regelungen des § 7 Absatz 5 Satz 3 und 4 sowie des § 11 Absatz 1 Satz 1 ausgeräumt werden. Die darin enthaltene Anforderung, dass einem Erstattungsantrag die Steuerbescheinigung im Original beigefügt sein muss, kann Missbräuche jedoch nicht hinreichend sicher ausschließen, da Original und Kopie einer Steuerbescheinigung kaum unterscheidbar sind und gemäß § 45a Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG elektronisch übermittelte Steuerbescheinigungen mehrfach ausgedruckt werden könnten. Daher setzt die Finanzverwaltung derzeit interne Kontrollverfahren ein, um Mehrfacherstattungen auszuschließen. Dadurch entsteht erheblicher administrativer Aufwand.

Durch eine Bündelung der Zuständigkeiten der Erstattungsverfahren für beschränkt steuerpflichtige Investmentfonds bei dem Bundeszentralamt für Steuern wird der Kontrollaufwand für Verwaltung und Investmentfonds wesentlich reduziert und das Verfahren noch besser vor potentiellen Missbräuchen geschützt.

## **Zu Nummer 1**

### § 7

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 7 Absatz 4 Satz 3 – neu –

Nach § 7 Absatz 4 Satz 3 – neu – wird die Statusbescheinigung eines Investmentfonds um die Information ergänzt, ob sich es sich um einen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen inländischen Investmentfonds nach § 6 Absatz 1 Satz 1 i. V. m. § 2 Absatz 2 oder um einen beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen ausländischen Investmentfonds nach § 6 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 2 Absatz 3 handelt. Aufgrund dieser Angabe in der Statusbescheinigung soll der Entrichtungspflichtige die beschränkt steuerpflichtigen Investmentfonds rechtssicher erkennen können, damit er in diesen Fällen kein Erstattungsverfahren nach § 7 Absatz 5 durchführt.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 7 Absatz 5 Satz 1

Durch die Änderung des Satzes 1 wird das Erstattungsverfahren auf Ebene des Entrichtungspflichtigen auf unbeschränkt steuerpflichtige Investmentfonds reduziert. Da nach § 7 Absatz 5 eine Erstattung ohne Vorlage einer Statusbescheinigung ausgeschlossen ist und diese nach Absatz 4 Satz 2 – neu – eine Aussage zum Steuerstatus des Investmentfonds

enthalten muss, ist für den Entrichtungspflichtigen klar ersichtlich, in welchen Fällen er erstatten darf.

Die Grundfreiheiten werden durch den Ausschluss des Erstattungsverfahrens nach § 7 Absatz 5 für gebietsfremde Investmentfonds nicht verletzt. Erstens ist es nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich zulässig, für gebietsansässige und gebietsfremde Steuerpflichtige unterschiedliche Besteuerungsverfahren vorzusehen (vgl. EuGH, Urteil vom 22. Dezember 2018, C-282/07, Truck Center). So werden im Ergebnis gebietsfremde ebenso wie gebietsansässige Investmentfonds entlastet, indem sie das Verfahren des § 11 Absatz 1 bei dem Bundeszentralamt für Steuern beschreiten können. Zweitens wären etwaige verfahrensmäßige Nachteile für die gebietsfremden Investmentfonds durch den anerkannten Rechtfertigungsgrund der Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen (vgl. EuGH, Urteil vom 22. November 2018, C-679/17, Huijbrechts, Rn. 35) gerechtfertigt. Denn Mehrfacherstattungen wären bei im Ausland ansässigen Investmentfonds mit einer Erklärung des Entrichtungspflichtigen nach § 11 Absatz 1 Satz 1 nicht in gleicher Weise wie bei Inlandsfällen zu verhindern, da das Verfahren nach § 50d Absatz 1 EStG im Gegensatz zu demjenigen nach § 11 nicht nur Investmentfonds mit Statusbescheinigung offensteht und daher nicht zweifelsfrei erkennbar wäre, welcher Antragsteller eine solche Erklärung beibringen müsste.

## **Zu Nummer 2**

### § 11

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 11 Absatz 1 Satz 3 und 4 – neu –

Mit dem neuen Satz 3 des § 11 Absatz 1 übernimmt das Bundeszentralamt für Steuern anstelle des Betriebsstättenfinanzamtes des Entrichtungspflichtigen das Erstattungsverfahren für beschränkt steuerpflichtige Investmentfonds. Die übrigen Verfahrensbestimmungen des § 11 sind gleichermaßen anzuwenden.

Der neue § 11 Absatz 1 Satz 4 berücksichtigt, dass nach § 45a Absatz 2a – neu – EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen auf Verlangen des Steuerpflichtigen eine elektronische Übermittlung der Steuerbescheinigungsdaten an das Bundeszentralamt für Steuern vorzunehmen ist. Die elektronische Übermittlung ersetzt die bisherige Ausstellung einer Steuerbescheinigung gemäß § 45a Absatz 2 EStG des zum Steuerabzug verpflichteten Kreditinstituts gegenüber dem Kunden bzw. dem Gläubiger der Kapitalerträge. Daher fingiert die Neuregelung für diese Fälle, dass die in § 11 Absatz 1 Satz 2 vorausgesetzte Steuerbescheinigung als vorgelegt gilt, sofern die Steuerbescheinigungsdaten übermittelt wurden.

#### **Zu Buchstabe b**

##### § 11 Absatz 2 Satz 4

Satz 4 wird redaktionell an die Änderung des § 11 Absatz 1 Satz 1 und 2 durch Artikel 17 des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) angepasst.

## **Zu Nummer 3**

##### § 57 Absatz 3 – neu –

§ 57 Absatz 3 Satz 1 – neu – regelt den Anwendungsbeginn für die Änderungen des Erstattungsverfahrens gegenüber ausländischen Investmentfonds. Ab dem 1. Juli 2021 ist bei beschränkt steuerpflichtigen Investmentfonds eine Erstattung durch den Entrichtungspflichtigen

tigen nach § 7 Absatz 5 und durch sein Betriebsstättenfinanzamt nach § 11 Absatz 1 ausgeschlossen. Ab diesem Zeitpunkt ist ausschließlich das Bundeszentralamt für Steuern für die Erstattung von Kapitalertragsteuer an beschränkt steuerpflichtige Investmentfonds zuständig.

Nach § 57 Absatz 3 Satz 2 – neu – darf ein Entrichtungspflichtiger gegenüber einem Investmentfonds nicht mehr gemäß § 7 Absatz 5 erstatten, wenn ihm nur eine vor dem 1. Juli 2021 ausgestellte Statusbescheinigung vorliegt, in der noch keine Angaben zum Steuerstatus des Investmentfonds enthalten sind. Dieser Ausschluss gilt gleichermaßen für unbeschränkt steuerpflichtige Investmentfonds, da der Entrichtungspflichtige den steuerlichen Status ohne die entsprechende Angabe in der Statusbescheinigung nicht rechtssicher ermitteln kann. Von der Regelung unberührt bleibt jedoch § 7 Absatz 1. Somit ist auch bei vor dem 1. Juli 2021 ausgestellten Statusbescheinigungen weiterhin ein ermäßigter Steuerabzug nach § 7 Absatz 1 Satz 1 und 3 vorzunehmen und in den Fällen des § 7 Absatz 1 Satz 4 vom Steuerabzug Abstand zu nehmen.

### **Zu Artikel 3 (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes)**

#### **Zu Nummer 1**

##### § 2 Absatz 5 – neu -

Es sind Gestaltungen bekannt geworden, die darauf abzielen, einem Dritten im steuerlichen Rückwirkungszeitraum geschaffenes Verlustpotenzial (noch nicht realisierte stille Lasten) zur Verrechnung mit positiven Einkünften nach einer Umwandlung zur Verfügung zu stellen. Im Grundfall geschieht dies dadurch, dass eine Körperschaft (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) eine im Jahr 01 gegründete Tochtergesellschaft (T), die im Jahr 02 innerhalb des steuerlichen Rückwirkungszeitraums ein Finanzinstrument angeschafft hat, das nach der Anschaffung erheblich an Wert verloren hat, an eine andere Körperschaft veräußert, die anschließend die T auf sich mit dem Ziel verschmilzt, die in dem Finanzinstrument ruhenden stillen Lasten bei sich einkommensmindernd zu nutzen. Eine solche Übertragung von Verlusten stünde in Widerspruch zu allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen (Subjektsteuerprinzip, Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit) sowie dem Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes, das darauf abzielt, betrieblich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch steuerliche Belastungen zu behindern, nicht aber, die Steuerlast Einzelner auf Kosten der Allgemeinheit durch Verrechnung mit künstlichen Verlusten zu minimieren. Zwar dürfte das von der Gestaltung beabsichtigte Ergebnis bereits nicht mit der geltenden Rechtslage zu vereinbaren sein. Eine abschließende Klärung durch die Rechtsprechung wäre allerdings frühestens in einigen Jahren zu erwarten. Um das verbleibende finanzielle Risiko für die öffentlichen Haushalte für die Zukunft vollständig auszuschließen, soll ausdrücklich geregelt werden, dass Wertverluste von Wirtschaftsgütern, die dem übernehmenden Rechtsträger nur aufgrund der steuerlichen Rückwirkung zugerechnet werden und die wirtschaftlich bereits bei dem übertragenden Rechtsträger eingetreten sind, grundsätzlich nicht mit Gewinnen des übernehmenden Rechtsträgers verrechnet werden können. Erzielt der übernehmende Rechtsträger im maßgeblichen Veranlagungszeitraum selbst einen Verlust, schließt die Regelung auch eine Verrechnung mit künftigen positiven Einkünften aus.

Um die Regelung auf die bekannt gewordenen sowie vergleichbare Gestaltungen zu begrenzen und den mit der steuerlichen Rückwirkung bezweckten Vereinfachungseffekt weitgehend zu bewahren, enthält § 2 Absatz 5 mehrere Ausnahmen:

- Die Regelung ist generell auf Wertverluste von Finanzinstrumenten oder Anteilen an einer Körperschaft beschränkt, da von der Gestaltung speziell Wirtschaftsgüter genutzt werden, die kurzfristigen Wertschwankungen unterliegen. Eine Einbeziehung anderer Wirtschaftsgüter wie Immobilien, Maschinen o.Ä. erscheint daher nicht erforderlich. Unter Finanzinstrumenten sind insbesondere die Finanzinstrumente nach § 1 Absatz 11

des Kreditwesengesetzes sowie des § 2 Absatz 4 des Wertpapierhandelsgesetzes zu verstehen.

- Wäre dem übertragenden Rechtsträger ohne Anwendung der steuerlichen Rückwirkung ein über dem gemeinen Wert liegender Ansatz einzelner von der Regelung erfasster Wirtschaftsgüter möglich gewesen, findet das Abzugsverbot insoweit ebenfalls keine Anwendung (Satz 5). Dies betrifft insbesondere Fälle, in denen relevante Wirtschaftsgüter mit stillen Lasten vorhanden sind, der gemeine Wert der Sachgesamtheit insgesamt den Buchwert jedoch nicht unterschreitet (vgl. hierzu RdNr. 03.12 des Anwendungserlasses zum UmwStG 2006 vom 11. November 2011, BStBl. I S. 1314, wonach ein Ansatz zum Buchwert [nur] ausgeschlossen ist, wenn der gemeine Wert der Sachgesamtheit geringer als die Summe der Buchwerte der übergehenden Wirtschaftsgüter ist).
- Von der Regelung erfasste Wirtschaftsgüter, die im Zeitpunkt der Umwandlung noch im Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers vorhanden sind, gelten zur Vermeidung zusätzlichen bürokratischen Aufwands im Rahmen der ersten auf die Umwandlung folgenden Gewinnermittlung (bei Ermittlung des Gewinns durch Betriebsvermögensvergleich oder nach § 4 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes zum Ende des Wirtschaftsjahrs, in das die Umwandlung fällt) beziehungsweise in anderen Fällen – z. B. wenn die Finanzinstrumente oder Anteile an der Körperschaft vom übernehmenden Rechtsträger dem Privatvermögen zuzuordnen sind –, zum Ende des Kalenderjahrs der Umwandlung als mit dem gemeinen Wert veräußert; dieser Wert gilt fortan aufgrund der zugleich angeordneten Wiederanschaffung zum gemeinen Wert als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Satz 4).
- Zudem findet die Regelung keine Anwendung, wenn die Verrechnung negativer Einkünfte im Sinne der Sätze 1 und 2 nachweislich kein Zweck der Umwandlung war.

Zur Verhinderung von Umgehungsgestaltungen durch die Zwischenschaltung von Personengesellschaften sieht Satz 7 in diesen Fällen die sinngemäße Anwendung der Sätze 2 bis 6 vor.

## **Zu Nummer 2**

### § 4 Absatz 5 Satz 1

§ 4 Absatz 5 Satz 1 betrifft ausgelaufenes Recht. Satz 1 wird daher aufgehoben, der bisherige Satz 2 wird zum einzigen Satz des Absatzes 5.

## **Zu Nummer 3**

### § 9 Satz 3

Es handelt sich um eine Folgeanpassung aufgrund der Anfügung des § 2 Absatz 5.

## **Zu Nummer 4**

### § 20 Absatz 6 Satz 4

Es handelt sich um eine Folgeanpassung aufgrund der Anfügung des § 2 Absatz 5.

## **Zu Nummer 5**

### § 27 Absatz 16

§ 27 Absatz 16 enthält eine Anwendungsregelung für die umwandlungssteuerlichen Regelungen zur Verlustverrechnung bei bestimmten missbräuchlichen Gestaltungen. Ohne die

Anwendung sonstiger gegebenenfalls einschlägiger steuerlicher Regelungen auszuschließen sind die neu eingefügten Änderungen auf vor Veröffentlichung des Referentenentwurfs verwirklichte Altfälle nur anzuwenden, wenn die äußeren Umstände darauf schließen lassen, dass die Verrechnung übergehender stiller Lasten wesentlicher Zweck der Umwandlung oder Einbringung war und der Steuerpflichtige dies nicht widerlegen kann.

#### § 27 Absatz 17

§ 50c EStG in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402), auf den § 4 Absatz 5 Satz 1 derzeit Bezug nimmt, wurde durch das Gesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl. I S. 1433) mit Ablauf des 31. Dezember 2000 aufgehoben. Grundsätzlich hat § 4 Absatz 5 Satz 1 damit aktuell keinen Anwendungsbereich mehr. Mit der Anwendungsregelung wird sichergestellt, dass § 4 Absatz 5 Satz 1 nach der Aufhebung durch Artikel 3 Nummer 2 dieses Gesetzes auf gegebenenfalls noch offene Altfälle mit Sperrbeträgen im Sinne des § 50c EStG in der bis zum 31. Dezember 2000 gültigen Fassung weiterhin Anwendung findet.

### **Zu Artikel 4 (Änderung des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz))**

#### **Zu Nummer 1**

##### Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht ist aufgrund der Einfügung des § 1a (Preisanpassungsklausel) zu ergänzen.

#### **Zu Nummer 2**

##### § 1

§ 1 enthält den international weit verbreiteten Standard zur internationalen Gewinnabgrenzung zwischen Staaten: den Fremdvergleichsgrundsatz. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist nicht nur in allen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (entsprechend Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen bzw. UN-Musterabkommen bzw. Deutsche Verhandlungsgrundlage), sondern auch Standard in Doppelbesteuerungsabkommen weltweit. Er ist damit Rechtsmaßstab für eine Regulierung des Gesamtbereichs der internationalen Gewinnabgrenzung. § 1 wurde in Anlehnung an das OECD-Musterabkommen eingeführt, sodass das deutsche Steuerrecht an die Konzeptionen anderer moderner Steuerrechtsordnungen sowie des internationalen Steuerrechts herangeführt wurde (BT-Drucksache VI/2883, S. 17). Selbiges gilt heute fort. § 1 kann damit auch und insbesondere als die Umsetzungsnorm für Artikel 9 Absatz 1 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen angesehen werden.

