

die bereits nach § 29b Absatz 1 AO bestehende Befugnis der Finanzbehörden zur Verarbeitung personenbezogener Daten zur Festsetzung und Erhebung/Erstattung von Steuern und Steuervergütungen (vgl. § 88 AO). Die Zulässigkeit einer (zweckändernden) Weiterverarbeitung der nach § 45c Absatz 1 und 2 übermittelten personenbezogenen Daten nach Maßgabe des § 29c AO bleibt unberührt.

Zu Nummer 8

§ 50a

Zu Buchstabe a

§ 50a Absatz 4 Satz 2

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

Zu Buchstabe b

§ 50a Absatz 5 Satz 3

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

Zu Nummer 9

§ 50c – neu –

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

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

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

§ 50d

§ 50c – neu –

Absatz 1

Satz 1

Satz 2

Satz 3 Halbsatz 1

Satz 3 Halbsatz 2

Satz 4

Absatz 1 Satz 1

Absatz 3 Satz 1

Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 4

Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1

Absatz 3 Satz 3

Satz 5	weggefallen
Satz 6	Absatz 3 Satz 4
Satz 7	weggefallen
Satz 8	weggefallen
Satz 9	Absatz 3 Satz 2 Halbsatz 1
Satz 10	Absatz 3 Satz 2 Halbsatz 2
Satz 11	[§ 50d Absatz 11a]
Satz 12	weggefallen
Satz 13	Absatz 1 Satz 2
Absatz 1a	
Satz 1	Absatz 4 Satz 1
Satz 2 und 3	Absatz 4 Satz 3 und 4
Satz 4 und 5	Absatz 4 Satz 5
Satz 6 und 7	Absatz 4 Satz 1
Satz 8	weggefallen
Absatz 2	
Satz 1 Halbsatz 1	Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und Absatz 5 Satz 1
Satz 1 Halbsatz 2	Absatz 2 Satz 5
Satz 2	Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 2
Satz 3	weggefallen
Satz 4 Halbsatz 1 und 2	Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 1
Satz 4 Halbsatz 3	weggefallen
Satz 5	weggefallen
Satz 6 und 7	Absatz 2 Satz 6
Satz 8	Absatz 2 Satz 2
Absatz 4	
Satz 1	Absatz 5 Satz 2
Satz 2	weggefallen
Absatz 5	Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2
Absatz 6	weggefallen

§ 50c Absatz 1 – Anordnung des Steuerabzugs

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

Der Satz 2 nimmt die Regelung des geltenden Satzes 13 des § 50d Absatz 1 auf und präzisiert sie redaktionell. Die Regelung geht zurück auf Artikel 1 Nummer 70 des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl. I 1093) und soll insbesondere für das Haftungsverfahren klarstellen, dass sich der zum Steuerabzug Verpflichtete

nicht auf Entlastungsansprüche des Gläubigers der Kapitalerträge oder Vergütungen aus den genannten Vorschriften berufen kann. Präzisiert wird die Bezeichnung des Normadressaten sowie die Geltung für sämtliche Entlastungsansprüche.

§ 50c Absatz 2 – Freistellung im Steuerabzugsverfahren

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

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

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

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

Satz 1 Nummer 1 – Freistellung aufgrund einer amtlichen Bescheinigung

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

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

Im Gegensatz zur geltenden Regelung des § 50d Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 1 setzt die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung im Hinblick auf den Steuerabzug nach § 50a nicht mehr voraus, dass die Einkünfte dem Steuerabzug nach § 50a Absatz 1 unterliegen. Somit kann in Fällen, in denen das Bestehen einer Verpflichtung zum Steuerabzug zweifelhaft ist, ein deutsches Besteuerungsrecht insoweit aber zweifelsfrei nicht besteht, durch die Erteilung einer Freistellungsbescheinigung eine Besteuerung vermieden werden, ohne dass zuvor eine rechtliche Klärung der Abzugsverpflichtung herbeigeführt werden muss.

