

Univ.-Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger
heribert.anzinger@uni-ulm.de

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
Frau Katja Hessel, MdB
Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Paul-Löbe-Haus
11011 Berlin

nur via Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Ulm, 12. April 2021

Schriftliche Stellungnahme für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 14. April 2021 zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - AbzStEntModG“ (BT-Drucksache 19/27632)

Sehr geehrte Frau Hessel,

vielen Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung zu o.g. Gesetzentwurf. Die Gelegenheit, dem Ausschuss vorab eine schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, nehme ich in der Anlage zu diesem Schreiben wahr.

Mit freundlichem Gruß

Heribert Anzinger

Anlage: Stellungnahme

Prof. Dr. iur. Heribert M. Anzinger

Schriftliche Stellungnahme

für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

am 14. April 2021

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

(BT-Drucksache 19/27632)

der Stellungnahme des Bundesrates

(BR-Drucks. 50/21 [Beschluss] vom 5. März 2021)

und

drei weiteren Anträgen von Bundestagsfraktionen

BT-Drucks. 19/5765 v. 14.11.2018, BT-Drucks. 19/16836 v. 28.1.2020

und BT-Drucks. 19/27820 v. 24.3.2021

Inhaltsübersicht

A.	Gegenstand des Gesetzentwurfs für ein AbzStEntModG, der Stellungnahme des Bundesrates und weiterer damit verknüpfter Anträge.....	4
B.	Änderungsvorschläge im Gesetzentwurf der Bundesregierung.....	5
I.	Neugestaltung der Vorschriften über die Entlastung von Abzugsteuern und die Bescheinigung der Kapitalertragsteuer	5
1.	Hintergrund und Zielsetzung.....	5
2.	Grundansatz und Alternativen.....	6
a)	Digitalisierung, Zuständigkeitskonzentration und erweiterte Informationspflichten.....	6
b)	Ungeeignetheit der Alternative einer Anpassung des materiellen Rechts mit einheitlicher Steuerbelastung von 15 % für Inländer und Ausländer	7
c)	Schwächen der Alternative eines steuerschuldnerorientierten Steuerabzugs nach dem TRACE-Modell der OECD.....	8
d)	Zum Alternativvorschlag des vollständigen Verzichts auf ein Entlastungsverfahren (Bruttobesteuerung und Ausgleich im Veranlagungsverfahren)	8
e)	Zum Alternativvorschlag der Einführung eines Meldeverfahrens zur elektronischen Meldung von Steuerbescheinigungsdaten an die Finanzverwaltung	9
f)	Zum Alternativvorschlag einer "Pfandmarkenlösung" (Jarass/Schick-Vorschlag).....	10
3.	Erweiterte Angaben zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer (RegE Art. 1 Ziff. 6, § 45b EStG-RegE)	11
a)	Erweiterte Inhalte der Steuerbescheinigung und Informationsbeschaffungspflichten der Steuerabzugsverpflichteten (§ 45b Absatz 2, 3 und 7 EStG-RegE)	11
b)	Ordnungsnummer und elektronische Kontrollmitteilungen (§ 45b Absätze 1, 4 - 6 und 8 EStG-RegE).....	14
c)	Kontrollmitteilung und Informationserhebungspflicht über die Identität der Aktionäre nach § 67d AktG (§ 45b Absatz 9 EStG-RegE)	15
d)	Datenspeicherung (§ 45b Absatz 10 EStG-RegE).....	16
e)	Zum Vorschlag der Einführung eines Schwellenwertes für erweiterte Angaben (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 8 Buchst. a)	17
4.	Erweiterte Haftung für die Vollständigkeit der Steuerbescheinigung (RegE Art. 1 Ziff. 5 Buchst. b; § 45a Absatz 7 EStG-RegE)	18
5.	Zusammengefasste Mitteilung (RegE Art. 1 Ziff. 7; § 45c EStG-RegE)	20
6.	Digitalisierung und Neustrukturierung der Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen (RegE Art. 1 Ziff. 5 Buchst. a, Nr. 9).....	20

II. Neufassung der "Treaty-Shopping-Regelung" in § 50d Absatz 3 EStG (RegE Art. 1 Ziff. 10 Buchst. c).....	21
III. Weitere spezielle Missbrauchsnorm im Umwandlungssteuerrecht (RegE Art. 3 Ziff. 1)	23
IV. Neufassung der Vorschriften über die Verrechnungspreisbemessung in den §§ 1 Absätze 3 und 3a - 3c; 1a AStG (RegE Art. 4 Ziff. 2 und 3; BR-Drucks. 50/21, Ziff. 15 - 17).....	24
V. Kodifikation des Vorabverständigungsverfahrens in § 89a AO (RegE Art. 5 Ziff. 4)	25
C. Weitere Änderungsvorschläge und Prüfbitten des Bundesrates	26
I. Pauschaler Sonderausgabenabzug für privat veranlasste Aufwendungen für Schutzmasken sowie eine Verlängerung der Steuerbefreiung für Corona-Beihilfen (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 1 und 2).....	26
II. Fortschreibung der Verwaltungspraxis zur Buchwertfortführung bei Tonnagebesteuerung (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 3).....	27
III. Anhebung der Schwellenwerte für geringwertige Wirtschaftsgüter (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 4).....	28
IV. Übertragbarkeit von BEA-Freibeträgen zwischen Elternteilen bei volljährigen Kindern (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 5).....	29
D. Zukunftsfähigkeit der Abgeltungsteuer (BT-Drucks. 19/27820)	29

A. Gegenstand des Gesetzentwurfs für ein AbzStEntModG, der Stellungnahme des Bundesrates und weiterer damit verknüpfter Anträge

Der Gesetzentwurf verbindet fünf im Schrifttum selbständig diskutierte Themenkreise:

- Neugestaltung der Vorschriften über die Entlastung von Abzugsteuern und die Bescheinigung der Kapitalertragsteuer in den Vorschriften über den Steuerabzug vom Kapitalertrag in den §§ 43 - 45d EStG, §§ 7, 11 InvStG sowie in den Sonstigen Vorschriften der §§ 50c und 50d EStG und damit im funktionalen Zusammenhang eine Neuregelung über den Informationsaustausch über kapitalmarktbezogene Gestaltungen in § 88c AO (dazu unten B. I.)
- Neufassung der "Anti-Treaty-Shopping" - Regelung des § 50d Absatz 3 EStG (dazu unten B. II.)
- Neu einzufügende spezielle Missbrauchsnorm im Umwandlungssteuerrecht in § 2 Absatz 5 UmwStG (dazu unten B. III.)
- Neufassung der Vorschriften über die Verrechnungspreisbemessung in den §§ 1 Absätze 3 und 3a - 3c; 1a AStG (dazu unten B. IV.)
- Kodifikation des Vorabverständigungsverfahrens in § 89a AO (dazu unten B. V.)

Der Bundesrat hat daneben in seiner Stellungnahme vom 5. März 2021 (BR-Drucks. 50/21) Änderungsvorschläge und Prüfbitten zu weiteren Themen eingebracht, darunter

- Pauschaler Sonderausgabenabzug für private Aufwendungen für Schutzmasken sowie Verlängerung der Steuerbefreiung für Corona-Beihilfen (dazu unten C. I.)
- Fortschreibung der Verwaltungspraxis zur Buchwertfortführung bei Tonnagebesteuerung entgegen BFH v. 28.11.2019 (dazu unten C. II.)
- Anhebung des Schwellenwertes für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) (dazu unten C. III.)
- Übertragbarkeit von BEA-Freibeträgen zwischen Elternteilen bei volljährigen Kindern entgegen BFH v. 22.4.2020 (dazu unten C. IV.)

Mit dem Gesetzentwurf inhaltlich verknüpft sind drei Anträge von Bundestagsfraktionen, unter diesen zwei (BT-Drucks. 19/5765 und BT-Drucks. 19/16836) unmittelbar inhaltlich verbunden mit dem ersten Themenkreis des Gesetzentwurfs (dazu unten B. I.) sowie ein Antrag zur Zukunft der Abgeltungsteuer (BT-Drucks. 19/27820) (dazu unten D.).

Im Folgenden nehme ich zu den vorgenannten Punkten in der gebotenen Kürze Stellung:

B. Änderungsvorschläge im Gesetzentwurf der Bundesregierung

I. Neugestaltung der Vorschriften über die Entlastung von Abzugsteuern und die Bescheinigung der Kapitalertragsteuer

1. Hintergrund und Zielsetzung

Kapitalertragsteuer und Kirchenkapitalertragsteuer bilden wie die Lohnsteuer und andere Abzugsteuern keine eigene Steuerart. Sie sind eine besondere Erhebungsform der Einkommen-, Kirchen- und Körperschaftsteuer, bei der ein privater Dritter, der Schuldner oder die Zahlstelle, verpflichtet wird, die Steuer einzubehalten und für Rechnung des Einkommen-, Kirchen- oder Körperschaftsteuerpflichtigen einzubehalten und abzuführen.

Besteht die zugrundeliegende Steuerpflicht desjenigen, für dessen Rechnung der Steuerabzug vorzunehmen ist, nicht oder nicht in Höhe des Steuerabzugs, kommen drei Wege zur Vermeidung der Belastung oder zur nachgelagerten Entlastung in Betracht. Denkbar ist zunächst, dem Abzugsverpflichteten aufzuerlegen, den Steuerabzug von vornherein orientiert an der materiellen Steuerpflicht des Steuerschuldners vornehmen. Das setzt zum einen voraus, dass der Abzugsverpflichtete den Steuerschuldner und dessen Steuermerkmale kennt und diese rechtlich einordnen kann und zum anderen erfordert dies Vertrauen des Steuergläubigers in die Pflichttreue und, im Falle ihrer Verletzung, das Haftungsvermögen des Abzugsverpflichteten. Im Lohnsteuerabzugsverfahren funktioniert das gut, weil der abzugsverpflichtete Arbeitgeber seine Arbeitnehmer persönlich kennt und früher die Lohnsteuerkarte, heute die beim BZSt geführte ELStAM-Datenbank Auskunft über die relevanten Besteuerungsmerkmale geben. Auch im geltenden System des Kapitalertragsteuerabzugs findet sich dieser Weg in einem engen Bereich verwirklicht, im Freistellungs- und Kontrollmeldeverfahren.

Die zweite Möglichkeit besteht darin, dass der Abzugsverpflichtete selbst, nachträglich, eine Korrektur des Abzugs vornimmt. Auch dazu benötigt er aber Informationen und auch hierfür muss der Steuergläubiger Vertrauen in Pflichttreue und Haftungsvermögen des Abzugsverpflichteten haben.

