

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Mg/Gr
Tel.: +49 30 240087-66
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. August 2016

Entwurf eines BMF-Schreibens zu Anwendungsfragen zur Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übermittlung des o. g. Entwurfs des BMF-Schreibens. Gern nehmen wir dazu Stellung.

Das geplante BMF-Schreiben soll in erster Linie dazu dienen, sog. Cum/Cum-Geschäfte zu unterbinden. Dies sollte u. E. auch klar zum Ausdruck kommen.

Der Entwurf des o. g. BMF-Schreibens bedarf aus unserer Sicht noch einiger Konkretisierungen. Hilfreich wäre es, wenn einzelne Ausführungen dieser sehr komplexen Rechtsmaterie mit erläuternden Beispielen unterlegt werden. Das BMF-Schreiben enthält einige unbestimmte Rechtsbegriffe, die einer zusätzlichen Erläuterung bedürfen. So wird z. B. nicht deutlich, welche Tatbestandsvoraussetzungen für einen „wirtschaftlichen Zusammenhang“ gegeben sein müssen.

Gern stehen wir Ihnen mit unserer fachlichen Expertise zur Verfügung und würden uns freuen, auch in den weiteren Abstimmungsprozess eingebunden zu werden.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Cornelia Metzling
Referentin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines BMF-Schreibens zu Anwendungsfragen
zur Beschränkung der Anrechenbarkeit
der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. August 2016

I. Erweiterte Anrechnungsvoraussetzungen

1. Mindesthaltedauer

a. Fälligkeit der Kapitalerträge

Wir begrüßen es, dass die Finanzverwaltung es nicht beanstanden wird, wenn die Steuerpflichtigen für die Bestimmung der Mindesthaltedauer generell auf den Ex-Tag abstellen.

b. Beginn der Mindesthaltedauer

Grundsätzlich soll für den Beginn der Mindesthaltedauer auf den Tag der Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums abgestellt werden. Diese Betrachtungsweise entspricht der Rechtsprechung des BFH, wie auch in dem Entwurf des BMF-Schreibens ausgeführt wird.

Bei außerbörslichen Geschäften (OTC-Geschäften) soll dagegen grundsätzlich der Tag des Erfüllungsgeschäfts maßgeblich sein, also der tatsächlichen Lieferung der Anteile oder Aktien. Die zuletzt bezeichnete Regelung halten wir für problematisch, weil gerade bei OTC-Geschäften der Erfüllungstag häufig schwer zu bestimmen sein dürfte.

Aus diesem Grund regen wir an, keine Differenzierung zwischen börslichen und außerbörslichen Geschäften vorzunehmen.

2. Mindestwertveränderungsrisiko

Wir halten die Ausführungen zum Mindestwertveränderungsrisiko aus mehreren Gründen für problematisch, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen.

a. Gegenläufige Ansprüche

Die gefundene Definition der gegenläufigen Ansprüche halten wir für nicht umfassend genug. Vor allen Dingen mag es auch Fallgestaltungen geben, in denen sich die Sicherungsgeschäfte verringern. Absatz 1 zu 2.a. sollte daher u. E. nochmals überarbeitet werden.

In Abs. 2 wird auf die grundsätzliche Ermittlung des Wertveränderungsrisikos abgestellt, welches unberücksichtigt bleibt. Das Wort „grundsätzlich“ impliziert jedoch, dass es ggf. hiervon auch Abweichungen geben kann. Dieses wäre im endgültigen BMF-Schreiben zu erläutern.

Da § 36a EStG in erster Linie der Verhinderung von sog. Cum/Cum-Geschäften dienen soll, ist es u. E. sinnvoll, zu erläutern, dass andere Risiken als Kursänderungsrisiken nicht unter § 36a EStG zu subsumieren sind. Zu denken ist etwa an Währungsrisiken, die in der Praxis ggf. auch mittels Hedging abgesichert werden.

b. Maßstab für die Berechnung des Wertveränderungsrisikos

Gemäß Abs. 1 soll für die Frage, welche gegenläufigen Ansprüche und Absicherungsgeschäfte zu welchen Anteilen oder Genussrechten ins Verhältnis zu setzen sind, zunächst auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem jeweiligen Anspruch oder Absicherungsgeschäft und dem Erwerb oder Halten bestimmter Größenordnungen von Anteilen oder Genussrechten abzustellen sein.

Letztlich bleibt unklar, wie der „wirtschaftliche Zusammenhang“ zu definieren ist und wo eine Grenzziehung zu einem nicht wirtschaftlichen Zusammenhang zu sehen ist. Wegen der leichteren Handhabbarkeit regen wir daher an, eine zielführende Definition zu finden und diese anhand geeigneter Beispiele zu erläutern. Es bietet sich u. E. auch an, dem Steuerpflichtigen konkrete Nachweismöglichkeiten aufzuzeigen, wie er den Nachweis eines wirtschaftlichen Zusammenhangs wirksam und rechtssicher dokumentieren kann, ohne Gefahr zu laufen, später etwa im Rahmen einer Prüfung seinen Kapitalertragsteueranspruch zu verlieren.

