



Universität Hamburg

UHH • Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen •
Sedanstraße 19 • 20146 Hamburg

Institut für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen
- International Tax Institute -



Geschäftsführender Direktor
Prof. Dr. Gerrit Frotscher

An den
Finanzausschuss des
Deutschen Bundestages

Tel. 040-428 38 5886
Fax 040-428 38 3393
Mobil: 0176/20 10 84 93
E-Mail: gerrit.frotscher@iifs.uni-hamburg.de

Sekretariat: Tel. 040-428 38 5956

23. September 2004

Richtlinien-Umsetzungsgesetz – BT-Drucksache 15/3677

Öffentliche Anhörung am 29. September 2004

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Gelegenheit, mich zu dem Entwurf des Richtlinienumsetzungsgesetzes zu äußern,
möchte ich mich bedanken.

Zu dem Gesetzentwurf nehme ich wie folgt Stellung.

I. Allgemeines

Die folgende Stellungnahme beschränkt sich auf wesentliche Aspekte der ertragsteuerlichen Vorschriften. Sie schließt die umsatzsteuerlichen Gesetzesänderungen nicht ein.

Auf dem Gebiet der Ertragsteuern beschränkt sich der Gesetzentwurf, soweit europarechtliche Aspekte betroffen sind, auf die Umsetzung der Richtlinie 2003/123/EWG des Rates vom 22.12.2003 (Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften. Angesichts der bestehenden Problematik der Europarechtswidrigkeit weiter Teile des deutschen Internationalen Steuerrechts spricht das Gesetz damit nur einen verhältnismäßig kleinen Teilbereich an. So ist die Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3.6.2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedsstaaten nicht berücksichtigt, obwohl diese Richtlinie mit Wirkung ab 1.1.2004 umzusetzen ist. Eine Umsetzung dieser Richtlinie wäre auch deshalb dringend erwünscht, weil sie Gelegenheit böte, die völlig missglückte und weiterhin europarechtswidrige Vorschrift über die Gesellschafter-Fremdfinanzierung, § 8a KStG, zu überarbeiten

Ebenfalls ignoriert wird eine Mehrzahl von Urteilen des Europäischen Gerichtshofes, die unmittelbar für deutsche Regelungen oder für vergleichbare Regelungen anderer Mitgliedsstaaten ergangen sind und eine Reihe von Vorschriften für mit den Grundfreiheiten unvereinbar erklärt haben. Hinzuweisen ist etwa auf die Europarechtswidrigkeit des Steuerabzugs bei beschränkt Steuerpflichtigen (EuGH v. 12.6.2003 - „Gerritse“ sowie 3 weitere Vorlagebeschlüsse des BFH), der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 7 GewStG (EuGH v. 26.10.1999 - „Eurowings“) und der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG (EuGH v. 11.3.2004 – „Lasteyrie du Saillant“). Hinzu kommt eine Vielzahl von Vorschriften, deren Europarechtswidrigkeit angesichts der sich verfestigenden Grundsätze der Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten wahrscheinlich ist, und bei denen teilweise bereits Vorlagen an den EuGH erfolgt sind (z.B. Ausschluss des Abzugs ausländischer Verluste, BFH v. 13.11.2002 - „Ritter“; § 1 AStG, BFH v. 21.6.2001; die Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischengesellschaften, §§ 7 ff AStG, die Organschaftsbesteuerung, vgl. den Vorlagebeschluss im Fall „Marcks & Spencer“; Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, § 90 Abs. 3 AO). Angesichts dieser Vielzahl von europarechtlichen Problemen, die zur Lösung anstehen, erstaunt es, dass in dem vorliegenden Gesetzentwurf nur eine Lösung für ein punktuelles Problem in Angriff genommen wird, während die ganze breite der anstehenden Probleme anscheinend ignoriert wird. Dies ist weder aus rechtssystematischer noch aus finanzpolitischer Sicht tragbar. Rechtssystematisch ist es nicht akzeptabel, dass der Staat keine Anstrengungen unternimmt, offensichtlich europarechtswidrige Vorschriften zu reformieren und der europäischen Rechtsentwicklung anzupassen. Finanzpolitisch werden hohe Steuerausfälle in Kauf genommen, die entstehen, wenn der Gesetzgeber erst reagiert, wenn eine Vorschrift durch den Europäischen Gerichtshof für unanwendbar erklärt worden ist, statt proaktiv im Vorfeld tätig zu werden und damit die Reichweite etwaiger für das Steueraufkommen nachteiliger Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes zu begrenzen.