Die dritte Möglichkeit besteht schließlich darin, die Entlastung vom Dritten hin zum Steuergläubiger zu verlagern und zwar entweder durch ein auf die Abzugsteuer vorgelagertes Erstattungsverfahren oder durch Verrechnung im Veranlagungsverfahren der Einkommen-, Kirchen- oder Körperschaftsteuer. In dieser dritten Variante benötigt der Steuergläubiger zumindest Informationen darüber, ob und in welcher Höhe und für wessen Rechnung Kapitalertragsteuer einbehalten worden ist. Diese Funktion erfüllt im geltenden Recht die Steuerbescheini-

gung, deren Erteilung aber wiederum Kenntnis der Person des Steuerschuldners, der abzugs-
pflichtigen Kapitalerträge und der abgezogenen Steuern beim Ausstellenden voraussetzt.

Betrug und Defizite im Wertpapierabwicklungssystem haben dazu geführt, dass Steuerbescheinigungen für einmal abgeführte Steuern mehrfach oder unzutreffend für nicht abgeführte Steuern ausgestellt worden sind, ohne dass die Finanzbehörden dies rechtzeitig erkennen konnten.¹ Weiter konnten unrichtige Steuerbescheinigungen verwendet werden, bevor Fehler erkannt und berichtigt werden konnten. Nicht in allen Fällen konnten Rückforderungsansprüche realisiert werden und wo sie geltend gemacht wurden, haben sie zu erheblichen Verwerfungen im Finanzmarkt geführt und waren für einzelne Institute existenzgefährdend oder sogar existenzvernichtend. Das Ausmaß der aufgedeckten Fälle und die Vielzahl der Beteiligten haben das Vertrauen in die Abwicklungssysteme und die Verlässlichkeit der Kreditinstitute bei der Wahrnehmung ihrer Pflichten im System des Kapitalertragsteuerabzugs erheblich erschüttert. Vor diesem Hintergrund waren bereits früher eingeleitete gesetzgeberische Maßnahmen² und sind nun auch die im Gesetzentwurf vorgeschlagenen Änderungen zu würdigen.

Die Änderungsvorschläge verfolgen das Ziel, die Risiken von Fehlern im System des Kapitalertragsteuerabzugs weiter zu reduzieren und die Finanzbehörden in die Lage zu versetzen, Fehlerquellen früher zu erkennen. Insbesondere die Entlastung ausländischer Steuerpflichtiger durch das Bundeszentralamt für Steuern soll "ressourcenschonender" und "weniger missbrauchs- und betrugsanfällig" ausgestaltet werden.³ Durch Digitalisierung und eine Reduktion der Verfahrensarten soll die Komplexität reduziert und das System weniger fehleranfällig werden. Diese Ziele sind mit Blick auf die, den Ausgangspunkt einer unions- und verfassungsrechtlichen Beurteilung bildenden, damit verbundenen Eingriffe legitim. Mit ihnen wird nicht nur fiskalischen Risiken begegnet, die Durchsetzung des Rechts gewährleistet und die Wahrnehmung der Steuergerechtigkeit gefördert. Wo sie sich erreichen lassen, würden auch die als systemisch zu bezeichnenden Risiken für die Kreditwirtschaft sinken.

2. Grundansatz und Alternativen

a) Digitalisierung, Zuständigkeitskonzentration und erweiterte Informationspflichten

Die Änderungsvorschläge begründen keinen Paradigmenwechsel im Entlastungsverfahren, sondern sollen das bestehende System im Wesentlichen in fünf Punkten fortentwickeln:

¹ BT-Drucks. 18/12700, S. 116 ff., 172 ff.

² Überblick etwa bei *Beckert/Schober*, DB 2021, 49, 50.

³ BT-Drucks, 19/27632, S. 1.

- Die Steuerbescheinigung wird mit zusätzlichen Angaben über den Gläubiger, die Kapitalerträge, die Wertpapiere und den Handelshintergrund sowie die Verwahrkette erweitert. Damit verbunden sind Informationsbeschaffungspflichten für den Aussteller.
- Für Steuerausländer darf keine Papierbescheinigung mehr ausgestellt werden. Sie wird durch eine Datenübermittlung an das BZSt ersetzt.
- Die Haftung für fehlerhafte Steuerbescheinigungen wird verschuldensunabhängig ohne Exkulpationsmöglichkeit ausgestaltet.
- Das BZSt erhält die Zuständigkeit für alle Entlastungsverfahren bei Gebietsfremden.
- Das Kontrollmeldeverfahren soll entfallen.
- Es werden umfangreiche Melde- und Informationspflichten eingeführt, die sowohl den Vollzug im Einzelfall als auch die Tragfähigkeit und Weiterentwicklung des Systems des Kapitalertragsteuerabzugs verbessern sollen.

Diese erweiterten Informationspflichten und die Haftungsverschärfung stellen zum einen einen erheblichen Eingriff in die informationelle Selbstbestimmung und zum anderen, mit der damit verbundenen Intensivierung der Indienstrafnahme der Steuerabzugsverpflichteten, eine Beschränkung der Berufsausübungsfreiheit dar. Beides muss verhältnismäßig sein. Um die Eignung, Erforderlichkeit und Zumutbarkeit zu beurteilen, sind zuerst die Alternativen in den Blick zu nehmen und im Anschluss die Maßnahmen im Einzelnen zu bewerten.

b) Ungeeignetheit der Alternative einer Anpassung des materiellen Rechts mit einheitlicher Steuerbelastung von 15 % für Inländer und Ausländer

Im Regierungsentwurf selbst werden zwei grundlegende Alternativen benannt und verworfen. Auf das Entlastungsverfahren könnte, wie dort beschrieben,⁴ gänzlich verzichtet werden, wenn die Kapitalertragsteuerbelastung durchgehend mit der Zielbelastung des Steuerschuldners übereinstimmen würde. Genannt wird im Regierungsentwurf dazu ein besonderer Steuersatz von 15 % für Einkünfte, die dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen, weil dies dem Höchststeuersatz nach dem OECD-Standard entspreche. Dieser alternative Weg kommt indes aus zwei Gründen nicht in Betracht. Zum einen sehen Doppelbesteuerungsabkommen, etwa das mit den Vereinigten Staaten von Amerika, einen vollständigen Verzicht auf Quellensteuern auf Dividenden an Pensionsfonds vor, zahlreiche Abkommen enthalten oberhalb bestimmter Beteiligungsschwellen überdies Höchststeuersätze von 5 % oder 10 %. Mit einem Steuersatz von 15 % wäre also in Auslandsfällen, wollte man keine Revision des gesamten

⁴ BT-Drucks, 19/27632, S. 2.

Abkommensnetzes anstoßen, nicht geholfen. Zum anderen müsste sich im Inland eine noch stärkere Spreizung der Steuersätze auf Arbeits- und Kapitaleinkommen vor dem Gleichheitssatz rechtfertigen lassen. Bereits der höhere besondere Abgeltungssteuersatz von 25 % nach den geltenden §§ 43 Absatz 5, 43a, 32d EStG steht unter Rechtfertigungsdruck (dazu unten D.).

c) Schwächen der Alternative eines steuerschuldnerorientierten Steuerabzugs nach dem TRACE-Modell der OECD

Der Regierungsentwurf verwirft überzeugend auch die Alternative eines steuerschuldnerorientierten Steuerabzugs nach dem TRACE-Modell⁵ der OECD. Ein wesentlicher Anlass der im Regierungsentwurf vorgeschlagenen Reform ist der erhebliche Vertrauensverlust in die Abwicklungssysteme und die Fähigkeit sowie den Willen der am Steuerabzug beteiligten Anleger und Finanzintermediäre zur ordnungsmäßigen Wahrnehmung der gesetzlichen Abführungs- und Angabepflichten. Das TRACE-Modell würde vorsehen, die Verantwortung für den Steuerabzug noch stärker auf dieses Abwicklungssystem und die darin beteiligten Finanzinstitute zu übertragen und diese zu verpflichten, die gesetzlich vorgesehenen Entlastungen unmittelbar beim Abzug vorzunehmen. Dieses System ist in seiner jetzigen Ausgestaltung betrugsanfällig und wo die Beteiligten zusammenwirken, werden Betrugsfälle erst spät entdeckt. Für die Mehrheit der steuerehrlichen Beteiligten wäre dieser Weg mit erhöhtem Aufwand und erhöhten Haftungsrisiken verbunden. Das TRACE-Modell kann gleichwohl eine Zukunftsoption sein, wenn die Abwicklungssysteme so weiterentwickelt und ausgestaltet werden können, dass sie einen gesetzmäßigen Steuervollzug automatisiert sicherstellen können ("Compliance-by-Design"). Derzeit ist diese Alternative mE wegen der genannten Schwächen zur Gewährleistung eines gesetzeskonformen Steuervollzugs ungeeignet.

d) Zum Alternativvorschlag des vollständigen Verzichts auf ein Entlastungsverfahren (Bruttobesteuerung und Ausgleich im Veranlagungsverfahren)

Verschiedene Verbände haben zwei weitere Alternativmodelle skizziert. Der "Alternativvorschlag 2" der Kredit- und Versicherungswirtschaft⁶ sieht vor, auf vorgelagerte Freistellungs- und Entlastungsverfahren vollständig zu verzichten und stattdessen auf der Ebene der depotführenden Stellen durchgehend eine Bruttobesteuerung vorzusehen. Die Entlastung soll in diesem Modell ausschließlich im Veranlagungsverfahren erfolgen. Dort wäre der Sachverhalt

⁵ Dazu OECD, Trace Implementation Package for the adoption of the Authorised Intermediary System, 2013.