Auch in Bezug auf die Absicherung einer ganzen Gruppe von Grundgeschäften oder eines bestimmten Bestandes an Wertpapieren durch Makro- oder Portfolio-Hedges bietet es sich u. E. an, dieses anhand einiger Beispiele zu erläutern. So wird nicht ganz klar, wie diese konkret zueinander ins Verhältnis zu setzen sind.

Am Ende der Tz. 2.b. wird ausgeführt, dass dann, wenn es an einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den gegenläufigen Ansprüchen oder Absicherungsgeschäften und den gehaltenen Anteilen fehlt, die absichernde Wirkung aller gegenläufigen Ansprüche in Bezug auf den gesamten Bestand einer Aktiegattung maßgebend ist. Die Intention dieser Ausführungen wird nicht deutlich. Unseres Erachtens bietet es sich auch hier an, einige erläuternde Beispiele aufzunehmen.

c. Definition der nahe stehenden Personen

Der in Abs. 1 gewählte Begriff der „nahe stehenden“ Person ist u. E. viel zu weit gefasst. Insbesondere halten wir es für problematisch, wenn dieses Nahestehen auch familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein kann. In diesem Zusammenhang weisen wir auf die Entscheidung des BVerfG vom 12. März 1985, Az. 1-BvR-571/81, hin, in der das BVerfG eine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen als Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung verneint hat, wenn Ehegatten am Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt sind. Ähnliche Fragestellungen dürften dann auch im vorliegenden Zusammenhang des § 36a EStG auftreten, die so von vornherein durch die Steuerpflichtigen nicht handhabbar sind. Insbesondere bei dem Merkmal der „rein tatsächlichen Art“ ist nicht erkennbar, wie diese Beziehungen ausgestaltet sein müssen. Dem Steuerpflichtigen sollte aber von vornherein klar sein, welche steuerrechtlichen Anforderungen er erfüllen muss.

Wir regen aus diesem Grund an, die Definition in § 1 Abs. 2 AStG zugrunde zu legen, da diese Definition hinreichend bestimmt ist und nicht zu einem ausufernden Anwendungsbereich dieser Rechtsnorm führt. Außerdem setzt das Nahestehen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG eine mindestens 25 %ige Beteiligung voraus, so dass rein willkürliche Zufallsergebnisse keinen Raum erhalten. Die in Abs. 2 getroffene Bagatellgrenze von weniger als 10 % wäre damit hinfällig. Eine Begründung für diese Bagatellgrenze existiert im Übrigen nicht.

d. Gegenläufige Ansprüche von nahe stehenden Personen

1. In Abs. 1 wird gesagt, dass der Steuerpflichtige den Nachweis, ob und in welcher Höhe gegenläufige Ansprüche einer nahe stehenden Person vorliegen, insbesondere durch eine formlose Erklärung der nahe stehenden Person führen kann. Die nahe stehende Person hat dabei anzugeben, ob und ggf. in welchem Umfang sie unmittelbar selbst oder mittelbar über ihr nahe stehenden Personen gegenläufige Ansprüche besitzt.

Zwar mag die Formlosigkeit der Erklärung dem Bürokratieabbau geschuldet sein, dennoch halten wir diese Formulierung für höchst problematisch, weil eine nicht korrekte Erklärung der nahe stehenden Person dazu führen kann, dass Kapitalertragsteuer in voller Höhe angerechnet wird, obwohl dieses wegen des Vorliegens der Voraussetzungen des § 36a EStG nicht zulässig ist. Damit trägt der Steuerpflichtige erhebliche steuerstrafrechtliche Risiken, die er u. U. nicht selbst beeinflussen kann und wird quasi somit in Haftung für ein fremdes Verschulden genommen.

2. Im zweiten Absatz der Tz. d. wird die Verfahrensweise angesprochen, die gelten soll, wenn eine Kapitalgesellschaft mehrere Spezial-Investmentfonds einer nahe stehenden Person hält. Dieser Absatz sollte wegen der dort getroffenen Regelung der Übersicherung u. E. für alle nahe stehenden Personen gelten.
3. So sollte u. E. klar geregelt werden, wie die Absicherungsgeschäfte in mehrstufigen, ggf. auch stark untergliederten, Konzernstrukturen zu behandeln sind. Diesbezüglich bietet es sich u. E. an, einige Beispielfälle in das endgültige BMF-Schreiben aufzunehmen.