II. Zur Umsetzung der Richtlinie 2003/123/EWG vom 22.12.2003

§ 43b EStG sowie die Anlage 2 zum EStG enthalten die Umsetzung der Richtlinie 2003/123/EWG vom 22.12.2003. Diese Richtlinie enthält als wesentliche Regelungen die Ausdehnung der Steuerfreiheit von Ausschüttungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften auf weitere Gesellschaftsformen, die stufenweise Absenkung der erforderlichen Beteiligung auf 10 % sowie die Einbeziehung von Betriebsstätten.

Die Richtlinie enthält im Wesentlichen zwei Regelungen, nämlich die Besteuerung von Dividendeneinnahmen der Muttergesellschaft und ihrer Betriebsstätten in deren Ansässigkeitsstaat, sowie die Besteuerung von Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft (und deren Betriebsstätten) im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft durch die Kapitalertragsteuer.

Den ersten Regelungskomplex (Besteuerung der Muttergesellschaft einschließlich ihrer Betriebsstätten in ihrem Ansässigkeitsstaat bzw. dem Betriebsstättenstaat) spricht das Richtlinien-Umsetzungsgesetz nicht an. Das ist zutreffend, da dieser Komplex bereits unabhängig von der Richtlinie in § 8b Abs. 1 KStG durch eine umfassende Steuerfreistellung

der Dividendeneinnahmen geregelt ist. Diese Regelung erfasst auch die Zahlung der Dividende an eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft. § 8b Abs. 1 KStG geht noch über die Regelung der Richtlinie hinaus, da keine Mindestbeteiligung und keine Mindesthaltefrist vorgeschrieben ist, und die Regelung für alle Gesellschafter, nicht nur für EG-Muttergesellschaften, gilt. Die Vorschrift entspricht damit den Vorgaben der Richtlinie.

Das Richtlinien-Umsetzungsgesetz behandelt daher in § 43b EStG nur den zweiten Fall, nämlich die Kapitalertragsteuer auf Grund der beschränkten Steuerpflicht der Muttergesellschaft im Staat der Tochtergesellschaft auf Grund von Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft bzw. ihre Betriebsstätten.

Die Einbeziehung weiterer Gesellschaftsformen in die Regelung ist uneingeschränkt zu begrüßen; insbesondere die Berücksichtigung der Europäischen Aktiengesellschaft (SE) war dringend erforderlich. Kritisch anzumerken ist jedoch, dass im Übrigen Regelungen im nationalen Recht für die SE fehlen. Das beginnt bei der Klarstellung, dass die SE unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG fällt (worunter nach bisheriger Rechtsauffassung nur Gesellschaften des deutschen, nicht des ausländischen oder europäischen Rechts verstanden werden), steuerliche Regelungen zur Gründung einer SE sowie Regelungen zur laufenden Besteuerung. Zumindest Klarstellungen wären insoweit hilfreich.

