

A. Anmerkungen zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008

Zu Art. 1 Nr. 31 (§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG-E)

Die Quellensteuerpflicht nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG sollte – über den Gesetzesvorschlag hinaus – insoweit eingeschränkt werden, als sie über die ursprüngliche Gesetzesintention hinausgeht. Dazu sollte konkret geregelt werden, welche Rechteveräußerungen in die deutsche beschränkte Steuerpflicht einbezogen werden sollen.

Begründung:

Die geplante Einschränkung des Quellensteuerabzugs nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG-E gegenüber der seit dem 1. Januar 2007 geltenden Gesetzesfassung ist für sich genommen zu begrüßen. Sie vermeidet eine Quellensteuerbelastung des Erwerbs von Emissionsrechten aus dem Ausland und verhindert somit eine Benachteiligung deutscher Erwerber im internationalen Vergleich.

Anlass für die vorangegangene Ausdehnung des Quellensteuerabzugs mit Wirkung zum 1. Januar 2007 war die BFH-Entscheidung vom 16. Mai 2001 (I R 64/99), die eine Veräußerung veranstaltungsbezogener Rechte (sog. verbrauchende Rechteüberlassung) zwar als beschränkt steuerpflichtigen Vorgang nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f EStG bestätigte, einen Steuerabzug aber ablehnte, weil § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG a. F. damals nur die Nutzungsüberlassung, nicht aber die Veräußerung und somit auch nicht die verbrauchende Rechteüberlassung erfasste. Die Ausdehnung des Steuerabzugs auf sämtliche Rechteveräußerungen aus dem Ausland geht aber weit über die ursprüngliche Intention des Gesetzgebers hinaus, nämlich Veräußerungen veranstaltungsbezogener Rechte zu erfassen.

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen alle denkbaren Rechte, die in einem inländischen Register eingetragen oder in einer inländischen Betriebsstätte bzw. Einrichtung verwertet werden, vom Steuerabzug erfasst werden. Folglich könnte der gesamte grenzüberschreitende Handel mit derivativen Finanzinstrumenten wie Futures, Optionen, Optionsscheinen, Zertifikaten sowie Termingeschäften oder Swaps und damit letztlich auch Optionsgeschäfte auf Emissionszertifikate von einer deutschen Quellensteuerpflicht erfasst sein. Eine solche Steuerabzugspflicht wäre im internationalen Vergleich einzigartig und würde zudem – mangels deutschen Besteuerungsrechts in den Doppelbesteuerungsabkommen – weitgehend ins Leere laufen. Ergebnis des geplanten extensiven Quellensteuerabzugs wären unnötiger Verwaltungsaufwand und ein erheblicher Wettbewerbsnachteil für den Handels- und Bankenstandort Deutschland. Denn faktisch wäre deutschen Kreditinstituten der Handel mit den betroffenen Finanzinstrumenten mit einem Großteil der ausländischen Anbieter verschlossen.

Zwar spricht die Tatsache, dass Finanzderivate nicht verbrauchend verwertet werden, ohnehin gegen ihre Erfassung von § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG. Eine entsprechende Klarstellung durch die Finanzverwaltung fehlt jedoch. Die Quellensteuerpflicht sollte daher im Rahmen des Gesetzge-

bungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2008 insoweit eingeschränkt werden, als sie über die Gesetzesintention hinausgeht.

Dies ließe sich etwa mit der nachfolgenden Formulierung erreichen. Veranstaltungsbezogene verbrauchende Rechteüberlassungen würden unverändert vom Steuerabzug erfasst, die möglichen schädlichen Auswirkungen auf die deutsche (Kredit-)Wirtschaft aber verhindert:

§ 49 Abs. 1 Nr. 2f Satz 1 EStG wird wie folgt gefasst:

„die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten im Sinne der Nr. 6 erzielt werden.“

In § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird ein neuer Buchstabe g angefügt:

„die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch Veräußerung veranstaltungsbezogener Rechte (verbrauchende Rechteüberlassung) erzielt werden, die in ein inländisches Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte oder anderen Einrichtung verwertet werden.“

In § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG wird der abschließende Punkt durch folgenden Wortlaut ergänzt:

„und Buchstabe g.“

Die rückwirkende Anwendungsvorschrift in Art. 1 Nr. 37 Buchst. n des Entwurfs eines Jahressteuergesetzes 2008 (§ 52 Abs. 58a EStG-E) bleibt unberührt.

Zu Art. 1 Nr. 37 (§ 52 Abs. 3 EStG-E)

Auf die Verlängerung der „Nachversteuerung“ sollte verzichtet werden.

Begründung:

Aus fiskalischen Gründen soll die ursprünglich bis zum Jahr 2008 begrenzte „Nachversteuerung“ nach § 2a Abs. 3 und 4 EStG nunmehr „aufgrund des vorhandenen erheblichen Zurechnungsvolumens“ unbefristet verlängert werden. Nach der Gesetzesbegründung wäre eine endgültige Verlustberücksichtigung mit der Systematik der DBA-rechtlichen Freistellungsmethode nicht zu vereinbaren. Diese Änderung stößt sowohl unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes als auch aus systematischen Gründen auf erhebliche Bedenken.

