

Frau Katja Hessel, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

13. April 2021

Stellungnahme zum Regierungsentwurf vom 22. Januar 2021 eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntMoG)

Sehr geehrte Frau Hessel,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, aus Sicht des ZVEI mit seinen Familien- und mittelständischen, aber auch zahlreichen weltweit tätigen Industrieunternehmen zum Regierungsentwurf eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes Stellung nehmen zu können. Kernpunkte unserer Stellungnahme sind die geplante Einführung einer neuen Aktionärs-Identifikationspflicht nach § 45b Abs. 9 EStG-E, die wieder rückgängig gemachte Streichung der sog. Registerfälle von Rechten aus der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG sowie die Neufassung der Anti-Treaty-Shopping-Regelung in § 50d Abs. 3 EStG.

I. Einführung einer neuen Aktionärs-Identifikationspflicht gem. § 45b Abs. 9 EStG-E

Gem. § 45b Abs. 9 EStG-E soll mit dem Gesetzentwurf eine neue Informationspflicht eingeführt werden. Diese sieht vor, dass inländische börsennotierte Gesellschaften gem. § 67d AktG Informationen über die Identität ihrer Aktionäre zum Zeitpunkt ihres Gewinnverteilungsbeschlusses (also auf der ordentlichen Hauptversammlung) an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übermitteln müssen. Dafür müssen sie diese Informationen auf eigene Kosten und ausschließlich für diese steuerlichen Zwecke über die wertpapierverwahrenden Banken ihrer Aktionäre im In- und Ausland selber in Erfahrung bringen.

In der Gesetzesbegründung wird der Anschein erweckt, dass dies für die betroffenen Unternehmen nahezu keinen Aufwand darstelle. Insbesondere wird bei der Folgenabschätzung von einem personellen Aufwand in Höhe von 5.030 Euro für die gesamte Wirtschaft ausgegangen. Dieser Betrag würde für ein einzelnes Unternehmen, das bis zu einer Million Aktionäre haben kann, nicht ansatzweise ausreichen, geschweige denn für alle börsennotierten Gesellschaften zusammen. In der Begründung zu § 45b Abs. 9 EStG wird erwähnt, dass „inländische börsennotierte Gesellschaften“ „sich mittlerweile gem. §§ 67a ff. AktG in unmittelbarem Kontakt zu ihren

Aktionären“ befänden und „insbesondere nach § 67d AktG das Recht“ hätten, „Informationen über die Identität ihrer Aktionäre von den Verwahrern der Aktien zu verlangen“. Diese Informationensollen künftig dem Abgleich mit den von den die Kapitalerträge auszahlenden Stellen zu übermittelnden Angaben dienen und deshalb dem BZSt von den börsennotierten Gesellschaften übermittelt werden.

Dieser Annahme ist sowohl hinsichtlich der Kosten als auch in Bezug auf den „unmittelbaren Kontakt zu den Aktionären“ entschieden zu widersprechen. Hintergrund der bestehenden Regelung in § 67a ff. AktG ist eine EU-Richtlinie, welche die Verbesserung der Kommunikation mit Aktionären bezweckt. Mit dieser Vorschrift, die erst am 3. September 2020 in Kraft getreten ist, wird börsennotierten Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt, im Einzelfall den Versuch zu unternehmen, Aktionäre zu identifizieren, die bislang unbekannt sind.

Der Prozess der Identifizierung der Aktionäre gestaltet sich wie folgt und ist für die Unternehmen keineswegs als rechtssicherer Anspruch ausgestaltet, insbesondere wenn es sich um Auslandssachverhalte handelt:

Börsennotierte Gesellschaften haben gegenüber Intermediären, die Aktien der Gesellschaft verwahren, einen Informationsanspruch hinsichtlich der Identität des Aktionärs, dessen Aktien sie verwahren, sowie hinsichtlich der Identität des nächsten Intermediärs (§ 67d AktG). Es steht der Gesellschaft nach den aktienrechtlichen Bestimmungen frei, ob, wann und wie oft sie von ihrem Informationsrecht Gebrauch macht. Informationsverlangen der Gesellschaft hinsichtlich der Identität ihrer Aktionäre müssen von einem Intermediär an den jeweils nächsten Intermediär weitergeleitet werden, bis der Letztintermediär erreicht ist. Der Letztintermediär ist verpflichtet, die Informationen über die Identität eines Aktionärs zur Beantwortung des Informationsverlangens der Gesellschaft direkt an die Gesellschaft zu übermitteln. Das gilt nur dann nicht, wenn die Gesellschaft die Übermittlung von einem anderen Intermediär in der Kette verlangt. In diesem Fall ist die Information entlang der Intermediärskette weiterzuleiten.

