

Per E-Mail: IVB8@bmf.bund.de
Bundesministerium der Finanzen
Herrn Ministerialdirigent Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

**American Chamber of
Commerce in Germany e.V.**

Börsenplatz 13–15
60313 Frankfurt am Main
Postfach 10 01 62
60001 Frankfurt am Main
Charlottenstr. 42
10117 Berlin
www.amcham.de

T +49 30 2130056-28
E policy@amcham.de

9. Dezember 2020

**Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von
Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer vom 19.11.2020
(Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG)**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir danken für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem oben genannten Entwurf.

Wir begrüßen die Zielsetzung des Referentenentwurfs, die Komplexität der Vorschriften über die Entlastung von beschränkt steuerpflichtigen Personen von deutscher Kapitalertrag- und sonstiger Abzugsteuer aufgrund bestehender Doppelbesteuerungsabkommen oder aufgrund der Umsetzung von EU-Richtlinien wie insbesondere der Mutter-Tochter-Richtlinie (§ 43b EStG) und der Zins- und Lizenzrichtlinie (§ 50g EStG) zu reduzieren und dabei eindeutigen Missbrauchs- oder Betrugsfällen mit rechtsstaatlichen Mitteln zu begegnen. Im Folgenden beschränken wir uns auf einige wesentliche, für unsere Mitgliedsunternehmen besonders relevante, Gesichtspunkte des Referentenentwurfs.

A. § 50d Abs. 3 EStG-E

1. Vorbemerkung

Die bisherige Regelung zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von begünstigenden Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen oder der Umsetzung von EU-Richtlinien in § 50d Abs. 3 EStG entspricht nach der EuGH-Rechtsprechung nicht den Vorgaben des EU-Rechts (EuGH-Urteil vom 14.06.2018, C 440/17 – *GS*; im Anschluss an die vorangehenden Urteile zur Vorläuferregelung vom 20.12.2017, C 504/16, C 613/16, *Deister Holding* und *Juhler Holding*). Es wäre aus Sicht der Unternehmenspraxis wünschenswert und unseres Erachtens auch EU-rechtlich geboten, die notwendige Neufassung der Vorschrift zielgenau auf Fälle

auszurichten, in denen die formale Abkommens- oder Richtlinienberechtigung der Person, die sich auf Abkommens- oder Richtlinienvorteile beruft, auf einer *rein künstlichen Konstruktion* beruht, die *bar jeder wirtschaftlichen Realität* ist, und *als Hauptzweck hat, einen ungerechtfertigten Steuervorteil zu erzielen*, die ohne die „Zwischenschaltung“ der Person nicht in gleichem Umfang gegeben wären (Hervorhebung jeweils aus der oben genannten einschlägigen EuGH-Rechtsprechung zu § 50d Abs. 3 EStG).

Dabei ist unseres Erachtens zu berücksichtigen, dass es sich insoweit um Ausnahmefälle handelt, in denen einem Steuerpflichtigen eine Position, die ihm aufgrund einer Regelung zur Verhinderung von Doppelbesteuerung grundsätzlich eingeräumt wird, unter bestimmten Voraussetzungen versagt wird. Derartige unilaterale Eingriffsmaßnahmen sind aus rechtsstaatlichen Gründen bestimmt zu fassen und eng auszulegen. Sie müssen sowohl aus Gründen des nationalen Rechts wie auch aus EU-rechtlichen Gründen dem Verhältnismäßigkeitsgebot entsprechen, das heißt ein legitimes Ziel verfolgen, zu dessen Erreichung geeignet und, unter Abwägung der Interessen des Steuerpflichtigen an der Wahrnehmung seiner ihm durch DBA oder EU-Richtlinie (nach jeweiliger Umsetzung in nationales Recht) eingeräumten subjektiven Rechte, mangels anderweitig zur Verfügung stehender milderer Mittel verhältnismäßig im engeren Sinne sein.