Auf der Basis der bestehenden Übergangsregelung haben Unternehmen Dispositionen getroffen, die bei der vorgesehenen Änderung zu erheblichen Auswirkungen führen würden.

Beispiel:

Ein deutsches Unternehmen hat seinen ausländischen unrentablen Filialbetrieb (unselbständige Betriebsstätte) in den 90er Jahren aufgelöst. Die nach deutschem Recht ermittelten Verluste wurden nach § 2a Abs. 3 EStG a.F. bei der inländischen Besteuerung berücksichtigt.

Im Jahr 2004 hat das Unternehmen unter Abwägung verschiedenster Standortgesichtspunkte inklusive Besteuerung in demselben Land wieder eine Betriebsstätte eröffnet. Dabei konnte davon ausgegangen werden, dass die Hinzurechnung der in den 90er Jahren im Inland abgezogenen Verluste bei der deutschen Besteuerung im Jahr 2008 ausläuft. Ebenfalls wurde berücksichtigt, dass ein Verlustabzug im Betriebsstättenland aufgrund der aufgelösten Filiale in den 90er Jahren nicht mehr möglich ist.

Dieses Beispiel zeigt auf, dass das Fiskalinteresse nicht ausreichend sein kann, Eingriffe in unter altem Recht getroffene Dispositionen zu rechtfertigen. Dem Fall kann auch entnommen werden, dass eine endgültige Verlustberücksichtigung durchaus im Gegensatz zu den Ausführungen in der Gesetzesbegründung (S. 89) mit der Systematik der DBA-rechtlichen Freistellungsmethode zu vereinbaren ist. Zum einen dürfte die so genannte Symmetriethese des Bundesfinanzhofes, wonach Betriebsstättenverluste ebenso wie Gewinne von der Besteuerung „freizustellen“ sind und damit bei der inländischen Besteuerung nicht abgezogen werden können, gegen europarechtliche Grundfreiheiten verstoßen; hierzu liegen zwei Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofes an den EuGH vor (vgl. BFH vom 22.08.06 – I R 116/04 und vom 28.06.06 – IR 84/04). Außerdem wird der BFH in anhängigen Verfahren noch zu entscheiden haben und dabei ausführlich begründen müssen, ob er die Symmetriethese noch aufrecht erhalten kann. Er wird sich dabei ausführlicher als in seinem Vorlagebeschluss vom 28.06.06 mit der entgegenstehenden Rechtsprechung in Österreich und Luxemburg auseinandersetzen müssen.

Zu Art. 3 Nr. 2 (§ 8b Abs. 3 KStG-E)

Auf die vorgeschlagene Gesetzesänderung sollte verzichtet werden. Andernfalls bedarf es zur Sicherstellung einer dem geltenden Steuersystem entsprechenden Besteuerung einer grundlegenden Überarbeitung.

Begründung:

Nach § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG-E sollen auch Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen bzw. aus Darlehen nahestehender Personen oder rückgriffsberechtigter Dritter und aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten wie Verluste aus Beteiligungen steuerlich nicht mehr abgezogen werden dürfen. Nach Satz 6 soll das Abzugsverbot nicht gelten, wenn nachgewiesen wird, dass auch ein fremder Dritter das Darlehen unter sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte. Gegenüber dem Referentenentwurf wurde im Regierungsentwurf neu eingefügt, dass bei Einbezug nahestehender Personen hierbei nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen sind.

Die Gesetzesbegründung erweckt den Eindruck, dass mit dieser Änderung wiederum nur Steuerumgehungen verhindert werden sollen. Ganz überwiegend würden jedoch rein fiskalische Interessen mit dieser Gesetzesänderung umgesetzt werden. Das unserem Körperschaftsteuersystem inhärente Trennungsprinzip und auch das Nettoprinzip rechtfertigen und machen es sogar notwendig, den Ausfall von Gesellschafterdarlehen, welche Fremdkapital darstellen, steuerlich zu berücksichtigen. Sollte der Gesetzgeber die aktuelle Behandlung von Gesellschafterdarlehen für unangemessen halten, so sollte er Vorschriften zu Abgrenzung von Eigenkapital und Fremdkapital mit spiegelbildlicher Behandlung bei der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern erlassen.

Es ist unseres Erachtens nicht akzeptabel, wenn unter Außerachtlassung jeglicher Steuersystematik punktuell steuerverschärfende Regelungen geschaffen werden. Zu bedenken ist auch, dass die jetzt vorgesehenen Bestimmungen, wie die im Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vorgesehene Zinsschranke, in erster Linie Unternehmen und ihre Gesellschafter in der Krise treffen würden. Durch die Bedingung, dass Verluste aus Gesellschafterdarlehen nur dann steuerlich berücksichtigt werden können, wenn auch ein Dritter sie in der Krise nicht zurückgefordert hätte, werden die Anteilseigner vor unerfüllbare Nachweispflichten gestellt.