⁶ BDI u.a., Stellungnahme v. 30.3.2021, S. 7 f.; Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme v. 7.4.2021, S. 2.

von Amts wegen zu ermitteln und dort müsste der Steuerpflichtige entsprechende Nachweise erbringen. Diese Alternative besticht zwar durch ihre Entschlackung des Kapitalertragsteuerabzugssystems, hätte aber zunächst die Konsequenz, dass ausländische Investoren stets in ein deutsches Veranlagungsverfahren gezwungen würden. Das wäre beim derzeitigen Stand der EDV-Technik in den Finanzbehörden ein abschreckender Aufwand für die Investoren und vermutlich mit langen Bearbeitungsdauern verbunden. Diese würden wiederum die Attraktivität der aus Deutschland heraus angebotenen Finanzinstrumente verringern. Zudem werden auch in diesem Modell die in der Vergangenheit realisierten Betrugsrisiken nicht ausgeschaltet. Den auch hier müssten die Steuerschuldner einen Nachweis für die auf ihre Rechnung einbehaltene Kapitalertragsteuer führen, den sie ohne Mitwirkung der Abzugsverpflichteten wohl nicht führen können. Aber auch dieser Weg könnte eine Zukunftsoption sein, wenn sich die Softwaresysteme so weiterentwickeln lassen, dass die Erklärung, Veranlagung und die Nachweisführung für den Gläubiger der Kapitalerträge und der Kapitalertragsteuererstattung automatisiert ablaufen kann. Derzeit ist dieser Alternativvorschlag mE zur Zielerreichung ungeeignet.

e) Zum Alternativvorschlag der Einführung eines Meldeverfahrens zur elektronischen Meldung von Steuerbescheinigungsdaten an die Finanzverwaltung

Keine grundlegende Alternativlösung enthält der "Alternativvorschlag 1" der Verbände der Kredit- und Versicherungswirtschaft,⁷ der schlicht den Übergang auf eine elektronische Meldung von Steuerbescheinigungsdaten vorsieht und den Vorteil betont, dass damit ein Nebeneinander von Steuerbescheinigungen, die der Kunde erhält, und zusätzlichen diversen Meldungen an die Finanzverwaltung vermieden würde. Die Betrugsrisiken, die sich in der Vergangenheit realisiert haben, würden mit diesem Vorschlag kaum reduziert. Es macht keinen Unterschied, ob eine unzutreffende Steuerbescheinigung in Papierform oder elektronisch in Umlauf gebracht wird oder ob sie über den Anleger oder unmittelbar den Finanzbehörden vorgelegt wird. Vermieden wird nur das bislang wohl nicht auffällig gewordene Risiko der Urkundenfälschung der Steuerbescheinigung durch den Anleger und erleichtert würde der Rückruf und die Korrektur. Dieser Vorschlag ist daher keine Alternative, sondern eine Anregung zur ergänzenden Weiterentwicklung des bestehenden Grundansatzes. Für ausländische Investoren sieht der Regierungsentwurf bereits den Übergang auf die Meldung von Steuerbescheinigungsdaten an die Finanzverwaltung vor. Es wäre konsequent, diesen Schritt, nach gesammelten Erfahrungen, in

⁷ BDI u.a., Stellungnahme v. 30.3.2021, S. 7; Deutsche Kreditwirtschaft, Stellungnahme v. 7.4.2021, S. 2.

einem späteren Folgeschritt auch für Steuerinländer zu gehen und damit zugleich vorausgefüllte Steuererklärungen zu ermöglichen. Um dem Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung der Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen, wäre aber zu erwägen, diesen die elektronische Steuerbescheinigung selbst zur Weiterleitung an das Finanzamt zu überstellen. Bei den Finanzbehörden könnten Informationen über zurückgerufene und korrigierte Steuerbescheinigungen elektronisch hinterlegt werden.

f) Zum Alternativvorschlag einer "Pfandmarkenlösung" (Jarass/Schick-Vorschlag)

Fokussiert auf die Lösung des Betrugsproblems mit einer Divergenz zwischen bescheinigtem und vollzogenem Steuerabzug ist der Vorschlag von *Jarass* und *Schick*,⁸ der auch im Antrag BT-Drucks. 19/16836 aufgegriffen wird. Er lässt sich so verstehen, dass bei girosammelverwahrten Aktien der Kapitalertragsteuerabzug auf Dividenden für jede einzelne Aktie gesondert betrachtet wird. Setzt man dieses Verständnis des Vorschlags fort, wäre granular für jeden einzelnen Dividendencoupon, nicht aggregiert für jeden einzelnen Steuerschuldner, eine digitale Steuerbescheinigung mit einer nur einmal vergebenen fortlaufenden Nummer auszugeben. Eine Kapitalertragsteuererstattung solle dann nur gegen Vorlage und Entwertung dieser Steuerbescheinigungen gewährt werden. Dieses Bild der Einzelsteuerbescheinigung orientiert sich am historischen Bild des Bogens, der einst jedem einzelnen Aktienmantel beilag und aus dem der Dividendenschein ausgeschnitten werden konnte. Anstelle einer elektronischen Steuerbescheinigung wäre auch eine elektronische Tabelle in einer Datenbank bei einer zentralen Stelle, etwa beim BZSt denkbar, in der granular auf Ebene der einzelnen Aktien die Erstattung markiert wird und diese so nicht mehrfach vollzogen werden kann. Dass dieses Modell der gegenwärtigen Wirklichkeit des Dividendenclearings widersprechen könnte, schließt seine Verwirklichung noch nicht aus.

Die größte Hürde für dieses Modell besteht aber darin, dass die Steuerbescheinigungen nicht nur einzeln für jede Aktie nummeriert, sondern auch personalisiert werden müssten. Das ist deshalb notwendig, weil nicht alle Investoren ihre Steuerbescheinigungen nutzen. So ist für inländische Aktionäre die Steuerschuld durch den Kapitalertragsteuerabzug abgegolten. Sie entspricht ihrer persönlichen Steuerschuld. Trotzdem würden sie eine Steuerbescheinigung erhalten können, die sie weiterreichen könnten, wenn sie nicht personalisiert wäre. Mit der im Vorschlag vorgesehenen Pflicht der Aktiengesellschaften, die Identität der wahren wirtschaftlich Berechtigten festzustellen, wäre eine solche Personalisierung zwar nur ein nächster

⁸ *Jarass/Schick*, BB 2019, 1568.

Schritt. Bevor er gegangen wird, sollten aber Erfahrungen damit gesammelt werden, wie die Feststellung der wahren wirtschaftlich Berechtigten gelingt. Derzeit erscheint die Umsetzung dieses zukunftsweisenden Vorschlags mit zu vielen Unsicherheiten und Umsetzungsrisiken verbunden, die im Lichte enormer Umstellungskosten zu gewichten sind. Der Vorschlag des Regierungsentwurfs könnte aber den Weg dorthin gerade ebenen, insofern er vorsieht, Daten zu erheben, mit denen beurteilt werden könnte, wie einer Personalisierung vollzogen und das Abwicklungssystem umgestaltet werden kann.

3. Erweiterte Angaben zur Bescheinigung und Abführung der Kapitalertragsteuer (RegE Art. 1 Ziff. 6, § 45b EStG-RegE)

a) Erweiterte Inhalte der Steuerbescheinigung und Informationsbeschaffungspflichten der Steuerabzugsverpflichteten (§ 45b Absatz 2, 3 und 7 EStG-RegE)

aa) Erfüllbarkeit der Informationsbeschaffungspflichten

Der Gesetzentwurf sieht vor, den Inhalt der Steuerbescheinigung bei girosammelverwahrten Aktien und Wertpapieren um die in § 45b Absatz 2 Nr. 1 - 9 EStG-RegE genannten Informationen zu erweitern. Ein Teil dieser Informationen liegt den Steuerabzugsverpflichteten bisher nicht vor. Dazu zählen etwa Informationen über ein zugrundeliegendes Wertpapierleihgeschäft. Der Gesetzentwurf schlägt damit aber keine objektiv unmöglich zu erfüllende Verpflichtung vor, sondern formuliert nur die Inhalte und die Bedingung für die Erteilung einer Steuerbescheinigung. Die neu einzufügende Vorschrift des § 45b Absatz 7 Satz 3 EStG-RegE regelt hierzu, dass die Bescheinigung erst erteilt werden darf, wenn alle Informationen vorliegen. Das führt zunächst zu einer Mindestdauer zwischen der Fälligkeit von Kapitalerträgen und dem vorgenommenen Steuerabzug einerseits und der Erteilung der Steuerbescheinigung andererseits,⁹ die auch verhindert, dass Steuerbescheinigungen im Umlauf sind, bevor die Steuer an die Finanzbehörden abgeführt worden sind. Weiter führt diese Regelung im Ergebnis dazu, dass keine Kapitalertragsteuer erstattet wird, wenn die Informationen nicht beschafft werden können. Dies wiederum schafft einen wirtschaftlichen Anreiz, die Vertragsbeziehungen in der internationalen Verwahrkette und die Abwicklungssystem so umzugestalten, dass die vorgesehenen Informationen weitergereicht und die erforderlichen Erklärungen bei den adressierten Beteiligten beschafft werden können. Der Einfluss deutscher Kreditinstitute und Versicherungen endet nicht beim ersten Zwischenverwahrer, sondern setzt sich über diesen mittelbar in der Verwahrkette und die diese ausgestaltende Vertragskette und schließlich über

⁹ BT-Drucks. 19/27632, S. 42.

internationale Netzwerke und Standardsetzer fort. Dabei wird nicht verkannt, dass Vertragsbeziehungen nur zu diesem ersten Zwischenverwahrer bestehen. Das System des Kapitalertragsteuerabzugs ist überdies keine deutsche Besonderheit. Und auch die Betrugsfälle, die den Anlass der Reform bilden, sind keine deutsche Singularität. Es dürfte gegenwärtig international ein großes Bewusstsein dafür bestehen, dass die Finanzbehörden stärkere Kontrollmöglichkeiten durchsetzen wollen und müssen. Zugleich dürfte es im aktuellen Kapitalmarktumfeld etwas leichter fallen, in Deutschland höhere Informationsanforderungen zu definieren. Der Entwurf formuliert deshalb in den § 45b Absatz 2 Nr. 1 - 9 EStG-RegE grundsätzlich erfüllbare Erwartungen an die Transparenz der Verwahrketten, der abgewickelten Geschäfte und an die Ausgestaltung der Vertragsketten zwischen den Verwahrstellen und der technischen Abwicklungssysteme. Der damit verbundene Aufwand ist nachfolgend in einer Verhältnismäßigkeitsprüfung zu bewerten.

Der Blick auf die Möglichkeiten der Informationsbeschaffung darf jedenfalls nicht auf die unmittelbaren Vertragspartner der Steuerabzugsverpflichteten verengt werden. Wie im Aktienrecht, bei der Durchsetzung des Informationsanspruchs nach § 67d AktG, setzt sich die Informationsbeschaffungspflicht in der ganzen Verwahrkette und gerade auch im Ausland fort.¹⁰

Schließlich ist zu berücksichtigen, dass die Steuerbescheinigung nur mit dem Willen des Gläubigers der Kapitalerträge ausgestellt und die notwendigen Informationen daher auch nur mit seinem Einverständnis erhoben werden können. Nach § 45a Absatz 2, 2a EStG-RegE wird die Steuerbescheinigung bzw. die Datenübermittlung nur auf Verlangen des Gläubigers der Kapitalerträge ausgestellt bzw. angestoßen. Dieses Verlangen wird zukünftig aktiver abgefragt werden müssen.