Der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes wird im internationalen Kontext vor allem durch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (OECD-Verrechnungspreisleitlinien) beschrieben und dient insbesondere der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten. Ein Ziel ist es, dass Unternehmensgewinne dort besteuert werden, wo sie wirtschaftlich entstehen. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist damit im internationalen Kontext Ausdruck des Territorialitätsprinzips und dient dem Veranlassungsgrundsatz. Er zielt auf eine zwischenstaatlich faire Verteilung von Besteuerungsrechten.

Zugleich ergibt sich aber aus den Zielen der fairen Aufteilung von Besteuerungsrechten und der damit verbundenen Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit, dass zumindest Steuerumgehung oder -missbrauch unerwünscht ist und erst recht nicht noch dadurch gefördert werden sollen. Mithin soll auch der Verlagerung von im Inland wirtschaftlich erzielten

Einkünften ins Ausland, unabhängig von dem dort geltenden Steuersatz bzw. Besteuerungsniveau, begegnet werden. Entsprechend ist auch zu berücksichtigen, dass Verrechnungspreissachverhalte zwar Möglichkeiten für Gewinnverlagerungsstrategien bieten, sie zugleich aber für die Steuerpflichtigen zu erhöhten Befolgungskosten führen. Verrechnungspreissachverhalte bergen auf Grund der möglichen Wertungsbandbreite und der inhärenten Internationalität für multinational tätige Unternehmensgruppen ein erhöhtes Doppelbesteuerungsrisiko.

Der Gedanke der Internationalität ist dem Fremdvergleichsgrundsatz inhärent, weswegen sich Deutschland in diesem Bereich auch weiterhin international ausrichtet. Unilaterale Alleingänge befördern lediglich Doppelbesteuerungsstreitigkeiten und können dazu beitragen, die Anzahl von Verständigungs- und Schiedsverfahren weiter zu erhöhen. Unilaterale Positionierungen sind jedoch dann erforderlich, wenn international kein Konsens vorhanden ist bzw. Leitlinien derart unbestimmt sind, dass das deutsche Steueraufkommen willkürlich und ungerechtfertigt vermindert werden kann.

Den Steuerpflichtigen und der Verwaltung werden durch die Gesetzesänderungen des § 1 und die Einfügung des § 1a klare Regelungen zur Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen gegeben. Dabei wird berücksichtigt, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vom Einzelfall abhängig ist und es unmöglich ist, jeden einzelnen theoretisch denkbaren Fall zu regeln. Entsprechend enthält der Fremdvergleichsgrundsatz auch genügend Flexibilität, um mitunter auf aktuelle Entwicklungen, wie die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft, reagieren und diese, ohne weitere gesetzliche Maßnahmen, berücksichtigen zu können. Mithin ist der Fremdvergleichsgrundsatz immer zeit- und kontextabhängig und darf nicht als starres Konzept verstanden werden.

Es erfolgt dabei eine internationale Ausrichtung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Nur auf diese Weise kann gewährleistet werden, dass eine international einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgen kann und hierdurch Doppelbesteuerungen sowie doppelte Nichtbesteuerungen vermieden werden. Dadurch wird auch ein erhöhtes Maß an Rechtssicherheit erreicht und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewährleistet. Wenn sich die Steuerpflichtigen an die gesetzlichen Vorgaben halten und ihre Einkünfte in den beteiligten Staaten in gleicher Weise erklären, werden die Ergebnisse international auf Akzeptanz stoßen, weil sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Da Verrechnungspreissachverhalte auf Grund der Möglichkeiten zur Verlagerung von Gewinnen Misstrauen hervorriefen und immer noch hervorrufen, sind Verrechnungspreisfragstellungen in verschiedene BEPS-Aktionspunkte der G20/OECD (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, G20/OECD-BEPS-Projekte) eingegangen, um dem entgegenzuwirken. Am 5. Oktober 2015 wurde daher im Rahmen des G20/OECD-BEPS-Projektes unter anderem auch der Abschlussbericht zu den BEPS-Maßnahmen 8, 9 und 10 „Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“ veröffentlicht (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Im Ergebnis soll gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreisbestimmung in Übereinstimmung mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen steht, die von den Mitgliedern einer multinational tätigen Unternehmensgruppe ausgeübt werden. Demzufolge tritt die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Vordergrund. Die Orientierung an schriftlich vereinbarten Verträgen ist nur Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung. Vielmehr ist es notwendig, die wirtschaftlichen Aktivitäten der Unternehmensgruppe zu analysieren, zu verstehen und die zu würdigenden Geschäftsvorfälle in diesem Kontext mit ökonomischem Sachverstand, insbesondere basierend auf ökonomisch anerkannten Methoden, zu beurteilen. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien geben hierfür zumindest eine auf internationaler Ebene vereinbarte Leitlinie. Diese komplexe Aufgabe erfordert umfassenden Sachverstand und das Bewusstsein, dass Verrechnungspreissachverhalte immer mindestens bilateral und vor diesem Hintergrund auch sorgfältig zu würdigen sind. Alleingänge im internationalen Kontext sind da-

her kaum zielführend, sodass die „andere“ Seite stets auch zu berücksichtigen ist. Die vorgesehenen Änderungen greifen diese Aspekte auf und betonen klarstellend die wirtschaftliche Betrachtungsweise und geben allgemeine Regelungen für die Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung, die sich an der internationalen Praxis orientieren.

Die Urteilsbildung im Rahmen des Fremdvergleichs erfordert das Hinwegdenken des Nahestehens und eine aus dem Nahestehen etwaig resultierende Beeinflussung auf den Geschäftsvorfall ist zu korrigieren. Mithin müssen die Einkünfte gemindert sein, weil andere Bedingungen zugrunde gelegt worden sind, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. Dies geht aber nicht so weit, dass sich die Beurteilung lediglich danach richtet, wie fiktiv unabhängige Unternehmen den maßgebenden Geschäftsvorfall getätigt haben. Wenn der Fremdvergleichsgrundsatz insbesondere gleiche Wettbewerbsbedingungen zwischen unabhängigen und verbundenen Unternehmen herzustellen und damit eine Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Aktivität sicherzustellen versucht, dann sollten mitunter auch spezifische Besonderheiten (Umstände, die nicht vereinbart werden können) einer Unternehmensgruppe in der Würdigung berücksichtigt werden, da ein reiner und unreflektierter Vergleich zu ökonomisch nicht sachgerechten Ergebnissen führt. Das bedeutet jedoch nicht, dass konzernübliche Verhaltensweisen fremdüblich sind; konzern- und fremdüblich sind voneinander zu unterscheiden. Wird bspw. für ein Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen ein Zinssatz angesetzt, der sich als niedriger als ein am Markt vorzufindender Zinssatz erweist, muss dies nicht zwangsläufig als fremdunüblich qualifiziert werden und zu einer Korrektur führen. Ein Grund dafür kann in niedrigeren Transaktionskosten zwischen den verbundenen Unternehmen liegen. Zudem können Rechtsfolgen aus bspw. nichtsteuerrechtlichen Vorschriften, die ihrerseits eine Nahestehensbeziehung oder Vergleichbares, z. B. eine Beherrschung, voraussetzen, nicht unbedingt ignoriert werden. Die aus solchen Vorschriften stammenden Folgen ergeben sich zwar aus dem Nahestehen, werden aber nicht zwischen den Nahestehenden beeinflusst bzw. vereinbart. Sie können sich den Folgen solcher Regelungen auch nicht entziehen, die wiederum den Preis eines Geschäftsvorfalles bzw. den Gewinn aus einer Geschäftsbeziehung beeinflussen können. Die Beeinflussung basiert dann nicht auf dem willentlichen Entschluss der Nahestehenden, um dadurch die Einkünfte zu mindern.

Daher ist in jedem Fall ein ökonomisches und rechtliches Nachdenken und, damit einhergehend, die Anwendung ökonomisch fundierter und in der Fachöffentlichkeit anerkannter Vorgehensweisen, wie insbesondere in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien festgelegt, unter Berücksichtigung rechtlicher Gegebenheiten erforderlich, um darzulegen, dass ein angesetzter Verrechnungspreis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt und damit dem Fremdvergleichspreis entspricht.

## **Zu Buchstabe a**

### § 1 Absatz 1

## **Zu Doppelbuchstabe aa**

### § 1 Absatz 1 Satz 1

Redaktionell wird „nahe stehenden“ durch „nahestehenden“ ersetzt.

## **Zu Doppelbuchstabe bb**

### § 1 Absatz 1 Satz 2

In Satz 2 wurde der Verweis auf § 1a ergänzt, um sicherzustellen, dass Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften ebenfalls im Rahmen dieses Paragraphen als Steuerpflichtiger erfasst werden.

**Zu Buchstabe b**§ 1 Absatz 3 sowie 3a bis 3c – neu –§ 1 Absatz 3

Absatz 3 konkretisiert den in Absatz 1 Satz 1 enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz. Hierdurch wird die international anerkannte Vorgehensweise zur Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen im AStG deklaratorisch, konkretisierend und nachvollziehbar aufgenommen. Ziel ist es, das internationale Verständnis über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes offenzulegen, um auf diese Weise auch zur Rechtssicherheit beizutragen, da eine einheitliche Anwendung sichergestellt werden kann.

**Satz 1**

Durch Satz 1 wird verdeutlicht, dass für die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen, also dem jeweiligen Fremdvergleichspreis, die tatsächlichen Verhältnisse, die dem jeweiligen zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrunde liegen und die preisrelevant sind, festzustellen sind. Diese gilt es, anhand rechtlicher und wirtschaftlicher Gegebenheiten sowie des tatsächlichen Verhaltens der einander nahestehenden, an dem Geschäftsvorfall Beteiligten festzustellen. Verhältnisse in diesem Sinne sind insbesondere

- die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese dem tatsächlichen Verhalten der an dem jeweiligen Geschäftsvorfall Beteiligten entsprechen,
- die ausgeübten Funktionen der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten unter Berücksichtigung der verwendeten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken, einschließlich der Zusammenhänge zwischen diesen Funktionen und der allgemeinen Wertschöpfung der multinationalen Unternehmensgruppe, der Begleitumstände des Geschäftsvorfalles und der branchenüblichen Gepflogenheiten,
- die Eigenschaften übertragener oder überlassener Vermögenswerte oder erbrachter Dienstleistungen,
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes, einschließlich Standortvorteilen sowie der rechtlichen Rahmenbedingungen und
- die von den an dem Geschäftsvorfall Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien (Tz. 1.36 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zugleich wird eine Legaldefinition des Fremdvergleichspreises vorgenommen, um deutlich zu machen, dass es sich bei § 1 um eine Korrektornorm handelt. Der Steuerpflichtige kann auf der ersten Stufe seiner Einkünfteermittlung Verrechnungspreise ansetzen, die in einem zweiten Schritt im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes zu überprüfen und bis zur fristgerechten Abgabe der Steuererklärung anzupassen sind. Hier ist ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis, der zur Verdeutlichung als Fremdvergleichspreis bezeichnet wird, zu ermitteln und der Besteuerung zugrunde zu legen.

**Satz 2**

Durch Satz 2 wird klargestellt, dass für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen insbesondere eine Funktions- und Risikoanalyse erforderlich ist (s. hierfür Abschnitt D.1.2 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Hierdurch wird zugleich ein zentrales Ergebnis des von den Vertretern der G20-Staaten initiierten und von der OECD durchgeführten BEPS-Projektes in nationales Recht hervorgehoben. So wird vor allem in Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien die Bedeutung von Funktions- und Risikoanalysen sowie die Tat-

sache hervorgehoben, dass die zwischen voneinander unabhängigen Dritten unter Marktbedingungen zustande kommenden Vergütungen regelmäßig die Funktionen und deren Umfang widerspiegeln, die von den unverbundenen Geschäftspartnern tatsächlich ausgeübt werden, wobei die Bewertung dieser funktionalen Beiträge auf deren wirtschaftlicher Bedeutung beruht (Tz. 1.51 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Zu den relevanten Faktoren gehören neben grundsätzlich substituierbaren Routinebeiträgen auch die Verwendung einzigartiger Vermögenswerte, insbesondere einzigartiger immaterieller Werte (Tz. 6.17 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), sowie Entscheidungsfindungstätigkeiten, die auf Basis entsprechender tatsächlicher (nicht nur formaler) Kompetenzen ausgeübt werden (Tz. 1.51 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

### Satz 3

Durch Satz 3 wird sichergestellt, dass die nach den vorhergehenden Sätzen festgestellten tatsächlichen Verhältnisse auf Seiten der einander nahestehenden Geschäftspartner zum Fremdvergleich heranzuziehen sind. Maßstab ist somit der am konkreten Geschäft zu vollziehende Fremdvergleich. Das heißt, dass Geschäftsvorfälle voneinander unabhängiger Dritter zum Zeitpunkt von deren Vereinbarung zu ermitteln sind und deren tatsächliche Verhältnisse ebenfalls festzustellen sind, die es dann mit den festgestellten Verhältnissen des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles zu vergleichen gilt; mithin ist eine Vergleichbarkeitsanalyse durchzuführen (Tz. 3.1 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Dabei können nur solche unter Marktbedingungen zustande gekommenen Geschäftsvorfälle zum Fremdvergleich herangezogen werden, die mit dem betreffenden Geschäftsvorfall vergleichbar sind. Allein die Feststellung, dass keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle festgestellt oder nachgewiesen werden können, führt für sich gesehen nicht dazu, dass ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz vorliegt. In solchen Fällen ist insbesondere ein „Nachdenken“ erforderlich, wie fremde Dritte den betreffenden Geschäftsvorfall behandelt hätten.

Zu den zu beachtenden rechtlichen Gesichtspunkten gehören unter anderem die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese mit dem tatsächlichen Verhalten einander nahestehender Vertragspartner übereinstimmen, sowie insbesondere nicht abdingbare, zivilrechtliche Gegebenheiten. Zu den in wirtschaftlicher Hinsicht relevanten Aspekten gehören neben den ausgeübten Funktionen, kontrollierten Risiken und eingesetzten Vermögenswerten insbesondere die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes, einschließlich Standortvorteilen sowie aller rechtlichen Rahmenbedingungen und Begleitumstände, die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien sowie die Eigenschaften übertragener oder überlassener Vermögenswerte oder erbrachter Dienstleistungen, denen je nach der zur Durchführung des Fremdvergleichs verwendeten Methode ein unterschiedliches Gewicht zukommen kann.

Diese rechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkte sind im Rahmen einer Gesamtbewertung unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalles zunächst daraufhin zu untersuchen, ob überhaupt eine Vergleichbarkeit eines auf den ersten Blick in Betracht kommenden zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfalles mit dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall vorliegt oder eine Vergleichbarkeit durch sachgerechte Anpassungen des zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfalles hergestellt werden kann; hierbei können je nach den Umständen des Einzelfalles insbesondere ökonomisch fundierte Aspekte heranzuziehen sein.

Im Rahmen dieser Untersuchung sind die vorgenannten rechtlichen und wirtschaftlichen Aspekte somit grundsätzlich sowohl auf den zu untersuchenden Geschäftsvorfall als auch auf die als vergleichbar in Betracht kommenden Geschäftsvorfälle zwischen fremden Drit-

ten anzuwenden. Für den Fall, dass hiernach überhaupt keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle und somit auch keine Vergleichswerte festgestellt oder nachgewiesen werden können, können die nämlichen Gesichtspunkte sowohl im Rahmen der Glaubhaftmachung desjenigen Preises im Einigungsbereich nach Absatz 3a von Bedeutung sein, der dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, als auch im Rahmen der Bestimmung dieses Einigungsbereichs selbst.

#### Satz 4

Satz 4 hat keine Entsprechung im bisherigen Absatz 3. Durch Satz 4 wird klarstellend hervorgehoben, dass nur die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles vorhandenen und vorhersehbaren Informationen zur Fremdvergleichspreisermittlung herangezogen werden. Informationen, die zu diesem Zeitpunkt objektiv nicht hätten berücksichtigt werden können, dürfen sich nicht auf den Fremdvergleichspreis auswirken. Maßgebender Zeitpunkt für den Fremdvergleich ist der Abschluss des Vertrages, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 3.69, 5.27 ff.).