Durch die vorgesehene Änderung würde die Tendenz fortgeführt, Verluste steuerlich nicht als Pendant zu Gewinnen zu sehen und demzufolge ihre mindestens einmalige Abzugsfähigkeit sicherzustellen, sondern sie steuerlich zu negieren (vgl. auch den Wegfall von Verlustvorträgen bei bloßem Gesellschafterwechsel und bei Umwandlungen, Zinsschranke, Mindestbesteuerung usw.).

Neben den Regelungen zur so genannten Zinsschranke, den Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer und den Regelungen in § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG (siehe dazu auch die gesonderten Ausführungen in dieser Stellungnahme; erforderliche Nachbesserungen am Unternehmensteuerreformge-

setz 2008 - Teil II: Abgeltungsteuer) würde erneut die reguläre Finanzierung durch Kreditinstitute diskriminiert. So ist etwa die Zinslosstellung von Darlehen kein hinreichendes Kriterium für Marktüblichkeit. Würden Darlehen bei Eintritt der Krise immer sofort zurückgefordert, würden vermutlich noch viel mehr Darlehensnehmer in Insolvenz geraten, bei denen aber Chancen für eine Verbesserung der wirtschaftlichen Lage gesehen werden.

In der Praxis wirken Konzernmütter zudem bei den finanzierenden Kreditinstituten oft darauf hin, dass Darlehen ohne Sicherheiten (auch ohne Patronatserklärung) an die Konzernunternehmen vergeben werden. Auch eine sicherungslose Darlehensgewährung ist daher kein hinreichendes Kriterium für Marktüblichkeit. Es steht zu befürchten, dass Kreditinstitute massiv für Zwecke des schwierigen – wenn nicht gar unmöglichen – Nachweises der Fremdüblichkeit von Darlehensgewährungen und nicht erfolgter Darlehensrückforderungen in Anspruch genommen werden.

Außerdem ist die im Gesetzentwurf verwendete Terminologie „Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind“ zu unbestimmt. Bei Kreditinstituten könnten hier zahlreiche Instrumente betroffen sein, z. B. im Derivatebereich. Es dürfte sehr aufwändig sein, jegliches Geschäft mit einer Tochterkapitalgesellschaft zu überwachen. Gleiches gilt in so genannten back-to-back-Fällen für die Beziehungen zu Kunden und deren Tochterkapitalgesellschaften.

Wenn schon zwingender Regelungsbedarf gesehen wird, wäre es daher angebracht, mit den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben abgestimmte Kriterien aufzustellen, nach denen die hier betrachteten Darlehen von vornherein als Eigenkapital ersetzend einzustufen sind. Die Steuerpflichtigen könnten sich darauf einstellen, welche steuerlichen Folgen sie treffen. Dadurch könnte auch eine Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Holdinggesellschaften in Deutschland gegenüber anderen Ländern vermieden werden.

Zu Art. 3 Nr. 4 (§ 34 Abs. 16 KStG-E)

Wir begrüßen die grundsätzliche Aufnahme eines Antragswahlrechts, wonach die bisherige Regelung der Nachbelastung im Fall der Ausschüttung angewendet werden und damit von der zwingenden Besteuerung der EK 02-Bestände abgesehen werden kann. Nach der derzeitigen Formulierung gibt es jedoch nur wenige Wohnungsunternehmen, die von diesem Wahlrecht Gebrauch machen können.

Begründung:

Die im Regierungsentwurf formulierten Voraussetzungen für das Antragswahlrecht sind zu eng gefasst. Das betrifft zum einen die Tätigkeit, d.h. dass ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet und genutzt werden darf. Dies entspricht nicht dem Geschäftsumfang der betroffenen Wohnungsunternehmen.

Zum anderen würde das Antragswahlrecht nur eröffnet, wenn ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts mittelbar oder unmittelbar an der Gesellschaft beteiligt sind sowie für steuerbefreite Körperschaften. Auch diese Voraussetzung würde dazu führen, dass das Wahlrecht überwiegend ins Leere läuft und nicht entsprechend seiner Zielrichtung genutzt werden kann.

Wir begrüßen daher die Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates (Drucksache 544/1/07) und auch des Bundesrates selbst (Drucksache 544/07 - Beschluss), nach denen das Antragswahlrecht weiter gefasst werden soll. Danach sollen alle Wohnungsgesellschaften von der Regelung Gebrauch machen können. Zudem würden das Tätigkeitsfeld erweitert und insbesondere auch Nebentätigkeiten der Wohnungsverwaltung einbezogen.

Zu Art. 8 Nr. 5 - Aufhebung des § 13d UStG

Die Aufhebung von § 13d UStG ist sehr zu begrüßen. Gleichzeitig sollte in diesem Zusammenhang aber auch die Haftungsvorschrift des § 13c UStG ersatzlos gestrichen werden.

