

vorab per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de
Herrn
Eduard Oswald, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Düsseldorf, 9. Oktober 2007

515/408

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
BLZ 300 700 10
Kto.-Nr. 7480 213

Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008)

Sehr geehrter Herr Oswald,

wir bedanken uns für die Einladung zur Anhörung zum Jahressteuergesetz 2008 und nehmen zu dem Gesetzentwurf einschließlich der dazu ergangenen Stellungnahme des Bundesrates vom 21.09.2007 wie folgt Stellung.

I. Allgemeine Anmerkungen

Wir erlauben uns, vorab einige grundsätzliche Anmerkungen zur aktuellen Gesetzgebung zu machen. Die Einführung der Zinsschranke, die Verlustvernichtungsklausel, die Funktionsverlagerungsvorschriften, die Hinzurechnungsvorschriften bei der Gewerbesteuer und verschiedene andere neue Regelungen der Unternehmenssteuerreform waren von dem Gedanken getragen, dass Unternehmen ihr unternehmerisches Handeln in starkem Maße an Steuervermeidungsgesichtspunkten ausrichten. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer vermag diese Auffassung aufgrund seiner bei der Beratung von Unternehmen gewonnenen Erkenntnisse nicht mit zu tragen. Die vorstehenden Regelungen führen für die Betroffenen zu einer nachhaltigen Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen und werden entgegen der Zielsetzung des Gesetzgebers nicht dazu beitragen, Investitionen in Deutschland attraktiver zu machen und den Wirtschaftsstandort Deutschland zu stärken. Die Bestimmungen erschweren vielmehr unternehmerisches Handeln in Deutschland und führen zur Abwanderung von Industrien und Kapital, was mit einem Verlust an Arbeitsplätzen verbunden ist. Insbesondere vermag die Absenkung des Steuerniveaus für

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;
Manfred Hamann, RA

Seite 2/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Kapitalgesellschaften allein nicht die Attraktivität des Standortes herbeizuführen. Mit der Absenkung hat die Bundesregierung nur Maßnahmen nachgeholt, die andere europäische Staaten bereits lange zuvor durchgeführt haben. Ferner wird den Belangen von Unternehmen in der Krise mit der derzeitigen Gesetzgebung nicht hinreichend Rechnung getragen. Die Steuerrechtsänderungen können sich bei diesen Unternehmen sogar existenzgefährdend auswirken.

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 setzt diese Tendenz fort. Die geplanten Regelungen werden die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands weiter verschlechtern. Dies vorausgeschickt nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

II. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

1. Zu § 4h Abs. 3 EStG: Zinsschranke, Konzernbegriff

§ 4h Abs. 3 Satz 6 EStG-E regelt, dass ein Betrieb auch dann zu einem Konzern gehört, wenn seine Finanz- oder Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann. Damit wird für steuerliche Zwecke ein eigener Konzernbegriff geschaffen und der Anwendungsbereich der Zinsschranke auf eine Vielzahl von Fällen ausgeweitet, die nach den Rechnungslegungsbestimmungen bzw. -standards nicht unter den Konzernbegriff fallen würden. Der Bundesrat bittet zu prüfen, ob § 4h Abs. 3 EStG um einen Halbsatz ergänzt werden soll, um die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG von der Einbeziehung in einen Konzern auszunehmen, wenn ihre Tätigkeit nahezu ausschließlich in der Geschäftsführung und Haftung für eine einzige Kommanditgesellschaft besteht. Diese Empfehlung ist ausdrücklich zu begrüßen, u.E. jedoch nicht ausreichend, um den Mittelstand vom Anwendungsbereich der Zinsschranke zu verschonen. Wie wir bereits in unserer Stellungnahme zum Gesetzentwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes vom 27.02.2007 ausgeführt haben, sollte sich der Konzernbegriff ausschließlich nach dem im Einzelfall zur Anwendung kommenden Rechnungslegungsstandard richten. Wir halten deshalb an unserem Vorschlag fest, den steuerlichen Konzernbegriff ersatzlos zu streichen.

2. Zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG-E: Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge

Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sollen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG-E nur noch als Sonderausgaben abzugsfähig sein, wenn sie im Zusammenhang mit der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und von Betriebsvermögen Selbst-

Seite 3/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

ständiger in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft erfolgen. Diese Änderung stellt u.E. eine systemwidrige Einschränkung des Sonderausgabenabzugs dar. Gegenstand einer Vermögensübergabe sind insbesondere auch bewohnte Wohneinheiten, vorhandene Ersparnisse und sonstige Gegenstände. Der Große Senat des BFH hat mit Urteil vom 12.05.2003, BStBl II 2004 S. 95, ausdrücklich anerkannt, dass die unentgeltliche Übertragung von sonstigem Vermögen gegen Versorgungsleistungen (z.B. Geldvermögen, Wertpapiere, Anteile an Kapitalgesellschaften, typisch stille Beteiligungen und selbstgenutztes Wohneigentum) begünstigt sein kann. Es kommt allein darauf an, dass das übertragene Vermögen ausreichende Nettoerträge abwirft. Die Empfehlung des Bundesrats, § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG-E so zu fassen, dass die Übertragung vermieteter privater Immobilien sowie die Übertragung von GmbH-Anteilen weiterhin begünstigt werden, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt, ist zwar grundsätzlich zu begrüßen. Damit wird aber nach wie vor bestimmtes sonstiges Vermögen in einer nicht mit der BFH-Rechtsprechung in Einklang stehenden Weise diskriminiert.

Wir regen daher an, von der geplanten Änderung Abstand zu nehmen.

3. Zu § 39e EStG-E: Anteilsverfahren

§ 39e EStG-E soll dahingehend ergänzt werden, dass Ehegatten, die beide Arbeitslohn beziehen, beantragen können, auf der Lohnsteuerkarte den Prozentsatz einzutragen, der dem Anteil des jeweiligen Arbeitslohns am Gesamtarbeitslohn beider Ehegatten entspricht. Unseres Erachtens bedarf es nicht der Einführung eines weiteren Verfahrens zur Abbildung des Ehegattensplittings im Rahmen des Lohnsteuerabzugs. Das bisherige Verfahren der Steuerklassen hat sich in der Praxis bewährt. Der mit diesem typisierenden Verfahren verbundene Vorteil der Vereinfachung ginge verloren. Zudem führt ein weiteres Verfahren zu mehr Verwaltungsaufwand und Haftungsrisiken beim Arbeitgeber, ohne dass diesen Nachteilen erkennbare Vorteile für den Steuerpflichtigen gegenüberstehen. Sollte der Gesetzgeber allerdings an der vorgesehenen Ergänzung des § 39e EStG festhalten, sollte die Regelung erst angewendet werden, wenn das elektronische Lohnsteuerverfahren gem. § 39f EStG-E umgesetzt worden ist. Dann dürfte sich der Aufwand für den Arbeitgeber durch die Möglichkeit des Einsatzes von Datenverarbeitungssystemen erheblich reduzieren.

Seite 4/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

4. Zu § 39f EStG-E: Elektronisches Lohnsteuermerkmal

Mit § 39f EStG-E soll die gesetzliche Grundlage für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuermerkmale geschaffen werden. Wir begrüßen, dass damit die Einführung eines vollelektronischen Lohnsteuerabzugsverfahrens abgeschlossen werden soll, die zu einer deutlichen Entlastung der Arbeitgeber führen wird.

Für den Arbeitgeber soll der Zugriff auf die Lohnsteuermerkmale enden, wenn er dem Bundeszentralamt für Steuern die Beendigung des Dienstverhältnisses mitteilt (§ 39f Abs. 6 EStG-E). Der Bundesrat hält das Verfahren zur Mitteilung über die Beendigung eines Arbeitsverhältnisses für wenig praxistauglich, da es in der Hand des früheren Arbeitgebers liegt, ob er die Beendigung des Arbeitsverhältnisses unverzüglich mitteilt. Da ein Dienstverhältnis nicht immer im Einvernehmen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beendet wird, sollte die Regelung dahingehend ergänzt werden, dass ein Zugriff auch dann nicht mehr möglich ist, wenn der Arbeitnehmer die Beendigung des Dienstverhältnisses anzeigt.

II. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

1. Zu § 8b Abs. 3 KStG-E: Gesellschafterdarlehen

Gemäß § 8b Abs. 3 KStG-E sollen Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen bzw. Darlehen nahe stehender Personen oder rückgriffsberechtigter Dritter und aus der Inanspruchnahme von Sicherheiten, die für solche Darlehen hingegeben wurden, bei der Einkommensermittlung des Gesellschafters unberücksichtigt bleiben.

Die vorgesehene Regelung begegnet unter dem Gesichtspunkt des objektiven Nettoprinzips verfassungsrechtlichen Bedenken. Sie kann zu Doppelbesteuerungen führen, wenn die Wertminderung eines Gesellschafterdarlehens mit einem vom Gesellschafter ausgesprochenen Verzicht auf die Rückzahlung verbunden ist. Auf Ebene der Gesellschaft führt der Verzicht zu einer steuerpflichtigen Gewinnerhöhung (BFH vom 09.06.1997, BStBl II 1998, 307). Außerdem steht die Regelung nicht mit dem vom BFH anerkannten Grundsatz in Einklang, dass der Gesellschafter grundsätzlich frei ist, seine Gesellschaft mit Eigen- oder Fremdkapital auszustatten (BFH vom 05.02.1992, BStBl II, 532 ff.).

- *Zu § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG-E*

Auf die Einbeziehung ehemaliger Gesellschafter gem. § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG-E sollte verzichtet werden. Sie widerspricht der vom Gesetzgeber unter-

Seite 5/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

stellten Fiktion, dass die Darlehensgewährung bzw. deren unterlassene Rückforderung auf einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung beruht. Selbst Gesellschafter, die vor Jahren aus der Gesellschaft ausgeschieden sind, fallen nach dem Wortlaut unter die geplante Neuregelung, obwohl bei ihnen nach der Lebensanschauung eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung grundsätzlich nicht mehr anzunehmen sein dürfte.

Indem der Gesetzgeber in § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG-E auf Gewinnminderungen „im Zusammenhang mit“ Darlehen abstellt, wählt er eine Formulierung, die schon in der geltenden Fassung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG zu Auslegungsschwierigkeiten in der Praxis geführt hat. Hierzu bestand Einvernehmen, dass laufende Betriebsausgaben nicht unter § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG fallen, obwohl sie dem Wortlaut nach erfasst sein könnten. Der Gesetzgeber sollte die Formulierung daher im Gesetz entsprechend präzisieren.

- *Zu § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG-E*

Es wäre wünschenswert, in § 8b Abs. 3 Satz 5 KStG-E den Begriff des rückgriffsberechtigten Dritten gesetzlich zu definieren. Hierbei sollte der Anwendungsbereich auf die sogenannten Back-to-back-Finanzierungen begrenzt werden.

- *Zu § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG-E*

Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG-E soll nicht anzuwenden sein, wenn der Darlehensgeber nachweist, dass ein fremder Dritter das Darlehen gewährt oder nicht zurückgefordert hätte. Diese Ausnahmeregelung wirft in der Praxis eine Vielzahl von Problemen auf. Der Regierungsentwurf lässt offen, wie der Nachweis erbracht werden kann. Nach der Begründung sollen die Darlehensgewährung im Fall der Unverzinslichkeit des Darlehens, die Darlehensvergabe ohne Sicherheiten und das Stehenlassen des Darlehens bei Eintritt der Krise der Gesellschaft nicht fremdüblich sein. Unklar ist, ob die Gewährung niedrig verzinslicher Darlehen oder von Darlehen in der Krise als fremdüblich anzusehen ist. Sofern ein entsprechender Nachweis geführt wird, muss u.E. die Fremdüblichkeit bejaht werden.