Hinsichtlich der Rechtsformen der Muttergesellschaft verwendet die Richtlinie jeweils den Begriff „Gesellschaft“ mit dem Zusatz, dass diese Gesellschaft jeweils der Körperschaftsteuer unterliegen muss. Damit bleibt unklar, ob Stiftungen als Muttergesellschaften in diesem Sinne gelten; bei Stiftungen handelt es sich nicht um Gesellschaften im eigentlichen Sinne, auch wenn sie der Körperschaftsteuer unterliegen. In dem Richtlinien-Umsetzungsgesetz lässt sich dies jedoch nicht klarstellen, da inländische Stiftungen ohnehin an der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG teilnehmen, und ausländische Stiftungen als Muttergesellschaften nicht der Regelung des deutschen Richtlinien-Umsetzungsgesetzes unterliegen. Als „Tochtergesellschaften“ kommen Stiftungen ohnehin nicht in Frage.

Die Einbeziehung von Gewinnausschüttungen in die Befreiung von der Kapitalertragsteuer, die an Betriebsstätten geleistet werden, ist im Wesentlichen richtlinienkonform, jedoch sind hieran einige kritische Bemerkungen zu knüpfen.

Die Definition der „Betriebsstätte“ in der Richtlinie und in § 43b Abs. 2a EStG ist sehr knapp und als solche in der Praxis kaum brauchbar. Allerdings verweist die Richtlinie und ihr folgend § 43b Abs. 2a EStG auf die Zuordnung der Besteuerungsrechte nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen. Damit ist der Begriff der „Betriebsstätte“ nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen auszulegen. Dies genügt für eine Konkretisierung des Begriffs.

Die Richtlinie, und, ihr folgend, § 43b EStG beschränken die Befreiung von der Kapitalertragsteuer auf die Fälle, in denen die Muttergesellschaft nicht im Inland ansässig ist, und die Betriebsstätte der Muttergesellschaft, der die Gewinnausschüttung zufließt, in einem anderen Mitgliedsstaat der EU belegen ist. § 43 Abs. 1 S. 2 EStG erweitert dies auf Fälle, in denen die Muttergesellschaft ebenso wie die ausschüttende Tochtergesellschaft im Inland

ansässig ist, die die Ausschüttung empfangende Betriebsstätte dagegen in einem anderen Mitgliedsstaat belegen ist. Der weitere Fall, dass Tochtergesellschaft und Betriebsstätte im Inland belegen sind, ist bereits durch § 8b Abs. 1 KStG erfasst; bei der inländischen Betriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft wird die Kapitalertragsteuer vergütet, da die Gewinnausschüttung von der Steuer nach § 8b Abs. 1 KStG befreit ist.

Nicht erfasst werden damit die Fälle, in denen die Muttergesellschaft zwar im Inland oder einem andere EG-Staat ansässig ist, die Betriebsstätte aber in einem Drittstaat belegen ist. Dies stellt eine Einschränkung gegenüber der bisherigen Rechtslage dar. Eine Betriebsstätte ist gegenüber dem Stammhaus keine eigenständige Rechtsperson. Das bedeutet, dass eine Gewinnausschüttung, die an eine Betriebsstätte der Muttergesellschaft fließt, der Muttergesellschaft selbst zufließt. Da § 43b EStG in der bisherigen Fassung die Befreiung von der Kapitalertragsteuer für „Muttergesellschaften“ (ohne Einschränkung) anordnete, waren damit auch Gewinnausschüttungen an Betriebsstätten in Nicht-EG-Staaten erfasst, wenn die Muttergesellschaft in der EU ansässig war. Dies wird durch die Neuregelung ausgeschlossen. Diese Einschränkung wird die Muttergesellschaften zu Gestaltungsmaßnahmen hinsichtlich der Zuordnung von Beteiligungen zu Betriebsstätten unabhängig von den wirtschaftlichen Gegebenheiten zwingen, um die Kapitalertragsteuerbefreiung zu erlangen. Es wird damit ein neues Feld von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung eröffnet, auf dem sich schwierige Rechtsfragen (Rechtsmissbrauch, § 42 AO; Anwendung der „Rule-shopping-Regelung“ des § 50d Abs. 1 EStG auf Betriebsstätten) eröffnen. Es ist auch kein Grund ersichtlich, die ursprüngliche unilateral weitere Regelung jetzt einzuschränken. Die Diskriminierung der in einem Drittstaat belegenen Betriebsstätte ist auch deshalb bedenklich, weil die Betriebsstätte selbst unter einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht abkommensberechtigt ist, also der Schutz des zwischen dem Drittstaat und der Bundesrepublik bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens nicht eingreift. Es sollte daher bei der bisherigen Regelung bleiben.