Begründung:

Die nunmehr seit Inkrafttreten des § 13c UStG andauernde Diskussion zwischen Finanzverwaltung, der Kreditwirtschaft und einer Reihe weiterer Bereiche der Wirtschaft hinsichtlich der Anwendung des § 13c UStG belegt, dass die Vorschrift insgesamt als verunglückt angesehen werden muss, weil sie nicht auf die einschlägigen Gesetze abgestimmt und nicht in deren Systematik eingepasst ist. Dies zeigt sich auch an den zahlreichen finanzgerichtlichen Verfahren, die bisher zu unterschiedlichen Aspekten der Anwendung von § 13c UStG anhängig sind. Die Norm betrifft einen Bereich in der Praxis, der durch das Ineinandergreifen von komplexen zivilrechtlichen Bestimmungen und darauf beruhenden Vereinbarungen sowie vor allem von Regelungen des Insolvenzrechts bestimmt wird. Mit diesen Sachverhalten wird eine steuerliche Haftungsnorm vermengt, deren Anwendung mit der Rechtswirklichkeit vielfältig kollidiert.

Überdies ist die Gemeinschaftsrechtskonformität der deutschen Haftungsregelung des § 13c UStG vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils in der Rechtssache „FTI“ (vgl. EuGH-Urteil vom 11.05.2006, C-384/04) zumindest in Frage zu stellen. Es ist zweifelhaft, ob die deutsche Regelung den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u.a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören, genügt. Auch zu dieser Frage sind zwischenzeitlich mehrere Prozesse vor den Finanzgerichten anhängig.

Zu Art. 14 Nr. 2 - (§ 42 AO-E: Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten)

Auf die Neufassung des § 42 AO muss verzichtet werden.

Begründung:

Der Regierungsentwurf sieht eine grundlegende inhaltliche Umgestaltung des § 42 AO vor. Es soll zu einer partiellen Beweislastumkehr für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe durch den Steuerpflichtigen kommen, wenn die Finanzverwaltung zuvor nachgewiesen hat, dass eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt wurde, die zu einem Steuervorteil führt. Zukünftig soll also die Wahl einer zu einem Steuervorteil führenden „ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung“, für die keine „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“ nachgewiesen werden, einen Missbrauch darstellen. Der Steueranspruch soll in diesem Fall wie bei einer vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung vorausgesetzten Gestaltung entstehen.

Diese Änderung ist nicht akzeptabel, weil sie eine (widerlegbare) gesetzliche Vermutung für das Vorliegen einer Steuerumgehung schaffen soll. Der Gesetzentwurf impliziert, dass Steuergestaltung nicht legitim sei. Das Bundesverfassungsgericht hat aber schon im Jahre 1959 entschieden, dass es jedem Steuerpflichtigen freisteht, 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 widerspricht. Die geltende Regelung der Missbrauchsabwehr in § 42 AO entspricht damit allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wonach Rechtsmissbrauch zu ahnden bzw. nicht anzuerkennen ist. Mit der geplanten Neuregelung würde dagegen versucht, die allgemeinen Rechtsgestaltungsfreiheiten und –möglichkeiten einzuschränken. Die Gesetzesbegründung führt aus, dass das Tatbestandsmerkmal der beachtlichen außersteuerlichen Gründe der Rechtsprechung zu § 42 AO entlehnt sei und suggeriert, dass es sich lediglich um eine Klarstellung handele. Dies wäre jedoch gerade nicht der Fall. Nach der BFH-Rechtsprechung stehen nämlich sowohl „wirtschaftliche“ als auch „sonst beachtliche außersteuerliche Gründe“ der Anwendung des § 42 AO entgegen (vgl. Kruse/Druen in Tipke/Kruse § 42 AO Rn. 25 und 33 m.w.N. aus der ständigen BFH-Rechtsprechung). Bisher waren wirtschaftliche Gründe also immer beachtlich und ausreichend für eine Nichtanwendung der Missbrauchsvorschrift (vgl. Urteil des BFH vom 17.01.1991, Az.: IV R 132/85, BStBl II 1991, 607, Rz. 18; vom 27.02.1997, Az.: III R 119/90, BFH/NV 1997, 619, Rz. 22). Zukünftig bedürfte es einer Überprüfung, wann außersteuerliche Gründe (egal ob wirtschaftliche oder sonstige) beachtliche Gründe im Sinne der vorgesehenen Regelung sind.

Die geplante Neuregelung des § 42 AO würde in mehrfacher Hinsicht gegen die Verfassung verstoßen, denn sie verletzt eine Reihe von Freiheitsrechten und zwar

- das Grundrecht auf Datenschutz, das aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht gemäß Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG folgt, indem 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 Anknüpfung steuerlicher Folgen allein an die Wahl bestimmter Organisationsformen der unternehmerischen Betätigung (z. B. Gründung einer Holdinggesellschaft zur Erhaltung des steuerlichen Schachtelprivileges) dieses Recht in unzulässiger Weise einschränken würde.

Der vorgesehene Tatbestand des § 42 Abs. 1 AO enthält des Weiteren unbestimmte Rechtsbegriffe („beachtliche außersteuerliche Gründe“, „Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele“). Die Verbindung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe zum Gesamttatbestand würde nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Bestimmtheitsgrundsatzes entsprechen, wie er sich aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG ableitet.

