DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS
Mohrenstrasse 20-21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN
Burgstraße 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT
Friedrichstraße 191
10117 Berlin

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN EINZELHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN GROSS- UND AUSSENHANDELS
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Berlin, den 6. Juli 2007

Herrn MD Florian Scheurle
Leiter der Abteilung IV
Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2008

Sehr geehrter Herr Scheurle,

mit Schreiben vom 15. Juni 2007 haben wir den Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 erhalten. Dafür bedanken wir uns und nehmen gerne dazu Stellung. Detaillierte Angaben zu den einzelnen Maßnahmen haben wir in der beigefügten Anlage zusammengefasst.

Selbsterklärtes Ziel des Jahressteuergesetzes 2008 ist die Vereinfachung und Entbürokratisierung des Steuerrechts. Während einige Regelungen unseren Zuspruch finden, regt sich gegen andere erheblicher Widerstand. Insgesamt wird das Ziel aus unserer Sicht verfehlt.

Die geplante Neufassung von § 42 AO begegnet erheblichen rechtsstaatlichen Bedenken. Eine Verabschiedung in der im Referentenentwurf vorgesehenen Form würde den Ruf Deutschlands mit Blick auf eine verlässliche und maßvolle Steuergesetzgebung weiter beschädigen. Dies hätte weitere negative Folgen für den Investitionsstandort Deutschland, nachdem im inner- und außereuropäi-

schen Ausland die kürzlich auf den Weg gebrachten Neuregelungen, wie die Zinsschranke, die verabschiedete Mantelkaufregelung sowie die Bestimmungen zur Funktionsverlagerung sehr negativ beurteilt werden.

Zudem hängt die Verlässlichkeit und damit Attraktivität eines Steuer- und damit Investitionsstandorts nicht zuletzt davon ab, dass sich nationale Regelungen jedenfalls in gewissem Umfang an internationalen Gepflogenheiten orientieren. Dies wäre bei dem unverhältnismäßigen Eingriff in die steuerliche Entscheidungsfreiheit der Unternehmen, der mit einer Verabschiedung von § 42 Abs. 1 AO in der Fassung des Referentenentwurfs zum JStG verbunden wäre, auch im Hinblick auf allgemeine „substance over form"-Grundsätze nicht der Fall. Auf eine Neufassung des § 42 Abs. 1 AO sollte deshalb verzichtet werden.

Ferner appellieren wir, der Begründung von Rechtsänderungen größeres Augenmerk zu schenken. Nur so lässt sich die gesetzgeberische Intention, die bei der Auslegung von Steuerrechtsnormen wegen der Kompliziertheit des Steuerrechts immer größere Bedeutung erlangt, im Nachhinein zutreffend bestimmen.

Zum Verfahren müssen wir erneut monieren, dass die von Ihnen gesetzte Frist zur Stellungnahme angesichts eines 143-Seiten umfassenden Gesetzentwurfs und des notwendigen Abstimmungsbedarfs mit Mitgliedern der einzelnen Verbände zu kurz ist. Wir bitten hiermit nochmals darum, die Stellungnahmefristen ausreichend zu bemessen. Andernfalls ist eine fundierte Meinungsäußerung nicht möglich. Dies erlangt besondere Bedeutung vor dem Hintergrund, dass im vorliegenden Gesetzentwurf wesentliche, für betroffene Unternehmen einschneidende Regelungen enthalten sind, wie die geplante Neufassung des § 42 AO. Eine derartige weitgehende Änderung bedarf, wenn der Gesetzgeber an der Mitwirkung der Praxis interessiert ist, einer intensiven Diskussion in und mit den Mitgliedsunternehmen.

Unverändert sehen wir dringenden Nachbesserungsbedarf hinsichtlich der mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 beschlossenen Regelungen. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir hierzu auf unsere im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens dazu abgegebenen umfangreichen Stellungnahmen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN GROSS- UND AUSSENHANDELS

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN EINZELHANDELS

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 06.07.2007

Inhaltsverzeichnis

A. Einkommensteuergesetz (Artikel 1) 4

I. Art. 1 Nr. 4 JStG 2008 Sonderausgabenabzug 4
1. §§ 10 Abs. 1 Nr. 1a und b, 22 Nr. 1b EStG-E 4
2. § 10 Abs. 1 S. 3 EStG-E Kürzung des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen 4

II. Art. 1 Nr. 5 JStG 2008: § 10a Abs. 5 EStG-E Eigenständige Berichtigungsvorschrift 5

III. Art. 1 Nr. 2, Nr. 8 Buchst. a, Nr. 33 Buchst. f JStG 2008: §§ 22a Abs. 2, 52 Abs. 38a Satz 2 bis 4 EStG-E Abfrage der Steueridentifikationsnummer im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens 6

IV. Art. 1 Nr. 18 JStG 2008: § 39f EStG-E Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale 6
1. Änderung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Elstam) 6
2. Sterbetag 7
3. Sperrung durch den Arbeitnehmer 7

V. Art. 1 Nr. 25 JStG 2008: § 45a Abs. 1 EStG-E Anmeldung einbehaltener Kapitalertragsteuer 8

VI. Art. 1 Nr. 26 JStG 2008: § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3EStG-E Zahlungen von Veräußerungspreisen 8

VII. Art. 1 Nr. 33 Buchst. b JStG 2008-RefE: § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG-E 10

B. Körperschaftsteuergesetz (Artikel 4) 11

I. Art. 4 Nr. 2 JStG 2008: § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG-E Abzugsverbot für Gewinnminderungen 11

II. § 14 Abs. 2 KStG (ergänzender Vorschlag) Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen 13

III. Art. 4 Nr. 6 JStG 2008: § 38 Abs. 4 bis 9 KStG-E Behandlung EK 02 14

C. Umwandlungsteuergesetz (Artikel 5) 15

§ 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG Problematik bei Verschmelzungen von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen 15

D. Umsatzsteuergesetz (Artikel 9) 16

I. Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf Vorschriften des UStG 16
II. Art. 9 Nr. 3 UStG: § 3 Abs. 9 S. 4 und 5 UStG Aufhebung der Regelungen 18

E. Finanzverwaltungsgesetz (Artikel 14) 18
Art. 14 JStG 2008: § 5 Abs. 1 FVG-E Aufgaben des Bundeszentralamtes 18

F. Abgabenordnung (Artikel 15) 19
I. Art. 15 Nr. 3 JStG 2008: § 42 AO-E 19
1. Generelle Anmerkungen 19
2. Verstoß gegen das Verfassungsrecht 22
3. Beweislastumkehr und restriktive Anwendung einer Missbrauchsnorm 22
4. Unbestimmte Rechtsbegriffe 23
   a. Maßstab des Vorliegens „außersteuerlicher“ Gründe 24
   b. Maßstab des „fremden Dritten“ 24
5. Intention des Gesetzgebers als Vergleichsmaßstab 24
6. Einigung mit Zustimmung des BMF 25
7. Widerspruch zu der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes 26
8. Einzelfälle 26
9. Diskutierte Alternativen zu § 42 AO-E 28
10. Verfassungswidrige Rückwirkung der Vorschrift 29
11. Zusammenfassung und Petitum 29

II. Artikel 15 Nr. 7 JStG 2008: § 393 Abs. 3 AO-E Datenabgleich 29

G. Außensteuergesetz (Artikel 24) 30

I. Art. 24 Nr. 2 Buchst. b) des JStG 2008: § 8 Abs. 2 AStG-E Hinzurechnungsbesteuerung 30
1. Ausnahme der Befreiung von der Hinzurechnungsbesteuerung von Einkünften der EU- oder EWR-Tochtergesellschaft (EUTG) aus Gesellschaften oder Betriebsstätten in Drittstaaten **30**
2. Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die EUTG **30**

II. Art. 24 Nr. 2 Buchst. c) JStG 2008: § 8 Abs. 3 AStG-E Definition der niedrigen Besteuerung 31

III. Herabsetzung des Niedrigsteuersatzes 32

IV. § 14 AStG Übertragende Hinzurechnung der Einkünfte von nachgeschalteten Zwischengesellschaften 32

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 06.07.2007

V. Art. 24 Nr. 6 Buchst. a) JStG 2008: § 18 Abs. 3 AStG-E Erklärungspflicht in Fällen des § 8 Abs. 2 AStG-E 33

VI. Art. 24 Nr. 8 des JStG 2008-E: § 22 AStG-E Beseitigung von Unstimmigkeiten im Wortlaut 33

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 06.07.2007

A. Einkommensteuergesetz (Artikel 1)

I. Art. 1 Nr. 4 JStG 2008 Sonderausgabenabzug

1. §§ 10 Abs. 1 Nr. 1a und b, 22 Nr. 1b EStG-E

Es ist davon auszugehen, dass nicht Nr. 1 (Realsplitting) sondern Nr. 1a durch die Neuregelung ersetzt werden soll.

Nach der Gesetzesbegründung soll eine zielgenaue Regelung der steuerlichen Begünstigung der Unternehmensübergabe erreicht werden. Die geplante Regelung ist nach erster Durchsicht hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von Anteilen an Kapitalgesellschaften problematisch. Der Sonderausgabenabzug ist zukünftig auf lebenslang vereinbarte Versorgungsleistungen beschränkt. Damit werden auch abgekürzte Leibrenten oder dauernde Lasten ausgeschlossen, die eine zeitlich begrenzte Versorgungslücke schließen sollen, etwa bis zum erstmaligen Bezug einer Sozialversicherungsrente. Diese werden nach geltender Rechtslage entsprechend dem Renten-Erlass den Versorgungsleistungen zugerechnet und mithin der Sonderausgabenabzug gewährt (vgl. Rz. 58).

Petitum: Wir bitten um die Berücksichtigung unserer Hinweise und die Korrektur des redaktionellen Fehlers.

2. § 10 Abs. 1 S. 3 EStG-E Kürzung des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen

Durch die Änderungen der o. g. Vorschriften soll der für eine Basisversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder b EStG) zur Verfügung stehende Höchstbetrag um einen fiktiven Gesamtbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung gekürzt werden, ohne dass es bei Personen i. S. d. § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG künftig darauf ankommen soll, ob eine grundsätzlich außerhalb der Basisversorgung erworbene Altersversorgung durch eigene Beiträge finanziert wurde oder nicht. Dadurch vermindert sich das zur Verfügung stehende Abzugsvolumen für Beiträge, mit denen eine Basisversorgung dotiert werden kann.

Sinn und Zweck der bestehenden Regelung, bestimmten Personengruppen (z. B. Beamten) nicht ein höheres Abzugsvolumen für Beiträge zu einer Basisversorgung zuzubilligen als z. B. Pflichtmitgliedern in der gesetzlichen Rentenversicherung, erscheint nachvollziehbar. Maßgebliches Kriterium hierfür muss allerdings weiterhin sein, ob die – ggf. außerhalb der Basisversorgung liegende – Altersversorgung durch eigene Beiträge finanziert wurde oder nicht. Wird auf dieses Kriterium – so wie es der Gesetzentwurf vorsieht – verzichtet, führt dies insbesondere zu einer Ungleichbehandlung der Personenkreise des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG einerseits und des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG andererseits. Während die Personengruppe des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG (insbes. Beamte) nämlich stets eine Anwartschaft ausschließlich ohne eigene Beitragsleistung erhält, gibt es im Bereich der Personengruppe des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG Fälle, in denen diese Personengruppe die Anwartschaften ausschließlich durch eigene Beiträge erwirbt, z. B. durch arbeitnehmerfinanzierte Direktzusagen oder durch Entgeltumwandlung erworbene Anwartschaften aus Pensionskassen, Pensionsfonds oder Direktversicherungen. Diese wirtschaftliche Belastung rechtfertigt es, für die Kürzung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 EStG – weiterhin – danach zu differenzieren, inwieweit

die Anwartschaft durch eigene Beiträge finanziert wurde oder nicht. Dies gilt insbesondere für Gesellschafter-Geschäftsführer, die eine betriebliche Altersversorgung in Form einer Pensionszusage aufgrund eigener Beitragsleistung erhalten, weil durch die Bildung der Pensionsrückstellungen der (ausschüttungsfähige) GmbH-Gewinn gemindert wird (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2002, BStBl. 2004 II, S. 546).

Ferner werden diejenigen, die im Vertrauen auf die bislang geltende Rechtslage die für eine Basisversorgung geltenden Höchstbeträge voll ausschöpfen, benachteiligt, da trotz der vorgesehenen Kürzung des Höchstbetrags die Leistungen in vollem Umfang besteuert werden.

Petitum: Die bestehende Rechtslage sollte beibehalten werden.

II. Art. 1 Nr. 5 JStG 2008: § 10a Abs. 5 EStG-E Eigenständige Berichtigungsvorschrift

Die Vorschrift schafft eine eigene Berichtigungsvorschrift für bestandskräftige Steuerbescheide in Fällen, in denen die Bescheinigung des Anbieters nach § 10a Abs. 5 EStG nach Eintritt der Bestandskraft nachträglich aufgehoben oder korrigiert wird.

Auch in den Fällen, in denen die Bescheinigung erst nach Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids erstmalig vom Anbieter erteilt wird, sollte eine Korrektur des Steuerbescheids möglich sein. Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige durch frühzeitige Abgabe seiner Steuererklärung (z. B. bereits im Februar zur Einkommensteuer) endgültig veranlagt wird, er die Bescheinigung nach § 10a Abs. 5 EStG für die Berücksichtigung der Beiträge als Sonderausgaben aber erst im April vom Anbieter erhält.

Sofern die Auffassung vertreten wird, dass im o. g. Fall der Steuerbescheid aufgrund der einschlägigen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung berichtigt werden kann (z. B. nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, vgl. Vfg. der OFD Hannover vom 11.08.2003 – S 0353 – 59 – StH 461 S 0353 – 36 – StO 321), sollte ein entsprechender Hinweis in der Begründung und in dem zur Überarbeitung anstehenden BMF-Schreiben vom 17.11.2004 aufgenommen werden.