Nach Artikel 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie entfällt die Kapitalertragsteuer bei Gewinnausschüttungen in eine Betriebsstätte nur dann, wenn die Kapitalbeteiligung von der Betriebsstätte „gehalten wird“. Bei der Umsetzung dieser Bestimmung in innerstaatliches Recht formuliert § 43b Abs. 1 EStG „...wenn die Beteiligung tatsächlich zu dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte gehört“. Diese Abweichung von dem Text der Richtlinie wird die Diskussion auslösen, ob die Richtlinie richtig umgesetzt worden ist, oder ob § 43b Abs. 1 EStG gegen die Richtlinie verstößt, weil die Vorschrift nicht in der Richtlinie enthaltene Anforderungen stellt. Soweit im Gesetzgebungsverfahren die Ansicht vertreten wird, dass beide Ausdrücke die gleiche Bedeutung haben, stellt sich die Frage, wieso dann von dem Richtlinien text abgewichen wird; wenn beide Begriffe die gleiche Bedeutung haben sollen, ist ein solches Abweichen im Wortlaut doch nicht erforderlich. Soweit dagegen § 43b Abs. 1 EStG gegenüber der Richtlinie eine engere Voraussetzung statuiert (z.B. eine Zuordnung der Anteile zum gewillkürten Betriebsvermögen der Betriebsstätte ausschließen will), wäre dies eu-widrig und würde vor dem Europäischen Gerichtshof keinen Bestand haben.

Die Gesetzesbegründung zu der Vorschrift beruft sich für diese Abweichung auf den Erwägungsgrund 9 der Richtlinie zur Vermeidung von Umgehungsmöglichkeiten. Vorschriften zur Vermeidung von Steuerumgehungen sind zwar möglich, doch müssen sie nach der Rechtsprechung des EuGH präzise und zielgenau sein. Dazu müsste zumindest definiert werden, welche konkreten Umgehungsmöglichkeiten diese Abweichung verhindern will. Daran anschließend müsste der Tatbestand so konkret formuliert werden, dass nur diese Umgehungsmöglichkeiten erfasst werden, nicht aber andere Fälle. Die gegenwärtige Fassung der Vorschrift erfüllt diese Voraussetzungen nicht, ist zielungenau und beegnet daher europarechtlichen bedenken.

Zur Vermeidung dieser Schwierigkeiten sollte der Text der Richtlinie wortgetreu übernommen werden.

Hinsichtlich der Definition der Betriebsstätte formuliert Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie „...sofern die Gewinne dieser Geschäftseinrichtung in dem Mitgliedsstaat, in dem sie gelegen ist, nach dem jeweils geltenden bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen steuerpflichtig sind“. § 43b Abs. 2a EStG setzt dies durch folgende Formulierung um: „... und diese Gewinne in diesem Staat der Besteuerung unterliegen“. Auch diese Abweichung vom Wortlaut der Richtlinie wird die Frage aufwerfen, ob die Vorschrift richtlinienkonform ist. Der Begriff „steuerpflichtig“ bedeutet, dass die Gewinne den Steuergesetzen des Betriebsstättenstaates unterliegen, ohne Rücksicht darauf, ob eine Steuerbefreiung eingreift oder tatsächlich eine Steuer entsteht. Der in § 43b Abs. 2a EStG verwendete Begriff „der Besteuerung unterliegen“ kann so verstanden werden, dass tatsächlich eine Steuer entstanden sein muss, also im Sinne einer „subject-to-tax-Klausel“. Bei einer solchen Auslegung wäre die Vorschrift nicht richtlinienkonform, da die Richtlinie eine solche subject-to-tax-Klausel nicht enthält. Auch der Erwägungsgrund 9 der Richtlinie zur Vermeidung der Steuerumgehung kann eine solche Einschränkung der Richtlinie nicht rechtfertigen. Missbrauchsverhinderungsklauseln müssen zielgenau sein, was § 43b Abs. 2a EStG keinesfalls ist. Zur Vermeidung unnötiger Rechtsstreitigkeiten sollte daher die Formulierung der Richtlinie wortgetreu übernommen werden.