Es fände eine partielle Beweislastumkehr statt. Der Steuerpflichtige soll zukünftig nachweisen müssen, dass beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen, wenn eine ungewöhnliche, d.h. nicht von Gesetzgeber und Verkehrsanschauung vorausgesetzte rechtliche Gestaltung gewählt wird. Mit der hier gewählten Formulierung des § 42 Abs. 1 AO verletzt die Vorschrift das rechtsstaatliche 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). Mit dieser Regelung würde massiv in die persönlichen und wirtschaftlichen Freiheiten und damit in den grundrechtlich geschützten Bereich eingegriffen. Das Steuerrecht ist staatliche Eingriffsverwaltung. Die Finanzverwaltung darf den Steuerbürger nicht dafür beweispflichtig machen, dass er den gesetzlich vorgesehenen Eingriffsvoraussetzungen in seinem Verhalten jeweils nicht entspricht. Der Bundesfinanzhof hat bisher nur in spezifischen Fällen von Vergünstigungstatbeständen für die Beurteilung, ob ein Missbrauch vorliegt, auf den Willen des Gesetzgebers und die Verkehrsanschauung abgestellt. Dies soll nun offensichtlich verallgemeinert und systemwidrig auch auf Fälle mit steuerbegründenden Tatbeständen angewandt werden. Es wird dem nach der Neuformulierung beweispflichtigen Steuerpflichtigen regelmäßig nicht zumutbar oder gar unmöglich sein, die Wertungen des Gesetzgebers zu erkennen. Dies ist in vielen Fällen selbst für Steuerrechtsexperten eine kaum zu lösende Aufgabe, geschweige denn für einen durchschnittlichen Steuerpflichtigen. Der Gesetzgeber verstößt aber gegen das Rechtsstaatprinzip, wenn er dem Steuerpflichtigen nicht zumutbare oder gar unmögliche Nachweispflichten aufbürdet.

Laut Gesetzesbegründung soll die in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO-E vorgesehene Definition des Begriffs „ungewöhnlich“ der Rechtsprechung des BFH angelehnt sein. Tatsächlich beschrieb der BFH bisher den Begriff „unangemessen“, der deutlich enger sein dürfte als „ungewöhnlich“ und dann vorliegen sollte, wenn eine Gestaltung verständigen Beteiligten zur Erreichung des angestrebten wirtschaftlichen Ziels unpassend, atypisch oder abwegig erscheint. Demgegenüber wäre „ungewöhnlich“ nach der im Entwurf enthaltenen Definition alles, was bisheriger Übung, bestehenden

Gewohnheiten oder Sitten nicht entspricht (und damit vom Gesetzgeber zum Zeitpunkt der Normgebung als zu regelnder Fall nicht vorausgesetzt werden konnte). Innovative und fortschrittliche Wege könnten somit künftig missbrauchsbehaftet sein (das neue und in diesem Sinne ungewöhnliche rechtliche Gestaltungen im Laufe der Zeit zu ganz gewöhnlichen rechtlichen Gestaltungen werden können, wird z.B. dadurch illustriert, das im Jahre 1922 (Urteil vom 30.06.1922, Az.: II A 132/22, RFHE 10, 65) der Reichsfinanzhof die Gründung einer GmbH & Co. KG mit Personenidentität der Gesellschafter als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ansah). Eine Hemmung der Rechtsentwicklung durch die vorgesehene Neuformulierung ist nicht akzeptabel und kann auch vom Gesetzgeber nicht gewollt sein.

Auch die vorgesehene Änderung des § 42 Abs. 2 AO-E, die ein Nebeneinander spezialgesetzlicher und allgemeiner Missbrauchsvorschrift vorsieht, ist strikt abzulehnen. Bereits mit dem Steueränderungsgesetz 2001 wurde versucht, § 42 AO neben spezialgesetzlichen Regelungen allgemeine Gültigkeit und Anwendbarkeit zu verschaffen (vgl. dazu BT-Drs. 14/6877, S. 52). Dies wurde bereits damals mit Hinweis auf den allgemein juristischen Grundsatz des Vorrangs einer Spezialgegenüber einer Generalklausel abgelehnt (vgl. dazu Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 42 Rz. 20 mit umfangreichen Nachweisen). Der jetzt vorgesehenen Änderung muss mit gleichen Argumenten begegnet werden: Wenn der Gesetzgeber innerhalb eines spezifischen Bereichs durch einen speziellen Umgehungstatbestand konkretisiert, welche Gestaltung er akzeptiert und welche nicht, schafft er für den Steuerpflichtigen insoweit Gestaltungssicherheit. Anders gewendet: Eine Gestaltung kann nicht ungewöhnlich und damit missbräuchlich sein, wenn diese Gestaltung den Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt und dort anderen Rechtsfolgen als nach § 42 AO unterworfen wird.