2. Persönliche Entlastungsberechtigung (§ 50d Abs. 3 Satz 1 EStG-E)

Nach der gegenwärtigen Regelung ist bei fehlender vollständiger Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft, die sich aus dem einschlägigen DBA oder einer der beiden einschlägigen EU-Richtlinien ergibt, darauf abzustellen, ob ihr Gesellschafter (mittelbar) eine gleichwertige Begünstigung nach einem DBA oder einer EU-Richtlinie in Anspruch nehmen könnte (vgl. BMF-Schreiben vom 24.01.2012, BStBl I, S. 171, Rz 4.2). Demgegenüber stellt § 50d Abs. 3 Satz 1 EStG-E darauf ab, ob dem Gesellschafter des unmittelbaren Zahlungsempfängers „dieser Anspruch“ zustünde, wenn er die fraglichen Einkünfte unmittelbar erzielte. Nach der Begründung zum Referentenentwurf soll keine persönliche Entlastungsberechtigung gegeben sein, wenn dem mittelbaren Gesellschafter eine gleichwertige Berechtigung auf anderer Rechtsgrundlage, z.B. nach einem anderen DBA oder nach einer Richtlinienvorschrift, zustünde.

Zur Begründung wird ausgeführt, dass es denkbar sei, dass die Zwischenschaltung des unmittelbaren Zahlungsempfängers andere Vorteile bezwecken könne, wie z.B. die Erzielung eines Steuerstundungseffektes. Nach geltendem Recht stünde dies der Gewährung der vollen Abzugsteuerentlastung nicht entgegen (vgl. FG Köln vom 30.06.2020 - 2 K 140/18, IStR 2020, S. 807 – Az BFH I B 60/20). Auch mit Blick auf eine möglichst zielgerichtete Missbrauchsbekämpfung unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeits-

grundsatzes und in Anbetracht international üblicher Regelungen¹ zur Verhinderung der missbräuchlichen Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen regen wir an, eine „gleichwertige Begünstigung“ auf Ebene eines mittelbaren Gesellschafters ausreichen zu lassen.

Petition: *Wir regen deshalb an, die persönliche Entlastungsberechtigung wie bisher nur insoweit auszuschließen als an der ausländischen Gesellschaft, die die fraglichen Einkünfte unmittelbar bezieht, Personen beteiligt sind, die keine entsprechende Begünstigung beanspruchen könnte, wenn sie diese Einkünfte unmittelbar beziehen würde. Dies schließt mittelbare Gesellschafter, die in einem anderen DBA-Staat mit dem gleichen DBA-Schutzniveau wie im Verhältnis zum unmittelbaren Zahlungsempfänger, oder mit entsprechender Berechtigung nach der Mutter-Tochter- bzw. der Zins- und Lizenzrichtlinie, mit ein. Eine entsprechende gesetzliche Formulierung könnte wie folgt aussehen:*

„Eine ausländische Gesellschaft hat keinen Anspruch auf vollständige oder teilweise Entlastung von Kapitalertragsteuer und vom Steuerabzug nach § 50a, soweit Personen an ihr beteiligt sind, denen eine entsprechende Entlastung nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder nach § 43b oder § 50g nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielen, und ...“

3. Gegenbeweis und sog. Börsenklausel - § 50d Abs. 3 Satz 2 EStG-E

a) Gegenbeweis, § 50d Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG-E

Nach der derzeit geltenden Fassung des § 50d Abs. 3 EStG kann eine ausländische Gesellschaft Ihre Entlastungsberechtigung unter anderem durch die Vorlage wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe für ihre Einschaltung rechtfertigen. Hierfür kommt grundsätzlich jeglicher beachtliche außersteuerliche Grund in Betracht. Dies steht im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung, nach der ein Missbrauch eine „rein künstliche Konstruktion“ voraussetzt, die „bar jeglicher wirtschaftlicher Realität“ ist und als Hauptzweck die Erzielung unberechtigter Steuervorteile hat.