§ 43b Abs. 3 EStG hält die Regelung aufrecht, dass die Beteiligungsgrenze unilateral auf 10 % abgesenkt wird, wenn der Staat der Muttergesellschaft eine entsprechende Befreiung von der Kapitalertragsteuer gewährt. Die Befreiung von der Kapitalertragsteuer für EU-Mutterunternehmen muss jedoch unabhängig von einer Beteiligungsgrenze bestehen. Abgesehen davon, dass die Feststellung der Gegenseitigkeit vermeidbare Schwierigkeiten bereitet, stellt die Regelung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit, Art. 56 EGV, dar. Bei in der Bundesrepublik ansässige Muttergesellschaften bleiben Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften unabhängig von der Beteiligungshöhe, also auch bei einer Beteiligung unter 10 %, steuerfrei; die einbehaltene Kapitalertragsteuer wird vergütet. Ist die Muttergesellschaft mit einer Beteiligung von weniger als 10 % in einem EU-Staat ansässig, erfolgt keine Vergütung der Kapitalertragsteuer. Das ist eine eindeutige, eu-widrige Diskriminierung von in einem anderen EU-Staat ansässigen Gesellschaftern. Auf eine Beteiligungsgrenze sollte daher verzichtet werden.

Entsprechend sollte auch die Mindesthaltefrist von 12 Monaten ersatzlos gestrichen werden, obwohl sie der Richtlinie 90/435/EWG entspricht. Angesichts der Tatsache, dass § 8b Abs. 1 EStG keine Mindesthaltefrist vorsieht, ist eine entsprechende Frist bei Gewinnausschüttungen an EU-Muttergesellschaften systemwidrig und sollte aufgegeben werden. Etwaige Missbräuche werden durch § 50d Abs. 1 EStG verhindert.

III. Zur Neuregelung der Mehrabführungen aus vororganschaftlicher Zeit

Unabhängig von Fragen des EU-Rechts wird der Gesetzentwurf genutzt, die Rechtsansicht des BFH in einer Einzelfrage des Organschaftsrechts zu korrigieren.

Durch Anfügung eines Abs. 3 in § 14 KStG sollen organschaftliche Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit haben, als Gewinnausschüttungen eingestuft werden; Minderabführungen sind dementsprechend Einlagen. Die Änderung des § 27 Abs. 6 S. 4 KStG passt die Vorschrift über das steuerliche Einlagekonto dieser Regelung an. § 44 Abs. 7 EStG enthält eine ergänzende Vorschrift für die Kapitalertragsteuer.

Durch die Neuregelung wird eine Entscheidung des BFH v. 18.12.2002 außer Kraft gesetzt. In dieser Entscheidung hatte der BFH, in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Rechtslage, Mehrabführungen der Gewinnabführung unterworfen.

Die Neuregelung ist systematisch nicht gerechtfertigt. Sie stellt eine steuerrechtliche Abweichung von dem Handelsrecht dar und führt zu einer weiteren Komplizierung des Steuerrechts.