Zweifelhaft ist allerdings, ob, wie in § 45b Absatz 7 Satz 1 EStG-RegE geregelt, ausländische Zwischenverwahrstellen hoheitlich verpflichtet werden können, die dort genannten Angaben zu übermitteln. Zumindest könnte Deutschland diese Pflicht ohne völkerrechtliche Vereinbarungen, unionsrechtliche Grundlagen oder Unterstützung des anderen Staates im Ausland nicht durchsetzen. Ohnedies stellt sich die Frage, ob der Gesetzgeber überhaupt mit gesetzlichen Pflichten in die privatautonom auszugestaltenden Schuldverhältnisse der Verwahrkette eingreifen sollte. Er sollte die Ausgestaltung der Wege der Informationsgewinnung dem Markt und der privatautonomen Initiative der an der Verwahrkette und der Ausgestaltung der

¹⁰ Instruktiv zum Informationsweg durch den "Verwahrbäum": *Zetsche*, AG 2020, 1, 3 f.

technischen Abwicklungssysteme beteiligten Unternehmen überlassen. Datenschutzrechtliche Anforderungen stehen dem nicht entgegen.

bb) Verhältnismäßigkeit der Informationsbeschaffungspflichten

Sind die Informationspflichten damit im Grundsatz erfüllbar, bleibt die Frage nach der Geeignetheit und Erforderlichkeit. Sie ist vor dem Hintergrund der Erkenntnisse aus der Aufarbeitung der Cum/Ex, Cum/Cum und Cum/Fake-Gestaltungen zu beantworten. Diese Gestaltungen blieben aus Mangel an Transparenz lange unerkannt. Die Finanzbehörden hatten erhebliche Schwierigkeiten, die Fälle aufzuklären, auch weil die in den § 45b Absatz 2 Nr. 1 - 9 EStG-RegE genannten Informationen fehlten. Die erheblich verzögerte Aufklärung führte zu enormen Rückforderungen an einzelne Beteiligte in der Verwahrkette, die bei diesen wiederum ursächlich für Existenzgefährdung oder sogar Existenzvernichtung waren. Die Betrugsfälle führten damit nicht nur zu einem gewichtigen Vertrauensverlust und zu einem von der Gemeinschaft der Steuerzahler auszugleichenden Schaden in unbezifferter Höhe, sondern auch zu einem erheblichen finanziellen Schaden für die Kreditwirtschaft. In die Beurteilung der Informationspflichten muss schließlich auch die Erkenntnis einfließen, dass Cum/Ex und Cum/Cum-Gestaltungen kein historischer Einzelfall, sondern ein Wiederholungsfall waren. Selbst die strafrechtlichen Konsequenzen für die in den 1980er und 1990er-Jahren aufgedeckten und verfolgten Fälle um das Dividendenstripping hatten zu keiner nachhaltigen Verhaltensänderung geführt.¹¹ Vor diesem Hintergrund muss der Gesetzgeber die Maßnahmen der Informationsvorsorge verstärken, um dem verfassungsrechtlichen Gebot der Rechtsanwendungsgleichheit Rechnung zu tragen. Weitreichende Informationsbeschaffungs- und Datenübermittlungspflichten sind mit ihren Eingriffen in die informationelle Selbstbestimmung und die Berufsausübungsfreiheit dadurch aber nicht dauerhaft, sondern nur solange gerechtfertigt, bis die technischen Voraussetzungen für eine der in B. I. 2. genannten und mit einem milderen Eingriff verbundenen Alternativen geschaffen sind.

Für die Eignung und das Bedürfnis für die angeforderten Informationen ist dem Gesetzgeber eine Prärogative zuzugestehen. Angesichts der erheblichen Eingriffe in die Grundrechtspositionen der Steuerabzugsverpflichteten und der Anleger muss er eine Evaluierung vorsehen, die insbesondere die Verwendung der Informationen und die Zweckmäßigkeit der Erhebung nach spätestens drei Jahren überprüft, um im Anschluss eine Neubewertung der Alternativen zu ermöglichen. Informationen, die von den Finanzbehörden nicht zweckgemäß genutzt werden,

¹¹ BT-Drucks. 18/12700, S. 116 ff.

können weder die auf sie bezogenen Beschaffungspflichten, noch die Befugnis zu ihrer Weitergabe rechtfertigen.

b) Ordnungsnummer und elektronische Kontrollmitteilungen (§ 45b Absätze 1, 4 - 6 und 8 EStG-RegE)

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass inländische Anleger weiter, auf Verlangen (§ 45a Absatz 2 EStG-RegE), unmittelbar eine Steuerbescheinigung erhalten, die sie bei ihrem lokalen Finanzamt einreichen. Nachfolgend, bis zum 31. Juli des auf den Zufluss folgenden Kalenderjahres, soll der Aussteller der Bescheinigung in allen Fällen die Informationen in einer Jahresmitteilung auch an das BZSt übermitteln. Ausländische Anleger können diesen Zeitpunkt nach § 45b Absatz 5 EStG-RegE vorziehen, weil dort die Mitteilung die Steuerbescheinigung ersetzt. Bei inländischen Anlegern erfüllt die Übermittlung dieser Informationen an eine, nicht in die Veranlagung einbezogene Finanzbehörde, nur die Funktion einer Kontrollmitteilung, die dazu dienen soll, einen Abgleich zwischen abgezogenen und erstatteten Steuern vorzunehmen. Folgt man dem Regierungsentwurf, dienen diese Informationen einer beim Bundeszentralamt für Steuern eingerichteten Sondereinheit zu Analyse- und Kontrollzwecken. Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung sollen dadurch leichter erkennbar werden.¹² Nachvollziehbar wird dazu in § 45b Absatz 1 EStG-RegE die Vergabe einer Ordnungsnummer vorgeschrieben, um ausgestellte Steuerbescheinigungen mit den übermittelten Informationen verknüpfen zu können.

Die Datenübermittlung nach § 45b Absätze 4 und 5 EStG-RegE setzt voraus, dass eine Steuerbescheinigung ausgestellt worden ist. Dies unterbleibt, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge dies nicht verlangt hat oder die Bescheinigung nach § 45b Absatz 7 Satz 3 EStG-RegE nicht erteilt werden konnte, weil die erforderlichen Informationen nicht beschafft werden konnten. In diesen Fällen muss der Steuerabzugsverpflichtete nach § 45b Absatz 6 EStG-RegE nur ihm direkt vorliegende Informationen übermitteln.

Auch wenn technisch noch kein Abgleich zwischen den Daten beim BZSt und den Landesfinanzbehörden möglich sein sollte, kann erwartet werden, dass mithilfe der Ordnungsnummer beim BZSt eine Sperrliste angelegt werden kann, die dann von einzelnen Finanzbehörden abgerufen wird, damit von den Steuerabzugsverpflichteten zurückgerufene Steuerbescheinigungen keinen Schaden mehr anrichten können.

¹² BT-Drucks. 19/27632, S. 27.

c) Kontrollmitteilung und Informationserhebungspflicht über die Identität der Aktionäre nach § 67d AktG (§ 45b Absatz 9 EStG-RegE)

Auf den ersten Blick einen Fremdkörper im System des Kapitalertragsteuerabzugs bildet der in § 45b Absatz 9 EStG-RegE verortete Vorschlag, mit den inländischen börsennotierte Gesellschaften nicht am Kapitalertragsteuerabzug beteiligte Personen zu verpflichten, eine zur Verbesserung der Aktionärskommunikation in § 67d AktG geregelte eigene Informationsmöglichkeit zu nutzen,¹³ um dem BZSt alle auf diesem Weg erreichbaren Identitätsdaten der Aktionäre im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses und damit die Dividendenzugsberechtigten zu übermitteln.

Die auf diesem Weg gewonnenen Informationen sollen dem Abgleich mit den nach § 45b Absätze 5 bis 6 EStG-RegE erlangten Daten dienen.¹⁴ Diesen Kontrollzweck könnten die Informationen erfüllen, wenn sie sich auf denselben wirtschaftlich Berechtigten beziehen würden. Dann würde eines der Kernelemente von Cum/Ex-Gestaltungen adressiert, die mehrfache Inanspruchnahme der Position des wirtschaftlichen Eigentümers, für dessen Rechnung Kapitalertragsteuer einbehalten und daher zu erstatten ist. Diese Position ist gem. §§ 20 Absatz 5 EStG, 39 AO im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses zu bestimmen.

Es ist aber nicht gewährleistet, dass mit dem Informationsanspruch aus § 67d AktG die börsennotierte Gesellschaft Informationen über den wirtschaftlich Berechtigten iSd. § 39 Absatz 1, 2 Nr. 1 AO erlangt. Dieser Informationsanspruch bezieht sich auf den in der Verwahrkette beim Letztintermediär bekannten Inhaber der Aktionärsposition. Letztintermediär ist, wer Aktien nicht für einen anderen als Intermediär verwahrt (§ 67a Absatz 5 AktG). Intermediär ist gem. § 67a Absatz 4 AktG jede Person, die Dienstleistungen der Verwahrung oder der Verwaltung von Wertpapieren oder der Führung von Depotkonten für Aktionäre oder andere Personen erbringt, wenn die Dienstleistungen im Zusammenhang mit Aktien von Gesellschaften stehen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum haben. Der danach intermediärsbezogene Aktionärsbegriff¹⁵ muss nicht mit dem Begriff des wirtschaftlichen Aktieneigentümers iSd. § 20 Absatz 5 EStG, § 39 AO übereinstimmen.

¹³ Dazu *Cichy/Krawinkel*, DB 2020, 602.

¹⁴ BT-Drucks. 19/27632, S. 45.

¹⁵ Eingehend *Zetzsche*, AG 2020, 1, 2.