Sprachlich ist anzumerken, dass statt des Begriffs „Steuerfestsetzung“ der Begriff „Steuerbescheid“ verwendet werden sollte, da gem. § 155 Abs. 1 Satz 1 AO die Steuern durch „Steuerbescheid“ festgesetzt werden bzw. „Steuerbescheide“ nach den §§ 172 ff. AO aufgehoben oder geändert werden. Auch in § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG wird der Begriff „Steuerbescheid“ verwendet.

Petitum: § 10a Abs. 5 Satz 3 EStG-E sollte wie folgt formuliert werden:

„Ist die Bescheinigung unzutreffend und wird sie daher nach Bekanntgabe ~~der Steuerfestsetzung~~ des Steuerbescheids vom Anbieter aufgehoben oder korrigiert, kann ~~die Steuerfestsetzung~~ der Steuerbescheid insoweit geändert werden; entsprechendes gilt, wenn die Bescheinigung nach Bekanntgabe des Steuerbescheids erstmalig erteilt wird.“

III. Art. 1 Nr. 2, Nr. 8 Buchst. a, Nr. 33 Buchst. f JStG 2008: §§ 22a Abs. 2, 52 Abs. 38a Satz 2 bis 4 EStG-E
Abfrage der Steueridentifikationsnummer im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens

Die für das Rentenbezugsmitteilungsverfahren gem. § 22a EStG vorgesehene Regelung, für die Jahre 2005 bis 2008 die erforderliche Steueridentifikationsnummer (§ 139b AO) sofort beim Bundeszentralamt für Steuern abfragen zu dürfen, ist uneingeschränkt zu begrüßen. Sie sollte allerdings nicht als Ausnahmeregelung ausgestaltet sein, sondern den Regelfall darstellen. Auch mit der im Gesetzentwurf vorgesehenen Einführung der elektronischen Lohnsteuerkarte gem. § 39f EStG-E („ElsterLohn II“) werden dem Arbeitgeber die für die Einbehaltung der Lohnsteuer relevanten Daten des Arbeitnehmers vom Bundeszentralamt für Steuern unmittelbar zur Verfügung gestellt, ohne dass der Arbeitgeber diese zunächst beim Arbeitnehmer erfolglos erfragen muss. Diese Vorgehensweise sollte daher auch im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens gem. § 22a EStG möglich sein.

Petitum: Auf die Erstabfrage der Steueridentifikationsnummer beim Leistungsempfänger ist generell zu verzichten. § 22a Abs. 2 Satz 1 EStG ist zu streichen.

IV. Art. 1 Nr. 18 JStG 2008: § 39f EStG-E
Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale

Bei der elektronischen Lohnsteuerkarte ("ElsterLohn II") muss von Anfang an (2011) sichergestellt sein, dass von Seiten der Unternehmen ein fehlerfreier und reibungsloser Zugriff auf die Datenbank beim Bundeszentralamt für Steuern möglich ist.

1. Änderung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Elstam)

Bei Änderung eines Elstam muss das Bundeszentralamt für Steuern dem Arbeitgeber geänderte Elstam zum Abruf bereitstellen und mitteilen. Dazu übersendet das Bundeszentralamt für Steuern dem Arbeitgeber eine elektronische Mitteilung (E-Mail) in das ElsterOnline-Portal. Die Änderungen sollen regelmäßig zum Ende des Monats erstellt werden (Änderungsliste); üblicherweise sollen die Änderungen für den Folgemonat wirken (siehe Begründung zu Absatz 6, 2. Absatz). Es stellt sich die Frage, wie der Begriff „üblicherweise“ zu verstehen ist.

Sofern Änderungen auch für den laufenden Abrechnungsmonat berücksichtigt werden müssen, sollten die Änderungen dem Arbeitgeber regelmäßig zeitnah zur Verfügung gestellt werden. Damit können "Überzahlungen" für den laufenden Abrechnungsmonat vermieden werden.

Grundsätzlich werden nach geltendem Recht Änderungen der Lohnsteuermerkmale mit Wirkung vom ersten des auf die Antragstellung folgenden Monats vorgenommen. Wenige Ausnahmen, die eine Änderung zu einem früheren Zeitpunkt zulassen, betreffen Änderungen zugunsten des Arbeitnehmers, so dass eine Berichtigung nicht zu den befürchteten "Überzahlungen" führen wird (Beispiele: § 39 Abs. 5 Satz 2 EStG: günstigere Steuerklasse, höhere Zahl der Kinderfreibeträge; § 39a Abs.2 Satz 7 EStG: Antrag auf Eintragung eines Freibetrages im Januar, Freibetrag darf mit Wirkung vom 01.01. an eingetragen werden).

Dennoch ist es für die Arbeitgeber von immenser Bedeutung, die geänderten Elstam zu einem möglichst frühen Zeitpunkt zu erhalten, da die für die Auszahlung des Nettolohns zum Monatsende maßgebenden Daten mit einem Vorlauf von ca. einer Woche im Abrechnungssystem gespeichert sein müssen. Zu Beginn des Folgemonats wird eine Endabrechnung durchgeführt. Wenn erst zu diesem Zeitpunkt die geänderten Elstam im System erfasst sind und sich dann herausstellt, dass zu wenig Lohnsteuer einbehalten wurde, ist der Arbeitgeber gezwungen, den Fehlbetrag im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung für den Arbeitnehmer zu verauslagen und von ihm zurückzufordern, was im Regelfall durch eine Einbehaltung im Folgemonat geschieht. Dies halten wir für nicht zumutbar.

Petitum: Wir bitten daher um einen Verfahrensablauf, der den Termindruck beim Arbeitgeber sowie Bearbeitungszeiten in der Finanzverwaltung und beim Arbeitgeber im Falle der Benachrichtigung über eine Änderung/ Anforderung der geänderten Elstam usw. berücksichtigt.

2. Sterbetag

Durch die Kenntnis des Sterbetages kann die Finanzverwaltung die Verwendung und den erneuten Abrufversuch der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale begrenzen bzw. abweisen. Es stellt sich die Frage, ob diese Begrenzung auch eine Änderungsmitteilung für den Arbeitgeber darstellt und auch der Arbeitgeber Kenntnis über den Sterbetag erhält? Die Kenntnis des Sterbetages ist für den Arbeitgeber wichtig, nicht zuletzt um die Arbeitslohnzahlung zeitgerecht einzustellen. Damit werden spätere Rückforderungen und eine Korrektur des Lohnsteuerabzugs vermieden. Der Arbeitgeber ist nicht immer über den Tod des Arbeitnehmers informiert. Dies ist insbesondere bei Rentnern der Fall. Oft geht die Information erst nach vielen Rückfragen durch den Arbeitgeber ein. Eine Änderungsmeldung auch für den Sterbetag würde hier Abhilfe schaffen.

Im Gesetz selbst ist derzeit lediglich eine Aussage in der Weise enthalten, dass das Bundeszentralamt für Steuern den Sterbetag in die Datei aufnimmt (§ 39f Abs 2 EStG-E) und dass der Arbeitgeber die Elstam solange anzuwenden hat, bis das Bundeszentralamt für Steuern geänderte Elstam zum Abruf bereitstellt (Abs. 6). Bisher gilt der Sterbetag nicht als Lohnsteuermerkmal.

Petitum: Wir bitten darauf hinzuwirken, dass das Sterbedatum als Elstam aufgenommen wird. Eine Begrenzung der Verwendung der Elstam und/oder Abweisung eines Abrufversuchs innerhalb des Tools des Bundeszentralamts erscheint uns nicht weitgehend genug. Daher sollten die Ausführungen in der Gesetzesbegründung (Entw) auf Seite 9 letzter Absatz, letzter Satz sowie Seite 11 Absatz 1 in das Gesetz integriert werden

3. Sperrung durch den Arbeitnehmer

Der Arbeitnehmer kann durch Antrag beim Wohnsitzfinanzamt den Datenzugriff auf die Elstam für alle oder bestimmte Arbeitgeber sperren lassen. In diesem Fall ist der Abruf der Elstam nicht mehr möglich. Das weitere Verfahren ist unklar: Gibt es weiterhin die Vorschrift, dass bei fehlender Lohnsteuerkarte (dann:fehlenden Elstam) generell die Steuerklasse VI anzuwenden ist? Oder muss in diesen Fällen künftig der Lohnsteuerabzug unterbleiben und eine Anzeige gem.§ 41c EStG erstellt werden?

Petitum: Es sollte in der Begründung ausgeführt werden, in welchen Fällen überhaupt eine Sperrung in Frage kommt.

V. Art. 1 Nr. 25 JStG 2008: § 45a Abs. 1 EStG-E Anmeldung einbehaltener Kapitalertragsteuer

Durch § 45a Abs. 1 EStG-E wird die Verpflichtung eingeführt, die Anmeldung von einbehaltener Kapitalertragsteuer auf elektronischem Weg durchzuführen.

Wir begrüßen diese Umstellung auf das elektronische Verfahren grundsätzlich ausdrücklich, insbesondere weil die bisher eingeführten Verfahren (Umsatzsteuervoranmeldung und neuerdings auch Versicherungsteueranmeldungen) sehr gut funktionieren.

Durch die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe entstehen zusätzliche Kosten für die Unternehmen, da eine entsprechende IT-Infrastruktur für diese Vorgänge zwingend vorgehalten werden muss. Hiervon werden besonders die Unternehmen betroffen sein, die nur selten Kapitalertragsteuerbeträge einbehalten müssen, da hier der Nutzen in besonders geringem Verhältnis zum Aufwand steht.

Die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe sorgt für zusätzlichen administrativen Aufwand bei den Unternehmen und steht damit im direkten Widerspruch zu den erklärten Zielen der Bundesregierung zum Bürokratieabbau in Deutschland. Die Verpflichtung sollte daher in ein Wahlrecht zur elektronischen Abgabe geändert werden.

P. S.: Da eine Kapitalertragsteueranmeldung auch abzugeben ist, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist, wäre es u. E. sinnvoll, das Formular entsprechend anzupassen (z. B. für Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto).

VI. Art. 1 Nr. 26 JStG 2008: § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3EStG-E Zahlungen von Veräußerungspreisen

Zahlungen von Veräußerungspreisen aus dem Kauf von Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels (Emissionsrechte) sollen von der Verpflichtung zur Einbehaltung von Quellensteuern durch den Käufer befreit werden.

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 (StÄndG 2007) wurde § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG dahingehend geändert, dass seit dem 1.1.2007 auch Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG dem Quellensteuereinbehalt unterliegen. Gleichzeitig wurde § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG, der Verweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG gestrichen.

Laut der Gesetzesbegründung zum StÄndG 2007 wurden die Änderungen zum § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG initiiert, um sicherzustellen, dass auch die Veräußerung von „veranstaltungsbezogene(n) Rechte(n), die sich beispielsweise durch die Nutzung zu Werbezwecken anlässlich einer Sportveranstaltung erschöpfen (verbrauchende Rechtsüberlassung)“ in die Besteuerung in Deutschland einbezogen wird.

Durch die Streichung des Verweises auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG bestand nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 2 f EStG die Sorge, dass auch die Veräußerung von Emissionsrechten unter den Anwendungsbereich von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG fällt und aufgrund der Änderung des § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG vom Veräußerungspreis Quellensteuer einzubehalten sein

könnte. Insofern ist von verschiedenen Seiten beim BMF auf eine entsprechende Klarstellung gedrungen worden, dass die Veräußerung von Emissionsrechten nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG und somit auch nicht unter die Quellensteuereinbehaltungspflicht fällt.

Die Ausnahme, die jetzt in § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG-E gewählt wurde, erreicht zumindest das Ziel, dass nunmehr unzweifelhaft keine Quellensteuer auf den Veräußerungspreis von Emissionsrechten in Deutschland einzubehalten ist.

Die Formulierung jedoch, dass die Quellensteuer auf die Veräußerung von Emissionsrechten im Ausnahmewege nicht vorgenommen wird, sowie die Ausführungen in der Begründung zum Gesetzesentwurf lassen im Umkehrschluss jedoch vermuten, dass Emissionsrechte dem Grunde nach unter die von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f betroffenen Rechte fallen. Somit besteht die Gefahr, dass hieraus geschlossen werden könnte, dass mit diesen „Rechten“ wohl nicht nur solche im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG und die durch die Gesetzesbegründung angesprochenen „verbrauchenden Rechtsüberlassungen“ anlässlich von Sportveranstaltungen gemeint sind, sondern, wie der Wortlaut des Gesetzes vorgibt, alle Rechte ohne Einschränkung.

Eine solche Erweiterung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG hätte in Verbindung mit der Quellensteuereinbehaltungspflicht nach § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG erhebliche negative Folgen für die deutsche Wirtschaft.

Sollten im Falle der dargestellten Erweiterung tatsächlich alle Rechte gemeint sein, hätte dies beispielsweise zur Folge, dass auch ein Großteil der Ankäufe von Finanzderivaten von ausländischen Anbietern erfasst wäre.

Finanzderivate, etwa in Form einer Option, gewähren dem Inhaber das Recht, ein Wirtschaftsgut zu einem im Voraus festgelegten Preis zu kaufen bzw. zu verkaufen; für dieses Recht zahlt der Inhaber der Option eine Prämie. Das Recht kann er an einen Dritten veräußern oder durch Ausübung, d.h. Erwerb des Wirtschaftsgutes gegen Zahlung des im Voraus vereinbarten Preises, „verwerten“. Erhebliche praktische Relevanz erfährt dieser Themenkreis im Rahmen von Währungssicherungsgeschäften, mit denen sich inländische Unternehmen gegen nachteilige Wechselkursänderungen im Bezug auf Forderungen oder Verbindlichkeiten in ausländischer Währung absichern.

Faktisch wäre deutschen Unternehmen bei Einbezug der Finanzderivate in den Wirkungskreis von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG der Zugang zu entsprechenden Sicherungsinstrumenten eines großen Teils ausländischer Anbieter verschlossen (s. u. zur Überwälzung der Quellensteuer auf den Käufer), was durch die künstliche Verknappung erhebliche negative Preiseffekte im Handel mit den verbliebenen Anbietern (inländische Anbieter oder ausländische Anbieter mit Freistellungsbescheinigung) auslösen würde.