Aus unserer Sicht sollte sich der Fremdvergleich an den Ausführungen in dem BMF-Schreiben vom 08.06.1999 zu Darlehensverlusten eines wesentlich i.S.d. § 17 EStG beteiligten Gesellschafters als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung gem. § 17 Abs. 2 EStG (BStBl. I 1999, 545), ausrichten. Dies ist systemgerecht und würde Steuerpflichtigen die notwendige Rechtssicherheit geben. Nach dem BMF-Schreiben führen die Abschreibung eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten in der Krise gewährten Darlehens, eines

Seite 6/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

krisenbestimmten Darlehens und eines sog. Finanzplandarlehens zur Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile um den Nennwert des Darlehens. Der Verlust eines in der Krise stehen gelassenen Darlehens führt jedoch zur Erhöhung der Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Werts des Darlehens in dem Zeitpunkt, in dem der Gesellschafter das Darlehen nicht zurückfordert. Ferner darf der Wegfall des Darlehens bei der Gesellschaft nicht zu einem steuerpflichtigen Ertrag führen, sondern müsste systematisch korrekt als steuerneutrale Einlage qualifiziert werden. Anderenfalls kommt es zu einer nicht hinnehmbaren Besteuerung eines wirtschaftlich nicht gegebenen Gewinns.

- *Zu § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG-E*

Bedenken hinsichtlich der Bestimmtheit der Regelung bestehen u.E. bezüglich der in § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG-E vorgesehenen Erweiterung des Anwendungsbereichs der Regelung. Erfasst werden sollen auch Forderungen aus Rechtshandlungen eines Gesellschafters, die „einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind“. Der Regierungsentwurf lässt offen, welche Rechtshandlungen damit gemeint sind. Solche sollten etwa durch einen „insbesondere“-Zusatz in das Gesetz aufgenommen werden.

- *Zu § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG-E*

Wir begrüßen, dass gem. § 8b Abs.3 Satz 8 KStG-E eine Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG nicht das steuerliche Einkommen erhöhen soll, wenn sich die vorausgegangene Teilwertabschreibung steuerlich nicht ausgewirkt hat. Unseres Erachtens muss dies aber auch dann gelten, wenn die Forderung zu einem über dem abgeschriebenem Wert liegenden Kaufpreis veräußert oder abgetreten wird, beispielsweise im Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung. Die Vorschrift sollte entsprechend angepasst werden.

2. Zu § 38 Abs. 4 bis 9 KStG-E: Besteuerung von EK 02

§ 38 Abs. 4 bis 9 KStG-E sieht vor, den Endbetrag des noch vorhandenen EK 02 zum 31.12.2006 letztmalig zu ermitteln und festzustellen. Auf diesen Betrag soll eine Körperschaftsteuer von 3 % festgesetzt werden, begrenzt auf den Betrag, der sich bei einer Vollausschüttung des steuerbilanziellen Eigenkapitals zum 31.12.2006 nach den Verwendungsregeln des bisher geltenden § 38 KStG ergeben würde. Der Anspruch soll in voller Höhe zum 01.01.2007 entstehen und in zehn gleichen Jahresraten gezahlt werden. Alternativ kann der Steuerpflichtige in jedem Jahr (letztmalig zum 30.09.2015) einen Antrag auf sofortige Abgeltung des festgesetzten Körperschaftsteuererhöhungsbetrages zum Barwert stellen. Bereits für Gewinnausschüttungen des Jahres 2007 (für Vorjahre)

Seite 7/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

soll eine Körperschaftsteuererhöhung nach § 38 KStG in der geltenden Fassung entfallen. Wir begrüßen, dass die Restbestände an unbelasteten Teilbeträgen i.S.d. § 38 KStG abgewickelt werden sollen.

Für Wohnungsunternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und für steuerbefreite Körperschaften sieht der Regierungsentwurf eine Ausnahmeregelung in Form eines Wahlrechts vor (§ 34 Abs. 16 KStG-E). Der Bundesrat empfiehlt in seiner Stellungnahme vom 21.09.2007, den persönlichen und sachlichen Anwendungsbereich dieses Wahlrechts insoweit zu erweitern, als es für seine Inanspruchnahme ausreichend sein soll, wenn sich ein Wohnungsunternehmen nach dem in der Satzung festgelegten Unternehmensgegenstand mit bestimmten im Einzelnen genannten Tätigkeiten befasst. Wenn gleich der Bundesrat die steuerbefreiten Körperschaften nicht ausdrücklich erwähnt, gehen wir davon aus, dass insoweit nicht vom Regierungsentwurf abgewichen werden soll.