Die Möglichkeit von Unterschieden der Zurechnung der Aktionärsposition nach § 67a Absatz 5 AktG und nach § 39 AO schließt zwar die Eignung der Informationen zur Verprobung der Steuerbescheinigungen nicht gänzlich aus und kann eine wirksame Kontrolle ermöglichen. Diese Informationserhebungs- und Weitergabepflicht ist daher nicht ungeeignet, um die genannten Ziele zu erreichen. Der Gesetzgeber hatte bei Einfügung des Anspruchs aus § 67d AktG schließlich auch im Blick, dass dieser Anspruch zur Erfüllung öffentlich-rechtlicher Informationspflichten genutzt werden kann und als Beispiel die Pflichten aus dem Geldwäschegesetz genannt.¹⁶

Fraglich ist aber, ob diese Verpflichtung als Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit, die Vereinigungsfreiheit und das Recht auf informationelle Selbstbestimmung verhältnismäßig ist, wenn dieselben Informationen bereits auf dem Weg über den Steuerabzugsverpflichteten ermittelt werden können und die Qualität dieser Datenerhebung auch auf anderen Wegen, etwa über eine verschärfte Haftung des Steuerabzugsverpflichteten verbessert werden kann. Die Informationserhebungspflicht nach § 45b Absatz 9 EStG-RegE erscheint auch insofern überschießend, als sie völlig losgelöst von der Erteilung einer Steuerbescheinigung besteht. Das BZSt würde die Daten selbst von solchen Aktionären erhalten, die keine Steuerbescheinigung verlangt haben und könnte sie gar nicht mit den Daten anderer Personen abgleichen, die dies getan haben. Es würde erst auffallen, wenn die nach § 45b Absatz 9 EStG-RegE übermittelte Aktionärszusammensetzung in einem größeren Anteil aus Personen besteht, für die keine Steuerbescheinigung erteilt wurde, als der nach § 45b Absatz 6 EStG-RegE übermittelte Datensatz Personen ausweist, die tatsächlich keine Steuerbescheinigungen bekommen haben.

Unzweifelhaft erforderlich wäre die Pflicht aus § 45b Absatz 9 EStG-RegE daher nur, wenn die börsennotierten Gesellschaften selbst zum Steuerabzug verpflichtet wären und die Steuerbescheinigung auch selbst auszustellen hätten. Im vorgeschlagenen System müssten zusätzliche Argumente zur Begründung der Verhältnismäßigkeit dieser Informationserhebungs- und Weitergabeverpflichtung vorgetragen werden.

d) Datenspeicherung (§ 45b Absatz 10 EStG-RegE)

Die Vorschrift des § 45b Absatz 10 EStG-RegE verdeutlicht, dass die vorgeschlagenen Informationspflichten beim BZSt in einer mächtigen zentralen Datenbank münden, in der Daten über Bestand und Bewegung von Wertpapieren und über Kapitalerträge zusammenfließen. Mit der Datenerhebung nach § 45b Absatz 9 EStG-RegE würde zudem die Aktionärszusam-

¹⁶ BT-Drucks. 19/9739, S. 66.

mensetzung bis auf die Ebene des Einzelaktionärs, der nur eine Aktie hält, jährlich erfasst und gespeichert. Die Errichtung einer solchen zentralen Datenbank stellt einen erheblichen Eingriff in die informationelle Selbstbestimmung dar, der durch den allgemeinen Zweck einer Analyse im Hinblick auf missbräuchliche Gestaltungen nicht unbefristet gerechtfertigt ist.

Der Gesetzgeber muss hier zwingend eine Speicherfrist vorsehen. Sie ist mit einer Verpflichtung zur Evaluation nach drei Jahren zu verbinden, die bewertet, wie das BZSt die gespeicherten Daten zur Zweckverwirklichung nutzen konnte. Der Gesetzgeber könnte diese Evaluation durch eine Befristung des Gesetzes insgesamt absichern und sich damit die erneute Prüfung der Alternativmodelle nach Ablauf dieser Befristung vorbehalten.

e) Zum Vorschlag der Einführung eines Schwellenwertes für erweiterte Angaben (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 8 Buchst. a)

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme angeregt, für die erweiterten Angaben in der Steuerbescheinigung, einen Schwellenwert von 20.000 € vorzusehen. Die Verbände der Kredit- und Versicherungswirtschaft haben diesen Vorschlag zutreffend mit einer Komplexitätserhöhung verbunden und zurückgewiesen.¹⁷

Würde man diesen Vorschlag aufgreifen, müsste ein solcher Schwellenwert gegen Umgehung durch Stückelung abgesichert werden. Damit einhergehen würden weitere Prüfpflichten für die Steuerabzugsverpflichteten. Demgegenüber dürfte der Aufwand der Informationserhebung bei Daten, die sich automatisiert erheben lassen, nicht wesentlich niedriger ausfallen, wenn auch alle Kleinstanleger einbezogen würden. Anders zu beurteilen sind die Angabepflichten, die sich ohne Mitwirkung der Anleger nicht erfüllen lassen. Dazu gehört die Frage, ob den Wertpapiergeschäften eine Wertpapierleihe oder ein Wertpapierpensionsgeschäft zugrunde gelegen hat. Bezogen auf die Gruppe der Kleinstaktionäre sollte der Gesetzgeber prüfen, welche Informationen sich ohne regelmäßige individuelle Mitwirkung der Anleger erheben lassen und wie sich die Gruppe der Kleinstaktionäre von der Erhebung der darüber hinausreichenden Informationen ausnehmen lässt.

¹⁷ *BDI u.a.*, Stellungnahme v. 30.3.2021, S. 33; *Deutsche Kreditwirtschaft*, Stellungnahme v. 7.4.2021, S. 5 f.

4. Erweiterte Haftung für die Vollständigkeit der Steuerbescheinigung (RegE Art. 1 Ziff. 5 Buchst. b; § 45a Absatz 7 EStG-RegE)

Den Steuerabzugsverpflichteten soll bei der Ausstellung der Steuerbescheinigung und bei der Datenübermittlung nach § 45b Absatz 5 EStG-RegE die Pflicht treffen, die Vorschriften des § 45a Absätze 2 bis 5 EStG sowie des § 45b Absätze 1 bis 4 EStG-RegE zu befolgen.

Wie schon im geltenden Recht nach § 45a Absatz 7 Satz 1 EStG soll der Aussteller für die auf Grund der Verletzung dieser Pflichten verkürzten Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile haften. Diese Haftung soll, wie im geltenden Recht,¹⁸ verschuldensunabhängig ausgestaltet sein. Mit der vorgeschlagenen Neuregelung soll aber zusätzlich die bislang vorgesehene Möglichkeit der Exkulpation entfallen, wenn der Korrektur- und Rücknahmepflicht nach § 45a Absatz 6 EStG rechtzeitig nachgekommen worden ist. Zusammen mit den vorgesehenen erweiterten Angabepflichten folgt daraus ein im Vergleich zum geltenden Recht erhöhtes Haftungsrisiko für den Abzugsverpflichteten.

Zur Bewertung dieses Haftungsrisikos und seiner Angemessenheit sind, erstens, die Möglichkeiten des Abzugsverpflichteten, die Haftungsrisiken zu vermeiden und seine hinreichende Verantwortungsbeziehung, zweitens, die Möglichkeiten, sie weiterzureichen und, drittens, das Entschließungsermessen der Finanzbehörden, den Haftungsanspruch geltend zu machen, in den Blick zu nehmen.

Der Aussteller der Bescheinigung soll, wie bisher, dafür einstehen, dass die Bescheinigung objektiv richtig ist. Mit der Erweiterung der Angabepflichten wäre er dazu in größerem Umfang als bisher auf die Richtigkeit der Informationen Dritter angewiesen und zwar einerseits der Anleger, seiner Depotkunden, und andererseits der Zwischenverwahrer und der Wertpapiersammelbank, seiner Erfüllungsgehilfen. Der Aussteller kann zwar durch Plausibilitätskontrollen, vertragliche Regelungen und eigene Prüfungen die Qualität der ihm zugetragenen Informationen verbessern. Er wird aber niemals ausschließen können, dass ihn unzutreffende Informationen erreichen. Für eine gleichwohl beibehaltene Garantiehaftung spricht, dass dadurch die Anreize zur Fortentwicklung der, in der Sphäre des Abzugsverpflichteten zu vertretenden, Informations- und Qualitätssicherungssysteme am größten sind, weil dann der Abzugsverpflichtete für jeden Fehler dieser Systeme voll einstehen muss. Der Steuerabzugsverpflichtete steht auch in der nach der Rechtsprechung des BVerfG vorauszusetzenden

¹⁸ *Gersch* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 45a Rn. H2; *Hartrott* in Herrmann/Heuer/Raupach, § 45a EStG Rn. 20.

hinreichenden Verantwortungsbeziehung zum Abwicklungssystem. Er kann sowohl das Verhalten seiner Kunden als auch das seiner Erfüllungsgehilfen beeinflussen. Er gestaltet die Vertragsbeziehungen und die Informationswege und durch seine Anforderungen auch die Abwicklungssysteme und selbst die Verwahrkette mit. Er kann sich nicht darauf berufen, Unstimmigkeiten nicht erkennen zu können, weil die Abwicklungssysteme und Dritte die dazu notwendigen Informationen nicht übermitteln würden.

Das gleiche Ziel könnte aber auch mit einer verschuldensabhängigen Haftung erreicht werden, wenn durch eine zusätzliche Regelung der Sorgfaltspflichten Anreize dafür gesetzt werden, dass Informationen Dritter nicht unbesehen übernommen werden. Der Gesetzgeber dürfte sich dann nur nicht vom Status quo der Abwicklungssysteme leiten lassen, sondern müsste einen dynamischen Sorgfaltsmaßstab abbilden, der nicht in den Grenzen des gegenwärtig möglichen verfangen bleibt. Zu den definierten Sorgfaltspflichten könnte auch die Korrektur- und Rücknahmepflicht gehören.

Um Dritte für fehlerhafte Informationen in Regress zu nehmen, ist der Aussteller nicht auf gesetzliche Haftungsansprüche beschränkt. Er kann und wird das Haftungsrisiko durch vertragliche Vereinbarungen weiterreichen, indem er mit seinen unmittelbaren Vertragspartnern, den Depotkunden und solchen Zwischenverwahrern, mit denen er unmittelbare Geschäftsbeziehungen unterhält, korrespondierende Haftungsregelungen trifft. Das kann zusätzlich die Inanspruchnahme von Sicherheiten einschließen, die das Haftungsvermögen dieser Vertragschuldner für den Abzugsverpflichteten absichern. Diese vertraglichen Ansprüche treten dann neben gesetzliche Ansprüche, etwa im Rahmen des Gesamtschuldnerausgleichs nach den §§ 44 AO, 426 BGB. Ihre Durchsetzung setzt jedoch entsprechend Marktmacht voraus.

Die Möglichkeiten, das Haftungsrisiko weiterzureichen und vertragliche Ersatzansprüche abzusichern, verringern sich zudem im Zeitablauf. Der Gesetzgeber sollte daher zumindest die Festsetzungsfristen für die Geltendmachung des Haftungsbescheids reflektieren. Nach den allgemeinen Vorschriften über die Festsetzungsverjährung (§ 191 Absatz 3 AO) könnte ein Haftungsanspruch ohne Verschulden des Ausstellenden möglicherweise nach §§ 191 Absatz 3 Satz 4 iVm. 171 Absatz 7 und 376 Absatz 1 AO noch bis zu 15 Jahre nach Ausstellung der Steuerbescheinigung geltend gemacht werden. So lange kann der Aussteller sich kaum bei seinen Vertragspartnern absichern. Deshalb sollte zumindest für eine verschuldensunabhängige Haftung eine erheblich kürzere Festsetzungsverjährungsfrist greifen.