Neben den Finanzderivaten sind eine unüberschaubare Anzahl weiterer Fälle denkbar, auf die § 49 Abs. 1 Nr. 2 f und § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG Anwendung finden würden, die der Gesetzgeber mit den Änderungen zum StÄndG 2007 u. E. nicht erfassen wollte. So stellt sich z.B. beim (Weiter-)Verkauf von Waren von einem ausländischen Unternehmen an ein deutsches Unternehmen die Frage, ob im Rahmen des Kaufvertrages nicht Rechte im Sinne von z.B. Zahlungsoptionen (z.B. wahlweise Zahlung auf Ziel oder sofortige Zahlung mit Skonto) oder Gewährleistungsrechte mit veräußert werden, die dann von der Warenveräußerung zu trennen und unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG zu erfassen wären, mit der Folge,

dass von einem Teil des Kaufpreises Quellensteuern nach § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG einzubehalten wären.

Neben der Tatsache, dass ein Großteil der dann von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG betroffenen Rechte keiner selbständigen Bewertung zugänglich ist, was eine erhebliche Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Höhe der einzubehaltenden Quellensteuer auslöst, stellt sich das Problem, dass ausländische Verkäufer in aller Regel nicht bereit sein werden, die deutsche Quellensteuer zu tragen oder die administrativen Mehraufwendungen für die Beantragung von Freistellungsbescheinigungen zu akzeptieren. Aufgrund der Haftungsvorschriften des § 50a Abs. 5 S. 5 EStG würden sich daher die Einstandspreise für deutsche Unternehmen bei Rechte- oder Warenbezug aus dem Ausland um faktisch rd. 26,7% auf bestimmte Teile des Kaufpreises erhöhen, was einen erheblichen Wettbewerbsnachteil gegenüber ausländischen Konkurrenten bedeuten würde.

Eine Absicht für eine solche Erweiterung der Besteuerung von Rechteveräußerungen und die damit verbundenen Mehrbelastungen für deutsche Unternehmen kann weder der Gesetzesbegründung zum StÄndG 2007 entnommen werden, noch wurde sie in den im Umfeld der Änderung der Vorschrift geführten öffentlichen Diskussionen thematisiert.

Des Weiteren wäre eine solche Ausweitung auch aus rein fiskalischer Sicht nicht gerechtfertigt, weil regelmäßig Deutschland bei Veräußerungen von solchen Rechten, bei denen der Veräußerer in einem anderen DBA-Staat ansässig ist, kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat. Die Einführung einer Quellensteuer für Veräußerungen von Rechten wäre zudem in den meisten Fällen (v. a. bei Finanzderivaten) einzigartig und würde den Handel mit Rechten erheblich behindern. Der u. a. in der Gesetzesbegründung zu § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG-E aufgeführte Grund des zusätzlichen administrativen Aufwands alleine für die Freistellungsbescheinigungen (soweit sie denn überhaupt beantragt würden) gilt insoweit auch hier.

Schließlich würde durch die Ausweitung des Wirkungskreises des § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG durch die Ausnahme in § 50a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG-E in der gerade dargestellten Form wohl noch nicht einmal das Ziel erreicht, den freien Handel mit Emissionsrechten nicht zu behindern, da auch auf Emissionsrechte Derivate gehandelt werden müssen, z. B. Optionen zur Absicherung des zukünftigen Preises von Emissionsrechten.

Petitum: Anstelle durch die jetzige „Ausnahme“ der Emissionsrechte von der Quellenbesteuerung und der damit verbundenen Etablierung des Grundsatzes der (Quellen-) Besteuerung für alle anderen Veräußerungen von Rechten sollte u. E zunächst explizit geregelt werden, für welche Veräußerungen von Rechten konkret ein Einbezug in die deutsche beschränkte Steuerpflicht gewollt ist. In einem zweiten Schritt wäre dann, ebenfalls konkret, zu benennen, welche Veräußerungsvorgänge dabei der deutschen Quellenbesteuerung unterworfen werden sollen. Entsprechende Formulierungsempfehlungen für solche Regelungen finden sich im Anhang zu dieser Stellungnahme.

VII. Art. 1 Nr. 33 Buchst. b JStG 2008-RefE: § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG-E Ausländische Betriebsstättenverluste

Ausländische Betriebsstättenverluste (§ 2a EStG) konnten nach § 2a Abs. 3 EStG bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 1998 im Inland geltend gemacht werden. Sobald im

Ausland Gewinne erzielt wurden, mussten diese aber im Inland nachversteuert werden (über eine Hinzurechnung zum inländischen Einkommen). Die Hinzurechnung soll nach geltendem Recht letztmals in 2008 erfolgen. Durch das Jahressteuergesetz 2008 soll diese Befristung aufgehoben werden – die Hinzurechnung soll danach unbefristet erfolgen.

Die Regelung sollte aus Vertrauensschutzgründen überdacht werden.

B. Körperschaftsteuergesetz (Artikel 4)

I. Art. 4 Nr. 2 JStG 2008: § 8b Abs. 3 S. 4 bis 7 KStG-E Abzugsverbot für Gewinnminderungen

Durch die Einführung der Sätze 4 bis 7 in § 8b Abs. 3 KStG kommt es zu einem steuerlichen Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensgewährung oder Sicherheitsgestellung durch einen zu mehr als 25% beteiligten Anteilseigner, wenn ein Drittvergleich für diese Darlehen nicht gelingt. Entsprechendes soll bei Darlehen einer dem Gesellschafter nahestehenden Person oder eines rückgriffsberechtigten Dritten gelten. Dem Abzugsverbot unterliegen dann z. B. Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens oder dem Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen. Der Entwurf orientiert sich an der Altfassung des § 8a KStG vor dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008.

Laut Gesetzesbegründung sollen Umgehungen des geltenden Abzugsverbots für Veräußerungsverluste und sonstige Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften gem. § 8b KStG verhindert werden. Dieser Intention entspräche eine Beschränkung der geplanten Neuregelung auf eigenkapitalersetzende Darlehen i. S. v. § 32a GmbHG. Ein generelles Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen im weitesten Sinne ist nach unserer Auffassung nicht gerechtfertigt.

Von der beabsichtigten Neuregelung sind nicht nur steuerlich motivierte Gestaltungen, sondern auch wirtschaftlich erforderliche Finanzierungsvorgänge betroffen. Es werden die im BMF-Schreiben vom 08.06.1999 (BStBl. I S. 545) dargestellten Grundsätze des BFH zur Behandlung von eigenkapitalersetzenden Darlehen gesetzlich verankert. In der Vergangenheit wurde in der Literatur diskutiert, ob diese durch den BFH aufgestellten Grundsätze für Anteile nach § 17 EStG auch auf Anteile nach § 8b KStG anzuwenden sind. Dieser Diskussion setzt der Gesetzentwurf nunmehr ein Ende.

Die vorgesehene Neuregelung geht über das vorgenannte BMF-Schreiben und damit auch die vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze deutlich hinaus. So wird hier nicht mehr nach der Art des Darlehens unterschieden (z. B. krisenbestimmte Darlehen). Nach den Grundsätzen des BFH ist bei einem krisenbestimmten Darlehen eine steuerwirksame Teilwertabschreibung des Darlehens bis zu einer eventuellen Liquidation der Gesellschaft möglich. Erst zum Zeitpunkt der Liquidation ist der Nennwert des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu aktivieren.

Künftig wäre bereits bei Eintritt der Krise der Gesellschaft eine steuerwirksame Teilwertabschreibung nicht mehr möglich, da der Gesellschafter nach den Fremdvergleichskriterien dazu gezwungen wäre, das Darlehen aus der Gesellschaft abzuziehen. Dies wäre für eine eventuell mögliche wirtschaftliche Erholung der Gesellschaft schädlich. Durch diese Regelung würde der Gesellschafter angeregt, Darlehensmittel frühzeitig abzuziehen, was die oh-

nehin angespannte Liquidität der Gesellschaft zusätzlich belastet. Dies würde die Gesellschaft daran hindern, sich wirtschaftlich zu erholen und somit die frühzeitige Anmeldung der Insolvenz fördern, was nicht gewollt sein kann.

Darlehen sind eigenständige Einkommensquellen, die von Beteiligungen zu unterscheiden sind. Die Erträge sind als Zinsen anders als Dividenden voll steuerpflichtig. Das Gleiche gilt für Währungsgewinne und Bürgschaftsprovisionen. Nach dem verfassungsrechtlich gesicherten Netto-Prinzip sind dann auch die korrespondierenden Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, z. B. Wertänderungen, Marktzinsänderungen, Währungsschwankungen sowie Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Darlehensvergabe oder Sicherungskosten. Dass der Gesetzentwurf die Bedeutung des Netto-Prinzips verkennt, zeigt sich darin, dass er in der Begründung die Regelung, wonach Wertaufholungen nach nicht abziehbaren Teilwertabschreibungen steuerfrei gestellt werden sollen, als Billigkeitsmaßnahme bezeichnet.

Auch die Behandlung des Gesellschafterdarlehens beim Darlehensempfänger im In- und Ausland korrespondiert nicht mit der vorgeschlagenen Regelung, die damit zu Doppelbesteuerung und Substanzbesteuerung führt. Der Darlehensverzicht und die Leistung des Bürgen führen bei der Gesellschaft zu steuerpflichtigem Ertrag. Das Gleiche gilt für Währungsgewinne oder Abzinsungserträge, für zinslose Darlehen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Die hierdurch ausgelöste Mehrfachbelastung und Substanzbesteuerung lässt sich nicht dadurch rechtfertigen, dass durch Darlehensvergabe das Abzugsverbot bei Beteiligungen umgangen würde, was grundsätzlich bestritten wird und durch den Verweis auf eine Kommentierung des Vorsitzenden des 1. Senats beim BFH wohl kaum seriös belegt wird. Sollte es eine solche Umgehungsgefahr geben, würde es ausreichen zu regeln, dass Gewinnminderungen nicht berücksichtigt werden, die dadurch entstehen, dass ein Darlehen in der Krise gegeben wird oder stehen gelassen wird, d. h. zu einem Zeitpunkt, in dem zu erwarten ist, dass die Gesellschaft das Darlehen nicht zurückzahlen kann. Der Gesetzentwurf erfasst aber ohne Notwendigkeit in weitem Umfang darüber hinaus gehende Wertminderungen (z. B. Währungsverluste) und ist damit unverhältnismäßig.

Darüber hinaus hat sich der Nachweis eines Fremdvergleichs bereits in der Vergangenheit als schwierig und unpraktikabel erwiesen (vgl. hierzu die in der Vergangenheit zu § 8a KStG getroffenen Regelungen). Insbesondere bei bereits vor Eintritt der Krise gewährten Darlehen wird es schwierig sein nachzuweisen, dass ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen noch nicht zurückgefordert hätte. Die in diesem Zusammenhang geforderte Beweislastumkehr ist äußerst kritisch zu beurteilen.

Zudem besteht für den Fremdvergleich keine Notwendigkeit, so dass die Regelung auch insoweit unverhältnismäßig ist. Entsprechen die Darlehensbedingungen zulasten des deutschen Fiskus nicht dem „arm's-length"-Prinzip, kann nach Verrechnungspreisgrundsätzen eine Korrektur erfolgen. Eine weitere Sanktion ist nicht erforderlich. Auch die Umkehr der Beweislast, die im Bereich der Eingriffsverwaltung nur ausnahmsweise gerechtfertigt ist, inzwischen aber vom Gesetzgeber wohl zum Regelfall entwickelt werden soll, ist hier nicht angemessen, da die entsprechenden Informationen nicht aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammen und der geforderte Beweis in der Praxis so nicht erbracht werden kann.

Die Finanzierung durch Gesellschaftermittel, wie sie im Konzern üblich ist, wird durch bürokratische Hürden in Frage gestellt, wenn die Gestellung von Sicherheiten bei Darlehensvergabe und Bürgschaften verlangt wird. Der maßgeblich beteiligte Gesellschafter braucht

keine Sicherheiten, da er über seine Gesellschafterposition sicherstellen kann, dass die Gesellschaft alle ihr zur Verfügung stehenden Mittel zur Rückzahlung des Darlehens nutzt. Reichen der Cash-flow und die Assets der Gesellschaft zur Darlehensrückzahlung aus, ist bereits kein Raum für eine Teilwertabschreibung. Wird das Darlehen trotz nicht ausreichender Cash-flows oder Assets gewährt, ist es in der Krise gewährt worden. Die tatsächliche Gestellung von Sicherheiten zu verlangen, ist nicht erforderlich und in Konzernen deshalb auch unüblich.

Auch werden sich die steuerlichen Rahmenbedingungen für Holdinggesellschaften in Deutschland gegenüber anderen Ländern weiter verschlechtern.

Der in Satz 6 angeführte Begriff einer anderen Rechtshandlung des Gesellschafters, die einer Darlehensgewährung entspricht, ist darüber hinaus zu unbestimmt. Hier sollte davon ausgegangen werden können, dass geschäftliche Liefer- und Leistungsbeziehungen grundsätzlich nicht hierunter zu fassen sind. Insoweit ist eine präzisierte Begriffsbestimmung unumgänglich.

Insgesamt dürfen durch die geplante Neuregelung die vom BFH aufgestellten Grundsätze zur steuerlichen Behandlung eigenkapitalersetzender Darlehen durch die geplante Neuregelung nicht zusätzlich verschärft werden.

Jedenfalls aber sollte die Vorschrift, die steuerverschärfend ist, nur auf Darlehen angewendet werden, die nach dem 31. Dezember 2007 (bzw. dem Tag der Verkündung des Gesetzes) *gewährt* werden. Bei Darlehen, die vor dem 1. Januar 2008 (bzw. dem Tag der Verkündung des Gesetzes) bestehen, sollten dagegen die damit in Zusammenhang stehenden Gewinnminderungen weiterhin steuerwirksam abgeschrieben werden können. Insoweit wäre sichergestellt, dass den Unternehmen vor Vergabe von Gesellschafterdarlehen die steuerlichen Auswirkungen des § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG-E bekannt sind und sie bewusst danach handeln können.