Die Neuregelung ist nur vor dem Hintergrund des § 38 KStG zu verstehen. Nach dieser Vorschrift tritt für die Zeit der Übergangsregelung vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren eine Körperschaftsteuererhöhung von 3/7 einer Ausschüttung ein, wenn die Körperschaft für eine Ausschüttung unter dem Anrechnungsverfahren angesammelte nicht besteuerte Rücklagen (sog. EK 02) verwendet.

Die Neuregelung des § 14 Abs. 3 KStG hat im Wesentlichen (aber nicht nur) Auswirkungen auf die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen, die in die Steuerpflicht überführt worden sind. Diesen Zusammenhang stellt auch § 14 Abs. 3 S. 4 KStG her.

Bei dem Übergang in die Steuerpflicht wurden die bei den Wohnungsunternehmen vorhandenen Wirtschaftsgüter steuerlich mit dem Teilwert angesetzt (vgl. § 13 Abs. 2, Abs. 3 S. 1 KStG). Der dadurch entstandene Gewinn war als letzter Vorgang der Zeit der Steuerbefreiung von der Körperschaftsteuer befreit und hatte daher zu sog. EK 02 geführt. Handelsrechtlich war es aber nicht zu einer entsprechenden Aufstockung der Handelsbilanzwerte gekommen. Das hat zur Folge, dass für eine lange Zeitspanne die Steuerbilanzgewinne niedriger sind als die Gewinne nach der Handelsbilanz, da die auf die Teilwerte aufgestockten Werte der Gebäude in der Steuerbilanz zu höheren Abschreibungen als in der Handelsbilanz führen. Ist das ehemalige gemeinnützige Wohnungsunternehmen Organgesellschaft, führt dies dazu, dass bis zur Vollabschreibung des Aufstockungsbetrages die handelsrechtliche Gewinnabführung höher ist als das durch die zusätzlichen

Abschreibungen geminderte steuerliche Jahresergebnis. Es liegt also zwingend eine Mehrabführung vor, die bis zum Verbrauch des ursprünglich steuerfreien Aufstockungsbetrages während der Übergangszeit von 18 Jahren zu der Körperschaftsteuererhöhung von 3/7 der jeweiligen Mehrabführung führt.

Der Sache nach bedeutet dies, dass die ursprüngliche, systemgerechte Befreiung des Aufstockungsgewinns rückgängig gemacht und durch die Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG ersetzt wird. Eine systematische Begründung für diese zusätzliche Körperschaftsteuer ist nicht zu sehen; die Gesetzesänderung ist sachwidrig. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber bei Überführung der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in die Steuerpflicht das Problem der erhöhten Abschreibungen bereits gesehen und ihre Geltendmachung durch die komplizierte Vorschrift des § 13 Abs. 3 S. 2 – 11 KStG erheblich eingeschränkt hat; dies gilt auch für Organschaftsverhältnisse. Es besteht keine systematische Rechtfertigung, diese Regelung jetzt weiter zu verschärfen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass für ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen, die nicht Organgesellschaft sind, eine dem jetzt vorgeschlagenen § 14 Abs. 3 KStG entsprechende Regelung nicht besteht. Diese Unternehmen können daher durch Gestaltung ihrer Ausschüttungen, etwa durch Beschränkung der Ausschüttungen auf den laufenden Gewinn, die Zusatzbesteuerung nach § 38 KStG vermeiden. Für Organgesellschaften besteht diese Möglichkeit nach der vorgeschlagenen Neuregelung nicht mehr, so dass insoweit eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung eintritt.

Hinzu kommt, dass die Regelung des § 38 KStG ohnehin erheblichen europarechtlichen Bedenken unterliegt, soweit der Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft in einem anderen EU-Staat ist. Für eine entsprechende Vorschrift im Steuerrecht Griechenlands hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass eine Regelung, wonach ein steuerfreier Gewinn einer Tochtergesellschaft im Falle der Ausschüttung einer Nachversteuerung unterliegt, gegen die Richtlinie 90/435/EWG v. 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verstößt; eine solche Regelung stelle einen unzulässigen Steuerabzug an der Quelle dar (EuGH v. 4.10.2001, C-294/99 - DStRE 2001, 1357 – Athinaiki Zythopoiia). Der Gesetzgeber unterwirft damit inländische Unternehmen einer besonderen Steuerbelastung, die er bei ausländischen Anteilseignern wegen Verstoßes gegen EU-Recht nicht durchsetzen kann. Dies widerspricht jeder Förderung des Wirtschaftsstandortes Deutschland.