Die Finanzbehörden haben nach § 191 Absatz 1 Satz 1 AO ein Entschließungsermessen in der Geltendmachung des Haftungsanspruchs.¹⁹ Würden die Haftungsregelungen so wie vorgesehen umgesetzt, müssten der Grad der Pflichtverletzung und die Korrekturbemühungen des Abzugsverpflichteten, durch verfassungskonforme Auslegung dieser Ermessungsvorschrift, bei der Ausübung des Ermessens berücksichtigt und so fortentwickelt werden, dass ein Mitverschulden Dritter berücksichtigt wird. Jenseits der zu stellenden Frage, ob eine Haftungs-vorschrift ohne Exkulpationsmöglichkeit sinnvolle Geschäftsmodelle erdrücken würde, wäre eine solche Haftungs-vorschrift, mit dem "Ventil" der Ermessensausübung, mE wegen der hinreichenden Verantwortungsbeziehung der Abzugsverpflichteten zum Abwicklungssystem, zur Verwahrkette und auch zum Anleger nicht verfassungswidrig.

5. Zusammengefasste Mitteilung (RegE Art. 1 Ziff. 7; § 45c EStG-RegE)

Die vorgeschlagene neu einzufügende Vorschrift eines § 45c EStG-RegE regelt in zwei Komponenten die Übermittlung aggregierter Daten an das BZSt. Zum einen wird in Absatz 1 die Übermittlung auf Ebene der abzugsverpflichteten Zahlstelle aggregierter Daten geregelt. Zum anderen wird in Absatz 2 die Übermittlung von auf Depotebene und damit kundenbezogen aggregierter Daten vorgeschrieben. Damit sollen Indikatoren identifiziert werden, die auf Steuergestaltungen hinweisen, insbesondere solcher nach dem Muster von Cum/Ex-Gestaltungen. Die Erhebung dieser aggregierten Daten und die Regelung der entsprechenden Übermittlungspflichten zu den im Entwurf beschriebenen Zwecken ist geeignet, erforderlich und zumutbar. Für die erhobenen Daten muss aber eine Speicherfrist vorgesehen werden.

6. Digitalisierung und Neustrukturierung der Entlastung vom Steuerabzug in bestimmten Fällen (RegE Art. 1 Ziff. 5 Buchst. a, Nr. 9)

Die vorgeschlagene Neufassung des § 45a Absatz 2a EStG-RegE ersetzt bei beschränkt steuerpflichtigen Gläubigern die papiergebundene Steuerbescheinigung durch eine Datenübermittlung an das BZSt. Sie findet fortgesetzt nur auf Verlangen des Gläubigers statt und ist Voraussetzung für die Geltendmachung der Steuererstattung. Weiter sollen nach § 50c Absatz 5 EStG-RegE der Freistellungsantrag und der Erstattungsantrag elektronisch übermittelt werden. Das ist eine positive Entwicklung des Verfahrens, wenngleich nur ein behutsamer Digitalisierungsschritt.

¹⁹ Loose in Tipke/Kruse, 153. Lfg. 8/2018, § 191 AO Rz. 38.

Gravierender sind die mit der Umgliederung einzelner Vorschriften des § 50d EStG in § 50c EStG-RegE verbundenen inhaltlichen Änderungen im Entlastungsverfahren. So soll die Möglichkeit entfallen, auf den Steuerabzug im Kontrollmeldeverfahren zu verzichten. Nur die Entlastung auf Ebene des Steuerabzugsverpflichteten durch eine Freistellungsbescheinigung und bei Rechteüberlassungen bis zur Grenze von 5.000 Euro pro Jahr soll erhalten bleiben.

Der Wegfall des Kontrollmeldeverfahrens nach § 50d Absatz 5 und 6 EStG führt im Bereich geringfügiger Zahlungen an ausländische Bezieher von Kapitalerträgen zu einem unverhältnismäßigen zusätzlich Verwaltungsaufwand. Der Gesetzgeber sollte deshalb die bisherigen Freistellungsmöglichkeiten im Kontrollmeldeverfahren für kleinere Beträge, zB. bis 5.000 Euro im Jahr beibehalten, dies jedenfalls solange, bis die technischen Möglichkeiten bestehen, einen niederschweligen digitalen Zugang für die Erstattung einzurichten.

II. Neufassung der "Treaty-Shopping-Regelung" in § 50d Absatz 3 EStG

(RegE Art. 1 Ziff. 10 Buchst. c)

Die bereits mehrfach überarbeitete Vorschrift des § 50d Absatz 3 lässt sich aus der Makroperspektive als Wettbewerbsvorschrift verstehen, aus der Mikroperspektive ist sie eine spezielle Missbrauchsvermeidungsnorm.²⁰ In ihrer Fernwirkung reguliert die Vorschrift den zwischenstaatlichen Steuerwettbewerb und beeinflusst die Steuerbelastung von Investitionen in deutsche Unternehmen. Deshalb ist sie in der Praxis äußerst relevant.

Die effektive Unternehmenssteuerbelastung wird aus der Perspektive ausländischer Investoren maßgeblich durch die Belastung ausgeschütteter Dividenden, gezahlter Zinsen und Lizenzgebühren mit nicht verrechenbaren Quellensteuern geprägt. Diese ist nicht unabhängig vom Investor und seiner Ansässigkeit.²¹ Entlastungen ergeben sich einerseits für Investoren die in einem DBA-Staat ansässig sind, mit dem bilateral Ermäßigungen oder Befreiungen vom Quellensteuerabzug vereinbart sind, etwa eine beteiligungsabhängige Satzbeschränkung für Dividendeneinkünfte. Eine vollständige Befreiung findet sich nur in einzelnen DBA, ist dort aber besonders gewichtig, wie im Beispiel der beinahe solitären Begünstigung US-amerikanischer Pensionsfonds. Breite Vergünstigungen, in Gestalt einer vollständigen Befreiung, vermittelt die Ansässigkeit des Investors in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union. Schlechter gestellt sind die Investoren, die weder in einem EU-Mitgliedsstaat noch in einem Staat ansässig sind,

²⁰ Zur Entstehungsgeschichte und zur folgenden Einordnung ausführlich *Anzinger*, RdF 2020, 97.

²¹ Dazu und zum weiteren *Anzinger*, RdF 2020, 97.

der ein günstiges DBA verhandeln konnte. Dieses Begünstigungsgefälle schafft Anreize, die Ansässigkeit in Präferenzstaaten zu suchen.

Für Investoren besteht aber nicht immer ein gleichstarker Anreiz, in steuerlich begünstigten Staaten unternehmerisch tätig zu werden. Deshalb wird häufig eine juristische Person zwischengeschaltet. Deren Existenz und territoriale Verknüpfung setzt keine körperliche Anwesenheit eines Menschen voraus. Sie ergibt sich aus der Rechtsordnung des präferierten Staates, dessen Gründungsvorschriften zu befolgen sind. Ein Geschäftsvorfall pro Jahr, die Weiterleitung einer Dividende, eines Zinsertrags oder einer Lizenzgebühr erfordert technisch keine ständige Anwesenheit von Leitungsorganen.

Vor diesem Hintergrund regelt § 50d Absatz 3 EStG Substanzerfordernisse. Nationale Anforderungen an die Substanz führen wiederum zu abkommens- und unionsrechtlichen Spannungen. Sowohl das Unionsrecht als auch das Abkommensrecht kennen zwar implizite Beschränkungen für missbräuchliche Gestaltungen, die sich in Substanzerfordernissen abbilden lassen. Die geltende Regelung hat deren Anforderungen nach der in der Regierungsbegründung zitierten Rechtsprechung des EuGH aber nicht ausreichend umgesetzt.²²

Der Gesetzgeber stand zunächst vor der Alternative, die Vorschrift des § 50d Absatz 3 EStG vollständig zu streichen und auf die Anwendung der §§ 39 AO und 42 AO zu vertrauen. Für die Rechtsanwendungspraxis hätte diese Streichung eine erhebliche Rechtsunsicherheit bedeutet. Diese Unsicherheit wird auch durch die Neufassung der Vorschrift nicht ganz beseitigt, weil die Anforderungen an den Gegenbeweis, dass keiner der Hauptzwecke der Einschaltung der Gesellschaft die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, sich erst in der Praxis konkretisieren werden. Streng und möglicherweise über den Zweck der Norm hinausreichend wäre eine Auslegung der Regelungen über die persönliche Entlastungsberechtigung, nach der der Entlastungsanspruch stets auf derselben Anspruchsgrundlage beruhen muss. Der vorgeschlagene Wortlaut könnte aber auch eine andere Auslegung ermöglichen. Die Regelungen über die sachliche Entlastungsberechtigung, insbesondere das Erfordernis des wesentlichen Zusammenhangs der Einkunftsquelle mit einer Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft, sind dagegen ein überzeugendes Substanzerfordernis. Im Großen und Ganzen ist dem Gesetzgeber die Lösung der herausfordernden Optimierungsaufgabe im Spannungsfeld der Missbrauchsvermeidung, unionsrechtlicher Anforderungen aus den Grundfreiheiten und Vorgaben des Sekundärrechts sowie der Rechtssicherheit gelungen. Die unionsrechtlichen

²² Weiter dazu *Anzinger*, RdF 2020, 97, 104.

Zweifel dürften in der Bandbreite des Wortlauts ausgeräumt sein, zumal die jüngere Rechtsprechung des EuGH in der Tendenz eine größere Toleranz gegenüber Missbrauchsvermeidungsvorschriften erkennen lässt.²³

Die Neuregelung soll nach § 52 Absatz 47b EStG-RegE in allen offenen Fällen anzuwenden sein, es sei denn die Vorschrift des § 50d Abs 3 idF. die zu dem Zeitpunkt galt, in dem die Einkünfte zugeflossen sind, stand dem Anspruch auf Entlastung nicht entgegen. Diese Übergangsregelung könnte im Vollzug die Frage aufwerfen, wie mit dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts bezogen auf die Anwendung des alten Rechts umzugehen ist. Hierzu könnte der Gesetzgeber noch im Gesetzgebungsverfahren klarstellen, dass die mit dieser Übergangsvorschrift beabsichtigte Günstigerregelung sich auf das alte Regelungsprogramm bezieht, soweit es mit Unionsrecht vereinbar ist.