Schließlich sollte klargestellt werden, dass korrespondierende Erträge beim Darlehensempfänger nicht der Besteuerung unterliegen (Korrespondenzprinzip).

Petitum:
Die Regelung ist abzulehnen. Zumindest ist die Umkehr der Beweislast im Rahmen der Erbringung des Fremdvergleichs zu korrigieren und der Anwendungsbereich zu reduzieren. Die unpräzise Begriffsbestimmung des Satzes 6 darf nicht zu einer ungerechtfertigten Ausweitung des Anwendungsbereiches dieser Vorschrift führen. Jedenfalls aber sollte die Vorschrift nur auf Darlehen angewendet werden, die nach dem 31. Dezember 2007 gewährt wurden, um Rückwirkungseffekte zu vermeiden.

II. § 14 Abs. 2 KStG (ergänzender Vorschlag) Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

Das Organschaftsverbot des § 14 Abs. 2 KStG verhindert es, dass Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von dem Rechtsinstitut der Organschaft Gebrauch machen können. Bereits im Rahmen der Beratungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 hatten wir angeregt, diese verfassungsrechtlich zweifelhafte Regelung aufzuheben, da durch sie lediglich die Unternehmen zweier Branchen benachteiligt werden (vgl. S. 56 der Gemeinsamen Stellungnahme vom 26.02.2007). Im Rahmen der Gegenfinanzierungsregelungen der Un-

ternehmensteuerreform würden sich diese Benachteiligungen im Rahmen der Zinsschranke und der Gewerbesteuer-Hinzurechnungen ungewollt verstärken. Die Mitglieder des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages hatten deshalb zugesagt, das Organschaftsverbot abzuschaffen. Lediglich aus Zeitgründen hatte dies nicht mehr im laufenden Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden können. Im Rahmen der Beratungen des Jahressteuergesetzes 2008 sollte die Aufhebung deshalb nun nachgeholt werden und die Bundesregierung dazu sogleich einen entsprechenden Vorschlag machen.

III. Art. 4 Nr. 6 JStG 2008: § 38 Abs. 4 bis 9 KStG-E Behandlung EK 02

Durch die Ergänzung des § 38 KStG-E um die Absätze 4 bis 9 wird das bisherige System der Körperschaftsteuererhöhungen bei Ausschüttung aus steuerlich unbelastetem Eigenkapital (Alt EK 02) durch eine Pauschalversteuerung ersetzt. Das bis zum 31.12.2006 noch vorhandene Alt EK 02 wird danach verwendungsunabhängig mit 3 % versteuert. Die Zahlung dieser Steuer erfolgt in gleichmäßigen Raten über einen Zeitraum von 10 Jahren (von 2008 bis 2017). In der Zukunft fällige Raten können unter Berücksichtigung einer Abzinsung von 5,5 % vorgezogen werden. Die verbleibenden Bestände von Alt EK 02 entfallen.

Trotz der mit dieser Regelung einhergehenden Vereinfachung und der verwendungsunabhängigen Versteuerung des Alt EK 02 mit einem relativ niedrigen Steuersatz von 3 % (vorher verwendungsabhängig 30 %) stehen der Nachversteuerung u. E. grundsätzliche Bedenken entgegen.

Für die meisten Unternehmen ergibt sich eine zusätzliche Steuerbelastung, da die hier relevanten unbelasteten Einkommensteile im Regelfall nur bei einer bewussten Entscheidung für eine Ausschüttung zu einer Steuerbelastung geführt hätten. Für die meisten Unternehmen wäre es zu dieser Steuerzahlung nie gekommen, da i. d. R. ein genügend hohes Einlagenkonto besteht. Die neue Gesetzesformulierung führt dementsprechend zu einer Zwangssteuer, ohne dass sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit irgendetwas ändert, und ohne dass die Unternehmen hierauf in irgendeiner Art und Weise Einfluss nehmen können.

Diese Zwangssteuer wird quasi als Nachsteuer zu betrachten sein, wenn man berücksichtigt, welche Sachverhalte zur Speisung der EK 02-Bestände geführt haben. Nach der jetzt vorgesehenen verwendungsunabhängigen nachträglichen Pauschalversteuerung werden diese steuerfreien Vorgänge definitiv besteuert. Die Besteuerung stützt sich somit auf Vorgänge in der Vergangenheit, die nun (erstmals oder nachträglich) der Besteuerung unterworfen werden sollen. Dies führt wirtschaftlich zu einem nachträglichen Entzug der ursprünglichen Steuerfreistellung. Von der Neuregelung sind Unternehmen in den neuen Bundesländern besonders betroffen, da im EK 02 insbesondere Investitionszulagen und ehemalige Berlin-Zulagen enthalten sind. Die nachträgliche Besteuerung bereits abgeschlossener Vorgänge durch Änderung oder Neueinführung von Gesetzen ist aus unserer Sicht nicht zulässig. Zum EK 02 gehören insbesondere steuerfreie Investitionszulagen, bei denen gesetzlich festgeschrieben wurde, dass diese so lange steuerfrei bleiben sollten, wie sie in den Gesellschaften thesauriert werden.

Ein weiterer für Organschaften wichtiger Sachverhalt ist die Behandlung von vororganschaftlichen Mehrabführungen entsprechend den alten Körperschaftsteuerrichtlinien und von Mehrabführungen, die dadurch entstehen, dass eine Muttergesellschaft nicht zu 100 % an der Organtochter beteiligt ist. In diesem Fall wurde eine organschaftliche Ergebnisabfüh-

rung nur im Umfang der Beteiligungsquote im EK 04 berücksichtigt, während die Differenz zu 100 % im EK 02 zu berücksichtigen war. Dies betrifft auch heutige Organgesellschaften, in denen zum Teil erhebliche EK 02-Bestände seit Jahren dauerhaft festgeschrieben sind.

Zur Höhe der Pauschalbesteuerung ist das Folgende anzumerken:
In den Ausführungen zum Referentenentwurf wird dargestellt, dass ein Anteil von 10 % der zum 31.12.2006 noch vorhandenen Bestände des EK 02 mit einem Steuersatz von 30 % besteuert werden soll. Daraus ergibt sich der im § 38 Abs. 5 KStG-E angesetzte Körperschaftsteuererhöhungsbetrag i.H.v. 3/100 (3 %) des Alt EK 02 zum 31.12.2006. Der Steuersatz von 30% entspricht dabei der Ausschüttungsbelastung unter Geltung des Anrechnungsverfahrens.

Mit Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ist diese unterstellte Steuerbelastung bei der Kapitalgesellschaft nicht mehr zutreffend. Vielmehr müsste nunmehr eine Steuerbelastung von 25 % angesetzt werden. Somit wäre ein Pauschalsteuersatz von 2,5 % sachgerecht.

Fraglich ist, wie die Erträge aus der vorzeitigen Zahlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrages nach Absatz 7 steuerlich zu behandeln sind. Da es sich hierbei um eine Verbindlichkeit aus nicht abzugsfähigen Steuern handelt, gehen wir von der entsprechenden Steuerfreiheit des Abzinsungsertrages aus. Eine Klarstellung wäre in diesem Zusammenhang wünschenswert.

Petitum: Mit der jetzt eingeführten Regelung wird zwangsweise eine Sondersteuer eingeführt, für die unseres Erachtens ein Wahlrecht zuzulassen ist. Bei Nichtausübung des Wahlrechts sollte es bei einem zeitlichen Untergang des EK 02-Bestandes verbleiben. Jedenfalls aber sollten Härtefallregelungen in Erwägung gezogen werden, wenn Unternehmen mit erheblichen EK 02-Beständen schmerzlich getroffen werden.

Zumindest sollte der Steuersatz für die Pauschalversteuerung auf 2,5 % vermindert werden. Eine klarstellende Regelung für die Behandlung der Erträge aus der vorzeitigen Zahlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrages wäre wünschenswert.

C. Umwandlungsteuergesetz (Artikel 5)

§ 12 Abs. 1 Satz 2 UmwStG
Problematik bei Verschmelzungen von Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

Innerhalb des Gesetzgebungsverfahrens zum SEStEG wurde § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG dahingehend geändert, dass bei Verschmelzungen bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz bleibt. Gemäß Satz 2 ist § 8b KStG anzuwenden, soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.

Da der Wortlaut des Satzes 2 ausdrücklich lediglich eine Anwendung des § 8b auf „Gewinne“ anordnet, Satz 1 jedoch ausdrücklich „Gewinne und Verluste“ erwähnt, könnte hieraus geschlossen werden, dass § 8b KStG auf entsprechende „Verluste“ keine Anwendung fin-

den soll. Diese Interpretation hätte allerdings zur Folge, dass bei Lebens- und Krankenversicherungen, bei denen gem. § 8b Abs. 8 KStG entsprechende Gewinne und Verluste steuerpflichtig gestellt werden, lediglich Gewinne steuerpflichtig wären, entsprechende Verluste aber steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten.

Da kein Grund für eine derartige Beschränkung erkennbar ist, gehen wir davon aus, dass es sich bei der gewählten Gesetzesformulierung um ein Versehen handelt und von der Regelung des § 8b KStG - und damit auch des § 8b Abs. 8 KStG - soweit sie für anwendbar erklärt wird, Gewinne und Verluste erfasst werden sollten.

Petitum: Wir regen an, § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG wie folgt zu ergänzen: „... ist anzuwenden, soweit der Gewinn oder Verlust im Sinne des Satzes 1 ... „.

D. Umsatzsteuergesetz (Artikel 9)

I. Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf Vorschriften des UStG

Es ist zu begrüßen, dass § 13d UStG als europarechtswidrige Vorschrift aufgehoben werden soll.

Die Entscheidung des EuGH, die für Aufhebung des § 13d UStG ursächlich ist, hat jedoch auch Auswirkungen auf §§ 13c und 25d UStG: In der Begründung seiner Entscheidung vom 11.05.2006 in der Rechtssache Federation of Technological Industries u. a. (Rs. C-384/04 - UR 2006, 410 ff.), die auch für künftige Gesetzesänderungen den Rahmen absteckt, weist der EuGH zum einen darauf hin, dass die Einführung einer gesamtschuldnerischen Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer nicht auf Artikel 22 Abs. 8 der 6. EU-Richtlinie (seit 1. Januar 2007: Art. 273 MwStSystRL) gestützt werden kann.

Noch weitreichender sind aber die Ausführungen des EuGH zu Artikel 21 Abs. 3 der 6. EU-Richtlinie (seit 1. Januar 2007: Art. 205 MwStSystRL). Hiernach sind die Mitgliedstaaten zwar befugt, zu bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Bei der Ausübung dieser Befugnis müssen die Mitgliedstaaten aber die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören, beachten. Danach darf eine Person, die im Zeitpunkt der an sie bewirkten Lieferung davon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, dass die für diesen oder einen früheren oder späteren Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer unbezahlt bleiben wird, gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden. Dies darf nach dem Urteil des EuGH aber nicht in einer Art und Weise geschehen, die es für den Steuerpflichtigen schwierig oder praktisch unmöglich macht, sie durch einen Gegenbeweis zu widerlegen. Solche Vermutungen würden de facto ein System der unbedingten Haftung einführen, das über das hinausginge, was erforderlich sei, um die Ansprüche des Staates zu sichern.

Der EuGH führt weiter aus, dass Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließen, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen dürfen, ohne Gefahr zu laufen, für die Zahlung dieser von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Steuer gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen zu werden.

Die vom EuGH aufgestellten Grundsätze führen aber auch dazu, dass § 13c UStG nicht mehr aufrechterhalten werden kann, da die Vorschrift in entscheidenden Punkten die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit verletzt (so auch Hahne, UR 2006, 416 ff.; de Weerth, DStR 2006, 1071 f.; vgl. auch Slotty-Harms/Jansen, UR 2004, 221 ff.; Nieskens a. a. O.). Dies betrifft insbesondere den Bereich der Besicherung von Krediten mittels Sicherungsabtretung von Forderungen aus steuerpflichtigen Leistungen im Wege der Globalzession. Hierbei muss der Sicherungsnehmer nicht per se damit rechnen, dass der Unternehmer seine Umsatzsteuerzahllast nicht begleichen wird. Vielmehr ist die Globalzession ein Sicherungsinstrument aus dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Eine Konkretisierung des Steuerausfallrisikos im Zeitpunkt der Sicherungsabtretung liegt damit regelmäßig nicht vor, so dass eine (spätere) Inanspruchnahme des Abtretungsempfängers als Haftungsschuldner in diesem Fall gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit verstößt. Eine unbedingte Haftung ist aber nach den Vorgaben des EuGH nicht von Art. 205 MwStSystRL gedeckt.

Die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner kann damit nur in Betracht kommen, wenn im Zeitpunkt der Forderungsabtretung, -pfändung oder -verpfändung bereits konkrete Kenntnisse dahingehend vorgelegen haben, dass der abtretende Unternehmer bzw. Pfandrechtsschuldner seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Fiskus nicht erfüllen wird. Nur wenn die Abtretung bzw. Pfändung der Forderungen die missbräuchliche Gefährdung der Steueransprüche des Fiskus zum Ziel hat, ist eine entsprechende Haftung gerechtfertigt. Dient die Abtretung oder Pfändung der Forderungen aber ausschließlich der (regulären) Besicherung von Zahlungsansprüchen, steht eine Inanspruchnahme des Abtretungsempfängers bzw. Pfandrechtsgläubigers als Haftungsschuldner mit Art. 205 MwStSystRL nicht im Einklang.

Die von EuGH aufgestellten Grundsätze müssen zudem auch im Rahmen des § 25d UStG angewendet werden. Im Rahmen der Vermutungsregel des § 25d Abs. 2 S. 1 und 2 UStG muss beachtet werden, dass der Unternehmer hier nur solche Maßnahmen treffen muss, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht in einen Umsatzsteuerbetrug einfließen. Der Gegenbeweis darf nicht so ausgestaltet werden, dass er für die Wirtschaftsteilnehmer übermäßig schwierig oder praktisch unmöglich wird.