Den zu untersuchenden Geschäftsvorfällen und den zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfällen sind daher diejenigen Verhältnisse einschließlich objektiv vorhersehbarer zukünftiger Entwicklungen zugrunde zu legen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung des jeweiligen Geschäftsvorfalles bestanden haben; die zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfälle dürfen jedoch nur insoweit berücksichtigt werden, als diese im Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalles bereits vereinbart worden waren.

#### Satz 5

Nach Satz 5 wird bestimmt, dass ein konkreter Fremdvergleich durchzuführen ist und für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises grundsätzlich im internationalen Kontext anerkannte Verrechnungspreismethoden zu verwenden sind, sofern dies möglich ist. Die OECD erläutert diesbezüglich insbesondere die „geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden“ und die „geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden“ (Tz. 2.1 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden handelt es sich um die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

Die Auswahl der Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden. Zu diesem Zweck sollte das Auswahlverfahren den jeweiligen Vor- und Nachteilen der von der OECD anerkannten Methoden, der Angemessenheit der herangezogenen Methode angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die im Einzelnen durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird, der Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen (insbesondere zu vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen), die zur Anwendung der ausgewählten Methode und/oder Methoden notwendig sind, sowie dem Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdgeschäftsvorfällen Rechnung tragen, einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen, die zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlich sein können, um eventuell zwischen den Geschäftsvorfällen bestehende erhebliche Unterschiede zu beseitigen (Tz. 2.2 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Allein die Feststellung, dass keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle festgestellt oder nachgewiesen werden können, führt für sich gesehen nicht dazu, dass ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz vorliegt. Eine Bindung an Verrechnungspreismethoden ist entsprechend auch nicht zwingend, um eine Geschäftsbeziehung als fremdüblich zu würdigen; siehe in diesem Zusammenhang insbesondere § 1 Absatz 3 Satz 7 zum hypothetischen Fremdvergleich.

Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden gelten als die Methoden, mit denen sich am unmittelbarsten feststellen lässt, ob die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen fremdvergleichskonform sind (Tz. 2.3 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). In Situationen, in denen die Preisvergleichsmethode und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können, ist die Preisvergleichsmethode vorzuziehen (Tz. 2.3 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Die angeführten Methoden stellen jedoch keine abschließende Aufzählung dar. Zwar führt auch die OECD in ihren Verrechnungspreisleitlinien nur diese fünf Methoden als Verrechnungspreismethoden an, jedoch kann bspw. auch eine Kombination der Methoden im Einzelfall angebracht sein.

#### Satz 6

Gemäß Satz 6 heißt vergleichbar sein, dass keiner der Unterschiede (sofern vorhanden) zwischen den im Rahmen der Methode verglichenen Gegebenheiten die untersuchten Bedingungen beeinflussen kann, oder dass hinreichend genaue Anpassungen erfolgen können, um die Auswirkung dieser Unterschiede auszuschließen (Tz. 3.47 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Vergleichbarkeitsanpassungen sollten nur dann in Betracht gezogen werden, wenn damit zu rechnen ist, dass sie die Verlässlichkeit der Ergebnisse erhöhen. Zu den diesbezüglich relevanten Erwägungen gehört die Wesentlichkeit des Unterschieds, für den eine Anpassung erwogen wird, die Qualität der anzupassenden Werte, der Zweck der Anpassung und die Verlässlichkeit des Ansatzes, der zur Anpassung verwendet wird (Tz. 3.47 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

#### Satz 7

Inhaltlich entspricht Satz 7 dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 5. Wenn keine Vergleichswerte – also insbesondere Preise und sonstige Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospalten, Nettospalten oder Gewinnaufteilungen – ermittelt werden können, ist durch ökonomisches Nachdenken und, damit einhergehend, die Anwendung ökonomisch fundierter und in der Fachöffentlichkeit anerkannter Vorgehensweisen darzulegen, dass ein angesetzter Verrechnungspreis mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmt und damit dem Fremdvergleichspreis entspricht. Dies äußert sich insbesondere im hypothetischen Fremdvergleich. Es wird mit dem hypothetischen Fremdvergleich keine Bewertungsmethode vorgeschrieben; vielmehr wird auf ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden abgestellt. Solche anerkannten Methoden sind vor allem Ertragswertmethoden oder Discounted-Cashflow-Methoden, die auf innerbetrieblichen Planrechnungen beruhen. Auch die OECD erkennt Bewertungsmethoden als nützliche Instrumente an (Tz. 6.145, 6.153 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Insbesondere wird die Anwendung von auf den Einkünften beruhenden Bewertungsmethoden, vor allem solchen, die auf der Berechnung des abgezinsten Werts prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows basieren, bei sachgerechter Anwendung als hilfreich erachtet und sind in den Wirtschaftswissenschaften anerkannt. Entsprechend sind alle bewertungsrelevanten Parameter zu erfassen und in der Bewertung zu berücksichtigen; dies gilt auch für Steuereffekte, da diese bewertungsrelevant sind und dies u. a. in der ökonomischen Literatur, der Rechtsprechung des BGH und in der Praxis (siehe IDW Standards S 1 und S 5) unbestritten ist. Um eine sachgerechte Bewertung vornehmen zu können, sind in jedem Fall das Funktions- und Risikoprofil und die Auswirkungen des zu würdigenden Geschäftsvorfalles auf dieses entsprechend Absatz 3 Satz 2 zu beachten und in der Bewertung zu berücksichtigen.

Dabei kann aus OECD-Sicht eine solche Bewertungsmethode im Rahmen einer Verrechnungspreismethode, insbesondere der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode, oder als eigenständige Bewertungstechnik angewendet werden.

Es erfolgte schließlich eine redaktionelle Anpassung auf Grund der vorhergehenden Änderungen. Neu aufgenommen wird das Wort „jeweiligen“ vor dem Wort „Leistungsempfänger“, um klarzustellen, dass es mehr als einen Leistungsempfänger geben kann.

#### § 1 Absatz 3a – neu –

##### **Satz 1**

Satz 1 regelt, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes grundsätzlich nicht dazu führt, dass ein einziger Wert ermittelt wird. Da die Verrechnungspreisbestimmung nicht exakt und eindeutig sein kann (Tz. 1.13 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), wird es auch viele Situationen geben, bei denen die Anwendung der am besten geeigneten Methode bzw. Methoden eine Bandbreite von Werten ergibt, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind (Tz. 3.55 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). § 1 Absatz 3 Satz 1 in der bisherigen Fassung enthält bereits diesen Gedanken.

##### **Satz 2**

Sind mehrere Werte vorhanden und bestehen Unterschiede in der Vergleichbarkeit, so ist nach Satz 2 die sich ergebende Bandbreite einzuengen (Tz. 3.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Sofern feststellbar ist, dass manche Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere, sollten diese ausgeschlossen werden. Hierdurch soll erreicht werden, dass nur Werte in der Bandbreite verbleiben, die für einen Vergleich am geeignetsten sind. Siehe auch Begründung zu Satz 3.

##### **Satz 3**

Satz 3 bestimmt, wie die Einengung zu erfolgen hat. In einem ersten Schritt sind die Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle auszuschließen, die einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen als andere (Tz. 3.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Geben die danach verbleibenden Werte selbst keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung und verbleibt eine Anzahl von Werten, die es zulassen, statistische Methoden zur Einengung von Bandbreiten sinnvoll anzuwenden, ist gemäß Satz 5 als Methode zur Einengung der Bandbreite die Interquartilmethode zu verwenden. Der hierfür maßgebliche (Inter-)Quartilsabstand bezeichnet die Differenz zwischen dem oberen und dem unteren Quartil, also  $Q_{0,75} - Q_{0,25}$  und umfasst daher 50 Prozent der Verteilung. Dementsprechend sind die Beobachtungen der Größe nach anzuordnen und lediglich die mittleren 50 Prozent der Beobachtungen zu verwenden. Hierdurch soll die Verlässlichkeit der Analyse verbessert werden (Tz. 3.57 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

##### **Satz 4**

Satz 4 entspricht inhaltlich weitgehend dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 4. Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung und dem Steuerpflichtigen wird eine Nachweismöglichkeit eingeräumt darzulegen, weshalb ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Eine inhaltliche Änderung geht damit nicht einher. Mit der Regelung soll weiterhin dazu beigetragen werden, sicherzustellen, dass das deutsche Besteuerungsrecht nicht ohne sachliche Begründung ungerechtfertigt zu Gunsten der ausländischen Besteuerung geschmälert wird. Demzufolge ist in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige einen Verrechnungspreis außerhalb der Bandbreite angesetzt hat, eine Einkommenskorrektur vorzunehmen, die dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Median und dem vom Steuerpflichtigen verwendeten Wert entspricht. Schließlich wird dem Steuerpflichtigen aber die Möglichkeit eingeräumt, Argumente dafür vorzubringen, dass seine konzerninternen Geschäftsbedingungen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und dass das Ergebnis in der Bandbreite der fremdüblichen Werte liegt (Tz. 3.61 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

##### **Satz 5**

Inhaltlich greift Satz 5 Absatz 3 Satz 7 auf. Hiernach ist ein hypothetischer Fremdvergleich aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen. Entsprechend resultieren hieraus Grenzpreise des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers. Diese bilden regelmäßig einen Einigungsbereich aus Mindestpreis und Maximalpreis. Bei einem unterstellten rationalen Verhalten unabhängiger Entscheidungsträger kann es nur dann zu einer Einigung kommen, wenn die Preisobergrenze des Nachfragers über der Preisuntergrenze des Anbieters liegt. Bei einem negativen Einigungsbereich, also wenn die Preisuntergrenze oberhalb der Preisobergrenze liegt, ist zu prüfen, ob die Ursachen hierfür in einem weiteren Geschäftsvorfall oder weiteren Geschäftsvorfällen begründet liegen und dementsprechend insbesondere der Höchstpreis des Leistungsempfängers falsch ermittelt wurde.

#### **Satz 6**

Der Satz 6 entspricht inhaltlich dem bisher geltenden § 1 Absatz 3 Satz 7.

#### **§ 1 Absatz 3b – neu –**

##### **Satz 1**

Absatz 3b hat keine Entsprechung im bisherigen § 1 und ist Resultat der Neugliederung des Absatzes 3 in verschiedene, thematisch getrennte Absätze. In Absatz 3b wurde der Inhalt aus § 1 Absatz 3 Satz 9 aufgenommen. Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung auf Grund der vorhergehenden Änderungen. Zudem wird das Transferpaket nunmehr legal definiert, ohne dass damit eine Änderung des bisherigen Verständnisses verbunden wäre. Es besteht weiterhin aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen (s. auch § 1 Absatz 3 FVerIV). Eine Vergütung auf der Grundlage des Transferpakets richtet sich auch nach dem Übernehmer und damit danach, ob ein fremder Dritter bereit wäre, für das Transferpaket ein Entgelt zu entrichten (s. auch § 1 Absatz 3 Satz 7).

##### **Satz 2**

Der Satz 2 übernimmt die Ausnahmeregelung des derzeit geltenden § 1 Absatz 3 Satz 10 erster Halbsatz erste Alternative.

##### **Satz 3**

Satz 3 übernimmt den Inhalt aus § 2 Absatz 2 der derzeitigen Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Absatz 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung).

#### **§ 1 Absatz 3c – neu –**

Absatz 3c hat keine Entsprechung im bisher geltenden § 1. Mit diesem Absatz wird ein zentrales Ergebnis des BEPS-Projekts aufgenommen und verdeutlicht, dass sich Deutschland an dem auf OECD-Ebene vereinbarten Konsens orientiert. Das maßgebende Kapitel ist Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, welches spezielle Ausführungen zu immateriellen Werten enthält.

Aus deutscher Sicht ist damit jedoch keine Neuerung bzw. keine neue Behandlung von immateriellen Werten verbunden. Die von der OECD nunmehr etablierte wirtschaftliche Betrachtungsweise war und ist der Verrechnungspreisprüfung aus deutscher steuerrechtlicher Sicht seit jeher zugrunde zu legen.

**Satz 1**

Satz 1 führt an, dass sowohl die Übertragung als auch die Überlassung eines immateriellen Werts zu vergüten sind. Voraussetzung hierfür ist, dass zum einen die Übertragung oder die Überlassung auf Basis einer Geschäftsbeziehung des Absatzes 4 vorgenommen wird, zum anderen damit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist; Mithin nur dann, wenn bspw. der Übertragende nicht auf ein Entgelt verzichten würde, weil der immaterielle Wert zum Beispiel zur Generierung von Cashflows beigetragen hat und auch in Zukunft beitragen würde. Zugleich müsste auch der Übernehmende bereit sein, ein Entgelt zu entrichten. Würde er den immateriellen Wert, bspw. Know-how, kostenlos nutzen können, weil bspw. das Know-how bekannt ist, oder würde sich dieser nicht beim Übernehmenden wirtschaftlich auswirken, so wäre die Entrichtung eines Entgelts irrational. Eine finanzielle Auswirkung auf Grund eines solchen immateriellen Werts würde sich nicht einstellen. Es ist daher in jedem Einzelfall genau zu würdigen, ob mit einem immateriellen Wert eine finanzielle Auswirkung verbunden ist und die Übertragung bzw. Überlassung zwischen fremden Dritten vergütet würde (Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

**Satz 2**

Der Satz 2 definiert einen immateriellen Wert in Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Ein immaterieller Wert ist nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien etwas, das weder ein materieller Vermögenswert noch eine Finanzanlage ist, das Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein kann und an dem eine Inhaberschaft oder Eigentum bestehen kann (Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Konkret werden Patente (Tz. 6.19 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), Know-how und Handelsgeheimnisse (Tz. 6.20 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), Warenzeichen, Handelsnamen und Marken (Tz. 6.20 bis 6.23 OECD-Verrechnungspreisleitlinien), vertragliche Rechte und staatliche Lizenzen (Tz. 6.24 bis 6.25 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) sowie Lizenzen und vergleichbare Rechte an immateriellen Werten (Tz. 6.26 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) als immaterielle Werte bezeichnet, wenn sie unter die Definition zu subsumieren sind. Dagegen sind Konzernsynergien (Tz. 6.30 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) sowie Marktbedingungen (Tz. 6.31 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) ausdrücklich keine immateriellen Werte. Diese Standort- oder Synergievorteile sind nicht selbständig bewertungsfähig oder kontrollierbar; sie sind daher „lediglich“ in Form von Vergleichbarkeitsfaktoren und damit bei der Bewertung der zugrunde liegenden Transaktion zu berücksichtigen.

Das Erfordernis eines Wirtschaftsguts ist nicht erforderlich, weshalb im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes und damit auch des § 1 auf „Werte“ abgestellt wird.

**Satz 3**

Der Satz 3 regelt, dass nach der Feststellung, ob ein immaterieller Wert vorliegt, dessen Übertragung oder Überlassung zwischen fremden Dritten auch vergütet würde, ein weiterer Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung im Zusammenhang mit immateriellen Werten die Feststellung des Eigentums oder der Inhaberschaft an einem immateriellen Wert, einschließlich aus einem solchen abgeleiteter Rechte ist. Der Inhaber oder Eigentümer gilt auch für Verrechnungspreiszwecke als Inhaber oder Eigentümer des immateriellen Werts (Tz. 6.40 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Diesem fließen möglicherweise auch die Erlöse aus der Verwertung des immateriellen Werts zu (Tz. 6.32 OECD-Verrechnungspreisleitlinien); erfasst wird auch der Erlös aus der Veräußerung des immateriellen Werts (inkl. stiller Reserven).