III. Weitere spezielle Missbrauchsnorm im Umwandlungssteuerrecht (RegE Art. 3 Ziff. 1)

Die vorgeschlagene spezielle Missbrauchsvermeidungsnorm in § 2 Absatz 5 UmwStG-RegE adressiert punktuell, eng begrenzt, eine Gestaltung, über deren steuerrechtliche Beurteilung Rechtsunsicherheit besteht. Sie regelt ein Verrechnungsverbot für die übernehmende Gesellschaft für solche Verluste, die die übertragende Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum realisiert hat und soll eng begrenzt für die Veräußerung oder die Bewertung von Finanzinstrumenten oder Anteilen an Kapitalgesellschaften gelten. Überzeugend hieran ist, dass der Gesetzgeber am Grundmodell der steuerlichen Rückwirkung festhält. Der mit der steuerlichen Rückwirkung bezweckte Vereinfachungseffekt bleibt erhalten. Am Rückwirkungszeitraum als solches sollte auch festgehalten werden.

Das Erfordernis dieser punktuellen Missbrauchsvermeidungsvorschrift und deren Komplexität zeigt aber auch, dass das theoretische Fundament der Rückwirkung überdacht und stabilisiert werden muss. Einer Kritik, die auf ein Übermaß an einzelfallorientierter Missbrauchsvermeidungsgesetzgebung hinweist, ist zuzustimmen.

²³ Anzinger, aaO.

IV. Neufassung der Vorschriften über die Verrechnungspreisbemessung in den §§ 1 Absätze 3 und 3a - 3c; 1a AStG (RegE Art. 4 Ziff. 2 und 3; BR-Drucks. 50/21, Ziff. 15 - 17)

Die im Regierungsentwurf vorgesehene Neufassung der in der Praxis bedeutsamen zentralen Vorschriften über die Verrechnungspreisbemessung in den §§ 1 Absätze 3 und 3a - 3c; 1a AStG führt zu einer stärkeren Annäherung der nationalen Vorschriften an die international anerkannten Verrechnungspreisstandards der OECD. Das ist sinnvoll, weil nur durch eine internationale Koordination der Verrechnungspreismethoden, Doppelbesteuerung und doppelte Nichtbesteuerung bei der Besteuerung multinationaler Unternehmensgruppen wirksam vermieden werden können. Und mit diesem Ziel ist es auch folgerichtig, die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zum Maßstab zu nehmen. Sie dominieren international die Verrechnungspreisgestaltung und beruhen, jedenfalls aus der Perspektive der Industriestaaten, auf anerkannten Gewinnaufteilungsgrundsätzen.

Gegenüber dem geltenden Recht wird mit dieser Annäherung an die OECD-Leitlinien aber der Vorrang der bisherigen Standardmethoden aufgegeben. Das ermöglicht einerseits eine behutsame Weiterentwicklung der Verrechnungspreismethoden, die insbesondere im Kontext digitaler Geschäftsmodelle notwendig ist. Sie kann andererseits den Dokumentationsaufwand und die Streit anfälligkeit der Verrechnungspreisbemessung erhöhen. Die in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck kommende Verknüpfung mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird zukünftig auslegungsleitend herangezogen werden können und dadurch umgekehrt zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten beitragen. Die neuen Vorschriften über die Einengung der Bandbreite erhöhen zudem wiederum die Rechtssicherheit, die gerade bei kleinen und mittelständischen Unternehmen bedeutsamer als die Möglichkeit extensiver Verrechnungspreisgestaltung ist. Das gilt auch für die Preisanpassungsklausel nach § 1a AStG-RegE.

Die in der Stellungnahme des Bundesrates unter Ziff. 15 vorgetragene Prüfbitte, Netzwerkgesellschaften und deren Organisationseinheiten in den Tatbestand der nahestehenden Person in § 1 Absatz 2 Nr. 3 Alternative 2 AStG aufzunehmen und dabei die Begriffsdefinition in § 319b Satz 2 HGB auslegungsleitend heranzuziehen, sollte hinsichtlich des tatsächlichen Regelungsbedarfs hinterfragt werden. Dabei sollte insbesondere die § 319b Satz 2 HGB zugrundeliegende Netzwerkdefinition in Art. 2 Absatz 7 der Abschlussprüferrichtlinie reflektiert werden. Während dort die im zweiten Spiegelstrich genannten Merkmale bereits von der geltenden Vorschrift des § 1 Absatz 2 AStG abgedeckt sein dürften, stellt sich bezogen auf die Merkmale des ersten Spiegelstrichs die Frage, ob sie einbezogen werden sollten.

Der Bundesrat schlägt in seiner Stellungnahme unter Ziff. 17 die Ergänzung weiterer Verrechnungspreisvorschriften in neu in § 1 AStG einzufügende Absätze 3d und 3e vor. Damit sollen einerseits die Kriterien der Fremdüblichkeit von Finanzierungsbeziehungen in multinationalen Unternehmensgruppen, definiert nach § 90 Absatz 3 Satz 4 AO iVm. 1 Absatz 2 AStG, und andererseits die Einstufung der Vermittlung und Weiterleitung von Finanzierungsbeziehungen als regelmäßig funktions- und risikoarme Dienstleistung gesetzlich geregelt werden. Die Regelungsvorschläge orientieren sich ausweislich der Begründung des Bundesrates an Kapitel 10 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien und setzen damit den Ansatz der Bundesregierung, die nationalen Verrechnungspreisvorschriften möglichst nah an den internationalen Standards zu orientieren um. Der Regelungsvorschlag kann auch an Vorüberlegungen in einem früheren Referentenentwurf für ein ATAD-Umsetzungsgesetz anknüpfen. Die vorgeschlagenen Regelungen sind in sich folgerichtig, begegnen Gewinnverschiebungen durch konzerninterne Kredite, adressieren aber, wie die Begründung selbst hervorhebt, eine Reihe von Grundsatzfragen, die bisher im deutschen Schrifttum noch nicht ausreichend beantwortet worden sind.²⁴ Der Gesetzgeber muss daher abwägen, ob er die Vorschläge zum jetzigen Zeitpunkt umsetzt, um einen Impuls zu setzen, der später gegebenenfalls Nachbesserungen erfordert oder ob er eine vertiefte Diskussion der Regelungsvorschläge abwartet.

V. Kodifikation des Vorabverständigungsverfahrens in § 89a AO (RegE Art. 5 Ziff. 4)

Die im Regierungsentwurf vorgesehene gesetzliche Regelung der bisherigen Verwaltungspraxis über die Einleitung und Durchführung von Vorabverständigungsverfahren ist positiv zu bewerten. Eine gesetzliche Rechtsgrundlage trägt zur Rechtssicherheit bei und kann, wie der Regierungsentwurf in seiner Begründung zutreffend hervorhebt, als Signal verstanden werden, dass den deutschen Finanzbehörden auch mit diesem Instrument an der einheitlichen Auslegung der abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen gelegen ist. Für die Unternehmen ist Rechtssicherheit besonders bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen ein wesentlicher Standortfaktor.

Mit dem hervorgehobenen Ziel, die Rechtssicherheit zu verbessern, in einem Spannungsverhältnis steht die ins Ermessen der zuständigen Behörde gestellte Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens. Der vorgeschlagene Absatz 1 Satz 2 regelt hinreichend, dass von einem Vorabverständigungsverfahren abgesehen werden kann, wenn sich die damit verbundenen

²⁴ Mit ersten Überlegungen *Eymann*, DB 2021, 573.

Ziele nicht verwirklichen lassen. Es ist nicht ersichtlich, warum in Absatz 1 Satz 1 zusätzlich ein Einleitungsermessen ("kann") geregelt werden muss.

Besonders für kleine und mittelständische Unternehmen ist Rechtssicherheit bedeutsam. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die in § 89a Absatz 7 AO-RegE jedenfalls bei kleinen Gegenstandswerten relativ hoch angesetzte gegenstandswertunabhängige Gebührenbemessung gegenstandswertbezogen ausgestaltet werden sollte. Die Höhe dieser Gebühr bildet eine Zugangshürde für kleinere Unternehmen.

C. Weitere Änderungsvorschläge und Prüfbitten des Bundesrates

I. Pauschaler Sonderausgabenabzug für privat veranlasste Aufwendungen für Schutzmasken sowie eine Verlängerung der Steuerbefreiung für Corona-Beihilfen (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 1 und 2)

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vorgeschlagen, gesetzlich zu regeln, dass vom Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern überlassene Schutzmasken auch dann steuerfrei sein sollten, wenn die Überlassung der Masken nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt. Die Bundesregierung hat diesen Vorschlag mit der Begründung abgelehnt, dass bei Überlassung der Schutzmasken zur beruflichen Nutzung keine Zweifel am überwiegend eigenbetrieblichen Interesse begründet seien. Dem lässt sich folgen. Es würde aber nichts dagegensprechen, in § 3 EStG zusätzlich die Steuerfreiheit dieser Sachbezüge zu regeln. Eine entsprechende Regelung sollte dann jedoch auch die Überlassung von Schnelltests zur privaten Nutzung einbeziehen.

Wegen des damit verbundenen unklaren Lenkungsziels abzulehnen ist mit der Gegenäußerung der Bundesregierung die Erweiterung der bereits geregelten Steuerfreiheit von Corona-Beihilfen. Ebenso wenig überzeugend ist der Vorschlag eines einheitlichen Sonderausgabenpauschbetrags für Schutzmasken. Er differenziert nicht nach dem Bedarf des Steuerpflichtigen und seiner Familie und begünstigt im geltenden progressiven Tarif, einkommensabhängig, der Höhe nach unterschiedlich. Wenn der Gesetzgeber eine Entlastung gewähren wollte, müsste der Sonderausgabenabzug zur Berücksichtigung einer Minderung der subjektiven Leistungsfähigkeit bei zusammenveranlagten Ehegatten verdoppelt und zusätzlich in ein erhöhtes sächliches Existenzminimum berücksichtigungsfähiger Kinder einfließen und damit den Freibetrag nach § 32 Absatz 6 EStG erhöhen. Alternativ könnte er einkommensunabhängig als Steuervergütung bemessen nach der Anzahl der Familienmitglieder gewährt werden. Bei der Bemessung der Höhe sollten dann nicht nur die Aufwendungen für Schutzmasken,

sondern wiederum Schnelltests einbezogen werden, soweit sie nicht durch die Institutionen der Daseinsvorsorge oder den Arbeitgeber bereitgestellt werden.