Wir halten es für zwingend geboten, die Regelung des § 38 KStG-E generell als Wahlrecht auszugestalten und den Unternehmen freizustellen, ob sie ihre EK 02 Bestände wie bisher bis 2019 ausschüttungsabhängig nachversteuern oder bis 2017 vollständig und ausschüttungsunabhängig abgelten wollen. Mit der vorgesehenen Ausnahmeregelung wird zwar den Belangen der aufgrund der hohen Bestände an EK 02 besonders betroffenen Unternehmen der Wohnungswirtschaft Rechnung getragen. Jedoch verfügen auch andere Unternehmen über hohe Bestände an EK 02. Da die Körperschaftsteuer-Ablösungsbeträge bereits im Jahresabschluss 2007 zu passivieren sind, besteht bei solchen Unternehmen die Gefahr einer Überschuldung, falls ihnen das Wahlrecht nicht ebenfalls gewährt wird. Sofern sich der Gesetzgeber unserem Petitum nicht anschließt, sollte zumindest die Empfehlung des Bundesrates übernommen werden.

III. Änderungen des Gewerbesteuergesetzes

Zu § 9 Nr. 7 GewStG-E: Änderung der Beteiligungsdauer

Gemäß § 9 Nr. 7 Satz 1 2. Halbsatz GewStG-E soll es ausreichen, wenn die Schachtelvoraussetzung für die gewerbesteuerliche Kürzung für Gewinne aus Gewinnanteilen an einer Kapitalgesellschaft im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie im Ausland zu Beginn des Erhebungszeitraums erfüllt ist. Die Anpassung ist im Hinblick auf die Vermeidung eines möglichen Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit zu begrüßen. Allerdings ist eine Anpassung des § 9 Nr. 7 Satz 1 1. Halbsatz GewStG nicht vorgesehen, so dass zur Erlangung des Schachtelprivilegs bei Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im EU-Ausland die Beteiligung wie bisher seit Beginn des Erhebungszeitraums

Seite 8/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

ununterbrochen bestehen muss. Da keine sachlichen Gründe für die unterschiedliche Behandlung von Beteiligungen an EU/EWR- und anderen ausländischen Kapitalgesellschaften erkennbar sind, regen wir eine entsprechende Änderung an.

IV. Änderungen des Außensteuergesetzes

1. Zu § 8 Abs. 2 AStG-E

Mit § 8 Abs. 2 AStG-E soll die bisher bestehende Europarechtswidrigkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung beseitigt werden, indem die Grundsätze des EuGH-Urteils „Cadbury Schweppes“ berücksichtigt werden. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Die vorgesehene Regelung geht jedoch zum Teil über den Wortlaut der EuGH-Entscheidung „Cadbury Schweppes“ hinaus und steht daher weiterhin nicht in Einklang mit EU-Recht.

- Zu § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG

§ 8 Abs. 2 Satz 1 AStG-E enthält eine gesetzlich verankerte Nachweismöglichkeit für Steuerpflichtige, die i.S. des § 7 Abs. 2 AStG an einer Gesellschaft beteiligt sind, bei tatsächlicher wirtschaftlicher Tätigkeit dieser Gesellschaft in einem EU/EWR-Staat trotz dortiger Niedrigbesteuerung nicht der Hinzurechnungsbesteuerung zu unterliegen. Die vorgesehene Regelung widerspricht insoweit der EG-vertraglich gesicherten Kapitalverkehrsfreiheit, als eine Mehrheitsbeteiligung vorausgesetzt wird. Sofern Steuerpflichtige an einer EU/EWR-Gesellschaft nicht mehrheitlich beteiligt sind oder diese nicht beherrschen, soll mithin keine Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung erfolgen. Dies lässt sich zum Einen nicht aus der EuGH-Entscheidung „Cadbury Schweppes“ herleiten. Zum Anderen kann u.E. daraus, dass der EuGH sich in dieser Entscheidung nicht zur Kapitalverkehrsfreiheit geäußert hat, nicht geschlossen werden, diese Grundfreiheit sei unbeachtlich. Aufgrund der Besonderheiten der britischen Regelung bestand zu einer Äußerung des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit kein Anlass. Die Regelung bedarf daher der Änderung.