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

Satz 1 Nummer 2 – Freistellung bei Vergütungen für Rechteüberlassungen

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

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

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

Im Gegensatz zum Kontrollmeldeverfahren des § 50d Absatz 5 enthält die Neuregelung im zweiten Tatbestand des § 50c Absatz 2 Satz 1 weder ein Antragsverfahren noch ein Ermessen des Bundeszentralamtes für Steuern bei der Ausgestaltung der Abstandnahme vom Steuerabzug. Dies dient dem Bürokratieabbau. So kann der Schuldner der Vergütungen bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen der Nummer 2 nunmehr selbständig entscheiden, ob er auf die Einbehaltung und Abführung der Steuer verzichtet, soweit dies einem DBA entspricht. Außerdem bleibt ihm die jährliche Kontrollmeldung nach dem bisherigen § 50d Absatz 5 Satz 4 erspart. Die für die Überprüfung der Rechtmäßigkeit der Freistellung erforderlichen Daten werden der Finanzverwaltung durch die Anmeldung der Steuer nach dem neugefassten § 50a Absatz 5 Satz 3 (derzeit § 73e Satz 2 EStDV), die der Schuldner gemäß dem neuen § 50c Absatz 2 Satz 2 in jedem Fall abzugeben hat, in ausreichendem Umfang geliefert. Zusätzlich wird das Bundeszentralamt für Steuern vom Antragsverfahren entlastet. Das hierbei im Einzelfall auszuübende Ermessen bei der Zulassung zum Kontrollmeldeverfahren führt zu relativ aufwändigen Verwaltungsverfahren, die durch eine nachträgliche Kontrolle der Steueranmeldungen des Vergütungsschuldners ersetzt werden können.

Satz 2 – Pflicht zur Anmeldung

Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen bleibt selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen eines der beiden Freistellungs-Tatbestände des Satzes 1 verpflichtet, eine Steueranmeldung gemäß § 45a Absatz 1 Satz 1 bzw. dem neuen § 50a Absatz 5 Satz 3 (derzeit § 73e Satz 2 EStDV) im Hinblick auf die freigestellten Kapitalerträge oder Vergütungen abzugeben. Hierauf wiesen bislang die Regelungen des geltenden § 50d Absatz 2 Satz 8

und Absatz 5 Satz 7 hin. Dies liegt auf der Hand in Fällen, in denen der Steuerabzug nach einem verringerten Steuersatz erfolgen darf. Der Satz 2 stellt in Ergänzung zu § 45a Absatz 1 Satz 2 bzw. dem neuen § 50a Absatz 5 Satz 3 (derzeit § 73e Satz 3 EStDV) klar, dass auch bei einer gänzlichen Freistellung der Einkünfte eine Steueranmeldung abzugeben ist, in der für die betreffenden Kapitalerträge oder Vergütungen eine Steuer von 0 Euro anzugeben ist.

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

Satz 3 – Ausschluss der Änderung einer Steueranmeldung

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

Die Regelung soll sicherstellen, dass nach Abführung der Steuer nur noch ein einziges Entlastungsverfahren Anwendung findet. Der Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen soll keine Möglichkeit haben, eine bereits erfolgte Abführung der Steuer durch Korrektur der Steueranmeldung rückgängig zu machen, während gleichzeitig der Gläubiger berechtigt ist, sich eine entrichtete Steuer erstatten zu lassen. Diese gegenwärtig insbesondere bei rückwirkenden Freistellungsbescheinigungen, die der geltende § 50d Absatz 2 Satz 4 Halbsatz 1 zulässt, praktizierte Zweigleisigkeit führt in der Verwaltungspraxis zu unnötiger Komplexität und birgt überdies die Gefahr von unberechtigten Doppelerstattungen im Anmeldeverfahren einerseits und im Erstattungsverfahren andererseits. Bei der Kapitalertragsteuer kommt hinzu, dass für die Anmeldung und die Erstattung jeweils unterschiedliche Finanzbehörden des Bundes und der Länder zuständig sind.