Dem wird § 50d Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 i.V.m. Satz 1 EStG-E u.E. nicht gerecht. Wir regen an, die Möglichkeit des Gegenbeweises nach § 50d Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG-E, wie auch in der aktuellen Regelung, auf den Nachweis beachtlicher außersteuerlicher Gründe auszudehnen. Die Verengung des Gegenbeweises auf die Darlegung eines Negativmerkmals (Nichtvorliegen

¹ Selbst die sog. *Limitation on Benefits* Klausel nach dem DBA-USA, die gemeinhin als eine der im internationalen Vergleich komplexesten und am schwierigsten zu erfüllenden Regelungen in diesem Zusammenhang gilt, lässt eine „gleichwertige Begünstigung“ auf Ebene eines mittelbaren Gesellschafters ausreichen.

steuerlicher Gründe) erscheint aus praktischer Sicht problematisch. Eine Ausdehnung des Gegenbeweises stünde nach unserem Verständnis in Einklang mit der in der Gesetzesbegründung genannten allgemeinen Missbrauchsklausel des Art. 6 der Anti-Missbrauchsrichtlinie („ATAD“). Nach Art. 6 Abs. 2 ATAD reicht es, in Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung, aus, dass der Steuerpflichtige das Vorliegen beachtlicher wirtschaftlicher Gründe („*valid commercial reasons*“) nachweist.

In diesem Zusammenhang ist zu begrüßen, dass die Beschränkung des bisherigen § 50d Abs. 3 Satz 3 EStG, nach dem ausschließlich die Umstände der unmittelbaren Antragstellerin zu berücksichtigen sind, aufgegeben wird und auch relevante Gründe, die aus dem Konzern resultieren, als beachtlich zugelassen werden, wie dies der BFH bereits vor Einführung dieser Einschränkung durch den Gesetzgeber im Jahr 2011 entschieden hatte (Urteil vom 31.05.2005, I R 74/04, I R 88/04, BStBl II 2006, S. 118 – *Hilversum II*; ebenso zuletzt FG Köln, Urteil vom 23.01.2019, 2 K 1315/13, IStR 2019, S. 390, BFH Az R 27/19; ebenso die eingangs zitierte EuGH-Rechtsprechung zu § 50d Abs. 3 EStG, siehe insoweit auch BMF-Schreiben vom 04.04.2018, BStBl I, S. 589).

Petition: *Der Gegenbeweis sollte wie bislang allgemein auch mit Blick auf beachtliche außersteuerlicher Gründe, und zwar unter Einbeziehung von konzernbezogenen Gründen, eröffnet werden. Eine entsprechende Formulierung könnte wie folgt aussehen:*

„Satz 1 findet keine Anwendung, wenn die ausländische Gesellschaft nachweist, dass die Einschaltung der ausländischen Gesellschaft aus beachtlichen wirtschaftlichen oder sonstigen außersteuerlichen Gründen erfolgte. Dabei sind auch wirtschaftliche und außersteuerliche Gründe zu berücksichtigen, die sich aus einem Konzernverhältnis ergeben.“

b) Börsenklausel - § 50d Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG-E

Der Wortlaut der vorgeschlagenen Gesetzesänderung stimmt mit dem bisherigen Wortlaut der Börsenklausel in § 50d Abs. 3 Satz 5 Alternative 1 EStG weitestgehend überein. Bei der Anwendung der derzeitigen Börsenklausel ist Verwaltungspraxis, im Einklang mit der auch im Übrigen zugelassenen Durchgriffsbetrachtung hinsichtlich mittelbarer Gesellschafter, dass die Erfüllung der Börsenklausel auch auf der Ebene eines mittelbaren Gesellschafter möglich ist, sofern auf jeder „Zwischenebene“ die persönliche Entlastungsberechtigung (gleichwertiges Entlastungsniveau bei direktem Bezug der Einkünfte nach Mutter-Tochter- oder Zins- und Lizenzrichtlinie, oder nach dem jeweils anwendbaren DBA mit der Bundesrepublik Deutschland) gegeben ist (so auch Beispiel in Tz. 12 des BMF-Schreibens vom 24.01.2012, BStBl I, S. 589).

Ungeachtet des unveränderten Wortlautes suggeriert die Begründung des Referentenentwurfs eine Abkehr von dieser etablierten Praxis. Nach dieser Begründung soll die Börsenklausel künftig nur für die Gesellschaft gelten, die

sich unmittelbar auf ihre Entlastungsberechtigung für ihre Einkünfte beruft. Grund hierfür sei, dass „nicht von vornherein ausgeschlossen“ sei, „dass auch börsennotierte Gesellschaften steuerlichen Gestaltungsmissbrauch betreiben können“.