- Zu § 8 Abs. 2 letzter Satz AStG

EU-rechtlichen Bedenken begegnet auch die in § 8 Abs. 2 letzter Satz AStG-E angeordnete Maßgeblichkeit des Fremdvergleichsmaßstabs zur Einkunftsermittlung der EU/EWR-Gesellschaft. Unseres Erachtens wird die Regelung insoweit nicht durch die EuGH-Entscheidung „Cadbury Schweppes“ gedeckt. Die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes wird zudem bereits durch § 1 AStG sichergestellt. Sofern dadurch eine Gewinnkorrektur erfolgt, bleibt für eine Hinzurechnungsbesteuerung kein Raum mehr.

Seite 9/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Wir regen an, § 8 Abs. 2 AStG-E europarechtskonform auszugestalten

2. Zu § 8 Abs. 3 AStG-E: Niedrige Besteuerung

Gemäß § 8 Abs. 3 AStG-E soll für die Ermittlung der Niedrigbesteuerung auf die tatsächlich geschuldete Steuer abgestellt werden. Dies steht in Widerspruch zu der Rechtsprechung des BFH, der auf die rechtlich geschuldete Steuer abstellt (Urteil des BFH vom 9.07.2003, BStBl II 2004, 4). Außerdem ist die vorgesehene Änderung nicht sachgerecht. Dass ausländische Steuerbehörden die geschuldete Steuer nicht oder niedriger festsetzen, darf nicht als „niedrige Besteuerung“ gewertet werden. Insbesondere darf die Hinzurechnungsbesteuerung nicht dazu dienen, einen Steuerverzicht oder -ausfall des ausländischen Fiskus im Inland zu kompensieren. Zweck des AStG ist es, der Steuerflucht durch Einschaltung von inaktiven Basisgesellschaften in Staaten zu begegnen, die eine niedrige Ertragsteuerbelastung vorsehen.

Abgesehen davon ist nicht nachvollziehbar, dass nach wie vor an einer Besteuerungsgrenze von unter 25% als Auslöser für die Hinzurechnungsbesteuerung festgehalten wird. Die inländische Körperschaftsteuer ist seit Einführung des AStG von über 50% auf 15% abgesenkt worden. Selbst unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer sind in Deutschland zukünftig Steuersätze möglich, die die Grenze von 25% unterschreiten. Dies gilt z.B. für Unternehmen, die in einer Gemeinde ansässig sind, deren Hebesatz lediglich 200% beträgt. Grundstücksgesellschaften, die die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nehmen können, unterliegen nur einer Ertragsteuerbelastung von 15,825% (einschl. Solidaritätszuschlag). Die Besteuerung von Zwischengesellschaften kann daher sowohl gegen das in verschiedenen DBA vereinbarte Diskriminierungsverbot als auch gegen die Niederlassungsfreiheit in Europa verstoßen.

Wir halten daher eine deutliche Absenkung der Besteuerungsgrenze für geboten.

3. Zu § 18 AStG-E: Erklärungspflicht

Die Abgabepflicht für Steuererklärungen zur gesonderten Feststellung nach § 18 Abs. 3 Satz 1 AStG soll auch bestehen, wenn eine Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund von § 8 Abs. 2 AStG-E unterbleibt. Die vorgesehene Änderung steht in Widerspruch zu dem von der Bundesregierung in der Gesetzesbegründung genannten Zweck, Bürokratiekosten abzubauen. Zudem ist u.E. kein sachlicher Grund für diese Erklärungspflicht erkennbar, wenn feststeht, dass keine Zwischengesellschaft i.S. des § 8 AStG existiert, weil die Tochtergesell-

Seite 10/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

schaft tatsächlich eine wirtschaftliche Tätigkeit im Ausland ausübt. Wir regen daher an, von der Einführung einer generellen Erklärungspflicht abzusehen.

V. Änderungen der Abgabenordnung

1. Zu § 42 AO-E: Steuergestaltungen

Während der geltende § 42 AO keine Definition des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten enthält, sanktioniert § 42 AO-E eine steuerliche Gestaltung, wenn es sich um eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung handelt, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden. Als ungewöhnlich soll eine Gestaltung angesehen werden, die nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde.