Die vom Finanzausschuss des Bundesrates vorgeschlagene - vom Bundesrat selbst aber nicht übernommene - Regelung zur Anzeigepflicht von Steuergestaltungen nach § 138a AO darf nicht eingeführt werden.

Begründung:

Der Finanzausschuss des Bundesrates hat dem Bundesrat empfohlen, in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2008 einen neuen § 138a AO anzuregen, wonach legale, aber vom Gesetzgeber unerwünschte Gestaltungen anzeigepflichtig sein sollen (vgl. BR-Drs. 544/1/07, S. 64 ff.). Dieser Empfehlung ist der Bundesrat zwar in seiner Stellungnahme (vgl. BR-Drs. 544/07 vom 21.09.2007) zu Recht nicht gefolgt, aber die seit Monaten verwaltungsintern geführte Diskussion zu diesem Thema lässt befürchten, dass es nur eine Frage der Zeit ist, bis der Gesetzgeber mit einem entsprechenden Gesetzentwurf konfrontiert wird. Aus diesem Grund erlauben wir uns, auf diese Regelung bereits jetzt einzugehen.

Nach den vom Finanzausschuss des Bundesrates vorgeschlagenen Formulierungen sollen anzeigepflichtige Tatbestände vorliegen, wenn bestimmte, abschließend aufgezählte Sachverhalte verwirklicht und dadurch deutsche Ertragsteuern vermieden, die Entstehung solcher Steueransprüche

in spätere Besteuerungszeiträume verschoben oder solche Ansprüche auf Steuererstattungen oder Steueranrechnung begründet werden.

Eine solche Regelung wäre strikt abzulehnen, weil sie zu erheblicher Rechtsunsicherheit und zu überbordender Bürokratie führen würde. Überdies verschweigt der Verweis des Finanzausschusses des Bundesrates auf „vergleichbare Maßnahmen“ anderer Länder (a.a.O., S. 71), dass etwa in Großbritannien das Institut der steuerlichen Betriebsprüfung überhaupt nicht existiert und in den USA die Steuer im Wege der Selbstveranlagung festgesetzt wird und 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 erforderlich, vergleichbare Bestimmungen in Deutschland einzuführen. Mehr noch: Es käme zu einer erheblichen Überregulierung, die unverhältnismäßig wäre.

Von der vorgeschlagenen Offenlegungspflicht wären vermutlich auch zahlreiche unbedenkliche Vorgänge erfasst. So würden z. B. Fälle, in denen der Gesetzgeber Doppelbesteuerungen mittels der Anrechnungsmethode vermeiden will, künftig meldepflichtige Vorgänge. Viele voraussichtlich meldepflichtige Gestaltungen führen zudem nur zu temporären Steuerbelastungsunterschieden, die jedoch bei nicht weltweit harmonisierten Steuergesetzen völlig natürlich sind. Es ist weiter völlig unklar, wann eine „Vermarktung“ vorliegt.

Der Entwurf setzt sich an keiner Stelle damit auseinander, wie weit die Meldepflicht rein wirtschaftlich begründete Gestaltungen erfasst, wie viele Steuererklärungen unter Nachprüfungsvorbehalt ergehen müssten, wie gerade Finanzdienstleister bei Massenprodukten die Meldepflicht handhaben sollen, wie die Bundesfinanzverwaltung die bei ihr eingehenden Datenmengen technisch und inhaltlich in angemessener Zeit aufarbeiten will, wie später als nicht schädlich qualifizierte Gestaltungen von einer künftigen Meldepflicht freigestellt werden sollen.

Schließlich würde eine Pflicht zur Offenlegung in den grundrechtlich geschützten Bereich der Wettbewerbsfreiheit eingreifen, den Finanzdienstleister für sich in Anspruch nehmen dürfen. Sie würde auch deren Dispositionsfreiheiten beeinträchtigen und wäre eine Informationspflicht, die gegenüber der Finanzverwaltung als Eingriffsverwaltung unverhältnismäßig ist. Gleichzeitig würde das Vertrauensverhältnis zwischen steuerlichen Beratern und den Steuerpflichtigen empfindlich gestört. So hätten auch Kreditinstitute die „Vermarktung“ von Finanzprodukten mit vermeintlich steuerlichem Hintergrund an die Finanzverwaltung zu melden. Dies kann dazu führen, dass innovative Finanzprodukte verstärkt bei ausländischen Anbietern nachgefragt werden, für die eine solche Regelung nicht existiert. Im Ergebnis hätte die Regelung damit weitreichende nachteilige Folgen für den Finanzstandort Deutschland.

Zu Art. 24 Nr. 3 (§ 8 Abs. 2 und 3 AStG-E)

Der Regelungsvorschlag zu § 8 Abs. 2 AStG muss an die Vorgaben der EuGH-Rechtsprechung angepasst werden.

Begründung:

Es ist zu begrüßen, dass die EuGH-Rechtsprechung zur missbräuchlichen Inanspruchnahme von niedriger Besteuerung im Ausland (Rs. Cadbury Schweppes, 196/04) Eingang in das AStG finden soll. Damit würden die Fälle der Hinzurechnungsbesteuerung bei EU-Gesellschaften begrenzt auf funktionslose Gesellschaften ohne wirtschaftliche Substanz. Die Umsetzung im deutschen Recht würde jedoch in einer gegenüber der EuGH-Rechtsprechung unpräzisen und damit verschärfenden Form erfolgen.