Auf jeden Fall sollte eine mehrfache Berücksichtigung der Absicherungsgeschäfte „nahe stehender Personen“ vermieden werden, indem z. B. bestehende Sicherungsgeschäfte einer Tochtergesellschaft nur hinsichtlich einer etwaigen Übersicherung bei der Muttergesellschaft berücksichtigt werden. Somit sollte auf jeder Stufe gesondert geprüft werden, ob ein Absicherungsgeschäft bereits auf der betreffenden Stufe „verbraucht“ ist oder nicht, um eine mehrfache Berücksichtigung des Absicherungsgeschäfts zu verhindern.

4. Erfolgt eine mittelbare Absicherung durch eine nahe stehende Person, so müsste u. E. klargestellt werden, dass eine Übersicherung nur in Höhe der Beteiligungsquote berücksichtigt werden kann.

Beispiel:

Es besteht eine mittelbare Übersicherung durch eine nahe stehende Person (Tochtergesellschaft) i. H. v. 30 %. Die Muttergesellschaft ist an der nahe stehenden Person (Tochtergesellschaft) zu 60 % beteiligt. Dann dürfte u. E. die anzurechnende Übersicherung nur 18 % betragen (60 % von 30 %). Mithin verbleibt ein Wertveränderungsrisiko bei der Muttergesellschaft i. H. v. 82 %, so dass die Voraussetzungen des § 36a EStG insoweit nicht vorliegen und die Kapitalertragsteuer vollen Umfangs angerechnet werden kann.

5. Entsprechend der Rechtslage nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG sollte eine mittelbare Berücksichtigung der Absicherungsgeschäfte einer nahe stehenden Person unterbleiben, wenn z. B. eine Enkelgesellschaft zwar nahe stehend zu einer darüber angesiedelten (Tochter-)Gesellschaft ist, jedoch aufgrund der geringeren Beteiligungshöhe nicht nahe stehend zur darüberstehenden Muttergesellschaft ist.

Beispiel:

An einer Enkelgesellschaft ist die Tochtergesellschaft mit 40 % beteiligt und es besteht eine Übersicherung bei der Enkelgesellschaft. Diese darf nicht der Muttergesellschaft zugerechnet werden, wenn eine mindestens 25 %ige Beteiligung der Muttergesellschaft an der Enkelgesellschaft nicht besteht, etwa dann, wenn die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft mit 51 % beteiligt ist.

Auch für diese Fallgestaltungen halten wir es für sinnvoll, entsprechende Beispielfälle in das endgültige BMF-Schreiben aufzunehmen.

6. Ausnahmetatbestände**b. Mindestens einjährige Haltedauer**

Hier ist u. a. geregelt, dass die Rückausnahme des § 36a Abs. 5 Nr. 2 EStG die Bestimmung des Mindestwertveränderungsrisikos nach § 36a Abs. 3 EStG nicht berührt. Es sollte u. E. klargestellt werden, was dieser Satz beinhaltet, denn ansonsten bestünde die Gefahr, dass zusätzliche Tatbestandsvoraussetzungen hineingelesen werden, etwa ein Mindestwertveränderungsrisiko.

Vor allen Dingen sollte u. E. geregelt werden, dass bei der Ermittlung des Wertveränderungsrisikos bzw. der Zuordnung von Absicherungsgeschäften auch solche Aktien Berücksichtigung finden, die länger als ein Jahr im Aktienbestand vorhanden sind. Mithin sind auch Altaktien in die Berechnung des Wertveränderungsrisikos einzubeziehen, die schon länger als ein Jahr vom Anteilseigner gehalten werden.

7. Feststellungslast

Hilfreich wären weitere Erläuterungen, wie der Steuerpflichtige seiner Feststellungslast nachkommen kann, etwa bezüglich des Nachweises und der Dokumentation eines Wertveränderungsrisikos.

II. Rechtsfolgen bei fehlenden erweiterten Anrechnungsvoraussetzungen

2. Abziehbarkeit der nicht anrechenbaren Kapitalertragsteuer

a. Form der Antragstellung

Wir begrüßen es, dass der Antrag nicht formgebunden ist.

3. Nachzahlungspflicht von unterbliebenen Steuerabzug

a. Anzeige

Es stellt sich die Frage, wann die nicht formgebundene Anzeige in zeitlicher Hinsicht anzubringen ist.

c. Umfang der Abführungspflicht

Hier wird gesagt, dass in den Fällen des § 36a Abs. 4 EStG entsprechend dem **Rechtsgedanken** des § 36a Abs. 1 Satz 2 EStG drei Fünftel der Kapitalertragsteuer an das zuständige Finanzamt abzuführen sind. An dieser Stelle wird nicht ganz klar, was mit Rechtsgedanken des § 36a Abs. 1 Satz 2 EStG gemeint ist. Daher bitten wir um eine kurze Erläuterung, weil die Steuerpraktiker mit diesem Begriff u. U. beim Lesen dieser Passage unnötige Schwierigkeiten haben.