Weiterhin ist die Aufhebung des durch das Steueränderungsgesetz 2003 eingefügten § 13d UStG auch zu begrüßen, da die Vorschrift – wie in den Kommentierungen durch das Bundesministerium der Finanzen im Entwurf ausgeführt (vgl. Seite 114 f.) – von leistenden Unternehmen als erhebliche Belastung empfunden wird und die Vorschrift auch ihr Ziel verfehlt hat. Mit der Aufhebung leistet der Gesetzgeber somit einen Beitrag zur Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts und zum Abbau von Bürokratie. Auch § 13c UStG wird als erhebliche Belastung im Geschäftsverkehr empfunden und stellt eine zentrale Benachteiligungsnorm im Refinanzierungssektor, gerade zulasten des deutschen Mittelstandes, dar. Ebenfalls wie § 13d UStG hat auch der Anwendungsbereich des ebenfalls durch StÄndG 2003 eingefügten § 13c UStG in der Praxis zu keinen nennenswerten Auswirkungen des Fiskus beitragen können, wie auch die Entscheidung des Bundesgerichtshofes vom 17.01.2007 (AZ: VII ZR 71/06) deutlich macht. Wenn § 13d UStG nun abgeschafft werden soll, kann § 13c UStG vor dem Hintergrund gleichgerichteter Bedenken keinen Fortbestand haben. Die nach den Ausführungen des Referentenentwurfes zur Abschaffung von § 13d UStG angeführten

Argumente entsprechen materiell denen, die auch die in der Rechtsliteratur bestehenden erheblichen Bedenken zu § 13c UStG bedingen.

Petitum: Im Rahmen der Überarbeitung des Referentenentwurfs für das Jahressteuergesetz 2008 muss mit der Streichung von § 13d UStG zugleich auch § 13c UStG entfallen. § 25d UStG muss mit Blick auf die vom EuGH aufgestellten Grundsätze überarbeitet werden.

II. Art. 9 Nr. 3 UStG: § 3 Abs. 9 S. 4 und 5 UStG Aufhebung der Regelungen

§ 3 Abs. 9 S. 4 und 5 UStG bestimmt typisierend, wann eine sonstige Leistung in Abgrenzung zur Lieferung anzunehmen ist. Die Auslegung des § 3 Abs. 9 S. 4 und 5 UStG war stets schwierig und führte zu Unsicherheiten bei den Unternehmen. Es bestand stets die Gefahr, dass Lieferungen in sonstige Leistungen umqualifiziert wurden. Vor diesem Hintergrund hatte der BFH mit Urteil vom 10.08.2006 entschieden, dass der Wortlaut des S. 4 nicht in vollem Umfang gemeinschaftsrechtskonform sei.

Der EuGH hatte zudem in seinen Urteilen vom 02.05.1996 (Rs C-231/94) und vom 10.03.2005 (Rs. C-491/03) entschieden, dass für jeden einzelnen Umsatz festgestellt werden müsse, ob das Lieferelement oder das Element der sonstigen Leistung überwiegt. Eine typisierende Regelung wurde abgelehnt. Die geplante Aufhebung dieser Regelungen ist daher zu begrüßen.

Allerdings trägt die Streichung allein nicht zu Rechtssicherheit und einer europarechtskonformen Auslegung bei. Vielmehr ist hierfür erforderlich, im Rahmen der Gesamtbetrachtung festzustellen, wann das Lieferelement und wann das der sonstigen Leistung überwiegt. Die Überprüfung bei Restaurationsumsätzen kann einen ersten Schritt in die Richtung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für Restaurationsumsätze darstellen. Jedenfalls sind auch hier die Fälle neu zu beurteilen, um zu vermeiden, dass Lieferungen von Nahrungsmitteln zu Unrecht in sonstige Leistungen umqualifiziert werden.

Petitum: Wir bitten um Klarstellung dieses Aspektes in einem BMF-Schreiben.

E. Finanzverwaltungsgesetz (Artikel 14)

Art. 14 JStG 2008: § 5 Abs. 1 FVG-E Aufgaben des Bundeszentralamtes

Nach § 5 Abs. 1 FVG-E werden die Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern erweitert. Nach der geplanten Erweiterung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 28a FVG-E soll das Bundeszentralamt auch für die Weiterleitung von Mitteilungen nach § 116 AO an die zuständigen Finanzbehörden der Zollverwaltung zuständig sein. Nach § 116 AO haben Gerichte und Bundes- sowie Landesbehörden oder kommunale Träger der öffentlichen Verwaltung, die nicht Finanzbehörden sind, Tatsachen, die sie dienstlich erfahren haben und die auf eine Straftat schließen lassen, dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen.

Weiterhin soll das Bundeszentralamt für Steuern nach der in § 5 Abs. 1 FVG-E neu eingefügten Nr. 30 die Aufgaben der Bildung, Speicherung und Bereitstellung elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39f EStG übernehmen.

Da es sich bei den o. g. steuerlich relevanten Daten regelmäßig um sensible persönliche Daten zu der Person des Steuerpflichtigen handelt, ist die zentrale Speicherung kritisch zu betrachten. Insbesondere ist eine Ausdehnung der staatlichen Überwachung durch Datenabgleich zu befürchten. Es bestehen darüber hinaus Zweifel an der Wahrung des Steuergeheimnisses.

Wenn auch aus dem geplanten elfstelligen Code selbst keine Informationen des Steuerpflichtigen zu entnehmen sein sollen, kann jedoch mangels konkreter Zugriffsregelung nicht ausgeschlossen werden, dass sich andere Behörden in die von der Finanzverwaltung angelegten Datensätze Einsicht verschaffen können.

Beim Bundeszentralamt für Steuern jedoch kann nach derzeitiger Gesetzeslage nur das Finanzamt Daten abrufen. Andere Behörden sind zu einem Datenabruf nur in Ausnahmefällen berechtigt. Unter anderem der Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale durch den authentifizierten Arbeitgeber oder durch einen von ihm beauftragten authentifizierten Dritten steht zur Debatte.

Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts ist eine unbeschränkte Verknüpfungsmöglichkeit von behördlichen Datenbeständen durch ein einheitliches Personenkennzeichen wegen des Rechts auf informationelle Selbstbestimmung unzulässig (BVerfG vom 15.12.1983 zur Verfassungsmäßigkeit des Volkszählungsgesetzes – sog. Bürgernummerierung; BVerfGE 65, 1/53).

Nur für einen engen Anwendungsbereich sei die zentrale Registrierung verfassungsgemäß. Mangels konkreter Anwendungsvorschriften kann jedoch nicht gewährleistet werden, dass die gespeicherten Daten ausschließlich einer strengen Zweckbindung unterliegen. So sollen z. B. auch Personendaten überwiegend nicht steuerpflichtiger Säuglinge erfasst werden. Zudem sind die Meldebehörden bereits heute gegenüber anderen Behörden zur Auskunft verpflichtet. Zwar ist die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale nur an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, § 136b Abs. 6 AO. Dennoch bestehen Bedenken, dass diese Regelung konsequent beachtet wird. Es besteht die Gefahr, dass nach und nach eine Lockerung eintritt.

Petitum: Die geplante Regelung zur zentralen Speicherung der Personendaten ist daher abzulehnen.

F. Abgabenordnung (Artikel 15)

I. Art. 15 Nr. 3 JStG 2008: § 42 AO-E

1. Generelle Anmerkungen

Der Referentenentwurf sieht eine grundlegende inhaltliche Umgestaltung des § 42 AO vor. Zukünftig soll die Wahl einer zu einem Steuervorteil führenden rechtlichen Gestaltung, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden, zu einem Steueranspruch führen, wie er bei der vom Gesetzgeber vorausgesetzten Gestaltung entstanden wäre. Beachtliche außersteuerliche Gründe können nur vorliegen, wenn die Gestaltung von verständigen Dritten ungeachtet des Steuervorteils gewählt worden wäre. Fällt der Nachweis solcher Gründe schwer, sollen sich Steuerpflichtiger und Finanzbehörde darüber verständigen können, inwieweit die gewählte Gestaltung steuerlich zu berücksichtigen ist, wobei diese Verständigung der Einwilligung des Bundesministeriums der Finanzen bedarf.

Das Anliegen der Finanzverwaltung, eine Generalnorm zu finden, welche die Missbrauchsregelungen in den einzelnen Steuergesetzen erübrigt, ist zwar grundsätzlich verständlich. Die im Steuerrecht verstreuten Missbrauchsregeln verursachen bei der Auslegung und im Hinblick auf das Verhältnis „lex generalis“ zu „lex specialis“ große Schwierigkeiten. Die Neufassung einer Generalnorm kann jedoch erst nach einer breiten wissenschaftlichen und rechtsvergleichenden Diskussion tatsächlich in Angriff genommen werden. Ziel muss eine systematisch saubere, übergreifende Grundregel sein. Dabei müssen die Aspekte Rechtssicherheit und Planbarkeit von unternehmerischen Entscheidungen und auch der Rechtstaatlichkeit der Generalnorm im Vordergrund stehen. Diese Grundsätze werden durch die vorgeschlagene Regelung aber in vielfältiger Weise verletzt.

Nach § 42 AO liegt bisher ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige durch zweckgerichtete Handlungen im Rahmen eines Gesamtplans ein Steuergesetz umgehen will, indem er eine gemessen am Sachverhalt ungewöhnliche zivilrechtliche Gestaltung wählt, für deren Wahl er nicht auch außersteuerliche Gründe hat.

Entscheidend für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauches war also bisher nicht die Ungewöhnlichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung, sondern allein der innere Grund dieser Gestaltungswahl im konkreten Einzelfall. Versuchte Steuerumgehung lag nur dann vor, wenn die beabsichtigte Steuerersparnis das alleinige Motiv war. Damit konnte im Einzelfall je nach Motiv des Steuerpflichtigen bei gleicher zivilrechtlicher Gestaltung Gestaltungsmissbrauch gegeben sein oder auch nicht. Diese unterschiedliche Behandlung objektiv gleicher zivilrechtlicher Gestaltungen ist aber auch sachgerecht, da damit im größtmöglichen Maße die Umstände des Einzelfalls gewürdigt werden. Dass damit zwangsläufig eine Kasuistik verbunden war, wie jetzt in der Begründung zum Referentenentwurf kritisiert wird, ist im Interesse der dementsprechenden Einzelfallgerechtigkeit sachgerecht und daher nicht änderungsbedürftig.

Die geplante Neuregelung enthält nunmehr eine (widerlegbare) gesetzliche Vermutung für das Vorliegen einer Steuerumgehung. Der Gesetzentwurf impliziert, dass Steuergestaltung nicht legitim sei. Das Bundesverfassungsgericht hat aber schon im Jahre 1959 entschieden, dass es jedem Steuerpflichtigen freistehe, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht (BVerfG vom 14.04.1959, Az. 1 BvL 23/57 und 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, S. 237). Das bedeutet, dass eine steuersparende Gestaltung keine außersteuerlichen Motive zu ihrer Rechtfertigung braucht, solange die steuerlichen Vorschriften nicht in einer Weise genutzt werden, die ihrem Sinn und Zweck widersprechen. Die geltende Regelung der Missbrauchsabwehr in § 42 AO entspricht damit allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wonach Rechtsmissbrauch zu ahnden bzw. nicht anzuerkennen ist. Die geplante Neuregelung versucht dagegen die allgemeinen Rechtsgestaltungsfreiheiten und -möglichkeiten einzuschränken.

Dies zeigt, dass es der Finanzverwaltung als Urheber des Referentenentwurfs im Kern nicht um Missbrauchsbekämpfung im Sinne der Herbeiführung von Steuergerechtigkeit, sondern um Fiskalkontrolle geht. Man möchte das breite zivilrechtliche Angebot, das der Gesetzgeber bewusst und gewollt geschaffen hat, für steuerliche Zwecke auf den „zivilrechtlichen Einheitsfall zurechtstutzen“, um keine „unvorhergesehenen Steuerausfälle“ zu erleiden. Zu befürchten ist, dass nicht die steuerliche Gerechtigkeit das Maß der Dinge für die vorgese-

hene Einwilligung des BMF ist, sondern die Freigabe einer Gestaltung von ihrer haushaltsmäßigen Auswirkung abhängig gemacht wird.

In keinem anderen OECD-Land wird der Grundsatz der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit in Frage gestellt. Der internationale Konsens geht dahin, dass im Hinblick auf zivilrechtlich verwirklichte Sachverhalte für Besteuerungszwecke auch wirtschaftliche Substanz gefordert wird („substance“) und daher lediglich „gänzlich künstlichen“ Gestaltungen die steuerliche Anerkennung zu versagen. Diese Sichtweise findet auch Ausdruck in jüngeren EuGH-Urteilen (vgl. z.B. Cadburry Schweppes: „wholly artificial“; siehe hierzu auch unten). Darüber hinaus gehende Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung würden aber das Selbstbestimmungsrecht und die grundgesetzlich verbürgte Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Sachverhalte, die er zivilrechtlich und wirtschaftlich verwirklichen möchte, verletzen.

Entgegen der Begründung zum Referentenentwurf des Jahressteuergesetzes 2008 würde die geplante Neuregelung auch nicht zu einer „präzisen Regelung“ führen, die „im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unerlässlich“ ist. Unter „präzise“ versteht der Verfasser des Referentenentwurfs nichts anderes als die Kappung des subjektiven Tatbestandes für den Fall, dass dem Steuerpflichtigen der Gegenbeweis mangels „ausreichender Beweisvorsorge“ nicht gelingt. Wenn es gar nicht mehr darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige die Steuer bewusst mittels der gewählten Gestaltung umgehen will, sondern nur noch darauf, dass er objektiv eine bestimmte, nach Ansicht der Finanzverwaltung „schädliche Gestaltung“ wählt, auch wenn er vielleicht gute außersteuerliche Gründe gehabt hat, dann wird die steuerliche Ermittlungsarbeit nach § 88 AO für die Finanzverwaltung natürlich einfacher, die Regelung wird dadurch aber nicht „präzise“.