Bedenklich ist auch, dass die Regelung ohne weitere Übergangsregelung für Organgesellschaften gelten soll, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31.12.2003 endet. Damit werden Unternehmen benachteiligt, die im Vertrauen auf das BFH-Urteil v.18.12.2002 ein Organschaftsverhältnis eingegangen sind. Diese Unternehmen unterliegen durch die Gesetzesänderung einer zusätzlichen Steuerbelastung, die sie zu dem Zeitpunkt ihrer unternehmerischen Entscheidung nicht erwarten mussten. Wegen der Mindestlaufzeit der Organschaft nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG von 5 Jahren können sie sich auch ohne weiteres aus dem Organschaftsverhältnis nicht mehr lösen. Außerdem werden hierdurch Organgesellschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr erfasst, deren

Wirtschaftsjahr im Laufe des Jahres 2004 endet. Damit können unter die Regelung des Gesetzes bereits Mehrabführungen fallen, die vor Inkrafttreten der Neuregelung erfolgt sind. In diesen Fällen kann die Mehrbelastung u.U. auch nicht durch eine Beendigung der Organshaft vermieden werden. Das ist verfassungsrechtlich bedenklich.

IV. Zu sonstigen ertragsteuerlichen Regelungen des Gesetzentwurfs

1. Die Regelung des § 8b Abs. 9 KStG wird begrüßt, da durch diese Einschränkung der nach § 8b Abs. 7 und Abs. 8 KStG bestehenden Steuerpflicht ein Verstoß gegen die Richtlinie 90/435/EWG v. 23.7.1990 und die Richtlinie 2003/123/EWG vom 22.12.2003 vermieden wird.

2. Die Änderung des § 11 Abs. 1, 2 EStG (aus Umdruck Nr. 1, 3) stellt eine weitere Komplizierung des Steuerrechts sowie eine weitere Einschränkung des Geltendmachens von Verlusten dar. Erbbauzinsen sind Werbungskosten, für die das Abflussprinzip gilt. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des nicht betrieblich tätigen Steuerpflichtigen ist bereits im Zeitpunkt des Abflusses gemindert. Der Gesetzesvorschlag bedeutet daher eine systematisch nicht gerechtfertigte Abweichung vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Eine Einschränkung des Abzugs der Vorauszahlungen auf Nutzungsüberlassungen ist auch deshalb nicht gerechtfertigt, weil etwaige Verluste bereits der Regelung über die Mindestbesteuerung nach § 10d Abs. 1 EStG unterliegen. Eine weitergehende Einschränkung des Verlustabzugs nur für die Fälle der Vorauszahlung von Entgelten für Nutzungsüberlassungen ist daher gleichheitsrechtlich bedenklich. Sie ist auch nicht notwendig, um Missbräuche zu vermeiden, da insoweit bereits § 42 AO eingreift.

Verfassungsrechtlich bedenklich ist auch das Inkrafttreten dieser Regelung, die bereits für nach dem 31.12.2003 geleistete Vorauszahlungen gelten soll. Damit werden Gestaltungen erfasst, die im Vertrauen auf die durch den BFH festgestellte Rechtslage zu einem Zeitpunkt vorgenommen wurden, zu dem mit einer Änderung des Gesetzes nicht gerechnet werden musste. Der Vertrauensschutz des Bürgers wird damit vernachlässigt.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Frotscher

(Prof. Dr. Frotscher)