**Satz 4**

In Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien und konkretisierend an das bisherige deutsche Steuerrecht enthält Satz 4 die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Der nach Satz 3 festgestellte Inhaber oder Eigentümer hat die nahestehenden Personen zu vergüten,

wenn und soweit sie in Bezug auf den immateriellen Wert Leistungen erbringen bzw. Funktionen ausüben. Für Verrechnungspreiszwecke verleiht weder das Eigentum noch die Inhaberschaft an immateriellen Werten allein einen Anspruch auf die Erträge, die der multinationalen Unternehmensgruppe durch die Verwertung des betreffenden immateriellen Werts erzielt, auch wenn diese Erträge auf Grund von dessen gesetzlichem oder vertraglichem Recht zur Verwertung des immateriellen Werts möglicherweise zunächst an den Eigentümer oder den Inhaber gehen (Tz. 6.42 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Dementsprechend erfolgt die Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Werten nach den übernommenen Funktionen und Risiken und deren Kontrolle. Demzufolge bestimmt sich auch die Höhe der dem Eigentümer oder Inhaber zugerechneten Erträge nach dem von ihm ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken.

Es ist daher auf die Ausübung und Kontrolle von sog. DEMPE-Funktionen abzustellen (Tz. 6.48 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). DEMPE steht für Development (Entwicklung/Erschaffung), Enhancement (Verbesserung), Maintenance (Erhalt/Wartung), Protection (Schutz) und Exploitation (Verwertung). Für diese Analyse im Rahmen dieses DEMPE-Konzepts ist eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Hierfür ist festzustellen, welche Gesellschaften in Bezug auf die Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, den Schutz und die Verwertung immaterieller Werte die maßgeblichen (Personal-) Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben und wertvolle immaterielle Werte einsetzen (Tz. 6.32, 6.48 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Dies führt dazu, dass der Inhaber oder der Eigentümer eines immateriellen Werts nicht zwingend berechtigt ist, die Erträge aus einem immateriellen Wert für sich zu „behalten“. Im Extremfall könnte gar kein Ertrag mehr bei diesem verbleiben.

Die DEMPE-Funktionen sind lediglich ein objektivierter Ausdruck dafür, festzustellen, von welchem Unternehmen, welche Funktionen in Bezug auf immaterielle Werte ausgeübt werden, die es zu vergüten gilt. Mithin stellen sie ein Mittel dafür dar, die wirtschaftliche Betrachtungsweise international konsistent umzusetzen, um auf diese Weise Doppelbesteuerung zu vermeiden, eine sachgerechte Zuordnung von Besteuerungsrechten zu gewährleisten und gewisse Staaten anzuhalten, sich von der rein rechtlichen Betrachtungsweise im Hinblick auf die Inhaberschaft oder das Eigentum zu lösen. Sie führen damit auch nicht zur Anwendung einer bestimmten Verrechnungspreismethode.

#### Satz 5

Satz 5 enthält die zu Satz 4 klarstellende Aussage, dass die bloße Finanzierung der im Hinblick auf den immateriellen Wert auszuübenden Funktionen nicht dazu berechtigt, den Ertrag aus dem immateriellen Wert zu vereinnahmen (s. auch Tz. 6.59 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Stattdessen ist die Ausübung der Finanzierungsfunktion angemessen zu vergüten. Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Finanzierungsbeziehungen orientiert sich Deutschland an Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Entsprechend gilt im Einklang mit Kapitel X der aus Kapitel I der OECD-Verrechnungspreisleitlinien bekannte Funktions- und Risikoansatz. Wenn ein Unternehmen weder die maßgeblichen Funktionen in Bezug auf den Geschäftsvorfall ausübt noch die Risiken aus dem Geschäftsvorfall trägt, kann dieses Unternehmen nicht dergestalt vergütet werden, als ob es diese Funktionen ausgeübt oder die Risiken getragen hätte.

Ein Grund die Finanzierungsfunktion besonders hervorzuheben ist, dass Finanzierungsgesellschaften mit relativ einfachen Strukturen in steuerlich günstigen Umgebungen angesiedelt und diese dann mit ausreichend Kapital ausgestattet werden können. Anschließend übernehmen sie die Finanzierung der vorgenannten Funktionen in Bezug auf immaterielle Werte, haben aber weder weitere Funktionen diesbezüglich ausgeübt noch Risiken kontrolliert; also keine wirtschaftliche Tätigkeit mit direktem Bezug zum immateriellen Wert vorgenommen. Dennoch vereinnahmen solche Gesellschaften dann unter Umständen die Erträge aus der Verwertung des immateriellen Werts. Auch wenn schon Satz 4 anführt, dass

dies nicht dem Fremdvergleich entspricht, so verdeutlicht Satz 5 noch einmal, dass lediglich eine Vergütung für die Übernahme der Finanzierung bei einer solchen Unternehmenseinheit aus Sicht des Fremdvergleichsgrundsatzes zu verbleiben hat. Die Erträge aus einem immateriellen Wert stehen daher einem Unternehmen nur dann in voller Höhe zu, wenn es alle betreffenden Funktionen im Hinblick auf die immateriellen Werte ausübt bzw. ausgeübt hat und die entsprechenden Risiken übernimmt bzw. übernommen hat.

### **Zu Buchstabe c**

#### § 1 Absatz 6

Absatz 6 entspricht im Wesentlichen dem derzeit geltenden Absatz 6. Auf Grund der Neugliederung des § 1 Absatz 3 wird die Verordnungsermächtigung um die neuen Absätze, die den Fremdvergleichsgrundsatz betreffen, erweitert.

### **Zu Nummer 3**

#### § 1a – neu –

Inhaltlich entsprechen die Sätze 1 und 2 dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12. Die Sätze 3 bis 6 haben keine Entsprechung im bisherigen § 1 Absatz 3.

#### **Satz 1**

Es erfolgte eine redaktionelle Änderung dahingehend, dass in Satz 1 Gewinnentwicklung durch Gewinnerwartung ersetzt wurde.

Immaterielle Werte sind im Rahmen einer Funktionsverlagerung wesentlich, wenn sie insbesondere für die verlagerte Funktion erforderlich sind und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als ein Viertel der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets beträgt (§ 1 Absatz 5 FVerIV). Ansonsten sind immaterielle Werte insbesondere dann wesentlich, wenn sie für das betreffende Geschäftsmodell bzw. im Rahmen des Wertschöpfungsprozesses einen maßgebenden Werttreiber darstellen.

#### **Satz 2**

Der Zeitraum für etwaige Preisanpassungen wird durch Satz 2 von zehn auf sieben Jahre nach Geschäftsabschluss gesenkt. Hierin unterscheidet sich die Regelung von den Empfehlungen der OECD. Diese stellt auf den Zeitpunkt, in dem zum ersten Mal der immaterielle Wert Einkünfte von unabhängigen Dritten für das übernehmende Unternehmen generiert, und eine Vermarktungsperiode von fünf Jahren ab (Tz. 6.193 OECD Verrechnungspreisleitlinien), wodurch der Betrachtungszeitraum sehr lang werden kann, bspw. auch 15 oder 20 Jahre. Für Zwecke der Rechtssicherheit, des Rechtsfriedens und der Praxistauglichkeit wird in § 1a auf einen Zeitraum von sieben Jahren ab Geschäftsabschluss abgestellt. Damit wird eine sachgerechte Regelung eingeführt, die einen zeitlich überschaubaren und administrierbaren Zeitraum enthält.

#### **Satz 3**

Satz 3 definiert eine erhebliche Abweichung nunmehr in Übereinstimmung mit den Empfehlungen der OECD (Tz. 6.193 OECD Verrechnungspreisleitlinien).

#### **Satz 4**

Der Satz 4 zeigt auf, dass für die Ermittlung des Fremdvergleichspreises und für die Beurteilung, ob eine erhebliche Abweichung vorliegt, dieselben Grundsätze und Methoden zu verwenden sind. Lediglich eine etwaig abweichende tatsächlich eingetretene Gewinnentwicklung darf einen Einfluss auf die Beurteilung haben, ob eine solche Abweichung vorliegt.

Unbeachtlich ist daher insbesondere, ob die Anwendung einer anderen Methode oder Verwendung anderer Annahmen, die erst auf Grund der neuen Kenntnis über den tatsächlichen zeitlichen Verlauf gewonnen werden konnten, zu einem abweichenden Ergebnis führt.

#### **Satz 5**

Sofern die erhebliche Abweichung mehr als 20 Prozent des ursprünglichen Verrechnungspreises beträgt, regelt Satz 5, dass eine Anpassung dieses Verrechnungspreises in dem Umfang zu erfolgen hat, in dem der aus nachträglicher Sicht zutreffende Fremdvergleichspreis von dem ursprünglich vereinbarten Verrechnungspreis abweicht.

#### **Satz 6**

Eine Preisanpassung ist hingegen nach Satz 6 nicht vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Abweichung der Gewinnentwicklung von seiner Gewinnerwartung auf Umständen beruht, die er zum Zeitpunkt seiner Verrechnungspreisbestimmung nicht vorhersehen bzw. einkalkulieren konnte. Selbiges gilt, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass er etwaige mit der Zukunftsbetrachtung inhärente Unsicherheiten ökonomisch plausibel im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung berücksichtigt hat. Dies kann insbesondere durch extern veröffentlichte Informationen seitens des Unternehmens und auf der Grundlage von ökonomisch anerkannten Prinzipien und Methoden erfolgen, bspw. durch fremdübliche Risikozuschläge oder Risikoabschläge. Die Ausnahme zu Nummer 3 übernimmt den § 9 FVerlV.

### **Zu Artikel 5 (Änderung der Abgabenordnung)**

#### **Zu Nummer 1**

##### Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird an die Einfügung der neuen §§ 88c und 89a sowie die Aufhebung des § 178a angepasst

#### **Zu Nummer 2**

#### **Zu Buchstabe a**

##### § 3 Absatz 4

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

##### § 3 Absatz 4 Nummer 4

Die Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verpflichtet, unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhobene Steuerbeträge zuzüglich Zinsen (nach Maßgabe der Grundsätze der Äquivalenz und Effektivität) zu erstatten. Der BFH hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen.

Mit der Ergänzung der § 3 Absatz 4 Nummer 4 wird klargestellt, dass es sich bei solchen aus dem Unionsrecht abgeleiteten Zinsen um steuerliche Nebenleistungen handelt. Damit gilt die Aufkommensregelung des § 3 Absatz 5 Satz 2. Die entsprechende Zinslast wird somit entsprechend der Ertragshoheit für die betroffenen Steuern auf den Bund und die Länder aufgeteilt. Hiermit wird auch einem Anliegen des Bundesrechnungshofs entsprochen.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb**

##### § 3 Absatz 4 Nummer 7

Auf Grund der Einfügung von § 89a AO und der Aufhebung von § 178a AO ist die Regelung entsprechend anzupassen.

### **Zu Buchstabe b**

#### § 3 Absatz 5 Satz 4

Auf Grund der Einfügung von § 89a AO und der Aufhebung von § 178a AO ist die Regelung entsprechend anzupassen.

### **Zu Nummer 3**

#### § 88c – neu –

Die Vorschrift dient der zielgerichteten Aufdeckung von missbräuchlichen Gestaltungen bei Aktiengeschäften um den Dividendenstichtag. Ebenso sollen andere Steuergestaltungen erkannt werden, die auf die Erlangung unrechtmäßiger Steuervorteile abzielen, die sich aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuern ergeben. Durch eine Analyse der von den örtlichen Finanzbehörden mitgeteilten Steuergestaltungen sollen frühzeitig Sachverhaltserkenntnisse gewonnen und diese in Form einer Rückmeldung an die Finanzbehörden auch veranlagungsunterstützend eingesetzt werden. Das Bundeszentralamt für Steuern unterstützt die örtlich zuständigen Finanzbehörden hierdurch bei der Aufklärung des dem Einzelfall zugrundeliegenden Sachverhalts.

#### § 88c Absatz 1

Eine wichtige Informationsquelle für kapitalmarktbezogene Gestaltungen sind Erkenntnisse örtlicher Finanzbehörden, die insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen oder im Veranlagungsverfahren gewonnen werden. Diese im Rahmen von Verwaltungsverfahren im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 der Abgabenordnung erlangten personenbezogenen Daten, insbesondere der Name und die Steuer-Identifikationsnummer des Schuldners der Kapitalertragsteuer, können Gegenstand des Austausches zwischen den Finanzbehörden sein, sofern dies erforderlich ist, um eine Personenzuordnung vorzunehmen, mittels derer ein Erkenntnisgewinn zur Art des eingesetzten Modells erreicht werden kann.

Ob eine steuerliche Gestaltung modellhaften Charakter hat, zeigt sich bei komplexen Sachverhalten erst durch die Zusammenführung verschiedener Informationen aus unterschiedlichen Quellen. Alleine aufgrund der begrenzten Anzahl an Sachverhalten im jeweiligen Zuständigkeitsbereich eines einzelnen Finanzamtes kann es sein, dass ein entsprechender Überblick auf Ebene der örtlichen Finanzbehörden nicht immer vorliegt. Absatz 1 regelt daher, dass die Finanzbehörden Tatsachen, die auf bestimmte kapitalmarktbezogene Steuergestaltungen hinweisen - im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Finanzbehörde - dem Bundeszentralamt für Steuern mitteilen. Erst diese Zusammenführung von Informationen einzelner Finanzbehörden gewährleistet eine umfassende Analyse der Steuergestaltungen.

#### § 88c Absatz 2

Satz 1 sieht vor, dass die von den Finanzbehörden nach Absatz 1 an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Daten zentral beim Bundeszentralamt für Steuern gespeichert und ausgewertet werden. Durch die Bündelung der Sachverhaltsinformationen zu möglichen Gestaltungen bei einer zentralen Stelle sollen die komplexen und nur mit Spezialwissen zu Finanztransaktionen bewertbaren Sachverhalte schneller erfasst und analysiert werden. Hierdurch wird auch eine Gesamtschau ermöglicht, die den Charakter der Steuergestaltung offenlegt. Dies gewährleistet, dass das im Einzelfall zuständige Finanzamt seine rechtliche Bewertung auf Basis eines zutreffenden Sachverhalts vornimmt. Die Bündelung der Informationen ermöglicht auch, dass „modellhafte“ Steuergestaltungen leichter erkannt werden können.

Gemäß Satz 2 kann das Bundeszentralamt für Steuern bei Sachverhaltsfragen von der mitteilenden Finanzbehörde weitere Informationen anfordern.

#### § 88c Absatz 3

Hat das Bundeszentralamt für Steuern Erkenntnisse zu den von den Finanzbehörden mitgeteilten Tatsachen gewonnen, kann es die für die Verwaltung der Kapitalertragsteuer zuständigen Finanzbehörden über seine Sachverhaltserkenntnisse informieren. Hierdurch wird sichergestellt, dass die gewonnenen Erkenntnisse veranlagungsunterstützend eingesetzt werden können. Den Finanzbehörden ist es im Übrigen stets möglich, beim Bundeszentralamt für Steuern neue Erkenntnisse zu den von ihnen gemeldeten Tatsachen und Sachverhalten zu erfragen.

#### § 88c Absatz 4

In Absatz 4 wird bestimmt, dass die Verarbeitung personenbezogener Daten durch das Bundeszentralamt für Steuern und andere Finanzbehörden nach Maßgabe der Absätze 1 bis 3 ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen im Sinne der AO ist, also insbesondere im Sinne des § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und des § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a. Damit besteht zugleich Rechtsklarheit hinsichtlich des Inhalts und der Befugnis zur Offenbarung oder Verwertung entsprechender Daten (§ 30 Absatz 4).

#### **Zu Nummer 4**

#### § 89a – neu –

Bisher hat die Steuerverwaltung auf Basis eines Merkblattes (5. Oktober 2006 – IV B 4 – S 1341 - 38/06 -, BStBl. I S. 594) unter Berufung auf Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Vorabverständigungsverfahren mit anderen Staaten geführt, um Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerverwaltungen verschiedener Staaten und den Unternehmen insbesondere über Verrechnungspreismethoden und eine dadurch drohende wirtschaftliche Doppelbelastung bzw. Doppelbesteuerung soweit möglich im Voraus einvernehmlich zu vermeiden. Hierdurch sollte mehr Rechtssicherheit sowohl für die Unternehmen als auch die Staaten sowie mehr Effizienz bei der Prüfung von Verrechnungspreisen erreicht werden. Die deutschen Steuerbehörden folgten damit der von der Mehrzahl der Industriestaaten geübten und von Seiten der OECD empfohlenen Praxis. Von dieser Verwaltungspraxis waren auch die fremdvergleichskonforme Gewinnaufteilung zwischen einem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte und die Gewinnermittlung inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen umfasst.