Der Entwurf des § 42 AO zeigt die gleiche Tendenz, wie sie schon mit der Funktionsverlagerung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 zum Ausdruck gekommen ist. Offenbar sieht die Finanzverwaltung die Notwendigkeit einer Neuregelung aufgrund einer geringen Anzahl von Fällen, die sie als missbrauchsbehaftet ansieht und denen sie mit den bisherigen gesetzlichen Mitteln nicht beizukommen glaubt. Heraus kommt eine gesetzliche Regelung, die in ihrem Umfang und ihrer Unbestimmtheit der Finanzverwaltung für eine fast unbeschränkte Anzahl von Fällen die Möglichkeit zu steuerlichen Korrekturen eröffnet. Hier stehen Ursache und Wirkung in keiner Relation mehr zu einander.

Fraglich erscheint, wie die Neufassung des § 42 Abs. 1 AO-E sich auf umwandlungssteuerrechtliche Sachverhalte auswirken würde. So räumt das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, seine betrieblichen Organisationsstrukturen an veränderte wirtschaftliche oder auch steuerliche Rahmenbedingungen anzupassen. Auf eine allgemeine Missbrauchsklausel wurde bei der Neuformulierung des UmwStG im Rahmen des SEStEG ausdrücklich verzichtet. Sollen nunmehr für die Beurteilung einer jeden Umstrukturierung steuerliche Gesichtspunkte außer Betracht gelassen werden? Dies würde den Anforderungen, die an ein wettbewerbsfähiges Unternehmensteuerrecht zu stellen sind, nicht gerecht, gerade in Zeiten, in denen sich auch grundlegende Vorschriften des Ertragsteuerrechts beständig ändern und organisatorische Anpassungen verlangen (z.B. Mindestbesteuerung § 10d EStG, Neufassung Mantelkaufsvorschrift § 8c KStG).

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 06.07.2007

2. Verstoß gegen das Verfassungsrecht

Die geplante Neuregelung des § 42 Abs. 1 AO verstößt in mehrfacher Hinsicht gegen die Verfassung. Sie verletzt eine Reihe von Freiheitsrechten:

- das Grundrecht auf Datenschutz, das aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht gemäß Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG folgt, in dem die Offenlegung außersteuerlicher Gründe (wirtschaftlicher und persönlicher Art) ohne Rechtfertigung im Sinne eines überwiegenden allgemeinen Interesses gefordert wird, und
- das Grundrecht auf Vereinigungsfreiheit, weil die Wahl einer Organisationsform (z. B. Gründung einer Holdinggesellschaft zur Erhaltung des steuerlichen Schachtelprivileges) durch die Anknüpfung der Steuerpflicht an bestimmte unternehmensmäßige Organisationsformen nicht in Frage gestellt werden darf.

3. Beweislastumkehr und restriktive Anwendung einer Missbrauchsnorm

Bislang oblag der Finanzverwaltung die objektive Beweislast für das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung. Die geplante Neuformulierung von § 42 AO beinhaltet eine generelle Beweislastumkehr für jegliche rechtliche Gestaltung, die zu einem Steuervorteil führt. Wir halten einen derartigen Generalverdacht gegen steuerliche Gestaltungen für unangebracht und völlig überzogen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind Missbrauchsbekämpfungsnormen restriktiv auszulegen. Genauso ist es anerkannter Rechtsgrundsatz, dass der Steuerpflichtige die Beweislast für steuerermäßigende Tatsachen trägt, die Finanzverwaltung die für steuererhöhende.

Gerade in diesem Zusammenhang ist eine gesetzliche Regelung, die allein aus der Tatsache einer steuerlichen Ermäßigung bereits eine missbräuchliche Gestaltung ableitet und die Möglichkeit der Exkulpierung einer solchen Vermutung mit entsprechender Nachweispflicht dem Steuerpflichtigen aufbürdet, als eine Beweislastumkehr zu verstehen, die den oben genannten Grundsätzen vollständig entgegenläuft und damit rechtssystematisch völlig verfehlt ist.

Mit der hier gewählten Formulierung des § 42 Abs. 1 AO verletzt die Vorschrift das rechtstaatliche Prinzip des Vertrauensschutzes, weil sie keine Missbrauchsabsicht mehr verlangt, sondern diese in allen Fällen unterstellt (vgl. hierzu auch Tipke/Kruse, Abgabenordnung § 42 Rz. 18, 44).

Diese Regelung greift massiv in die persönlichen und wirtschaftlichen Freiheiten und damit in den grundrechtlich geschützten Bereich ein. Das Steuerrecht ist staatliche Eingriffsverwaltung. Die Finanzverwaltung darf den Steuerbürger nicht dafür beweispflichtig machen, dass sein Verhalten den gesetzlich vorgesehenen Eingriffsvoraussetzungen im konkreten Fall jeweils nicht entspricht.

Die Beweislastumkehr für die Erlangung eines „Steuervorteils“ stellt eine bürokratische Zumutung für jeden Steuerpflichtigen dar, der in irgendeiner Weise steuerliche Vorteile geltend macht oder steuerliche Nachteile zu vermeiden sucht. Die in dem Gesetzesentwurf gewählte weit auszulegende Formulierung „zu einem Steuervorteil führende rechtliche Gestaltung“ würde nämlich dazu führen, dass Steuerpflichtige in allen Fällen, in denen in irgend-

einer Weise steuermindernde Umstände eingetreten sind, beweisen müssten, dass diese steuermindernden Umstände auch von einer außersteuerlichen Motivation getragen werden.

Ein solcher gedanklicher Ansatz erscheint jedoch völlig weltfremd. Denn es ist eine unbestrittene Tatsache, dass Steuerpflichtige (sowohl Unternehmen als auch Privatpersonen) ihr Denken und Handeln regelmäßig ökonomisch ausrichten. Dies betrifft alle Lebensbereiche, seien diese betrieblich, beruflich oder privat bedingt. Dazu gehört natürlich auch, dass jeder Steuerpflichtige bestrebt ist, möglichst geringe Steuern zu zahlen. Daraus folgt unmittelbar, dass Steuerpflichtige versuchen, unnötige und zu hohe Steuerausgaben zu vermeiden. So ist die Reduzierung der eigenen Steuerausgaben allein für sich betrachtet bereits ein ökonomisches Ziel, das jeder Steuerpflichtige im Rahmen der gegebenen gesetzlichen Möglichkeiten zu erreichen sucht.

Wenn der Gesetzgeber nun verlangt, dass bei einer Gestaltung neben der Steueroptimierung stets auch andere, außersteuerliche Gründe vorliegen müssen, so ist dies ein neuer, allein fiskalpolitisch motivierter Ansatz, der mit der Realität nichts zu tun hat und schon aus diesem Grunde als verfehlt abzulehnen ist.

4. Unbestimmte Rechtsbegriffe

Weiter ist der Gesetzeswortlaut der geplanten Neuregelung des § 42 AO völlig unbestimmt und wirft zahlreiche offene Fragen auf, die im Gesetz nicht geregelt werden und die Vorschrift schon verfassungsmäßig bedenklich erscheinen lassen:

- Was ist ein „Steuervorteil“?
- Was ist die „Normalsteuer“, die zur Festlegung des Bestehens eines Steuervorteils als Vergleich herangezogen wird?
- Was ist ein „verständiger Dritter“?
- Was sind „beachtliche außersteuerliche Gründe“?
- Wann ist es „schwierig“, nachzuweisen, dass beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen?

Neben einer signifikanten Beeinträchtigung der Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen tritt ein erhebliches Maß an zusätzlicher Rechtsunsicherheit. Dies wird vom Gesetzgeber inzidenter selbst zugestanden, nämlich indem in Satz 3 die Möglichkeit zu einer Verständigung mit der Finanzbehörde für die Fälle eröffnet wird, in denen „es schwierig ist nachzuweisen, dass beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen“. Ein noch weniger bestimmter unbestimmter Rechtsbegriff als „schwierig“ (mit den bekanntermaßen negativen Folgen für die Rechtssicherheit) ist wohl nur schwer vorstellbar. Damit liegt aber auch die gesetzliche Grundlage einer Verständigung im Sinne von § 42 Abs. 1 Satz 3 AO-E im Nebel, einmal ganz abgesehen davon, dass die im Übrigen in dem Grundsatz von Treu und Glauben verankerte Bindungswirkung einer tatsächlichen Verständigung in Zweifel gezogen wird. Denn warum bedarf es einer expliziten gesetzlichen Grundlage, wenn sich Steuerpflichtiger und Finanzbehörde doch bereits bislang wirksam über die tatsächlichen Besteuerungsgrundlagen einigen können, und zwar auch ohne Einwilligung des Bundesministeriums der Finanzen, die § 42 Abs. 1 Satz 3 2. HS AO-E nun verlangt?

Im Einzelnen haben wir folgende Anmerkungen:

a. Maßstab des Vorliegens „außersteuerlicher“ Gründe

Grundsätzlich findet sich der Maßstab der außersteuerlichen Gründe bereits im bestehenden § 42 AO. Aufgrund der Beweislastumkehr verändert sich aber auch dieser Maßstab in einer Art und Weise, die für den Steuerpflichtigen zu negativen Auswirkungen führt. Ein Beispiel:

Bisher war eine Gestaltung lediglich dann rechtsmissbräuchlich, wenn sie wirtschaftlich unsinnig war und nur aus steuerlichen Gründen gewählt wurde. Wählte der Steuerpflichtige z. B. eine erhöhte Eigenkapitalausstattung für ein Konzernunternehmen, um steuerliche Verlustvorträge zu nutzen, so erfüllte diese Entscheidung für sich genommen nicht die Voraussetzungen des § 42 AO. Neben der Freiheit zur Ausstattung mit Eigenkapital kann unter Konzerngesichtspunkten eine hohe Eigenkapitalausstattung nicht ohne weiteres als wirtschaftlich unsinnig angesehen werden, insbesondere dann, wenn die Erhöhung aus vorhandener Liquidität erfolgt und/oder die Mittel z. B. weiter über ein Cash-Pooling im Konzern zur Verfügung stehen. Wirtschaftlich betrachtet entsteht dem Gesamtkonzern dann kein Nachteil, es liegt mithin keine wirtschaftlich unsinnige Handlung vor.

Nach der neuen Definition würde sich dies ändern. Hier muss nämlich die gewählte Gestaltung gegenüber einer anderen ("normaleren"?) wirtschaftlich vorteilhaft sein. Es müssen außersteuerliche Gründe vorliegen, es genau so zu machen und nicht anders. Eine Gestaltung, die lediglich keine wirtschaftlichen Nachteile hat, aber auch keine wirtschaftlichen Vorteile vorweisen kann, erfüllt diese Definition nicht mehr. Somit wäre jetzt der Vorgang rechtsmissbräuchlich.

b. Maßstab des „fremden Dritten“

Über lange Jahre hinweg wurde steuerlich als Vergleichsmaßstab im Bereich der vGA/vE der unabhängige, sachverständige Geschäftsführer herangezogen, um festzustellen, ob eine gewählte Gestaltung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war oder nicht. Bei der Neufassung des § 42 AO stoßen wir jetzt auf einen neuen Unternehmertyp als Vergleichsmaßstab. Es ist der unabhängige, steuerlich nicht vorgebildete oder beratene Geschäftsführer. Denn Maßstab soll jetzt sein, ob ein Fremder die gewählte Konstruktion ohne auf die steuerlichen Folgen zu achten, auch in der dargestellten Weise verwirklicht hätte. Kann ein nicht oder schlecht beratender Geschäftsführer ein adäquater Vergleichsmaßstab sein? Aus unserer Sicht definitiv nicht. Steuern stellen wirtschaftlich betrachtet Kosten dar, denn Betriebskapital fließt ab. Ein wirtschaftlich denkender Unternehmer wird immer seinen Sachverhalt so strukturieren, dass unter dem Strich dieser Kapitalabfluss minimiert wird. Es ist die Aufgabe einer Steuerabteilung wie auch eines steuerlichen Beraters, genau dieses Ergebnis zu erreichen. Dies jetzt als Missbrauch zu definieren, ist ein weder sachlich noch inhaltlich zu rechtfertigender Vorgang, auch und gerade wegen der dabei getroffenen Qualifizierung der Handlungen der Betroffenen.

5. Intention des Gesetzgebers als Vergleichsmaßstab

Auf die Intention des Gesetzgebers im Hinblick darauf abzustellen, ob eine gewählte Konstruktion rechtsmissbräuchlich ist oder nicht, ist nicht vertretbar. Wer Rechtsauslegungen

des BFH verfolgt, der weiß, wie häufig Gesetzesbegründungen gegenüber der Auslegung nach dem Wortlaut zurückzutreten haben, weil sie vom Wortlaut nicht gedeckt sind oder diesem sogar widersprechen.

Der Maßstab kann aber auch aus einer ganzen Reihe von anderen Gründen nicht greifen:

- Die Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren haben keinerlei rechtsverbindlichen Charakter. Jetzt sollen sie quasi durch die Hintertür Gesetzescharakter erhalten.
- Die Äußerungen sind zum Teil stark parteipolitisch geprägt oder stellen Sachverhalte schief, stark vereinfacht oder sogar falsch dar. Ein aktuelles Beispiel mag hier die Gesetzesbegründung zur Zinsschranke sein, die ausschließlich auf die Verhinderung des Abflusses von Steuersubstrat in das Ausland abzielt, dann aber vor allem auch reine Inlandskonzerne erfasst.
- Die Neufassung des § 42 AO selbst zeigt, dass aus der der Neufassung beiliegenden Begründung überhaupt nicht auf die tatsächliche Intention des Gesetzgebers geschlossen werden kann, denn welche Sachverhalte die Finanzverwaltung gegenüber der bisherigen Regelung nun tatsächlich anders handhaben will, lässt sich aus der Begründung nicht ableiten.
- Wie soll man bei der Auslegung des Sinns und Zwecks der Vorschrift mit der heutzutage immer häufiger vorkommenden Begründung der "Einnahmesicherung" / "Verstetigung der Einnahmen" etc. umgehen? Führt dann eine solche Begründung dazu, dass als Vergleichsmaßstab die Variante mit dem höchsten Steueraufkommen heranzuziehen ist?