Satz 4 – Nebenbestimmungen der Freistellungsbescheinigung

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

Des Weiteren muss die Freistellungsbescheinigung Bedingungen enthalten, die während ihres Geltungszeitraumes die Einhaltung der Voraussetzungen der Freistellung nach Satz 1 Nummer 1 sicherstellen. So ist beispielsweise jede Bescheinigung mit der Bedingung zu versehen, dass der Gläubiger während ihres Geltungszeitraums weiterhin entsprechend dem nach Absatz 5 Satz 2 erbrachten Nachweis ansässig ist. Weitere Bedingungen müssen sich an den Anspruchsvoraussetzungen der jeweiligen Freistellung orientieren. So müssen zum Beispiel Freistellungsbescheinigungen auf der Grundlage des § 43b durch die Einhaltung der Beteiligungsvoraussetzungen des § 43b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 bedingt sein. Weitere Bedingungen können auch aus der Beachtung der Voraussetzungen des § 50d Absatz 3 resultieren. Die obligatorische Bedingung der Bescheinigung ersetzt die gesetzliche Mitteilungspflicht des Gläubigers im Hinblick auf den Wegfall der Voraussetzungen einer Bescheinigung nach dem geltenden § 50d Absatz 2 Satz 4 dritter Halbsatz. Diese Pflicht ist zu unspezifisch und würde bei der nun

vorgesehenen, umfassend mit den Voraussetzungen ihrer Erteilung bedingten Bescheinigung keinen Anwendungsbereich mehr haben. Nach dem zweiten Halbsatz des Satzes 4 steht es dem Bundeszentralamt für Steuern frei, spezifische Mitteilungspflichten für die Veränderung bestimmter Tatsachen, wie z. B. der Beteiligungshöhe, zusätzlich als Auflage in der Bescheinigung vorzusehen. Soweit Anträge auf der Grundlage von § 50g betroffen sind, ermächtigt Artikel 1 Absatz 14 der Richtlinie 2003/49/EG explizit zu einer solchen Auflage. Für den Schuldner der Kapitalerträge oder Vergütungen kann es im Einzelfall schwierig sein, die Einhaltung der Bedingungen zu überprüfen. Um einer Haftung zu entgehen, bleibt es ihm jedoch bei Zweifeln unbenommen, den Steuerabzug trotz einer ihm vorliegenden Freistellungsbescheinigung durchzuführen.

Nach dem zweiten Halbsatz der Satzes 4 kann die Freistellungsbescheinigung zusätzlich nach Ermessen des Bundeszentralamtes für Steuern weitere Nebenbestimmungen enthalten. Dies können weitere Bedingungen, der Vorbehalt des Widerrufs, Auflagen oder – nunmehr zusätzlich gegenüber dem geltenden § 50d Absatz 2 Satz 2 – auch Auflagenvorbehalte sein (Nummern 2 bis 5 des § 120 Absatz 2 AO). Die Vorschrift des § 50d Absatz 2 Satz 3, die derzeit explizit die Bedingung des Nachweises der Erfüllung der Steuerabzugspflichten nach § 50a für den Fall erlaubt, dass der ausländische Vergütungsgläubiger die Vergütungen an einen weiteren beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubiger weiterleitet, wurde nicht übernommen. Diese Bedingung ist nur bei einer rückwirkenden Freistellungsbescheinigung möglich, da angesichts der tatbestandlich vorausgesetzten Weiterleitung der Vergütung die Abzugsverpflichtung des ausländischen Vergütungsgläubigers, deren Erfüllung er nachweisen soll, erst entsteht, nachdem seine vom inländischen Schuldner gezahlte Vergütung bereits dem Steuerabzug unterlegen hat. Rückwirkende Freistellungsbescheinigungen sind nach dem ersten Halbsatz jedoch nicht mehr vorgesehen. Damit kann sich die Sicherung der Ansprüche des Fiskus in der beschriebenen Konstellation auf das Erstattungsverfahren beschränken (siehe hierzu Absatz 3 Satz 4).

Satz 5 – Einschränkung der Erteilung von Freistellungsbescheinigungen für die Kapitalertragsteuer

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

Satz 6 – Frist für die Entscheidung über einen Freistellungsantrag

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

§ 50c Absatz 3 – Erstattung entrichteter Steuer

Satz 1 – Voraussetzungen der Erstattung

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

Zu den Voraussetzungen der Erstattung zählt die tatsächliche Entrichtung der Abzugsteuer, entweder im normalen Steuerabzugsverfahren oder auf der Grundlage eines Haftungs- (§ 44 Absatz 5 Satz 1 bzw. § 50a Absatz 5 Satz 4)

oder Nachforderungsbescheids (§ 44 Absatz 1 Satz 11 und Absatz 5 Satz 2 bzw. § 50a Absatz 5 Satz 5). Eine bloße Anmeldung oder Einbehaltung der Abzugsteuer reicht wie bislang nicht aus, um einen Erstattungsanspruch zu begründen.