Deutschland schafft nunmehr eine eigenständige nationale Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren, um zu verdeutlichen, dass der Wille besteht, Vorabverständigungsverfahren einzuleiten und dass der Rechtssicherheit ein sehr hoher Stellenwert beigemessen wird. Damit wird für die bisherige Steuerverwaltungspraxis eine eindeutige Regelung geschaffen, ein unkompliziertes Antragsverfahren gewährleistet und dem Ausland signalisiert, dass der Streitvermeidung im grenzüberschreitenden Kontext ein sehr hoher Stellenwert beigemessen wird. Die Regelung ist damit für Vorabverständigungsverfahren die alleinige Rechtsgrundlage und übernimmt die bisherige Verwaltungspraxis, auf Basis von Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikeln im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen Vorabverständigungsverfahren zu führen.

Die Möglichkeit zur Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens soll sich darüber hinaus nicht mehr nur auf die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen nahestehenden Personen und Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten beschränken. Vielmehr werden sämtliche grenzüberschreitende Sachverhalte umfasst, sofern zwischen den Staaten ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde, das einen Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikel enthält. Hierdurch wird zu einem frühen Zeitpunkt

Rechts- und Planungssicherheit geschaffen, sowohl für die Verwaltung als auch für den Antragsteller. Darüber hinaus steht ein solches Vorgehen im Einklang mit der verbindlichen Auskunft (§ 89 Absatz 2 AO) und der verbindlichen Zusage (§ 204 AO), die ebenfalls keine ausschließliche Beschränkung auf bestimmte Sachverhalte vorsehen. Vielmehr wird nun die zusätzliche Möglichkeit eröffnet, bi- und multilateral grenzüberschreitende Sachverhalte zu würdigen und damit auch eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden.

Dessen ungeachtet sind die Einleitung und das Ergebnis eines Vorabverständigungsverfahrens als zwischenstaatliches Verfahren immer auch abhängig von dem anderen beteiligten Staat und liegen damit nicht alleine im Einflussbereich der deutschen Steuerverwaltung. Selbst wenn Deutschland gewillt ist, entsprechende Verfahren zu führen, so ist immer auch das ausländische Recht mitentscheidend, da dieses eine Möglichkeit vorsehen muss, um mit der zuständigen Behörde in Deutschland in Verhandlungen zu treten. Der andere Staat muss rechtlich in der Lage und auch dazu bereit sein, ein Vorabverständigungsverfahren zu führen und das Ergebnis tatsächlich umzusetzen. Insbesondere auf Grund dieser Abhängigkeit von der Zusammenarbeit mit dem anderen Staat, besteht kein Rechtsanspruch des Antragstellers auf Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens.

Aus Sicht anderer Staaten vermag ein solches Vorabverständigungsverfahren entweder auf Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens geführt werden, wenn ein dem Artikel 25 OECD-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im betreffenden Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist, oder auf Basis einer eigenständigen nationalen Rechtsgrundlage. Dem steht § 89a AO nicht entgegen. Das Verfahrensrecht im Ausland hat keine Auswirkung auf das nationale Verfahrensrecht. Sobald der andere Staat rechtlich in der Lage und bereit ist, ein Vorabverständigungsverfahren zu führen, bietet § 89a AO nunmehr diese Möglichkeit. Die Stellung eines Antrages im Ausland entbindet jedoch nicht von dem Erfordernis, im Inland einen entsprechenden Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens zu stellen.

#### § 89a Absatz 1

##### **Satz 1**

In Satz 1 wird bestimmt, dass ein Vorabverständigungsverfahren nur eingeleitet werden kann, wenn dem zu würdigenden Sachverhalt ein Abkommen der Bundesrepublik Deutschland mit einem anderen Staat auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, das die Beseitigung von Doppelbesteuerung vorsieht (Doppelbesteuerungsabkommen), zugrunde liegt und anwendbar ist. Nur dann kann grundsätzlich gewährleistet sein, dass eine übereinstimmende steuerliche Auslegung mit dem anderen Staat erzielt werden kann. Das Vorabverständigungsverfahren bezieht sich daher auf die steuerliche Beurteilung eines Sachverhalts auf Grundlage bereits anwendbarer oder nach Inkrafttreten dieser Rechtsgrundlage geschlossener Doppelbesteuerungsabkommen. Dementsprechend können auch nur nach diesem Abkommen Berechtigte (Abkommensberechtigte) einen Antrag stellen. Zuständig für die Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens ist das Bundeszentralamt für Steuern.

Das Vorabverständigungsverfahren setzt nach Satz 1 einen Antrag in Deutschland voraus. Dies entspricht den international üblichen Verfahrensvorschriften. Zugleich regelt Satz 1, dass der Antrag auf ein Vorabverständigungsverfahren nur nach den Bestimmungen dieser Vorschrift möglich ist. Damit ist in der Praxis ein Antrag auf Vorabverständigungsverfahren regelmäßig in Deutschland und dem anderen Staat zu stellen (bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen ein Antrag des deutschen Steuerpflichtigen in Deutschland und ein Antrag des ausländischen Steuerpflichtigen im Ausland). Durch die gleichzeitige Einreichung des Antrags in beiden Staaten kann ein gleicher Informationsstand in beiden Staaten und die zügige Bearbeitung des Antrags sichergestellt werden.

Ein Vorabverständigungsverfahren kann auf Antrag eingeleitet werden, sofern es der steuerlichen Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten für einen bestimmten Geltungszeitraum, der auf Grund der der Zukunft inhärenten Unsicherheit in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten soll, dient, die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht und diese durch das Vorabverständigungsverfahren vermieden werden kann.

Vorabverständigungsverfahren dienen der Vermeidung der Doppelbesteuerung und der übereinstimmenden Abkommensauslegung zur Erlangung von Rechtssicherheit. Die Erzielung einer doppelten Nichtbesteuerung entspricht jedoch nicht diesem Zweck. Dementsprechend wird eine Einleitung nicht erfolgen, wenn Steuervermeidung als erkennbares Motiv zutage tritt.

#### **Satz 2**

Ein Anspruch des Antragstellers auf Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens sowie auf einen Abschluss des Vorabverständigungsverfahrens besteht nicht. Die Ablehnung des Antrags kommt insbesondere dann in Betracht, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 nicht vorliegen; beispielsweise, wenn nicht dargelegt wird, dass die Gefahr einer Doppelbesteuerung bezüglich des bestimmten Sachverhalts besteht und dass eine Wahrscheinlichkeit besteht, die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren zu vermeiden. Ist beispielsweise für die deutsche Behörde erkennbar, dass mit der zuständigen Behörde eines anderen Staates keine übereinstimmende Abkommensauslegung erzielt werden kann, wird eine Einleitung kaum zweckmäßig sein. Sollte für den betreffenden Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO oder in dem anderen betroffenen Vertragsstaat eine vergleichbare Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt worden sein, ist abzuwägen, ob im Einzelfall ein berechtigtes Interesse seitens des Antragstellers, aber auch der deutschen Steuerverwaltung an einer mehrseitigen Vorabverständigungsvereinbarung besteht.

#### **Satz 3**

Satz 3 entspricht inhaltlich der Regelung des bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 4 AO.

#### **Satz 4**

Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung. So sind beispielsweise Mitunternehmer einer Personengesellschaft aus deutscher steuerrechtlicher Sicht die jeweils Abkommensberechtigten und nicht die Personengesellschaft als solche. Handelt es sich in diesen Fällen um einen Sachverhalt, der einheitlich zu beurteilen ist, beispielsweise die Beurteilung einer Geschäftsbeziehung einer Personengesellschaft zu einer ausländischen Gesellschaft, so kann das Vorabverständigungsverfahren nur gemeinsam und nicht von jedem Mitunternehmer/Abkommensberechtigten der Personengesellschaft beantragt werden. Ein Vorabverständigungsverfahren kann auch in Bezug auf die Geschäftsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und einem verbundenen Unternehmen im anderen Staat geführt werden.

#### **Satz 5**

Wie Satz 4 zweiter Halbsatz sieht Satz 5 eine Regelung vor, die das Verwaltungsverfahren mit mehreren Beteiligten praktikabel halten soll.

#### **Satz 6**

In Steuerabzugsverfahren stehen die Steuerschuld des Vergütungsgläubigers und die Entrichtungssteuerschuld des Vergütungsschuldners nebeneinander. Da der Vergütungsschuldner als Abzugsverpflichteter mit der Durchführung des Verfahrens belastet ist und

ggf. für nicht abgeführte Steuern haftet, wird ihm ein eigenes Antragsrecht eingeräumt. Das davon unabhängige Antragsrecht des Steuerschuldners bleibt unberührt.

#### *Satz 7*

Satz 7 enthält explizit die Möglichkeit multilateraler Vorabverständigungsverfahren. Ein Vorabverständigungsverfahren muss sich nicht lediglich auf bilaterale Sachverhalte beziehen, sondern kann auch multilaterale Sachverhalte betreffen. Eine multilateral abgestimmte Sachverhaltswürdigung kann neben der Schaffung von Rechtssicherheit auch zur Verhinderung von nicht besteuerten Einkünften beitragen.

Wird eine multilaterale Vorabverständigung angestrebt, handelt es sich um mehrere bilaterale Vorabverständigungsverfahren mit den zuständigen Behörden mehrerer Staaten; formell wird pro Vertragsstaat ein Vorabverständigungsverfahren geführt. Für den Antragsteller kann es zugleich eine Verfahrenserleichterung bedeuten, wenn er einen zusammengefassten Antrag stellen kann. Zudem ermöglicht es der zuständigen Behörde nach Absatz 1 Satz 1, einen Überblick über die verschiedenen Auslandsbeziehungen des Antragstellers zu erlangen.

#### § 89a Absatz 2

##### *Satz 1*

Mit seinem Antrag bestimmt der Antragsteller den Gegenstand des Verfahrens. Der Antragsteller hat in seinem Antrag sämtliche für die Darstellung des zu beurteilenden Sachverhalts notwendigen Unterlagen vorzulegen und die Gefahr einer Doppelbesteuerung darzulegen und zu begründen. Auf der Grundlage dieser Unterlagen muss die zuständige Behörde in der Lage sein, ein Vorabverständigungsverfahren einzuleiten und zu führen. Mithin muss eine steuerliche Würdigung des Sachverhalts möglich sein. Auf Grund des grenzüberschreitenden Bezugs und der sich hierbei ergebenden grenzüberschreitenden Zusammenarbeit mit dem anderen Staat verpflichtet sich der Antragsteller zu einer erhöhten Mitwirkungspflicht; insbesondere § 90 Absatz 2 und 3 AO ist zu beachten.

##### *Nummer 1*

Der Antragsteller und alle Beteiligten sind genau zu bezeichnen, um eine eindeutige Zuordnung vornehmen zu können.

##### *Nummer 2*

Die für das Besteuerungsverfahren, auf das sich das Vorabverständigungsverfahren bezieht, örtlich zuständige Finanzbehörde, sowie die für die Besteuerung nach dem Einkommen oder für die gesonderte oder gesonderte und einheitliche Feststellung geltende Steuernummer sind anzugeben.

##### *Nummer 3*

Die Angabe der Identifikationsnummer dient der eindeutigen Identifikation des Antragstellers.

##### *Nummer 4*

Die betroffenen Vertragsstaaten sind anzugeben, um die Verfahren mit dem anderen Staat einleiten zu können.

##### *Nummer 5*

Der Sachverhalt ist umfassend und in sich abgeschlossen darzustellen. Aus dem Antrag muss ein eindeutiger Sachverhalt hervorgehen, der von den zuständigen Behörden beurteilt werden soll, und für welchen Geltungszeitraum die angestrebte Vorabverständigungsvereinbarung gelten soll.

#### *Nummer 6*

Ein Vorabverständigungsverfahren soll eine etwaig eintretende Doppelbesteuerung vermeiden. Demgemäß muss eine Gefahr bestehen, dass diese in Zukunft eintritt. Der Antragsteller hat dies entsprechend darzulegen.

#### *Nummer 7*

Nach Nummer 7 ist eine Erklärung beizufügen, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO, eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG oder eine vergleichbare Auskunft oder Zusage in einem anderen Staat vorliegt.

#### *Satz 2*

Dem Antrag sind die Unterlagen beizufügen, die notwendig sind, um den unter Satz 1 Nummer 5 dargestellten Sachverhalt würdigen zu können. Die Anforderungen an die Unterlagen unterscheiden sich im Einzelfall.

#### *Satz 3*

Der Antrag ist bei der zuständigen Behörde schriftlich oder elektronisch einzureichen. § 87a AO ist zu beachten.

#### § 89a Absatz 3

#### *Satz 1*

Es entspricht der bisherigen Verwaltungspraxis, in die zwischenstaatliche Vorabverständigungsvereinbarung Bedingungen aufzunehmen. Mit der Regelung soll gesetzlich sichergestellt werden, dass die zuständige Behörde auch zukünftig nur Vorabverständigungsvereinbarungen unterzeichnet, die die für die Umsetzung in inländische Rechtsakte besonders wichtigen Bedingungen enthält. Die Bedingungen müssen dabei in der Vereinbarung enthalten sein. Als Mindestbedingungen werden die Zustimmung und der Rechtsbehelfsverzicht seitens des Antragstellers genannt (siehe zu den Gültigkeitsbedingungen Absatz 4 Satz 1 Nummer 1).

#### *Nummer 1*

Der Antragsteller hat dem Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung zuzustimmen, sofern er den Inhalt für sich beanspruchen möchte.

#### *Nummer 2*

Der Antragsteller hat darüber hinaus auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen Steuerbescheide zu verzichten, die den Inhalt der Vereinbarung zutreffend umsetzen. Dabei bezieht sich der Verzicht nur auf die zutreffende Umsetzung des Inhaltes der Vorabverständigungsvereinbarung. Der Antragsteller wird über den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung informiert. Er wird damit vollumfänglich in die Lage versetzt, sich innerhalb einer angemessenen Frist aller steuerlichen Konsequenzen bewusst zu werden und zu entscheiden, diese Konsequenzen für sich zu beanspruchen. Stimmt der Antragsteller dann der Vorabverständigungsvereinbarung zu, ist er an den Inhalt der Vereinbarung gebunden. Der

Rechtsbehelfsverzicht stellt damit ein angemessenes Mittel zur Schaffung von Rechtssicherheit dar.

#### Satz 2

Satz 2 ordnet an, dass die zuständige Behörde nach Absatz 1 Satz 1 dem Antragsteller den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung mitteilt und setzt ihm zugleich eine Frist, die Bedingungen nach Satz 1 zu erfüllen. Kommt der Antragsteller dem nicht nach, scheitert das Verfahren (siehe auch Satz 6).

Die Mitteilung über den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung ist kein Verwaltungsakt gemäß § 118 AO, denn es handelt sich um eine reine Wissensmitteilung ohne Regelungsgehalt. Die Mitteilung kann deshalb nicht mit einem Einspruch angefochten werden. Es besteht im Übrigen kein Rechtsschutzinteresse des Antragstellers, da er auf Grund des zwischenstaatlichen Charakters des Vorabverständigungsverfahrens keinen Anspruch auf eine (konkrete) Vorabverständigungsvereinbarung zwischen den beiden Staaten hat. Die Mitteilung dient insbesondere der Transparenz und gibt dem Antragsteller die Möglichkeit, einer etwaig gefundenen Vereinbarung zuzustimmen und sich über die steuerlichen Auswirkungen ein umfassendes Bild zu verschaffen. Dem Antragsteller wird auf diese Weise Gelegenheit gegeben, sich mit den Rechtsfolgen, die aus der Vereinbarung für ihn resultieren, auseinanderzusetzen und sie entsprechend für sich zu würdigen. Will der Antragsteller diese Rechtsfolgen nicht für sich beanspruchen, so bleibt es ihm unbenommen, der Vereinbarung nicht zuzustimmen.