Hier zeigt sich, dass letztlich Gesetzesbindung und Rechtsstaatlichkeit aufgegeben werden sollen. Denn es wird nicht mehr besteuert, was in einem Tatbestand sprachlich beschrieben wird, sondern das, was vom Gesetzgeber gewollt gewesen sein soll. Dass hier jede Gesetzesbindung aufgegeben wird, ergibt sich auch aus der Begründung, die darauf abstellen will, "welchen Weg verständige Parteien gehen würden". Die Wegweisung in der Gesetzesbegründung, nach welcher "individuelle Erwägungen des Steuerpflichten außer Acht bleiben", zeigen, dass man sich vom konkreten Einzelfall lösen will, den es eigentlich zu beurteilen gilt.

6. Einigung mit Zustimmung des BMF

Es ist außerst zweifelhaft, ob es tatsächlich im Interesse von Gesetzgeber und Finanzverwaltung liegen kann, dass jegliche Sachverhaltsgestaltung wegen ihrer rechtlichen Intention dem BMF vorgelegt werden kann. Diese könnte dazu führen, dass es keine solchen Einigungen geben wird, weil kein Prüfer daran Interesse hat, seine Entscheidung beim BMF vertreten zu müssen, oder es wird überbordende Anzahl von Anträgen geben, so dass das BMF diese kaum noch bewältigen kann. Diese Situation wäre für alle Beteiligten unbefriedigend.

Darüber hinaus wäre das vorgesehene Verständigungsverfahren verfassungswidrig. Zwar hat der Bundesfinanzhof eine tatsächliche Verständigung über schwierig zu ermittelnde Sachverhalte zugelassen, allerdings Verständigungen über anzuwendendes Recht sowie über reine Rechtsfragen ausgeschlossen (vgl. BFH vom 11.12.1984, Az. VIII R 131/76, BStBl II 1985, 354). Vorliegend würde aber eine Verständigung über Tatbestandsmerkmale und nicht über bloße Tatsachenfragen stattfinden.

Auch würde diese Verständigung gegen den allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen, weil sie einzelnen Steuerpflichtigen erlauben würde, mit der Finanzbehörde über die Erfüllung gesetzlicher Steuertatbestände im Wege der Vereinbarung zu disponieren bzw. gesetzliche Steuerpflichten vertraglich abzubedingen.

Vertragliche Regelungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde über die gesetzliche Steuerpflicht als solche verstoßen aber gegen die Bindung der Steuerverwaltung an Gesetz und Recht im Sinne des Art. 20 Abs. 3 GG und können damit auch nicht durch ein einfaches Steuergesetz zugelassen werden.

7. Widerspruch zu der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes

Der Europäische Gerichtshof hat sich in einer Reihe von Entscheidungen mit missbräuchlichen Gestaltungen beschäftigt. In seinem „Cadbury-Schweppes“-Urteil hat der Europäische Gerichtshof herausgestellt, dass der zentrale Rechtfertigungsgrund für Missbrauchsvermeidungsvorschriften die Bekämpfung von Umgehungen ist. Danach können nationale Maßnahmen gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen beziehen, die darauf gerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates zu entgehen. Die Verfolgung des Ziels der Missbrauchsabwehr rechtfertigt Eingriffe in Grundfreiheiten deshalb dann, wenn die betreffende Norm auf die Verhinderung von Verhaltensweisen gerichtet ist, die

> „darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität entbehrende Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, die Besteuerung zu vermeiden, die für solche Tätigkeiten im Inland normalerweise geschuldet wird.“

Die Entwurfsfassung des § 42 AO verlässt diese Grundsätze. Insbesondere der in § 42 Abs. 1 S. 2 AO-E vorgesehene Vergleich mit der Gestaltungswahl eines verständigen Drittens ohne Berücksichtigung des Steuervorteils führt in die Irre und würde endlose Diskussionen verursachen (siehe hierzu auch oben). Denn es ist darauf hinzuweisen, dass jeder verständige Dritte selbstverständlich auch steuerliche Erwägungen mit einbeziehen würde. Der hier verlangte verständige Dritte, der steuerliche Betrachtungen ausblendet, ist in der Realität nicht anzutreffen und damit eine reine Fiktion.

Diese Fiktion ist mit den Grundsätzen der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes überhaupt nicht vereinbar, da dort, wie erläutert, lediglich auf künstliche Gestaltungen abgestellt wird, die allein der Steuervermeidung dienen.

8. Einzelfälle

Folgende Beispiele verdeutlichen die Problematik des § 42 AO-E:

Beispiel 1:

Muttergesellschaft A AG ist profitabel und erzielt einen Jahresgewinn von 1 Mio. €. Ihre 100 %ige Tochtergesellschaft B GmbH ist defizitär und plant einen steuerlichen Verlust von 300.000 €.

Die A AG plant, zur Nutzung des steuerlichen Verlustes ihrer Tochtergesellschaft B GmbH mit dieser einen Gewinnabführungsvertrag i. S. d. § 14 KStG abzuschließen. Dadurch könnte der Verlust der B GmbH mit dem Gewinn der A AG saldiert und der Steueraufwand der

A AG entsprechend reduziert werden. Darüber hinaus wäre die Nutzung des steuerlichen Verlustes der B GmbH sichergestellt.

Wenn in diesem Beispiel, das einen alltäglichen Sachverhalt wiedergibt, davon ausgegangen werden muss, dass der Abschluss des Gewinnabführungsvertrages ausschließlich aus steuerlichen Gründen erfolgt, ergibt sich automatisch ein Konflikt mit der Neufassung des § 42 AO. Beachtliche außersteuerliche Gründe, die verständige Dritte in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhaltes in ihrer Gestaltung berücksichtigt hätten, sind hier nicht erkennbar. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist die Gewinn- und Verlustverrechnung jedoch ein Gesichtspunkt, der zwingend die Entscheidung zum Abschluss des Gewinnabführungsvertrages verlangt. Dies erwarten auch die Anleger, die Aktien der A AG besitzen und Wert darauf legen, dass die A AG ökonomisch handelt und bei der Gewinnoptimierung auch dafür sorgt, dass die Steuern in der niedrigstmöglichen Höhe anfallen.

Man mag hier einwenden, dass dieser Sachverhalt nicht als Steuergestaltung angesehen werden soll, da der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages im Einklang mit der vom Gesetzgeber vorausgesetzten rechtlichen Regelung steht. Schließlich ist § 14 KStG so gestaltet, dass der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages die Rechtsfolgen der ertragssteuerlichen Organschaft nach sich zieht. Dennoch bleibt es dabei, dass die gewählte Gestaltung, den Verlust der B GmbH nicht durch eine Kapitalerhöhung oder etwa einen Sanierungszuschuss, sondern mittels eines Gewinnabführungsvertrages zu übernehmen, einen Steuervorteil beinhaltet, der in der Reduzierung der eigenen Steuerlast der A AG besteht.

Nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO-E ist festzustellen, dass beachtliche außersteuerliche Gründe nicht bestehen, denn verständige Dritte hätten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhaltes und der wirtschaftlichen Zielsetzung ungeachtet des Steuervorteils einen Gewinnabführungsvertrag möglicherweise nicht abgeschlossen. Denn dieser verpflichtet die A AG, den entstehenden Jahresverlust der B GmbH auszugleichen. Dies führt aus Sicht der A AG zu einem Vermögensabfluss, der ökonomisch nachteilig ist und von einem verständigen Dritten - ohne Berücksichtigung der Steuerwirkungen der Gestaltung - möglicherweise nicht gewählt worden wäre.

Vorstehende Überlegungen machen das Dilemma deutlich, in dem die A AG bei diesem Sachverhalt stehen würde: Zwar glaubt sie, sich auf Basis des § 14 KStG gesetzeskonform zu verhalten, jedoch gerät sie mit § 42 AO-E in einen Begründungskonflikt, den sie im Zweifel nicht lösen kann.

Beispiel 2:

Die C GmbH verfügt über ein Stammkapital von 1 Mio. € und einen bilanziellen Verlustvortrag von ebenfalls 1 Mio. €. In derselben Höhe besteht ein körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag i. S. d. § 10d EStG. Die C GmbH ist aus eigener Kraft nicht in der Lage, den steuerlichen Verlustvortrag durch positive Ergebnisse zu nutzen. Alleingesellschafter D erwägt, der C GmbH ein zinsloses Darlehen in Höhe von 20 Mio. € zu gewähren. Die Anlage dieses Betrages bei einer Bank würde einen Jahreszinsertrag von 1 Mio. € erbringen.

Nach der gegenwärtigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes entspricht die Ausschöpfung von Verlusten dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (BFH-Urteil vom 19.08.1999 I R 77/96, BFH/NV 2000, 112; BStBl 2001 II, S. 43).

„Es entspricht der steuergesetzlichen Konzeption in § 10d EStG und ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn durch Sachverhaltsgestaltung ein möglichst vollständiger Verlustausgleich im Rahmen der durch § 10d EStG bestimmten gesetzlichen Vorgaben erreicht wird. Soweit der Verlustausgleich eingeschränkt wird, ergeben sich diese Einschränkungen unmittelbar und abschließend aus den einschlägigen Steuergesetzen; andere Einschränkungen bestehen nicht. Eine derartige Gestaltung ist deshalb für sich genommen von vornherein ungeeignet, die Anwendung des § 42 AO zu begründen. Da die Gestaltung mit den gesetzlichen Zielen letztlich übereinstimmt, bedarf es weiterer, insbesondere außersteuerlicher Motive hierfür grundsätzlich nicht."

Diese vom BFH aufgestellten Grundsätze zur Nutzung von steuerlichen Verlusten entsprechen dem verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Diese Rechtsprechung hat der BFH in seinem Urteil vom 17.10.2001 (BFH/NV 2002, 240, DB 2002, 125) bestätigt. Danach stellt es keinen Gestaltungsmissbrauch dar, wenn der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft dieser ein unverzinsliches Darlehen zur Verfügung stellt, damit die Kapitalgesellschaft die steuerlichen Verluste nutzen kann. Danach liegt eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung nicht vor, „wenn die zu beurteilende Gestaltung dazu dient, das Verlustausgleichspotenzial eines Anteilseigners möglichst umfassend auszunutzen. Denn die Ausschöpfung eines bestehenden Verlustabzugs dient letztlich der Vermeidung einer im Ergebnis überhöhten Gesamtbesteuerung und damit dem Ziel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zielt eine Gestaltung darauf ab, im Rahmen der bestehenden gesetzlichen Vorschriften dieses Ziel zu verwirklichen, so kann sie deshalb grundsätzlich nicht als rechtsmissbräuchlich verworfen werden. Dies gilt unabhängig davon, ob sie zugleich von weiteren, außersteuerlichen Zielsetzungen getragen wird oder nicht."

Es ist zu befürchten, dass dieser nach der geltenden Rechtsprechung als angemessen und mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einklang stehende Sachverhalt nach der Neufassung des § 42 AO als schädliche Steuergestaltung eingestuft wird, denn außersteuerliche Gründe können nicht vorgetragen werden.

9. Diskutierte Alternativen zu § 42 AO-E

Ergänzend möchten wir noch kurz auf bereits in der Presse kommentierte Ersatzlösungen eingehen. Es ist unzutreffend, dass in den USA und Großbritannien festgeschrieben ist, welche Verhaltensweisen dem Steuerrecht genügen und dass angeblich klare Regeln für Steuersparmodelle gelten würden. Gemeint sind hier offensichtlich die sowohl in den USA als auch in Großbritannien geltenden Disclosure-Bestimmungen (US Tax Shelters Legislation und UK Disclosure of Tax Avoidance Schemes).

Beide Normen sehen eine detailliert geregelte Melde- bzw. Offenlegungspflicht bei bestimmten steuerlich motivierten Transaktionen vor. Sie dienen nicht einer Genehmigung oder Verständigung über den Steuertatbestand, sondern sollen dazu führen, dass die Finanzverwaltung rechtzeitig über bestimmte Entwicklungen von Steuergestaltungen informiert wird und diese prüfen kann. Das Verständnis für diese Regelungen erschließt sich nur, wenn man berücksichtigt, dass das Institut der Betriebsprüfung in Großbritannien überhaupt nicht existiert und in den USA die Steuer im Wege der Selbstveranlagung festgesetzt wird und zudem steuerliche Betriebsprüfungen in wesentlich geringerem Umfang als in Deutschland stattfinden.

Im Gegensatz dazu hat nach dem deutschen Steuersystem (Veranlagung nach Prüfung durch die örtlichen Finanzämter und zusätzlich extensive steuerliche Außenprüfungen) die deutsche Finanzverwaltung zeitnah und umfassend die Möglichkeit, Steuergestaltungen zu erkennen, zu prüfen und ggf. auch zeitnah gesetzlich darauf zu reagieren. Es wäre daher nicht zielführend und nicht erforderlich, vergleichbare Bestimmungen in Deutschland einzuführen.

10. Verfassungswidrige Rückwirkung der Vorschrift

Neben der inhaltlichen Kritik an der Neuformulierung sehen wir mit dem vorliegenden Referentenentwurf die Gefahr einer verfassungswidrigen rückwirkenden Anwendung der Verfahrensverschärfung. Der Referentenentwurf regelt bislang lediglich das Inkrafttreten des neuen § 42 AO am Tag nach der Gesetzesverkündung (Art. 26 Abs. 1 JStG-E). Damit ist jedoch keine Aussage zur zeitlichen Anwendung der Neuregelung getroffen. Die erstmalige (zukünftige) Anwendung einer neuen oder geänderten AO-Vorschrift ist üblicherweise in Art. 97 EGAO geregelt. Der Referentenentwurf sieht bislang jedoch keine Änderung des EGAO vor.

11. Zusammenfassung und Petitum

Zusammenfassend kann und muss man die geplante Neuregelung charakterisieren als

- nicht durchdacht,
- unausgewogen und unverhältnismäßig,
- rechtssystematisch verfehlt,
- praktisch nicht handhabbar,
- extrem streitbefangen und
- in der vorliegenden Form für die Unternehmen völlig inakzeptabel.

Auf die Neuregelung des § 42 AO sollte in der vorgesehenen Fassung gänzlich verzichtet werden. Von einer Einführung der derzeit diskutierten Disclosure Bestimmungen sollte ebenfalls abgesehen werden.