Die Vorschrift des § 67e AktG berechtigt dabei die Intermediäre zur Offenlegung von Informationen über die Identität von Aktionären, ohne dass sie damit gegen vertragliche oder gesetzliche Verbote verstoßen würden. Ist der Letztintermediär zur Beantwortung des Informationsverlangens nicht in der Lage, weil ihm die erforderlichen Daten nicht bekannt sind, trifft ihn insoweit jedoch keine Nachforschungspflicht. Ebenso besteht auch keine gesetzliche Pflicht des Aktionärs zur Mitteilung dieser Daten an den Intermediär. Belastbare praktische Erfahrungen mit diesem neu geschaffenen aktienrechtlichen Auskunftsverlangen bestehen noch nicht, auch sind die Kosten solcher Auskunftsverlangen noch nicht transparent.

Eine Verpflichtung der Gesellschaft zur regelmäßigen Identifikation ihrer Aktionäre in bestimmten Zeitabständen besteht mithin nicht und wird von den uns angeschlossenen Unternehmen auch nicht systematisch wahrgenommen, schon gar nicht in der nun vom Steuergesetzgeber vorgeschriebenen Granularität hinsichtlich jedes einzelnen Streubesitzaktionärs. Unsere Unternehmen machen von dem Auskunftsrecht allenfalls punktuell bei größeren Aktionären Gebrauch, weil ihnen gerade die größeren

Aktionäre in aller Regel bereits bekannt sind. Streubesitzaktionäre mit im Extremfall lediglich einer Aktie sind für die Unternehmen hingegen für solche Auskunftsverlangen uninteressant, da eine Kontaktaufnahme aus Gründen der personellen Ressourcen nicht zu leisten ist, hier kann es sich um Hunderttausende solcher Aktionäre handeln. Auch stoßen die Regelungen insbesondere bei ausländischen Aktionären an rechtliche Hürden, da der Anspruch schwer durchsetzbar ist bzw. im Ausland keine Rechtswirkung entfaltet und daher nicht durchgesetzt werden kann.

Angesichts dieser rechtlichen Hindernisse stellt sich die Frage nach der Geeignetheit sowie – mangels Geeignetheit – nach der Verhältnismäßigkeit der Regelung. Die Geeignetheit ist bereits wegen der geschilderten rechtlichen Unmöglichkeit, grenzüberschreitend alle Aktionäre ausfindig zu machen, nicht gegeben. Aber auch wenn dies möglich wäre, könnte die Regelung aus einem weiteren Grund ihre beabsichtigte Funktion nicht erfüllen. Denn die zeitliche Vorgabe für die Meldung ist kein fest definierter Zeitpunkt, sondern umfasst einen ganzen Tag, mithin einen Zeitraum, innerhalb dessen Aktien vor oder nach erfolgter Meldung gehandelt werden können. Die sich daraus ergebenden Unschärfen gelten für alle Aktien, die an diesem Tag gehandelt werden und können insbesondere bei liquiden Aktien beträchtliche Stückzahlen sein.

Petition:

Im Ergebnis plädiert der ZVEI dafür, die verpflichtende Inanspruchnahme des Informationsanspruchs sowie die Übermittlungspflicht an das BZSt aus dem Gesetzentwurf zu entfernen.

II. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG – Streichung der Registerfälle

Im Referentenentwurf war noch vorgesehen worden, dass die Fälle der beschränkten inländischen Steuerpflicht durch den alleinigen Anknüpfungspunkt der Registereintragung von Rechten in Deutschland aus dem steuerlichen Tatbestand des § 49 Abs. 1 EStG gestrichen werden. Diese Streichung ist nun wieder rückgängig gemacht worden. Die durch ein vorher bereits erlassenes BMF-Schreiben verursachte Rechtsunsicherheit und fehlende Planungssicherheit sind hierdurch wiederum gestiegen.

Darstellung der Thematik sowie der rechtlichen Ausgangslage

Die bisherige Rechtslage soll nach neuer Lesart dazu führen, dass die befristete und unbefristete Überlassung von in ein inländisches öffentliches Register eingetragenen Rechten auch dann zu inländischen Einkünften führe, wenn die Lizenzgebühr nicht von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen getragen wird. Die seit 95 Jahren existierende Regelung wird damit erstmals in dieser Art ausgelegt. In den vergangenen Jahrzehnten wurde die bloße Eintragung in ein inländisches öffentliches Register seitens der Finanzverwaltung und zumindest implizit auch seitens der Finanzgerichtsbarkeit nicht als hinreichender Anknüpfungspunkt für eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland behandelt.

Diese neue Lesart teilen wir nicht. Die alleinige Eintragung des Rechts in ein inländisches öffentliches Register und dessen entgeltliche Nutzung durch eine ausländische Gesellschaft führt u.E. nicht zu inländischen Einkünften dieser ausländischen Gesellschaft.

Einkünfte werden nach internationalen steuerlichen Grundsätzen beschränkt auch im Quellenstaat systematisch korrekterweise besteuert. Dies fußt auf dem Grundsatz, dass dem Quellenstaat ein fairer Anteil am Steuersubstrat durch eine Verwertung im Quellenstaat zusteht. Bei den vorgenannten Registerfällen fehlt genau dieser Aspekt der Verwertung des Rechts im Quellenstaat als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung in Deutschland. Diese Ansicht haben Finanzverwaltung und Wirtschaft auch immer geteilt, bis sich die Finanzverwaltung Ende 2020 mit Diskussionen um eine diesbezügliche potenzielle Steuerpflicht unerwartet gegensätzlich positioniert hat.

Praktische Relevanz und Mehraufwand für deutsche global tätige Industrieunternehmen

Die nunmehrige, neue Rechtsauslegung betrifft nicht nur ausländische Konzerne, sondern auch zahlreiche in Deutschland ansässige Industrieunternehmen mit Tochtergesellschaften im Ausland.

Dies führt dazu, dass Lizenzzahlungen zwischen rein ausländischen Gesellschaften – auch innerhalb des gleichen ausländischen Staats – zu einer Steuerpflicht in Deutschland führen, wenn die zu Grunde liegenden Rechte in einem deutschen Register eingetragen sind. Eine Verwertung im Inland, d.h. wie oben angeführt hier in Deutschland, liegt in solchen Fällen regelmäßig nicht vor.

Es gibt bei global tätigen Industrieunternehmen mit Stammhaus in Deutschland viele Konstellationen, in denen sowohl der Schuldner als auch der Gläubiger der Vergütung nicht im Inland ansässig ist, das zeitlich befristet überlassene Recht aber in einem inländischen öffentlichen Register eingetragen ist. In einem solchen Fall hätte der ausländische Schuldner der Vergütung, der z.B. in Belgien ansässig ist, für Rechnung des Vergütungsgläubigers, der z.B. in den USA ansässig ist, eine Steueranmeldung nach § 50a EStG abzugeben und die Steuer abzuführen.

Darüber hinaus kann der Vergütungsgläubiger regelmäßig eine Freistellungsbescheinigung gem. dem jeweiligen DBA erwirken. Auch im obigen Fall würde gem. dem DBA D-USA das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat des Vergütungsgläubigers, hier den USA, liegen. Für die Finanzverwaltung käme es dann zu keinem Steueraufkommen, aber sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zu einem hohen administrativen Verwaltungsaufwand.