Ausweislich der Begründung zur Einführung des § 8 Abs. 2 AStG-E soll dabei im Wesentlichen dem Konzept gefolgt werden, welches bereits dem BMF-Schreiben vom 08.01.2007 (BStBl. I 2007 S. 99) zugrunde liegt. Mit Bezug auf das vorstehende Urteil, in dessen Zusammenhang der EuGH nur die Niederlassungsfreiheit prüfte, würde sich die Anwendung der Neuregelung auf EU/EWR-Zwischengesellschaften beschränken. In Bezug auf Drittstaatenfälle würde weiterhin die Hinzurechnungsbesteuerung angeordnet, obwohl die Kapitalverkehrsfreiheit eine unmittelbare Relevanz auch für Drittstaaten entfalten kann. Künftige Streitfälle wären vorprogrammiert.

Der Gesetzentwurf zum AStG geht in seinen Anforderungen an den Nachweis der "tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit" zudem weit über die Entscheidung des EuGH hinaus. Der EuGH hat in seiner Entscheidung als einziges objektivierbares Kriterium "eine tatsächliche Ansiedlung der betreffenden Gesellschaft im Aufnahmemitgliedstaat und die Ausübung einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit" gefordert. Nach der Gesetzesbegründung soll es dafür eines "greifbaren" Vorhandenseins von Geschäftsräumen, Personal und Ausrüstungsgegenständen bedürfen. Ein Outsourcing von Kernfunktionen soll nicht möglich sein. EU-Gesellschaften, deren Funktion sich auf gelegentliche Kapitalanlagen oder die Verwaltung von Beteiligungen ohne gleichzeitige Ausübung geschäftsleitender Funktionen beschränkt, sollen ebenfalls nicht von der Ausnahme der Hinzurechnungsbesteuerung betroffen sein. Im Ergebnis würde damit an der Hinzurechnungsbesteuerung für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter festgehalten, obwohl diese Tätigkeiten nach der EuGH-Rechtsprechung durchaus das Kriterium einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit erfüllen können. Der Regelungsvorschlag sollte daher angepasst werden.

Bei der vorgeschlagenen Modifikation des § 8 Abs. 3 AStG sollte es bei der jetzigen Abstimmung auf die rechtliche Steuerbelastung bleiben, denn ein Abstellen auf die tatsächliche Steuerbelastung würde zu einer Vielzahl kaum lösbarer Schwierigkeiten führen. Der Niedrigsteuersatz sollte von 25 % auf 15 %, jedenfalls aber auf 20 % herabgesetzt werden.

Statt wie bisher auf der Grundlage der BFH-Rechtsprechung 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 tragender Steuern ist nicht mehr vorgesehen.

Diese Regelung würde zu einer Vielzahl von Problemen führen. So wird z. B. die tatsächliche Steuer in den meisten Ländern durch die Nutzung von Verlustvorträgen gemindert. Soweit ein ausländischer Staat Regelungen zur Verlustnutzung implementiert hat, die von den entsprechenden deutschen Regelungen abweichen (z. B. in Bezug auf die deutschen Regelungen zur Mindestbesteuerung), bestünde die Gefahr, dass dies schon eine Niedrigbesteuerung im Ausland 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 somit die Gefahr, dass eine Niedrigbesteuerung im Sinne des AStG ausgelöst wird, obwohl die tatsächliche Summe der Steuerbelastungen über 25% liegt.

Insgesamt sollte es daher dabei bleiben, auf die rechtliche Steuerbelastung nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung abzustellen.

Der Gesetzentwurf hält zudem an der Niedrigsteuergrenze von 25 % fest. In der Vorlage wird ausgeführt, dass die Gründe, die 1972 für die Einführung des Außensteuergesetzes ausschlaggebend gewesen seien, unverändert fortbeständen. Niedrigsteuergebiete und Steuerpräferenzen seien nach wie vor weit verbreitet, und Finanzzentren innerhalb und außerhalb der Mitgliedstaaten der OECD seien nach wie vor nicht bereit, Transparenz und effektiven Auskunftsaustausch zu akzeptieren. Außerdem seien durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen geschaffen worden (BT-Drs. 16/6290 vom 04.09.2007, S. 131).