II. Artikel 15 Nr. 7 JStG 2008: § 393 Abs. 3 AO-E Datenabgleich

Nach § 393 Abs. 3 AO-E sollen Erkenntnisse, die die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen hat, für die Besteuerungsverfahren verwendet werden dürfen. Dies soll auch für diejenigen Erkenntnisse gelten, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Steuerbehörden erteilt werden darf.

Der geplante Datenabgleich unter den entsprechenden Behörden ist kritisch zu betrachten. Es bestehen insbesondere rechtsstaatliche Bedenken.

Für die verschiedenen Verfahren bestehen unterschiedliche Verfahrensvoraussetzungen und Mitwirkungspflichten. Das strafrechtliche Verfahren ist insbesondere dadurch geprägt, dass

sich der Beschuldigte nicht selbst belasten muss, während im Verwaltungsverfahren bei den Finanzbehörden die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen notfalls erzwungen werden kann. Ein Datenaustausch der Strafverfolgungsbehörde mit der Finanzbehörde könnte diesen Grundsatz gefährden und das Aussageverweigerungsrecht im Strafverfahren unterlaufen.

Petitum: Eine Zusammenarbeit zwischen den Strafverfolgungsbehörden und den Finanzbehörden ist daher abzulehnen.

G. Außensteuergesetz (Artikel 24)

I. Art. 24 Nr. 2 Buchst. b) des JStG 2008: § 8 Abs. 2 AStG-E Hinzurechnungsbesteuerung

Mit den Änderungen zu § 8 Abs. 2 AStG soll die bisherige Europarechtswidrigkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7 ff. AStG dadurch beseitigt werden, dass sie an die Grundsätze des Urteils des EuGH in der Rechtssache C-196/04 (Cadbury-Schweppes) angepasst wird.

Generell ist eine Entwicklung der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung hin zu einer europarechtlich vereinbarten Regelung zu begrüßen. In der Sache jedoch knüpft der Entwurf die Befreiung von der Hinzurechnungsbesteuerung an mehr Voraussetzungen als vom EuGH als zulässig erachtet. Im Einzelnen:

1. Ausnahme der Befreiung von der Hinzurechnungsbesteuerung von Einkünften der EU- oder EWR-Tochtergesellschaft (EUTG) aus Gesellschaften oder Betriebsstätten in Drittstaaten

Diese Regelung kann zu einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit führen. Denkbar sind z. B. Fälle, in denen nationale Regelungen des anderen EU- oder EWR-Staates oder bilaterale Vereinbarungen zwischen dem anderen EU- oder EWR-Staat mit einem Drittstaat zu einer niedrigen Besteuerung einer Betriebsstätte i. S. v. § 8 Abs. 3 AStG führen, während bei einer Direktinvestition aus Deutschland in den Drittstaat entsprechende Regelungen nicht anwendbar sind und mithin keine niedrige Besteuerung und damit auch keine Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 8 i. V. m. 20 Abs. 2 AStG ausgelöst würde. In solchen Fällen wäre eine Investition über eine deutsche Gesellschaft im Drittstaat günstiger, als eine solche über eine EUTG, was eine Diskriminierung und damit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen würde.

2. Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die EUTG

§ 8 Abs. 2 AStG-E gewährt die Befreiung der Einkünfte aus einer EUTG von der Hinzurechnungsbesteuerung nur „insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist“. Einkünfte der EUTG, bei denen der Fremdvergleichsgrundsatz nicht eingehalten wurde, sollen nicht der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der EUTG zuzurechnen sein und damit nicht von der Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung profitieren.

Das Erfordernis der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes lässt sich u. E. nicht aus dem o. g. EuGH-Urteil ablesen. Die Regelung würde eine übergebührliche Ausweitung der Kontrolle konzerninterner Verrechnungspreise durch die deutsche Finanzverwaltung über

Transaktionen mit deutschen Unternehmen hinaus bedeuten. Die deutsche Finanzverwaltung könnte dann auch Transaktionen zwischen der EUTG und deren weltweiten TG überprüfen und im Falle eines Verstoßes die Hinzurechnungsbesteuerung anwenden, obwohl die EUTG den Voraussetzungen des EuGH zur tatsächlichen Errichtung im EU- bzw. EWR-Ausland sowie einer echten eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit genügt.

Für die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Transaktionen der EU- oder EWR-Tochtergesellschaft mit deutschen verbundenen Unternehmen sorgt bereits § 1 AStG. Eine Erosion des deutschen Steueraufkommens durch unangemessene Verrechnungspreise wird hierdurch bereits verhindert. Schließlich ist eine erhebliche Ausweitung der Dokumentationserfordernisse auf Transaktionen ohne deutsche Beteiligung zu befürchten, mit allen administrativen Konsequenzen.

Petitum: Die Erfüllung des Fremdvergleichgrundsatzes durch die EUTG ist als Voraussetzung für die Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung abzulehnen.

II. Art. 24 Nr. 2 Buchst. c) JStG 2008: § 8 Abs. 3 AStG-E Definition der niedrigen Besteuerung

Statt wie bisher auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH auf die rechtliche Steuerbelastung abzustellen, soll für die Definition der niedrigen Besteuerung nach § 8 Abs. 3 AStG-E die tatsächliche Steuerbelastung herangezogen werden. Eine Reduzierung der Steuerbelastung durch die Anrechnung anderer, von der Gesellschaft zu tragenden Steuern ist nicht mehr vorgesehen.

Diese Regelung führt zu einer Vielzahl von Problemen. So wird z. B. die tatsächliche Steuer in den meisten Ländern durch die Nutzung von Verlustvorträgen gemindert. Insoweit ein ausländischer Staat Regelungen zur Verlustnutzung (beispielsweise zur Mindestbesteuerung) implementiert hat, die von den entsprechenden deutschen Regeln abweichen, besteht die Gefahr, dass dies schon eine Niedrigbesteuerung auslöst. Dies kann u. a. auch in der Anlaufphase des ausländischen Unternehmens zu unbilligen Ergebnissen führen.

Des Weiteren fehlt die Berücksichtigung der Anrechnung anderer, von der Gesellschaft zu tragenden Steuern. Da z. B. in Brasilien unter bestimmten Umständen andere Steuern auf die brasilianische Körperschaftsteuer angerechnet werden können, besteht insofern die Gefahr, dass eine niedrige Besteuerung ausgelöst wird, obwohl die tatsächliche Summe der Steuerbelastungen über 25% liegt.

Petitum: Es sollte daher bei dem gegenwärtigen Abstellen auf die rechtliche Steuerbelastung nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung bleiben.

Schließlich ist im Fall von Betriebsstätten einer EUTG in einem Drittstaat ebenfalls nicht gelöst, ob die Steuerbelastung im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte, die Steuer im EU- / EWR-Staat oder eine Kombination von beiden für die Feststellung einer niedrigen Besteuerung herangezogen wird. Hier empfiehlt sich eine klarstellende Regelung.

Gemeinsame Stellungnahme an das Bundesministerium der Finanzen vom 06.07.2007

III. Herabsetzung des Niedrigsteuersatzes

Die notwendige Herabsetzung des Niedrigsteuersatzes von 25 % auf 15 % in Folge der Steuersatzsenkung der Unternehmenssteuerreform 2008 fehlt. Diese ist aber aus folgenden Gründen geboten:

Selbst wenn man auf die Gesamtsteuerlast abstellt, sind auch in Deutschland zukünftig Steuersätze von unter 25 % möglich. Die Anrechnung von ausländischen Steuern wird nur für die Körperschaftsteuer gewährt. Bei Steuerbelastungen im Ausland von über 25 % würde sich nach dem Gesetzesvorschlag bei Hinzurechnung ein höherer Steuersatz ergeben als in Deutschland bei der regulären Besteuerung (bis zu 7 % höher). Die Gewerbesteuer sollte bei Zwischengesellschaften wie bei Betriebstätten (§ 20 AStG) außen vor gelassen werden. Ansonsten würden Zwischengesellschaften gegenüber Betriebstätten und Personengesellschaften diskriminiert.

IV. § 14 AStG Übertragende Hinzurechnung der Einkünfte von nachgeschalteten Zwischengesellschaften

Eine ausländische Tochtergesellschaft oder eine ausländische Betriebsstätte, die in einem "Hochsteuerland" (Ertragsteuerbelastung mindestens 25 %) ansässig ist, und eine deutsche Muttergesellschaft hat, beteiligt sich am Nennkapital einer weiteren ausländischen Kapitalgesellschaft mit Einkünften mit Kapitalanlagecharakter (= nachgeschaltete Zwischengesellschaft, z. B. einem Investmentfonds) in einem Niedrigsteuerland (Ertragsteuerbelastung kleiner als 25%). Auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft oder der ausländischen Betriebsstätte wird (i) die Beteiligung an der nachgeschalteten Zwischengesellschaft nach dem Recht des Sitzstaats auch aus steuerlicher Sicht mit dem Marktwert angesetzt („mark-to-market“-Bilanzierung) oder (ii) es kommen auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft oder der ausländischen Betriebsstätte ausländische CFC-Regeln zum Einsatz.

In diesen beiden Konstellationen unterliegen sämtliche Erträge der nachgeschalteten Zwischengesellschaft (niedrig besteuerten Kapitalgesellschaft) bereits auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft bzw. auf Ebene der ausländischen Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem die niedrig besteuerte Kapitalgesellschaft die Einkünfte erzielt hat, bereits einer - für AStG-Zwecke - hohen Ertragsteuerbelastung.

Damit besteht für die Anwendung des deutschen Außensteuergesetzes in diesen beiden Konstellationen kein Bedarf mehr, da entweder durch die „mark-to-market“-Bilanzierung oder durch die ausländischen CFC-Regeln sichergestellt wird, dass die ausländischen (passiven) Einkünfte eben nicht niedrig, sondern hoch besteuert werden.

Petitum: Als weitere Tatbestandsvoraussetzungen für die übertragende Hinzurechnung der Einkünfte von nachgeschalteten Zwischengesellschaften im Rahmen des § 14 AStG sollten in das Gesetz aufgenommen werden, dass
- auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft die Beteiligung an nachgeschalteten Zwischengesellschaften für steuerliche Zwecke nicht mit den Marktwerten anzusetzen ist („mark-to-market“-Bilanzierung) und
- auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft keine den deutschen Vorschriften vergleichbare CFC-Regeln zur Anwendung kommen.

Zudem sollte im Rahmen des § 20 Abs. 2 AStG klargestellt werden, dass dies auch für ausländische Betriebsstätten gilt.

Alternativ könnte in § 8 Abs. 3 AStG auch der Hinweis aufgenommen werden, dass eine Niedrigbesteuerung nicht vorliegt, wenn die obengenannten Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

V. Art. 24 Nr. 6 Buchst. a) JStG 2008: § 18 Abs. 3 AStG-E Erklärungspflicht in Fällen des § 8 Abs. 2 AStG-E

Die Abgabepflicht für Steuererklärungen zur gesonderten Feststellung nach § 18 Abs. 3 S. 1 AStG soll nach den geplanten Änderungen auch bestehen, wenn eine Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund von § 8 Abs. 2 AStG-E unterbleibt.

Die Erklärungspflicht in Fällen des § 8 Abs. 2 AStG-E ist u. E. überflüssig und führt zu weiterem, nicht gerechtfertigtem Aufwand für die deutschen Unternehmen. Die geplante Änderung steht damit im direkten Widerspruch zu den erklärten Zielen der Bundesregierung zum Bürokratiekostenabbau.

Die Tatsache des Vorliegens von Beteiligungen an Gesellschaften im Ausland ist bereits durch die Mitteilungspflichten nach§ 138 Abs. 2 AO abgedeckt. Im Rahmen der Dokumentationsverpflichtungen nach § 90 Abs. 3 AO i. V. m. GAufzV sind sämtliche grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen deutscher Gesellschaften mit nahestehenden Personen aufzuzeigen.

Wie bereits oben dargestellt sind nach den Grundsätzen des EuGH die tatsächliche Errichtung der EUTG im EU-/EWR-Ausland sowie die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit die einzigen Voraussetzungen für die Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung. Sobald diese Voraussetzungen vorliegen, ist für eine deutsche Besteuerung kein Platz. Somit fehlt auch für eine Erklärung nach § 18 Abs. 2 AStG jeder fiskalische Grund.

Petitum: Für Fälle des § 8 Abs. 2 AStG sollte keine Erklärungspflicht eingeführt werden.

VI. Art. 24 Nr. 8 des JStG 2008-E: § 22 AStG-E Beseitigung von Unstimmigkeiten im Wortlaut

§ 22 AStG-E soll die Finanzverwaltung in die Lage versetzen, Unstimmigkeiten im Wortlaut des Gesetzes zu beseitigen. Diese Änderung ist unakzeptabel und u. E. verfassungsrechtlich hochproblematisch.

Dass das BMF als Teil der Exekutive in die Lage versetzt werden soll, ein Gesetz zu ändern, was ausschließlich in die Befugnis der Legislative fällt, ist mit der grundgesetzlich verankerten Gewaltenteilung nicht vereinbar. Es handelt sich hier auch nicht um den Fall, dass die Exekutive im Rahmen einer Rechtsverordnung zu einer konkreten Ausgestaltung eines bereits gesetzlich verankerten, eng eingeschränkten Rechtsbereichs ermächtigt wird. Vielmehr geht es hier um die Änderung des Gesetzeswortlauts selber.

Die geplante Änderung ist umso kritischer zu sehen, als dass hier der Finanzverwaltung faktisch die Möglichkeit eröffnet wird z. B. im Falle einer tatsächlichen Gesetzeslücke unter

Vorschieben einer angeblichen Unstimmigkeit im Wortlaut eine materielle Gesetzesänderung herbeizuführen.

Zuletzt drängt sich der Verdacht auf, dass sich hier der Gesetzgeber aus seiner verfassungsrechtlichen Pflicht stehlen will, klare und verständliche Gesetze zu erlassen.

Petitum: Die geplante Einführung von § 22 AStG-E ist entschieden abzulehnen.