Dieser Verwaltungsaufwand liegt darin begründet, dass weltweit tätige Industrieunternehmen mit Stammhaus in Deutschland zahlreiche, vielfältig vernetzte ausländische Tochtergesellschaften haben. Die Eruierung und Aufbereitung der potenziellen Fälle ist eine höchst komplexe und vielschichtige Aufgabe. Es müssen die relevanten Immaterialgüterrechte zusammen mit den diesbezüglichen Fachabteilungen identifiziert werden und alle ausländischen Inhaber von solchen Rechten, die in ein deutsches, öffentliches Register eingetragen sind, ermittelt werden.

Dabei sind alle noch offenen Kalenderjahre sowie die Art der Patentanmeldung und dessen Entwicklung im Zeitverlauf zu berücksichtigen. Insbesondere bei den Lizenzverträgen werden die überlassenen Rechte nur ausnahmsweise aufgelistet. Die Analyse, ob relevante Rechte vom Vertrag erfasst sind und ob diese – mit Blick auf die Bewertung – auch genutzt werden können, bedarf daher eines tiefen Verständnisses des Geschäfts, welches in der Regel die Hinzuziehung weiterer Kollegen aus den jeweiligen Fachabteilungen notwendig macht.

Auf Seiten der Finanzverwaltung steht dem ebenfalls ein hoher Verwaltungsaufwand gegenüber, weil wohl in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle mit den jeweiligen Staaten gültige DBA-Abkommen bestehen. Bei einer beschränkten Steuerpflicht dem Grunde nach müsste das zweistufige Verfahren eingehalten werden. Im Wege des Antragsverfahrens muss beim BZSt eine Freistellung zentral gestellt und bearbeitet werden an dessen Ende regelmäßig keine Steuermehreinnahmen herauskommen werden.

Petition:

Die im Referentenentwurf vorgesehene Streichung der Registerfälle von Rechten aus § 49 Abs. 1 EStG ist dringend aufrechtzuerhalten.

III. Neuregelung des § 50d Abs. 3 EStG (Anti-Treaty-Shopping)

Der ZVEI teilt die Auffassung, dass eine Anpassung des § 50d Abs. 3 an die unionsrechtlichen Vorgaben im Ergebnis der Grundsatzentscheidungen des EuGH sowie den verbundenen Rechtssachen erforderlich ist. Allerdings werfen einzelne im Gesetzentwurf vorgeschlagene Verschärfungen von § 50d Abs. 3 EStG Anwendungsfragen für die Praxis auf:

Nach der vorgeschlagenen Neuregelung soll der Entlastungsanspruch von Quellensteuer für eine ausländische Körperschaft ungeachtet bestehender DBA entfallen, soweit

1. Personen an ihr beteiligt sind, denen dieser Anspruch nicht zustünde, wenn sie die Einkünfte unmittelbar erzielten und
2. die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer „Wirtschaftstätigkeit“ dieser Körperschaft aufweist.

Dieser nicht näher beschriebene „wesentliche Zusammenhang“ zwischen der Einkunftsquelle und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen scheint mit Blick auf eine Missbrauchsprüfung problematisch. Weder die Norm noch die Gesetzesbegründung erläutert, was unter einer „Wirtschaftstätigkeit“ zu verstehen ist. Zudem sollte – entgegen der Gesetzesbegründung – auch eine passive Vermögensverwaltung als eine solche Wirtschaftstätigkeit angesehen werden können (vgl. Schönfeld, IStR 2021, S. 195).

Für einen persönlichen Entlastungsanspruch ist laut der Begründung des Gesetzentwurfs die Prüfung „nach derselben Anspruchsnorm“ erforderlich. Eine solche Auslegung kann u.E. – entgegen der Gesetzesbegründung – dem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden (vgl. Schönfeld, IStR 2021, S. 191). Wird der Auslegung lt. Gesetzesbegründung gefolgt, bedeutet dies, dass bei Prüfung der fiktiven Entlastungsberechtigung die persönliche Entlastungsberechtigung der ausländischen Gesellschaft nicht gegeben ist, wenn sich diese auf unterschiedliche DBA – selbst wenn in beiden DBA eine Entlastung auf 0% vorgesehen ist – beziehen. Durch die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG auf jeder Stufe der Prüfung der fiktiven Entlastungsberechtigung (im Falle von Körperschaften) wird bei internationalen Konzernstrukturen das Erfüllen dieses Merkmals nur noch in seltenen Fällen zu einer Entlastungsberechtigung führen.