Diese Einschränkung würde die Börsenklausel praktisch weitgehend leerlaufen lassen, da in der ganz überwiegenden Zahl von Fällen börsennotierte Konzerne eine gestaffelte Beteiligungsstruktur aufweisen. Es erscheint nicht sachgerecht, die Ausnahme dergestalt zu beschränken.

Petition: *Die Börsenklausel sollte in ihrer bisherigen Form erhalten bleiben, das heißt, dass auch eine mittelbar beteiligte börsennotierte Gesellschafterin, bei der mit der Hauptgattung der Anteile ein wesentlicher und regelmäßiger Handel an einer anerkannten Börse stattfindet, zu einer vollen Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft führt, sofern die „mittelbaren“ Beteiligungsebenen zwischen der ausländischen Gesellschaft und der börsennotierten Gesellschafterin – ebenso wie die börsennotierte Gesellschaft - ihrerseits persönlich bei unmittelbarem Bezug einen gleichwertige Entlastungsanspruch wie die ausländische Gesellschaft haben. Sofern die Entlastung auf einer Zwischenebene oder auf Ebene der börsennotierten Gesellschafterin zu einem geringeren Schutzniveau als bei der ausländischen Gesellschaft führen würde, sollte die Börsenklausel folgerichtig nur, aber zumindest zu diesem, geringeren Schutzniveau führen.*

4. Anwendungskonkurrenz zu speziellen Missbrauchsklauseln in DBA, insbes. Art. 28 DBA-USA

Bislang erkannte die Finanzverwaltung in ständiger Praxis an, dass speziellere, und in aller Regel mindestens gleichwertige Abkommensvorbehalte, die in einem einschlägigen DBA, auf dessen Vergünstigung sich eine ausländische Gesellschaft beruft, der Anwendung der nationalen Regelung des § 50d Abs. 3 EStG vorgehen und dieser deshalb bei Erfüllen der Voraussetzungen der Spezialregelung in einem DBA nicht daneben zusätzlich noch zu prüfen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 24.01.2012, BStBl I, S. 589, Tz 10; s.a. bereits BFH-Urteil vom 19.12.2007, I R 21/07, BStBl II 2008, S. 619). Dies gilt insbesondere auch für den umfangreichen Abkommensvorbehalt nach Art. 28 DBA-USA. Wir regen an, diese Sichtweise im Sinne der Verwaltungsvereinfachung beizubehalten.

5. Anwendung – Bestandsschutz für in der Vergangenheit nach der bisherigen Regelung ausgestellte Freistellungsbescheinigungen

Soweit ersichtlich enthält der Referentenentwurf bislang noch keine ausdrückliche Anwendungsregelung. Unter Berücksichtigung der im Jahressteuergesetz 2020 (Regierungsentwurf vom 25.09.2020, BT-Drs. 19/22850) vorgesehenen Anpassung des § 52 Abs. 1 EStG würde dies wohl zu einer übergangslosen Anwendung der Neuregelung ab dem Veranlagungs-

zeitraum 2021 führen. Da die Neuregelung neben europarechtlich gebotenen Erleichterungen auch Verschärfungen enthält, regen wir im Hinblick auf bereits wirksam erteilte Freistellungsbescheinigungen, deren Gültigkeitszeitraum über das Jahresende 2020 hinausreicht, an, zur Vermeidung erheblicher administrativer Belastungen festzulegen, dass vor Inkrafttreten der Neuregelung nach bisherigem Recht wirksam ausgestellte Freistellungsbescheinigungen ihre Gültigkeit bis zu ihrem Ablauf behalten.

B. Sonstige Änderungsvorschläge

Die vorgesehene Vereinfachung der Vorschrift des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und Nr. 6 EStG ist im Sinne der Rechtssicherheit und der Vermeidung unnötiger administrativer Aufwendungen der Unternehmen und der Finanzverwaltung zu begrüßen.

Die mit Blick auf das Umwandlungssteuergesetz vorgeschlagenen Regelungen stehen mit den übrigen Regelungsgegenständen der Abzugsteuerentlastung u. E. nicht in Zusammenhang. Wir regen daher an, diese in einem separaten Gesetzgebungsverfahren zu behandeln.

Mit freundlichen Grüßen

Felix Hierstetter
Chair, Tax Committee
AmCham Germany

Christof K. Letzgus
Co-Chair, Tax Committee
AmCham Germany