Antragsberechtigt sind wie bislang nur beschränkt steuerpflichtige Gläubiger der Kapitalerträge oder Vergütungen und auch nur insoweit, wie sie sich die Steuer nicht im Rahmen ihrer Veranlagung nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 anrechnen lassen können. Während die Freistellung vom Steuerabzug nach Absatz 2 Nummer 1 für alle Steuerpflichtigen gilt, die Rechte aus den §§ 43b und 50b sowie einem DBA geltend machen können, erfolgt auf dieser Grundlage eine Erstattung der entrichteten Steuer durch das Bundeszentralamt für Steuern wie bislang nur dann, wenn der Steuerpflichtige nicht der Veranlagung beim Finanzamt unterliegt. So ist gewährleistet, dass die sachnächste Behörde über die Entlastung des Steuerpflichtigen entscheidet.

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

Satz 2 – Antragsfrist

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

Satz 3 – Steuerbescheinigungen

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

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

Satz 4 – Sicherung von Steueransprüchen nach § 50a

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

§ 50c Absatz 4 – Verzinsung des Erstattungsbetrags

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

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

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

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

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

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

Dem Freistellungs- und dem Erstattungsverfahren ist gemäß Satz 2 zudem gemeinsam, dass der Antragsteller unabhängig davon, ob er seinen Antrag elektronisch stellt oder ausnahmsweise auf amtlichem Vordruck stellen darf, seine steuerliche Ansässigkeit durch eine Bestätigung seiner zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen hat. Die Ansässigkeit innerhalb der Europäischen Union bzw. in einem bestimmten Staat zu einem bestimmten Zeitpunkt ist Voraussetzung der Entlastungsansprüche, die sich aus den §§ 43b und 50g bzw. den DBA ergeben. Im Gegensatz zum bisherigen Absatz 4 des § 50d gilt der vorgesehene Strengbeweis nunmehr auch für Ansprüche gemäß § 43b, die auf dem Zufluss an eine ausländische Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen beruhen (§ 43b Absatz 1 Satz 1 Alternative 2). Die Erfüllung der Nachweispflicht wurde gegenüber der Regelung des bisherigen Absatzes 4 Satz 1 des § 50d insofern erleichtert, als künftig nicht mehr zwingend der deutsche amtliche Vordruck zu verwenden ist. Die teilweise Weigerung ausländischer Behörden, diesen Vordruck zu verwenden, hatte in der Vergangenheit zu Problemen beim Nachweis geführt, denen auf der Grundlage der

Abweichungsbefugnis des geltenden Absatzes 4 Satz 2 des § 50d durch das BMF-Schreiben vom 17. Oktober 2017 (IV B 3 – S 2411/07/10015-24, 2017/0392311, BStBl. I S. 1644) begegnet werden musste. Diese Abweichungsbefugnis kann angesichts der nunmehr allgemein gültigen Reduzierung der Formvorgaben künftig entfallen. Die Form der Bestätigung hängt damit maßgeblich von der Form ab, in der die ausländische Steuerbehörde derartige Bestätigungen erteilt. Soweit die ausländische Behörde jedoch keine eigenen Formvorgaben hat, ist den Vorgaben des Bundeszentralamtes für Steuern zu folgen.

Zu Nummer 10

§ 50d

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

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

Zu Buchstabe a

§ 50d – Überschrift –

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

Zu Buchstabe b

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

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

Zu Buchstabe c

§ 50d Absatz 3

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

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

Darüber hinaus ist seit dem 1. Januar 2019 eine Regelung zur Missbrauchsbekämpfung nunmehr im gesamten Anwendungsbereich des gegenwärtigen § 50d Absatz 3 unionsrechtlich vorgeschrieben. So verpflichtet Artikel 6