II. Fortschreibung der Verwaltungspraxis zur Buchwertfortführung bei Tonnagebesteuerung (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 3)

Mit der in seiner Stellungnahme vorgeschlagenen Änderung des § 5a Absatz 4 Satz 3 Nr. 3 EStG und der Sätze 4 ff. regt der Bundesrat an, eine vom BFH verworfene Verwaltungspraxis rückwirkend gesetzlich zu regeln, nach der die bei einem Übergang zur Tonnagebesteuerung nicht versteuerten und als Unterschiedsbetrag in ein besonderes Verzeichnis aufgenommenen stillen Reserven auch bei einem unentgeltlichen Betriebs-, Teilbetriebs- oder Anteilsübergang nach § 6 Abs 3 EStG nicht versteuert, sondern weiter im dafür vorgesehenen besonderen Verzeichnis fortgetragen werden müssen. Der Bundesrat qualifiziert in seiner Stellungnahme die bisherige Gesetzesformulierung in § 5a Absatz 4 Satz 3 Nr. 3 EStG, "Ausscheiden eines Gesellschafters", als "handwerklich nicht gelungene Umschreibung des Tatbestands der Veräußerung des Mitunternehmeranteils".

Bei cursorischer Bewertung des Änderungsvorschlags stellt sich die Rechtsprechung des BFH als ebenso schlüssig dar, wie der vom Bundesrat gezogene Vergleich mit den Wertungen des § 6 Absatz 3 EStG. Der Änderungsvorschlag fügt sich daher in das diffuse Bild zum Eintritt des Rechtsnachfolgers in die steuerliche Rechtsstellung des Rechtsvorgängers ein. Weder lässt sich dem Gesetz ein allgemeiner Rechtsgrundsatz entnehmen, demzufolge der Rechtsnachfolger generell in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt,²⁵ noch das Gegenteil. Die vorgeschlagene, rückwirkende Änderung dürfte hingegen sowohl den Interessen der Verwaltungspraxis als auch den Interessen der Steuerpflichtigen entgegenkommen. Würde man der Rechtsprechung des BFH ihren Lauf lassen, wären in der Vergangenheit in einer Vielzahl von Fällen stille Reserven nach § 5a Absatz 4 Satz 3 Nr. 3 EStG realisiert, die Steuern hierauf aber nicht festgesetzt worden. In der Zukunft neu begründeter Unterschiedsbeträge würde jede Erbfolge und jede unentgeltliche Übertragung diese Steuern auslösen. Die vorgeschlagene Rückwirkung lässt sich rechtfertigen, weil die Steuerpflichtigen in die Fortsetzung der Verwaltungspraxis vertraut haben.

²⁵ Zutreffend BFH v. 28.11.2019 - IV R 28/19, Rn. 51.

III. Anhebung der Schwellenwerte für geringwertige Wirtschaftsgüter (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 4)

Unter Ziff. 4 seiner Stellungnahme hat der Bundesrat seinen bereits in früheren Gesetzgebungsverfahren vorgetragenen Vorschlag wiederholt, den Schwellenwert für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) auf 1.000 Euro anzuheben und im Gegenzug die Regelungen über den Sammelposten in § 6 Absatz 2a EStG zu streichen.

Wie bereits in meiner Stellungnahme zum JStG 2020 erörtert, würde die vorgeschlagene Regelung Investitionen begünstigen, aber auch zu Abweichungen zwischen dem steuerlichen Gewinn und dem handelsrechtlichen Gewinn führen. Mitnahmeeffekte und Steuergestaltungen, die wiederum rechtspolitische Bedürfnisse nach Verlustausgleichs- und Verlustabzugsbeschränkungen auslösen können, sind als Fernwirkung nicht auszuschließen.

Wichtiger als die vorgeschlagene Anhebung der Schwellenwerte erscheint, aus steuersystematischer Sicht, die Einbeziehung immaterieller Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Nach der Rechtsprechung erfasst die Regelung des § 6 Absatz 2 EStG mit dem Merkmal „beweglich“ keine immateriellen Wirtschaftsgüter. Das bedeutet etwa, dass die Anschaffungskosten eines betrieblich oder beruflich benutzten gedruckten Buches im Wert von 200 Euro sofort abzugsfähig sind, die Anschaffungskosten eines eBooks gleichen Wertes jedoch nicht.

Für Computerhardware und Software fingiert die jüngste Verwaltungspraxis²⁶ eine Nutzungsdauer von einem Jahr und erreicht damit im Ergebnis wertunabhängig die Wirkung der Rechtsfolge des § 6 Absatz 2 EStG. Diese Verwaltungspraxis ist rechtswidrig, weil ihr die gesetzliche Grundlage fehlt und die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Computerhardware und Software typischerweise deutlich über einem Jahr liegt. Der Gesetzgeber sollte daher dringend die gesetzliche Grundlage für diese Verwaltungspraxis nachreichen und insbesondere im § 6 Absatz 2 EStG das Merkmal „beweglich“ streichen und so immaterielle Wirtschaftsgüter in ihren Anwendungsbereich einbeziehen. Damit könnte eine Anhebung des Schwellenwertes für GWG verbunden werden.

²⁶ BMF v. 26.2.2021 - IV C 3 - S 2190/21/10002:013, BStBl. I 2021, 298.

IV. Übertragbarkeit von BEA-Freibeträgen zwischen Elternteilen bei volljährigen Kindern (BR-Drucks. 50/21, Ziff. 5)

Im geltenden Recht kann nach § 32 Absatz 6 Sätze 6 und 8 EStG bei volljährigen Kindern nur der Kinderfreibetrag, nicht aber der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf von einem Elternteil, das seiner Unterhaltspflicht nicht nachkommt, auf den anderen Elternteil übertragen werden.²⁷ Der Bundesrat regt in Ziff. 5 seiner Stellungnahme an, zu prüfen ob die Übertragungsmöglichkeit des BEA-Freibetrags auch auf volljährige Kinder erweitert werden sollte.

Diese Übertragungsmöglichkeit erscheint bei volljährigen Kindern folgerichtig, bei denen der Ausbildungsbedarf, nicht mehr der Betreuungsbedarf zu decken ist und dazu die Erfüllung der Unterhaltspflichten erforderlich ist, die bei demjenigen, der sie erfüllt, die subjektive Leistungsfähigkeit mindert. Der Gesetzgeber sollte die Übertragungsmöglichkeit daher auch bei volljährigen Kindern eröffnen.

D. Zukunftsfähigkeit der Abgeltungsteuer (BT-Drucks. 19/27820)

Der Antrag von Abgeordneten und der Fraktion der FDP bezieht sich, anders als die beiden anderen Anträge der Fraktionen BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und der DIE LINKE nicht unmittelbar auf den Gesetzentwurf zum AbzStEntlModG, sondern enthält drei Aufforderungen an die Bundesregierung, die Abgeltungsteuer in ihrer gegenwärtigen Ausgestaltung beizubehalten, Zinseinkünfte nicht von der Abgeltungsteuer auszuschließen und die Gewinne aus Aktienveräußerungen nach einer Mindesthaltedauer von fünf Jahren steuerfrei zu stellen.

Diese Aufforderungen sind vor dem Hintergrund einer rechtspolitischen und verfassungsrechtlichen Diskussion einzuordnen, in deren Zentrum der besondere Tarif der Abgeltungsteuer steht. Die Abgeltungsteuer bildet dabei kein eigenständiges von der Einkommensteuer losgelöstes System,²⁸ sondern bezeichnet innerhalb der Einkommensteuer eine besondere Einkünfteermittlungsform mit einem besonderen linearen Tarif und einer besonderen Erhebungsform. Der besondere Tarif liegt bis zu 20 % unter dem höchsten Grenzsteuersatz des progressiven Tarifs. Diese Differenzierung ist vor dem Gleichheitssatz zu rechtfertigen. Im Schrifttum sind dazu neun Rechtfertigungsgründe diskutiert worden,²⁹ deren Tragfähigkeit zunehmend erodiert. Zur Durchsetzung der Rechtsanwendungsgleichheit ist die Abgeltungsteuer

²⁷ BFH v. 22.4.2020 - III R 61/18, BFHE 269, 252.

²⁸ Zutreffend *Englisch*, Die Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge, 2016, S. 11.

²⁹ Überblick bei *Anzinger*, GmbHR 2018, 445, 448 ff.

mit der Effektivierung eines grenzüberschreitend und automatisiert vollzogenen Finanzkonten-informationsaustausches nicht mehr erforderlich. Sie ist auch nicht mehr per se mit einem milderem Eingriff in die informationelle Selbstbestimmung verbunden. Das zeigt eindrucksvoll der den Schwerpunkt dieser Stellungnahme bildende Gesetzentwurf. In einer Null- und Negativzinsphase und mit Indizien für einen Überschuss an Kapitalangebot, ist auch das Lenkungsziel einer Erhöhung der Standortattraktivität des inländischen Kapitalmarkts in seiner Rechtfertigungswirkung geschwächt. Anzuerkennen ist bislang noch die vollzugsvereinfachende Wirkung der Abgeltungssteuer, jedenfalls solange, bis automatisierte Festsetzung und vorausgefüllte Erklärungen die Unterschiede im Vollzugaufwand ebnen. Dann verbleiben nur vier Argumente die eine Steuersatzspreizung nachhaltig rechtfertigen könnten, das Werbungskostenabzugsverbot, die Ziele der Inflationsbereinigung³⁰ und der intertemporalen Neutralität der Besteuerung³¹ sowie das Lenkungsziel der Förderung privater Kapitalbildung, die aber erst bei Beziehen von zu versteuernden Einkommen oberhalb eines Grenzsteuersatzes von 25 % wirksam wird. Ob diese Argumente die im geltenden Recht angelegte Steuersatzspreizung dauerhaft vor dem Gleichheitssatz rechtfertigen können, ist im Schrifttum unterschiedlich beurteilt worden.³² Eine weitergehende Begünstigung von Kapitaleinkommen, etwa durch die zusätzliche Steuerbefreiung für langfristige Wertgewinne aus Aktien, neben der bestehenden Steuersatzermäßigung, dürfte sich schwer rechtfertigen lassen.

³⁰ Kritisch zur Eignung der Abgeltungssteuer, dieses Ziel zu verfolgen aber *Hey* in *Tipke/Lang*, 24. Aufl. 2021, Kap. 8 Rz. 506.

³¹ Zu diesem Ziel *Hey* in *Tipke/Lang*, 24. Aufl. 2021, Kap. 8 Rz. 380.

³² Zum Meinungsstand *Hey* in *Tipke/Lang*, 24. Aufl. 2021, Kap. 8 Rz. 504; *Musil* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, 290. Lfg. 1/2019, § 2 EStG Rz. 541.