Die Frist dient der Beschleunigung des Verfahrens. Eine Fristsetzung ist einzelfallabhängig und von der zuständigen Behörde angemessen zu bestimmen.

#### Satz 3

Der Antragsteller hat den Rechtsbehelfsverzicht mit gesondertem Schreiben schriftlich oder zur Niederschrift gegenüber der nach Absatz 1 Satz 1 zuständigen Behörde zu erklären. Sie beinhaltet, dass der Antragsteller auf die Einlegung von Rechtsbehelfen gegen die Steuerbescheide verzichtet, soweit die Ergebnisse der Vorabverständigungsvereinbarung für den bestimmten Geltungszeitraum zutreffend umgesetzt werden. Der Verzicht gilt daher nur insoweit, als die Ergebnisse des Vorabverständigungsverfahrens für den bestimmten Geltungszeitraum mit dem Steuerbescheid zutreffend umgesetzt werden. Andere rechtliche Aspekte können vom Antragsteller weiterhin geltend gemacht werden. Der Einspruchsverzicht bezieht sich nicht auf eine unzutreffende Umsetzung der Vorabverständigungsvereinbarung. Dem Antragsteller wird durch das vorausgehende Zustimmungserfordernis zur Vorabverständigungsvereinbarung Gelegenheit gegeben, sich mit den Rechtsfolgen der Vorabverständigung auseinanderzusetzen. Die Zustimmung ermöglicht dem Antragsteller somit zu entscheiden, ob er die Ergebnisse der Vorabverständigungsvereinbarung gegen sich gelten lassen möchte.

#### Satz 4

Das Vorabverständigungsverfahren scheitert, wenn die Vorabverständigungsvereinbarung nicht unterzeichnet wird. Hierfür sind verschiedene Ursachen denkbar. Satz 5 führt diese entsprechend, aber nicht abschließend auf.

#### Satz 5

Eine Unterzeichnung erfolgt insbesondere dann nicht, wenn die Einleitung des Verfahrens seitens des anderen Staates versagt wird. Der andere Staat kann nicht zum Führen eines Vorabverständigungsverfahrens gezwungen werden. Auch die Herbeiführung einer einheitlichen Abkommensauslegung und damit eines einvernehmlichen Abschlusses kann nicht erzwungen werden. Demzufolge kann ein Vorabverständigungsverfahren auch ohne die Unterzeichnung einer Vorabverständigungsvereinbarung enden.

## Satz 6

Satz 6 ordnet an, dass das Vorabverständigungsverfahren auch dann scheitert, wenn der Antragsteller die Bedingungen gemäß Satz 1 nicht fristgerecht erfüllt. Er kann dann den Inhalt der Vorabverständigungsvereinbarung nicht für sich beanspruchen.

## Satz 7

Die Einleitung und Führung eines Vorabverständigungsverfahrens sowie die Unterzeichnung einer Vorabverständigungsvereinbarung bedarf des Einvernehmens mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde.

## § 89a Absatz 4

### Satz 1

Die Umsetzung der getroffenen Vorabverständigungsvereinbarung erfolgt durch die örtlich zuständige Finanzbehörde (Finanzamt). Diese ist an die Vereinbarung nur gebunden, sofern bestimmte Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden.

### Nummer 1

Als Mindestbedingungen werden in Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 2 die Zustimmung und der Rechtsbehelfsverzicht seitens des Antragstellers genannt.

Im Hinblick darauf, dass es sich um nicht verwirklichte Sachverhalte handelt, ist es mitunter für die zuständigen Behörden der beteiligten Staaten darüber hinaus notwendig, bestimmte Annahmen zugrunde zu legen, die als Gültigkeitsbedingungen beispielsweise die Geschäftsbeziehungen maßgeblich beeinflussen. Solche Gültigkeitsbedingungen stellen im Verhältnis zwischen den Vertragsstaaten eine ausdrücklich vereinbarte Vertragsgrundlage dar. Zu den Gültigkeitsbedingungen können zum Beispiel gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse, gleichbleibende Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen oder Marktanteil, gleichbleibende Funktions- und Risikoverteilung und Kapitalstruktur der beteiligten Unternehmen oder gleichbleibendes Geschäftsmodell gehören. Auch die steuerlichen Rahmenbedingungen im anderen Staat können hierunter fallen. Die zuständigen Behörden können die Gültigkeitsbedingungen im beiderseitigen Einvernehmen frei vereinbaren; sie sind vom Einzelfall abhängig. Der Antragsteller hat die Einhaltung der Gültigkeitsbedingungen entsprechend nachzuweisen.

### Nummer 2

Nummer 2 soll sicherstellen, dass die örtlich zuständige Finanzbehörde an die Vorabverständigungsvereinbarung nur gebunden ist, solange diese durch die anderen Staaten einheitlich zutreffend, also entsprechend der getroffenen Vorabverständigungsvereinbarung, umgesetzt wird. Die Gefahr einer doppelten Nichtbesteuerung wird somit ausgeschlossen. Hierdurch wird auch die Aufkündigung der Vorabverständigungsvereinbarung durch den anderen Staat berücksichtigt.

### Nummer 3

Die Regelung erfolgt analog zu § 2 Steuerauskunftsverordnung. Entfällt in diesen Fällen die Grundlage der Vorabverständigungsvereinbarung, soll keine Bindungswirkung mehr bestehen.

## Satz 2

Die Prüfung der Voraussetzungen des Satzes 1 obliegt der zuständigen Behörde nach Absatz 1 Satz 1 im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder

von dieser beauftragten Behörde. Damit soll die sachgerechte Umsetzung sichergestellt werden, denn die zuständige Behörde nach Absatz 1 Satz 1 hat eine besondere Sachnähe zu der Vorabverständigungsvereinbarung und steht im Kontakt zu den ausländischen Finanzbehörden.

### Satz 3

Liegt eine der in Satz 1 genannten Voraussetzungen vor, entfällt die Bindung mit ex-nunc-Wirkung. Die örtlich zuständige Finanzbehörde darf ab diesem Zeitpunkt keine Bescheide mehr erlassen, die auf der Vorabverständigungsvereinbarung beruhen. Ist eine der Voraussetzungen eingetreten, ohne dass die örtlich zuständige Finanzbehörde Kenntnis davon hatte und sind daher rechtsfehlerhaft Bescheide erlassen worden, die auf der Vorabverständigungsvereinbarung beruhen, ist die Anwendung der allgemeinen Änderungsvorschriften zu prüfen.

## § 89a Absatz 5

### Satz 1

Bei Antragstellung sind nach Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 bereits erteilte oder beantragte verbindliche Auskünfte und bereits erteilte oder beantragte verbindliche Zusagen anzugeben. Hierdurch sollen widersprüchliche Sachverhaltswürdigungen bereits im Vorfeld vermieden werden. Ist in dem zugrunde liegenden Sachverhalt in Bezug auf die rein innerstaatliche Gesetzesanwendung bereits eine verbindliche Auskunft oder eine verbindliche Zusage erteilt worden, so verhindert dies nicht grundsätzlich die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens. Die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde soll jedoch in Kenntnis dieser erteilten verbindlichen Auskunft oder verbindlichen Zusage im Einvernehmen mit der örtlich zuständige Finanzbehörde darüber entscheiden, ob die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens darüber hinaus zweckmäßig ist oder ob ggf. die verbindliche Auskunft oder die verbindliche Zusage zu widerrufen ist. Eine Rechtsgrundlage für den Widerruf enthält Absatz 5 i. V. m. § 131 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO. Der Widerruf ist auch möglich, wenn die zuständigen Behörden erst nachträglich von einem Wertungswiderspruch zwischen bereits erteilter verbindlichen Auskunft oder Zusage und einer Vorabverständigungsvereinbarung erfahren.

### Satz 2

Erlangt die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde Kenntnis davon, dass bei Antragstellung eine bereits erteilte verbindliche Auskunft oder verbindliche Zusage nicht angegeben wurde und steht diese in Widerspruch zu der Vorabverständigungsvereinbarung, kann es je nach Lage des Einzelfalls zweckmäßig sein, die Bindungswirkung der Vorabverständigungsvereinbarung aufzuheben anstatt die verbindliche Auskunft oder die verbindliche Zusage zu widerrufen.

## § 89a Absatz 6

### Satz 1

Die Möglichkeit zur Verlängerung der Vorabverständigungsvereinbarung soll neben der Rechtssicherheit auch der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen, da für dieses Verfahren in der Regel intensive Sachverhaltsermittlungen nicht mehr erforderlich sein werden.

### Satz 2

Die Vorabverständigungsvereinbarung kann auch auf Vorjahre angewendet werden. Eine solche Regelung führt für die Verwaltung zu einer Verfahrensbeschleunigung. Zudem wird hiermit auch die Rückbeziehungsregelung des Aktionspunktes 14 des OECD/G20 BEPS-

Projekts unterstützt. Da Vorjahre formell nicht von dem Vorabverständigungsverfahren erfasst werden, ist eine inhaltliche Rückbeziehung der Vorabverständigungsvereinbarung, z. B. durch ein zusätzlich einzuleitendes Verständigungsverfahren nach Artikel 25 Absatz 1 OECD-Musterabkommen, möglich, welches auch gemeinsam mit dem Vorabverständigungsverfahren geführt werden kann. § 175a AO wird entsprechend erweitert.

### **Satz 3**

Sowohl die Verlängerung als auch die Rückbeziehung bedürfen der Vereinbarung mit der zuständigen Behörde des anderen Staates und müssen im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde erfolgen.

### **§ 89a Absatz 7**

Absatz 7 entspricht weitestgehend dem derzeitigen § 178a AO, der mit der Maßgabe aufgehoben wird, dass Vorabverständigungsverfahren künftig nur auf Basis des § 89a AO beantragt werden können. Die Gebührenregelung dient insbesondere der teilweisen Kostendeckung des Verfahrens. Dabei ist zu beachten, dass ein Vorabverständigungsverfahren gegenüber einer Betriebsprüfung mit anschließendem Verständigungs- und ggf. Schiedsverfahren effizienter sein kann.

### **Satz 1**

Satz 1 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 1 AO.

### **Satz 2**

Satz 2 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 2 AO.

### **Satz 3**

Satz 3 nimmt eine Frist zur Entrichtung der Gebühr auf, um die Verfahren zu vereinheitlichen und zu beschleunigen.

### **Satz 4**

Satz 4 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 178a Absatz 1 Satz 4 AO.

### **Satz 5**

Entsprechend dem bisherigen § 178a Absatz 2 Satz 1 AO wird für den Antrag eine Gebühr festgelegt, die nunmehr 30 000 Euro beträgt. Die Gebühr für einen Verlängerungsantrag bleibt hingegen unverändert.

### **Satz 6**

Satz 6 ordnet an, dass die Gebühr für „Nicht-Verrechnungspreisfälle“ ein Viertel der Gebühr nach Satz 5 beträgt; demzufolge beträgt sie hiernach 7 500 Euro bzw. 3 750 Euro. Bei einem Verrechnungspreisfall handelt es sich um die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung zwischen nahestehenden Personen - also die Auslegung von Artikel 9 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikeln im Doppelbesteuerungsabkommen - und die Gewinnzuordnung zu Betriebsstätten - also die Auslegung von Artikel 7 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Artikeln im Doppelbesteuerungsabkommen.

### **Satz 7**

Satz 7 ordnet an, dass eine Gebühr dann um 75 Prozent zu reduzieren ist, wenn für den zu beurteilenden Sachverhalt bereits eine koordinierte bilaterale oder multilaterale steuerliche

Außenprüfung stattgefunden hat, die zu einem übereinstimmend festgestellten Sachverhalt und zu einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung führte. Dementsprechend reduziert sich das Vorabverständigungsverfahren lediglich auf die Fortschreibung des Ergebnisses für die Zukunft.

#### **Satz 8**

Satz 8 entspricht inhaltlich den Regelungen des bisherigen § 178a Absatz 3 AO.

#### **Satz 9**

Satz 9 bestimmt, dass lediglich eine Gebühr zu entrichten ist, wenn im Sinne des Absatzes 1 Satz 4 das Vorabverständigungsverfahren nur gemeinsam von den Abkommensberechtigten beantragt werden kann oder ein Abzugsverpflichteter den Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens entsprechend Absatz 1 Satz 6 stellt.

#### **Satz 10**

Satz 10 stellt klar, dass bei einem multilateralen Vorabverständigungsverfahren für jedes Verfahren eine Gebühr zu erheben und zu entrichten ist.

#### **§ 89a Absatz 8**

Absatz 8 regelt zwei Fallgestaltungen: Die Rücknahme des Antrags vor Gebührenfestsetzung und die Rücknahme nach Gebührenfestsetzung.

#### **Satz 1**

Satz 1 regelt die Rücknahme des Antrags vor Gebührenfestsetzung. Diese kann seitens des Antragstellers jederzeit freiwillig erfolgen bevor oder nachdem mit der Bearbeitung begonnen wurde, hat aber zu erfolgen, bevor das Vorabverständigungsverfahren eingeleitet wurde (siehe Absatz 7 Satz 2). Sollte ein Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens offensichtlich erfolglos sein, also ohne dass eine nähere inhaltliche Prüfung des Antrags erfolgte, sollte die zuständige Behörde den Antragsteller rechtzeitig hierauf hinweisen, sodass dieser den Antrag noch rechtzeitig und damit gebührenfrei zurücknehmen kann.

#### **Satz 2**

Satz 2 regelt die Rücknahme des Antrags nach Gebührenfestsetzung. Satz 2 ordnet an, dass eine unanfechtbar festgesetzte Gebühr unabhängig von dem Ausgang des Verfahrens nicht erstattet wird. Eine Erstattung erfolgt auch dann nicht, wenn der Antrag zurückgenommen oder abgelehnt wird. Damit werden inhaltlich die Regelungen des § 178a Absatz 5 AO übernommen.

### **Zu Nummer 5**

#### **§ 175a**

§ 175a AO ist auf Grund der Einführung des § 89a AO redaktionell anzupassen.

### **Zu Nummer 6**

#### **§ 178a**

§ 178a AO wird mit der Maßgabe aufgehoben, dass Vorabverständigungsverfahren künftig nur auf Basis des § 89a AO beantragt werden können.

## **Zu Nummer 7**

### § 251 Absatz 2 Satz 2

Die Änderung dient der Anpassung des § 251 an den § 78 des geplanten Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes. Dieser regelt die Vollstreckung aus einem rechtskräftig bestätigten Restrukturierungsplan. Danach können die Restrukturierungsgläubiger, deren Forderungen im Bestätigungsbeschluss nicht als bestritten ausgewiesen sind, wie aus einem vollstreckbaren Urteil die Zwangsvollstreckung gegen die Schuldner betreiben. Gleiches gilt für die Zwangsvollstreckung gegen einen Dritten, der durch eine dem Restrukturierungsgericht eingereichte schriftliche Erklärung für die Erfüllung des Plans neben dem Schuldner ohne Vorbehalt der Einrede der Vorausklage Verpflichtungen übernommen hat. Mit dem Verweis auf § 78 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes in Absatz 2 Satz 2 wird sichergestellt, dass insoweit auch die Finanzbehörde berechtigt ist, aus einem bestätigten Plan im Verwaltungswege vollstrecken zu können.

## **Zu Nummer 8**

### § 354 Absatz 1b – neu –

Ein Verständigungsverfahren und ein gegebenenfalls daran anschließendes Schiedsverfahren finden ausschließlich auf Antrag eines Steuerpflichtigen statt. Bevor es zu einer Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs durch den Erlass von Verwaltungsakten in nationales Recht kommt, wird der Steuerpflichtige über das Ergebnis des Verständigungsverfahrens/Schiedsverfahrens unterrichtet. Nur wenn er dem Ergebnis zustimmt, findet eine Umsetzung durch den Erlass entsprechender Verwaltungsakte statt. Abweichend von Absatz 1 Satz 1 ist es daher sachgerecht, wenn der Steuerpflichtige in diesen Fällen schon vor dem Erlass der Verwaltungsakte, die das Ergebnis des Verständigungsverfahrens/Schiedsverfahrens umsetzen, insoweit auf die Einlegung von Rechtsbehelfen verzichten kann. Anderenfalls hätte es der Steuerpflichtige in der Hand, durch gezielte Anfechtung einzelner Verwaltungsakte eine Form von „Rosinenpickerei“ zu betreiben. Zur Vermeidung dieses Ergebnisses soll die Zulässigkeit eines Einspruchsverzichts vor dem Erlass eines Verwaltungsaktes in diesen Fällen ausdrücklich geregelt und die bereits praktizierte Verfahrensweise gesetzlich abgesichert werden.