Nach § 50d Abs. 3 S. 3 EStG-E ist künftig neben der speziellen Missbrauchsnorm des § 50d Abs. 3 EStG-E weiterhin § 42 AO zu prüfen, falls § 50d Abs. 3 EStG-E nicht zur Anwendung kommt. Dies widerspricht der Rechtsprechung des BFH. Ebenfalls soll laut der Gesetzesbegründung § 50d Abs. 3 EStG-E auch anwendbar sein, wenn eine spezielle Missbrauchsnorm in einem DBA vorhanden ist (vgl. LoB-Klausel im DBA USA). Dies lässt das BMF-Schreiben zu § 50d Abs. 3 EStG-E vom 24.1.2012 außer Acht, wonach eine abschließende DBA-Regelung die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG-E verdrängt. Insoweit wirkt der Gesetzentwurf ebenfalls verschärfend, wenn er festlegt, dass § 50d Abs. 3 EStG-E nunmehr vorrangig anzuwenden ist. Ob dieser Treaty Override tatsächlich klar dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen ist, ist doch mehr als fraglich.

Petition:

Im Ergebnis der obigen Analyse plädiert der ZVEI dafür, unbestimmte Rechtsbegriffe im Gesetzentwurf, näher zu bestimmen, wie bspw. der „wesentliche Zusammenhang“ der Einkunftsquelle mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Körperschaftsteuerpflichtigen oder das „Erzielen der Einkünfte“ sowie „deren Weiterleitung“, die nicht als Wirtschaftstätigkeit gelten sollen. Zudem sollte die für den Entlastungsanspruch erforderliche („dieselbe“) Anspruchsnorm und die Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG-E im Rahmen der fiktiven Entlastungsberechtigung überprüft werden.

Schließlich sollte die Auslegung des neuen § 50d Abs. 3 EStG-E zeitnah durch ein BMF-Schreiben näher erläutert werden. Es wäre wünschenswert, wenn dieses Anwendungsschreiben rechtzeitig zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung veröffentlicht werden könnte.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Georg Geberth
Sachverständiger i.A. des ZVEI
Vorsitzender des Steuerausschusses

Cedric von der Hellen
Referent Steuern und Finanzpolitik

Über den ZVEI

Der ZVEI - Zentralverband Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e. V. vertritt die gemeinsamen Interessen der Elektroindustrie und der zugehörigen Dienstleistungsunternehmen in Deutschland und auf internationaler Ebene. Rund 1.600 Unternehmen, überwiegend aus dem Mittelstand, haben sich für die Mitgliedschaft im ZVEI entschieden.

Die Branche beschäftigt rund 847.000 Arbeitnehmer im Inland und 704.000 im Ausland. 2016 ist ihr Umsatz auf 178,5 Milliarden Euro gewachsen.

Die Elektroindustrie ist eine der innovativsten Industriebranchen in Deutschland. Jährlich wendet die Branche 16,2 Milliarden Euro auf für FuE, 6,2 Milliarden Euro für Investitionen und zwei Milliarden Euro für Aus- und Weiterbildung. Ein Drittel des Branchenumsatzes entfallen auf Produktneuheiten. Jede dritte Neuerung im Verarbeitenden Gewerbe insgesamt erfährt ihren originären Anstoß aus der Elektroindustrie. Ein Fünftel aller privaten FuE-Aufwendungen in Deutschland kommen von der Elektroindustrie.

Ansprechpartner:

Dr. Patricia Solaro

Mitglied der Geschäftsleitung (Politik, Wirtschaft, Konjunktur)

Cedric von der Hellen

Referent Steuern und Finanzpolitik; Bereich Politik, Wirtschaft, Konjunktur

ZVEI - Zentralverband Elektrotechnik- und Elektronikindustrie e.V.

Lyoner Straße 9

60528 Frankfurt am Main

www.zvei.org

Charlottenstraße 35/36

10117 Berlin

Telefon: +49 30 306960-0

E-Mail: office-berlin@zvei.org