Diese Gründe vermögen nicht zu überzeugen. Unseres Erachtens ist eine Herabsetzung des Niedrigsteuersatzes von 25 % auf 15 %, jedenfalls aber auf 20 % aus folgenden Gründen geboten:

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die Steuerbelastung für Unternehmen auf knapp unter 30 % gesenkt. Der Abstand zum geltenden Niedrigsteuersatz von 25 % beträgt damit künftig nicht einmal 5 Prozentpunkte, während es vor der Reform fast 14 Prozentpunkte waren. Auch im Rahmen der Unternehmensteuerreform der Jahre 2001/02 war der Niedrigsteuersatz ent-

sprechend der allgemeinen Senkung des Körperschaftsteuersatzes um 5 Prozentpunkte gesenkt worden. Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 wird die nominelle Belastung von Kapitalgesellschaften nun um knapp 9 Prozentpunkte gesenkt. Erheben Gemeinden lediglich den Mindestgewerbesteuerhebesatz von 200 %, ergibt sich im Übrigen schon in Deutschland ab 2008 eine Ertragsteuerbelastung von lediglich 22,825 %.

Zu Art. neu (Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung)

Die nach § 37b EStG pauschal besteuerten Sachzuwendungen müssen von Sozialversicherungsbeiträgen freigestellt werden.

Begründung:

Mit § 37b EStG wurde zu Jahresbeginn eine Vorschrift eingeführt, wonach bei der Gewährung von Sachzuwendungen der zuwendende Steuerpflichtige die Einkommensteuer für den Empfänger mit abgeltender Wirkung pauschaliert übernehmen kann. Diese Regelung soll explizit der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen (vgl. Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2007 in BT-Drucksache 16/2712, S. 55 linke Spalte). Leider korrespondiert diese Vorschrift bisher nicht mit einer - bei Pauschalierungen sonst üblichen - Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung. Dies führt im Ergebnis dazu, dass Bürokratie nicht abgebaut und insgesamt der gewünschte Effekt nicht erreicht wird. Folgende praktische Schwierigkeiten bzw. Zusatzaufgaben ergeben sich:

- Der Arbeitgeber hat bei der Zuwendung an eigene Arbeitnehmer nicht die Möglichkeit, allein die Steuer pauschaliert zu übernehmen, sondern er muss die jeweilige Zuwendung individuell auf den konkreten Empfänger zuordnen mit anschließender Verbeitragung unter Berücksichtigung der jeweils unterschiedlichen Beitragsbemessungsgrenzen in Renten- und Krankenversicherung.
- Der Arbeitgeber als Beitragsschuldner i.S.d. § 28e SGB IV muss Kenntnis erlangen, wenn Arbeitnehmer Zuwendungen von Dritten erhalten haben. Dazu müssten die Arbeitgeber zukünftig ausschließlich für sozialversicherungsrechtliche Zwecke ein bürokratisch aufwändiges Informations- und Kontrollsystem einrichten, um überhaupt von den Zuwendungen zu erfahren. Dies verträgt sich keineswegs mit der in der Gesetzesbegründung explizit vom Gesetzgeber gewünschten Arbeitserleichterung für alle Beteiligten (a.a.O., S. 56 linke Spalte).
- Darüber hinaus muss der Arbeitgeber den Wert der Zuwendung kennen, was nur durch eine Nachfrage beim Arbeitnehmer und wiederum dessen Nachfrage beim Zuwendenden zu erreichen ist. Denn die in § 37b Abs. 3 EStG vorgesehene Mitteilung des Zuwendenden an den Empfänger enthält regelmäßig nur den Hinweis, dass die Steuer übernommen wurde; nicht jedoch, welchen Wert das Geschenk hat. Verständlicherweise hat der Zuwendende kein Interesse daran, dem Zuwendungsempfänger mitzuteilen, welchen Wert die Zuwendung tatsächlich hat. Im Ergebnis müssten Steuerpflichtige generell Aufzeichnungen über die in der Vergangenheit geleisteten und pauschal besteuerten Zuwendungen vorhalten, um im Bedarfsfall/auf Nachfrage dem jeweiligen Zuwendungsempfänger den Wert der Zuwendung mitteilen zu können. Auch diese Konsequenz steht der vom Gesetzgeber propagierten Arbeitserleichterung diametral entgegen.

Diese Probleme machen deutlich, dass die Sozialversicherungspflicht von pauschal besteuerten Sachzuwendungen ein wesentliches Hemmnis für die Anwendung der Regelung insgesamt ist. Die von den Sozialversicherungsträgern geäußerten Befürchtungen großer Beitragsausfälle bei Sozialversicherungsfreiheit pauschal besteuert Sachzuwendungen sehen wir nicht, es könnte allenfalls um den Wunsch nach Mehreinnahmen gehen. Da jedoch die Freistellung von Sozialversicherungsbeiträgen eine zentrale Voraussetzung für die Akzeptanz des § 37b EStG ist, überlegen viele Kreditinstitute, die Regelung des § 37b EStG insgesamt nicht anzuwenden, wenn es bei der Sozialversicherungspflicht bleibt. Damit bliebe das Erhebungsdefizit, welches der Bundesrechnungshof festgestellt hat und das nicht zuletzt Grund für die Einführung des § 37b EStG war, bestehen (vgl. Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2005 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes vom 12.12.2005, BT-Drs. 16/160, Tz. 32).

Insgesamt ist es daher dringend erforderlich, die pauschal besteuerten Sachzuwendungen durch Änderung der Sozialversicherungs-Entgeltverordnung beitragsfrei zu stellen.