§ 89a Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 ist gegenüber der Regelung des § 354 Absatz als lex specialis vorrangig. Der neue Satz 2 in § 354 Absatz 1b dient lediglich der Klarstellung.

## **Zu Artikel 6 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)**

### Artikel 97 § 34

Artikel 97 § 34 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) enthält eine Anwendungsregelung zu Vorabverständigungsverfahren nach § 89a – neu – AO. Dieser ist erstmals für Anträge auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens anzuwenden, die ab dem Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes bei der zuständigen Behörde eingegangen sind. Des Weiteren enthält Artikel 97 § 34 EGAO eine Regelung zur Anwendung des durch dieses Gesetz aufgehobenen § 178a AO. Die Beantragung eines Vorabverständigungsverfahrens nach § 178a AO ist danach nur noch bis zum Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes möglich; der Antrag muss zu dem genannten Zeitpunkt bei der zuständigen Behörde eingegangen sein.

**Zu Artikel 7 (Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes)****Zu Nummer 1****Zu Buchstabe a**§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2

Die Aufgabenzuweisung an das Bundeszentralamt für Steuern im Bereich der Entlastung von Abzugsteuern in der Nummer 2 des § 5 wird neu gefasst. Hier geregelt wird nur noch die Zuständigkeit für die nachträgliche Erstattung von Steuer, die als Kapitalertragsteuer oder nach § 50a EStG erhoben wurde. Die Zuständigkeit des Amtes für die vorherige Freistellung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen ergibt sich aus § 4 Absatz 2 des Finanzverwaltungsgesetzes i. V. m. § 50c Absatz 2 EStG und ist im Gegensatz zur Erstattung nicht auf beschränkt Steuerpflichtige begrenzt, die nicht veranlagt werden (siehe Näheres in den Erläuterungen zu § 50c Absatz 2 EStG).

Die Neufassung der Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern im Bereich der Erstattung der Abzugsteuern dient in erster Linie dazu, eine zentrale Zuständigkeit für die zahlreichen Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer zu schaffen, die in den vergangenen Jahren außerhalb des Anwendungsbereichs des § 32 Absatz 5 KStG sowohl bei einer Vielzahl von Finanzämtern als auch beim Bundeszentralamt mit der Begründung gestellt wurden, die Besteuerung verstoße in verschiedenen Konstellationen gegen Unionsrecht. Damit wird einem Anliegen des Bundesrechnungshofes entsprochen. Mit Inkrafttreten der Änderung werden die Finanzämter unzuständig für die Entscheidung über diese Anträge und haben die Verfahren an das Bundeszentralamt für Steuern abzugeben. Fristen konnten durch Antragstellung beim ehemals zuständigen Finanzamt gewahrt werden. Da es sich um einen Wechsel der sachlichen und nicht der örtlichen Zuständigkeit handelt, sind die Beschränkungen des Zuständigkeitswechsels nach § 26 AO nicht zu beachten.

Die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern ist insgesamt beschränkt auf Fälle, in denen der Steuerabzug bei im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen abgeltende Wirkung hat. In Veranlagungsfällen bleibt das zuständige Finanzamt für die Entlastung von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG zuständig, sofern die Einkünfte, die diesen Steuerabzügen unterliegen, im Rahmen der Veranlagung erfasst werden. Ebenfalls die Landesfinanzbehörden bleiben zuständig für etwaige Entlastungsansprüche inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die gemäß § 2 Nummer 2 KStG beschränkt steuerpflichtig sind.

Nach den Änderungen durch dieses Gesetz umfasst die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern damit die gesetzlichen Erstattungsmöglichkeiten nach § 44a Absatz 9 Satz 2 und § 50c Absatz 3 EStG sowie nach § 32 Absatz 5 KStG und § 11 Absatz 1 Satz 3 InvStG. Darüber hinaus ist über unionsrechtliche Erstattungsansprüche im Hinblick auf die Kapitalertragsteuer und den Steuerabzug nach § 50a EStG vom Bundeszentralamt für Steuern zu entscheiden, sofern sie von beschränkt Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, die insoweit nicht der Veranlagung durch ein Finanzamt unterliegen. Gleiches gilt nach der Neufassung nunmehr auch für Ansprüche dieser Personen auf Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 37 Absatz 2 AO in Fällen, in denen ein Steuerabzug nach DBA zwar zulässig ist, aber gemäß § 49 EStG keine beschränkte Steuerpflicht besteht (z. B. bei bestimmten Zinsen). Das Bundeszentralamt für Steuern hat auch in diesen Fällen eine größere Sachnähe zu den zu prüfenden Auslandssachverhalten als die bislang im Bereich der Kapitalertragsteuer hierfür zuständigen Finanzämter.

**Zu Buchstabe b**§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5

Auf Grund der Einfügung des § 89a AO ist der Wortlaut der Regelung entsprechend zu erweitern.

#### **Zu Buchstabe c**

##### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 14a – neu –

Die Vorschrift überträgt die Aufgabe der Sammlung, Entgegennahme und Auswertung der nach § 45b EStG und § 45c EStG zu übermittelten Daten an das Bundeszentralamt für Steuern.

#### **Zu Buchstabe d**

##### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 28b – neu –

Mit der neuen Vorschrift wird dem Bundeszentralamt für Steuern klarstellend die Aufgabe zugewiesen, nicht nur in Fällen strafrechtlich relevanter Steuergestaltungen unterstützend tätig zu werden (vgl. § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 28), sondern auch zur Ermittlung von missbräuchlichen Steuergestaltungen im Zusammenhang mit Kapitalertragsteuer.

#### **Zu Buchstabe e**

##### § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 39 – aufgehoben –

Die Nummer 39, welche die Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern für Anträge nach § 32 Absatz 5 KStG vorsieht, wird aufgehoben, da der Regelungsgehalt des Satzes 1 in der Neufassung der Nummer 2 aufgeht.

#### **Zu Nummer 2**

##### § 5 Absatz 1a Satz 2

Hierbei handelt es sich um Folgeänderungen aus der Einfügung der Nummer 28b in Absatz 1 Satz 1 sowie der Einfügung der Nummer 46 in Absatz 1 Satz 1 durch Artikel 18 des Jahressteuergesetzes 2020.

#### **Zu Artikel 8 (Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung)**

##### § 73e Satz 3

Die Änderung der Vorschrift zur Anmeldung des Steuerabzugs nach § 50a EStG in den Fällen, in denen ein solcher Abzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist, dient der Klarstellung, dass eine solche Anmeldung in sämtlichen Fällen einer Freistellung nach § 50c Absatz 2 EStG zu erfolgen hat. Dies betrifft neben einer Freistellung auf der Grundlage eines DBA auch solche gemäß § 50g EStG.

#### **Zu Artikel 9 (Inkrafttreten)**

Nach Artikel 9 tritt das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft. Spezielle Anwendungsregelungen für einzelne Änderungen der Stammgesetze enthalten Artikel 1 Nummer 15 für das EStG, Artikel 2 Nummer 3 für das InvStG, Artikel 3 Nummer 5 für das UmwStG und Artikel 6 für die AO. Im Übrigen besteht das Bedürfnis, die Änderungen unmittelbar mit Inkrafttreten anzuwenden.



## Anlage

## Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Absatz 1 NKR

## Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer (NKR-Nr. 5595, BMF)

Der Nationale Normenkontrollrat hat den Entwurf des oben genannten Regelungsvorhabens geprüft.

I. Zusammenfassung

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                                                                                                              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Bürgerinnen und Bürger</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                              |
| Erfüllungsaufwand                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | keine Auswirkungen                                                                                                                                                           |
| <b>Wirtschaft</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                              |
| Jährlicher Erfüllungsaufwand:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | -1,471 Mio. Euro                                                                                                                                                             |
| davon aus Informationspflichten:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | -1,471 Mio. Euro                                                                                                                                                             |
| Einmaliger Erfüllungsaufwand:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 45,172 Mio. Euro                                                                                                                                                             |
| <b>Verwaltung</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                                                              |
| <b>Bund</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |                                                                                                                                                                              |
| Jährlicher Erfüllungsaufwand:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 1,833 Mio. Euro                                                                                                                                                              |
| Einmaliger Erfüllungsaufwand:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 5,210 Mio. Euro                                                                                                                                                              |
| <b>Länder</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                              |
| Jährlicher Erfüllungsaufwand:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | -0,77 Mio. Euro                                                                                                                                                              |
| Einmaliger Erfüllungsaufwand:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 1.000 Euro                                                                                                                                                                   |
| <b>‘One in one out’-Regel</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Im Sinne der ‚One in one out‘-Regel der Bundesregierung stellt der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft in diesem Regelungsvorhaben ein „Out“ von 1,471 Mio. Euro dar. |
| <p>Ziel des Vorhabens ist neben der Digitalisierung der Verfahren der Entlastung von Kapitalertragsteuer und Abzugsteuer nach § 50a EStG vorrangig im Lichte der Erfahrungen zu Cum-Ex-, Cum-Cum- und Cum-Fake-Geschäften Missbrauch und Betrug zu verhindern. Dafür werden deutlich mehr Angaben und Mitteilungspflichten den Banken abverlangt. Erheblicher Erfüllungsaufwand entsteht demzufolge im Zusammenhang mit den Maßnahmen zur Missbrauchs- und Betrugsbekämpfung. So kommt Umstellungsaufwand auf die Wirtschaft von 45,172 Mio. Euro sowie auf die Verwaltung von einmalig 5,21 Mio. Euro sowie jährlich rund 1,1 Mio. Euro zu.</p> <p>Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat die Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand nachvollziehbar dargestellt. Der Nationale Normenkontrollrat (NKR) erhebt im Rahmen seines gesetzlichen Auftrags keine Einwände gegen die Darstellung der Gesetzesfolgen in dem vorliegenden Regelungsentwurf.</p> |                                                                                                                                                                              |

## II. Im Einzelnen

Ziel des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer ist vorrangig Missbrauch und Betrug proaktiv zu verhindern. Neben der Zentralisierung einzelner Aufgaben im Rahmen der Erhebung der Kapitalertragsteuer beim Bundeszentralamt für Steuern werden dafür deutlich mehr Angaben von den Banken, den ausländischen depotführenden Kreditinstituten als auch von den Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung abverlangt. Zudem ist die Digitalisierung der Verfahren der Entlastung von Kapitalertragsteuer und Abzugsteuer nach § 50a EStG vorgesehen.

Die Erfahrungen zu Cum-Ex-, Cum-Cum- und Cum-Fake-Geschäften haben gezeigt, dass am Kapitalmarkt Potential besteht, über Dividendenarbitragegeschäfte die Besteuerung von Dividendeneinkünften zu umgehen. Derzeit ist nicht feststellbar, wieviel Kapitalertragsteuer je Aktiengattung einbehalten und bescheinigt wurde, ob mehr Kapitalertragsteuer erstattet als einbehalten wurde und für wen Steuerbescheinigungen ausgestellt wurden. Auch ist ein Abgleich zwischen der Erhebung und der Erstattung von Kapitalertragsteuer nicht möglich. Um diese Informationsdefizite aus Sicht der Finanzverwaltung zu beheben, müssen die Banken künftig zusätzliche Angaben auf den Steuerbescheinigungen machen. Zudem müssen sie der Finanzverwaltung mitteilen, ob Wertpapiere als Deckungsbestand für ausgegebene Hinterlegungsscheine dienen und die Finanzverwaltung über die Identität der Aktionäre informieren. Dies verursacht bei der Wirtschaft einen Erfüllungsaufwand von jährlich rund 110.000 Euro und von einmalig rund 45,17 Mio. Euro sowie bei der Verwaltung von jährlich 251.000 Euro. Gleichzeitig wird durch den Aufbau einer Kapitalertragsteuer-Datenbank beim BZSt eine Maßnahme ergriffen, die neben der elektronischen Verfahrensabwicklung auch verbesserte Datenauswertungsmöglichkeiten bieten soll, um betrügerische Gestaltungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit der Erstattung und Anrechnung von Kapitalertragsteuer leichter zu erkennen. Der Aufbau der Steuerbescheinigungsdatenbank verursacht beim Bund einen Aufwand von jährlich 847.000 Euro und von einmalig rund 5,21 Mio. Euro.

Das Verfahren zur Entlastung beschränkt Steuerpflichtiger von der Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a EStG und für Erstattungen von Kapitalertragsteuer an beschränkt Steuerpflichtige nach § 11 InvStG wird von einer Vielzahl von Finanzämtern in den Ländern zentral auf das BZSt verlagert. Dies trägt dazu bei, der teilweise üblichen Praxis der Mehrfach-Erstattungsanträge bei allen theoretisch denkbaren zuständigen Finanzämtern, entgegenzuwirken. Die Zuständigkeitsübertragung verursacht beim Bund

einen jährlichen Mehraufwand von 813.000 Euro, korrespondierend dazu bei den Ländern einen jährlichen Minderaufwand von 770.000 Euro.

Durch die verpflichtende elektronische Übermittlung der Freistellungs- und Erstattungsanträge und den elektronischen Bescheidversand im Rahmen der Entlastung vom Steuerabzug auf Kapitalerträge und Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50c Abs. 2 und 3 EStG führt zu einem jährlichen Minderaufwand bei der Wirtschaft von 758.000 Euro sowie bei der Verwaltung von 115.000 Euro.

Das Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 5 und 6 sowie das Wahlrecht zwischen Erstattung und Änderung der Steueranmeldung durch rückwirkende Freistellungsbescheinigungen nach § 50d Abs. 2 EStG entfallen.

Der Gesetzentwurf enthält darüber hinaus Regelungen, die über den titelgebenden Gegenstand dieses Gesetzes hinaus gehen und mit den übrigen Regelungen nicht im Zusammenhang stehen. So ist nunmehr in § 2 Abs. 5 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) ein Verlustverrechnungsverbot für Verluste aus bestimmten missbräuchlichen Gestaltungen vorgesehen. Zudem enthält der Gesetzentwurf eine Beschränkung des Besteuerungstatbestands bei der Überlassung von Rechten durch beschränkt steuerpflichtige Rechteinhaber (§ 49 Abs. 1 EStG).

## **II.1. Erfüllungsaufwand**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat die Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand nachvollziehbar dargestellt.

### **Bürgerinnen und Bürger**

Das Regelungsvorhaben hat keine Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand der Bürgerinnen und Bürger.

### **Wirtschaft**

Durch das Regelungsvorhaben reduziert sich der jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft um -1,471 Mio. Euro. Gleichzeitig entsteht der Wirtschaft ein Umstellungsaufwand von 45,172 Mio. Euro.

### **Ausstellen von Steuerbescheinigungen**

Sofern der Gläubiger der Kapitalerträge beschränkt steuerpflichtig ist, findet in den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Nr. 2 Satz 4 EStG künftig eine Datenübermittlung an das BZSt statt. Sie ersetzt die Ausstellung einer Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 Satz 1 EStG. Durch den Wegfall der Pflicht, eine Bescheinigung auszustellen, werden die aus-

zahlenden Stellen (frei geschätzt bei 200.000 Bescheinigungen)<sup>1</sup> entlastet. Laut Bürokratiekostendatenbank WebSKM des Statistischen Bundesamtes (StBA) wird für die Erstellung einer Steuerbescheinigung vier Minuten benötigt. Der Versand der Bescheinigungen, für den standardmäßig ein Aufwand von weiteren 0,1 Minuten angesetzt wird, wird schätzungsweise in 80% der Fälle elektronisch erfolgen. Für den postalischen Weg wird ein Aufwand von einer Minute und 1 Euro Versandmaterial und Porto angesetzt. Demzufolge beträgt der durchschnittliche Zeitaufwand pro Fall 4,3 Minuten. Basis ist der Lohnsatz von 50,30 Euro pro Stunde, welcher dem mittleren Qualifikationsniveau des Wirtschaftszweigs K – „Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen“ entspricht.<sup>2</sup> Bei 200.000 Fällen beträgt die **jährliche Entlastung** der auszahlenden Stellen rund **761.000 Euro**.

### **Freistellungsantrag für die Entlastung vom Steuerabzug auf Kapitalerträge und Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige; § 50c Abs. 2 EStG**

§ 50c EStG fasst die Verfahren zur Entlastung ausländischer Steuerpflichtiger neu. Sie betreffen Einkünfte, die der Kapitalertragsteuer oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, aber nach § 43b EStG, § 50g EStG oder einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) nicht besteuert werden dürfen. Hier ist die Steuer einzubehalten, abzuführen und anzumelden.

Die Entlastung vom Steuerabzug wird durch zwei Verfahren ermöglicht, das Freistellungs- und das Erstattungsverfahren. Beim Freistellungsverfahren bescheinigt das BZSt dem Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen, dass die Einkünfte nach § 43b, § 50g oder einem DBA nicht besteuert werden. Diese Freistellungsbescheinigung legt der Gläubiger dem Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen vor, der in der Folge nicht verpflichtet ist, die Steuer einzubehalten und abzuführen. Beim Erstattungsverfahren kann der Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen bis zu vier Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres beim BZSt beantragen, dass die abgeführte oder entrichtete Steuer erstattet wird, sofern sie nicht im Veranlagungsverfahren auf dessen Einkommen- oder Körperschaftsteuer angerechnet wird.

Eine wesentliche Änderung ist in § 50c Abs. 5 EStG: Während bislang Steuererstattungen und Freistellungsbescheinigungen auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck vom Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen beantragt wurden, erfolgt künftig die elektroni-

---

<sup>1</sup> Ausgehend von 8,5 Mio. einkommensteuerpflichtigen Bürgern mit Angaben in der Anlage KAP der Einkommensteuererklärung, von denen laut Datensammlung zur Steuerpolitik 2018 des BMF etwa 1 % beschränkt steuerpflichtig sein sollten und schätzungsweise im Mittel 2 Bescheinigungen je Jahr und Steuerpflichtigem.

<sup>2</sup> Siehe Lohnkostentabelle auf S. 55 des Leitfadens zur Ermittlung des Erfüllungsaufwands

sche Übermittlung über eine amtlich bestimmte Schnittstelle. Auch die Freistellungsbescheinigung und den Freistellungsbescheid wird das BZSt im Regelfall elektronisch bereitstellen. Im Jahr 2017 verzeichnete das BZSt 2.937 Freistellungsanträge für Kapitalerträge und 17.069 Anträge für Vergütungen nach § 50a EStG, insgesamt 20.006 Fälle. Der durchschnittliche Aufwand je Fall liegt bei 510 Minuten<sup>3</sup> (davon 450 Minuten für das Beschaffen von Daten und Nachweisen, z. B. der Ansässigkeitsbescheinigung, 30 Minuten für das Ausfüllen des amtlichen Vordrucks, 30 Minuten für den Versand an die zuständige ausländische Steuerbehörde sowie den Versand des Antrags ans BZSt und die interne Dokumentation des Vorgangs) und 5,70 Euro Sachkosten. Der Aufwand pro Fall dürfte sich durch die geplante verpflichtende elektronische Übermittlung reduzieren. Der Zeitaufwand von 60 Minuten für das Ausfüllen des Antrags sowie den Versand und die Dokumentation der Unterlagen wird sich pauschal um 15 Minuten je Fall reduzieren. Die rund 3,70 Euro für den grenzüberschreitenden Versand entfallen; 2 Euro für den nationalen Versand werden weiterhin anfallen. Die **jährliche Entlastung beträgt 349.000 Euro**.

#### **Erstattungsantrag für die Entlastung vom Steuerabzug auf Kapitalerträge und Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige**

Für das Jahr 2017 verzeichnete das BZSt 23.440 Anträge auf Steuererstattung, darunter 19.597 im Bereich der Kapitalertragsteuer und 3.843 bei den Vergütungen nach § 50a EStG. Trifft man dieselben Annahmen wie beim Antrag auf Erteilung einer Freistellungsbescheinigung, so beträgt die **jährliche Entlastung knapp 409.000 Euro**.

Der **jährliche Erfüllungsaufwand der Wirtschaft reduziert sich** im Rahmen

- des Antrages auf Teilnahme am Kontrollmeldeverfahren um rund **10.000 Euro** (188 Fälle \* 92 Minuten pro Fall \* 34,50 Euro / Stunde).
- der Abgabe der Jahreskontrollmeldung um rund **51.000 Euro** (1.501 Fälle \* 57 Minuten pro Fall + 34,50 Euro / Stunde + 2.000 Euro Sachaufwand).

#### **Zusätzliche Angaben auf den Steuerbescheinigungen**

Die auszustellenden Steuerbescheinigungen sind um die in den § 45 b Abs. 1 bis 3 EStG genannten Angaben zu erweitern. Diese werden bisher nicht bei den auszahlenden Stellen vorgehalten. Diese müssen nun beschafft und nachgehalten werden. Voraussichtlich wird dies durch einmalige Umprogrammierungen möglich sein. Ggfs. müssen neue Berechnungen oder Umwandlungen bestehender Datensätze programmiert werden. Nach Angabe des BZSt wurden für 2019 2.549 mitteilungspflichtige Stellen erfasst. Aufgrund der

---

<sup>3</sup> Vgl. Statistisches Bundesamt: ONDEA, ID-IP 200607201211392.

hohen Anzahl der aufzunehmenden Angaben und des Detailgrads (bspw. sind Angaben nach Wertpapiergattung und Zahlungstag zu gliedern) wird mit einem Aufwand von 5.280 Minuten pro Fall für die Konzeption, Koordination, die technische Umsetzung und einer Testphase gerechnet. Es wird angenommen, dass kleinere Unternehmen für die technische Umsetzung ggfs. einen Dienstleister beauftragen und größere Institute auf eigene IT-Fachkräfte zurückgreifen. Da es sich um spezialisierte Fachkräfte handelt, wird ein Lohnsatz von 85,20 Euro pro Stunde angesetzt, welcher dem hohen Qualifikationsniveau des Wirtschaftszweigs K entspricht. Dies führt zu einem **einmaligen Erfüllungsaufwand** von rund **19,1 Mio. Euro**.

#### **Datenübermittlung an das BZSt gem. § 45b EStG**

Die neu für die Steuerbescheinigungen aufzunehmenden Angaben durch § 45b Abs. 1 bis 3 EStG sowie darüberhinausgehende Angaben § 45 b Abs. 4 bis 6 EStG sind von den auszahlenden Stellen an das BZSt zu übermitteln. Für die Datenübermittlung müssen die bestehenden Schnittstellen erweitert werden, die Angaben in die Schnittstelle implementiert werden und die Angaben müssen verfügbar gemacht werden und ebenfalls in die Datenübermittlung integriert werden. Der dafür erforderliche Programmieraufwand fällt bei allen 2.549 meldepflichtigen Stellen an. Es wird erwartet, dass die Programmierung der Schnittstellen in etwa den gleichen Umfang annimmt, wie die Arbeiten an den Steuerbescheinigungen (5.280 Minuten pro Fall). Demnach entsteht **einmaliger Erfüllungsaufwand** von weiteren **19,1 Mio. Euro**.

#### **Datenübermittlung an das BZSt gem. § 45c EStG**

Vergleichbar zu § 45b EStG sind künftig auch nach § 45c EStG Daten an das BZSt zu übermitteln. Der Aufwand für die Beschaffung der erforderlichen Angaben und die Anpassung der Schnittstellen orientiert sich die Ausführungen zu § 45b EStG. Der Umfang der zu meldenden Angaben ist jedoch deutlich geringer. Zudem werden Synergieeffekte aus der Schnittstellenerweiterung aufgrund des § 45b EStG unterstellt. Näherungsweise werden 1.920 Minuten pro Fall angesetzt, um die Anforderungen des § 45c EStG umzusetzen. Bei allen 2.549 Stellen entsteht damit **einmaliger Erfüllungsaufwand** von rund **6,95 Mio. Euro**.

**Weiterer jährlicher Erfüllungsaufwand** entsteht durch

- die Aufforderung des Gläubigers der Kapitalerträge an die auszahlende Stelle zur Datenübermittlung an das BZSt von **44.000 Euro** (10.000 Fälle \* 4 Minuten \* 50,30 Euro / Stunde + 10.000 Fälle \* 1 Euro Porto),

- die Informationsübermittlung über die Identität der Aktionäre zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses von **5.000 Euro** ( $1.000 + 6 \text{ Minuten} \cdot 50,30 \text{ Euro / Stunde}$ ).

### Verwaltung (Bund, Länder/Kommunen)

Dem Bund entsteht jährlicher Erfüllungsaufwand von rund 1,8 Mio. Euro sowie einmaliger Erfüllungsaufwand von rund 5,2 Mio. Euro. Bei den Ländern reduziert sich der jährliche Erfüllungsaufwand um rund 0,77 Mio. Euro. Einmaliger Erfüllungsaufwand entsteht bei den Ländern in Höhe von rund 1.000 Euro. Den Kommunen entsteht kein Erfüllungsaufwand.

### Aufbau der Steuerbescheinigungsdatenbank

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) wird ein Fachverfahren aufbauen, betreiben und weiterentwickeln, das die im Zuge der Mitteilungs- und Meldepflichten verschiedener Beteiligter im Kapitalertragsteuerverfahren gewonnenen Daten verarbeiten, vorhalten und aufbereiten soll. Für diese Aufgabe werden vier Arbeitskräfte im gehobenen (Lohnsatz 43,40 Euro je Stunde) und drei Mitarbeiter im mittleren Dienst (Lohnsatz von 31,70 Euro /Stunde) mit 1.600 Arbeitsstunden pro Jahr benötigt. Der **jährliche Erfüllungsaufwand** beläuft sich auf **430.000 Euro**.

IT-Kosten entstehen in erster Linie durch die Steuerbescheinigungsdatenbank. Für die Softwareentwicklung, den Betrieb und die Pflege und Weiterentwicklung der Datenbank wird das Informationstechnikzentrum Bund (ITZBund) sechs zusätzliche Mitarbeiter im gehobenen Dienst (Lohnsatz 43,40 Euro je Stunde) benötigen, so dass dadurch bei einer Jahresarbeitszeit von 1.600 Stunden **jährlicher Erfüllungsaufwand** von **417.000 Euro** entsteht. Sachkosten für die Inanspruchnahme externer Dienstleister entstehen beim ITZBund bis 2023 von rund 3,95 Mio. Euro. Ebenso fallen Sachkosten für Hard- und Software für die Jahre 2021 und 2022 von rund 1,26 Mio. Euro an. Der **einmalige Erfüllungsaufwand** beläuft sich auf rund **5,2 Mio. Euro**.

### Vergabe einer steuerlichen Identifikationsnummer für beschränkt steuerpflichtige Gläubiger von Kapitalerträgen

In der Steuerbescheinigung nach § 45a Abs. 2 oder der Mitteilung nach § 45a Abs. 2a EStG ist künftig verpflichtend die steuerliche Identifikationsnummer (IdNr.) des Steuerpflichtigen anzugeben. Unter der Annahme, dass beschränkt steuerpflichtige Personen in der Regel nicht über eine IdNr. verfügen, werden jährlich rund 10.000 Vergaben erforderlich

sein. Die manuelle Antragsbearbeitung nimmt 41,5 Minuten pro Fall in Anspruch. Bei rund 20 % der Anträge erwartet das BZSt einen weiteren Koordinationsaufwand innerhalb des BZSt von rund 5 Minuten je Fall. Daneben werden vereinzelte Rückfragen (5% aller Fälle) zur Notwendigkeit einer IdNr. erwartet, die rund 10 Minuten je Fall in Anspruch nehmen. Die Bearbeitung erfolgt durch Mitarbeiter des mittleren Dienstes, so dass sich die Personalkosten auf **jährlich rund 219.000 Euro** belaufen. Die IdNr. wird postalisch mitgeteilt, so dass für Druck und Versand pauschal 1 Euro je Fall angesetzt werden, so dass **zusätzliche jährliche Sachkosten** von rund **10.000 Euro** entstehen.

Für die **Stammdatenpflege** für zusätzliche steuerliche Identifikationsnummern für beschränkt steuerpflichtige Gläubiger von Kapitalerträgen beträgt der **jährliche Erfüllungsaufwand** für rund 500 Fälle **rund 8.000 Euro**.

#### **Zuständigkeitsübertragung unionsrechtlicher Ansprüche auf Steuererstattung**

Künftig erhält das BZSt die Zuständigkeit für die Erstattung von Kapitalertragsteuer und von nach § 50a EStG erhobener Steuer an beschränkt Steuerpflichtige. Der zusätzliche jährliche Erfüllungsaufwand beim BZSt beläuft sich für zwei Mitarbeiter des höheren Dienstes (Lohnsatz von 65,40 Euro je Stunde), sechs Mitarbeiter des gehobenen Dienstes und 3,5 Mitarbeiter des mittleren Dienstes auf **803.000 Euro**. Angesichts der Verlagerung der Aufgabe von den Finanzbehörden der Länder auf den Bund **verringert sich der jährliche Erfüllungsaufwand der Länder um 761.000 Euro**.

Der **jährliche Erfüllungsaufwand der Verwaltung reduziert sich** darüber hinaus bei der Bearbeitung von Anträgen auf

- Freistellung von der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge oder Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige um **65.000 Euro**, davon entfallen 53.000 Euro auf Porto- und Versandkosten.
- Erstattung der deutschen Abzugsteuer auf Kapitalerträge oder Vergütungen für beschränkt Steuerpflichtige um **50.000 Euro**, davon entfallen 36.000 Euro auf Porto- und Versandkosten.

#### **Weiterer Erfüllungsaufwand entsteht der Verwaltung durch**

- die Bearbeitung zusätzlicher Erstattungsanträge aufgrund des Wegfalls rückwirkender Freistellungen von der deutschen Abzugsteuer von jährlich **13.000 Euro** (200 Fälle \* 120 Minuten \* 31,70 Euro / Stunde).
- die Durchführung der Missbrauchsprüfung von jährlich **14.000 Euro** (210 Fälle \* 90 Minuten \* 43,40 Euro / Stunde).

- das Vorabverständigungsverfahren beim Bund von jährlich **25.000 Euro** (20 Fälle \* 1.500 Minuten pro Fall \* 50 Euro / Stunde) sowie **einmalig 2.000 Euro** (20 Fälle \* 90 Minuten pro Fall \* 50 Euro / Stunde) sowie bei den **Ländern** von **einmalig 1.000 Euro**.
- die Erstattung von Kapitalertragsteuer an beschränkt Steuerpflichtige durch das BZSt beim Bund von jährlich **10.000 Euro** (600 Fälle \* 30 Minuten \* 31,70 Euro / Stunde) und bei den **Ländern reduziert sich** der jährliche Erfüllungsaufwand um **9.000 Euro** (600 Fälle \* 30 Minuten \* 31,40 Euro / Stunde).

## II.2. „One in one out“-Regel

Durch das neue Steuerbescheinigungsverfahren (§§ 45a, 45b und 45c EStG) sowie die Änderungen im Entlastungsverfahren des § 50d EStG reduziert sich für die Wirtschaft nach Berechnung des StBA der jährliche Erfüllungsaufwand um -1,471 Mio. Euro. Dieser laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft unterliegt der „One in, one out“-Regelung.

## III. Ergebnis

**Das BMF hat die Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand nachvollziehbar dargestellt.** Der NKR erhebt im Rahmen seines gesetzlichen Auftrags keine Einwände gegen die Darstellung der Gesetzesfolgen in dem vorliegenden Regelungsentwurf.

Dr. Ludewig  
Vorsitzender

Schleyer  
Berichterstatter