Nach § 42 Abs. 1 Satz 2 AO-E soll der Steuerpflichtige rechtliche Gestaltungen nur mit außersteuerlichen, wirtschaftlichen Gründen rechtfertigen können. Dies steht dem Grundsatz entgegen, dass es jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zahlt (BVerfGE 9, 237, 249f.). Im Rahmen der Privatautonomie ist der Steuerpflichtige gerade nicht gehalten, bei der Wahl der rechtlichen Gestaltung steuerliche Aspekte auszublenden.

Die Voraussetzungen des geltenden § 42 AO sind durch eine umfassende Rechtsprechung in den vergangenen Jahren konkretisiert worden. Das geltende Recht setzt voraus, dass eine rechtliche Gestaltung gewählt worden ist, die dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche, nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

Das neue Tatbestandsmerkmal der Ungewöhnlichkeit einer rechtlichen Gestaltung soll dagegen an dem historisch zu bestimmenden Willen des Gesetzgebers bei der Abfassung des jeweiligen materiellen Rechts gemessen werden. Als nicht mehr ungewöhnlich sollen Gestaltungen angesehen werden, die der Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele für typisch gehalten hat. Diese Hintergründe und Zusammenhänge dürften im Regelfall nicht oder nicht vollständig aus den Gesetzesmaterialien und der Gesetzesbegründung erkennbar sein. Das aus verfassungsrechtlichen Gründen gebotene Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung wäre damit vielfach nicht mehr gewahrt.

Aufgrund des 2002 eingeführten und jetzt geänderten § 42 Abs. 2 AO würde der neugefasste § 42 Abs. 1 AO-E grundsätzlich in allen Bereichen der Besteue-

Seite 11/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Die Berücksichtigung finden. Die Rechtfertigung ungewöhnlicher rechtlicher Gestaltungen durch außersteuerliche, wirtschaftliche Gründe gem. § 42 Abs. 1 Satz 2 AO-E dürfte in seiner konkreten Anwendung zu einer Reihe von Wertungswidersprüchen führen. So ist z.B. die Ausschöpfung steuerlicher Verlustvorträge nach der obersten Rechtsprechung notwendig, um eine Besteuerung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gem. Art. 3 Abs. 1 GG zu gewährleisten. Rechtliche Gestaltungen zur Verlustnutzung könnten dagegen bei Anwendung des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO-E nicht mehr anerkannt werden, wenn nach dem zu ermittelnden historischen Willen des Gesetzgebers die gewählte Gestaltung nicht typisch für das Erreichen eines bestimmten wirtschaftlichen Zweckes war. Deshalb müsste zumindest das legitime Ziel einer Nutzung tatsächlich erlittener wirtschaftliche Verluste von der Sanktionierung des § 42 AO-E ausdrücklich ausgenommen werden. Auf das Merkmal „ungewöhnlich“ sollte deshalb verzichtet werden.

Die Rechtsfolge des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO-E sieht vor, dass der Steueranspruch entsteht, wie er bei einer vom Gesetzgeber bei Normierung des Steueranspruchs vorausgesetzten typischen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Steuergestaltungen zeichnen sich durch die Kombination von rechtlich zulässigen Rechtselementen aus. Es bleibt bei der Betrachtung wirtschaftlicher Vorgänge somit bereits unklar, auf welcher „Auflösungs-“ bzw. „Komplexitätsstufe“ die Ersetzung der vom Steuerpflichtigen gewählten, aber vom Gesetzgeber mutmaßlich nicht vorgesehenen Gestaltung erfolgen soll. Unklar ist somit, ob etwa einzelne Vertragsbestandteile, ganze Verträge oder umfassende Vertragskonstruktionen i.S.d. bisherigen Gesamtplan-Rechtsprechung durch gesetzgeberische Gestaltungen ersetzt werden sollen.

Die geplante Neufassung des § 42 AO-E kann aus den dargelegten Gründen keinen Bestand haben.

2. Zu §§ 138a, 379a AO-E: Anzeigepflicht von Steuergestaltungen

Mit § 138a AO-E soll gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern eine Meldepflicht für Steuergestaltungen geschaffen werden, wenn durch eine Steuergestaltung Ertragsteuern vermieden, die Entstehung in spätere Besteuerungszeiträume verschoben oder Ansprüche auf Steuererstattung begründet werden. Zu den anzeigepflichtigen Vermarktern gehören Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwälte und Banken, deren Jahresumsatz aus der Vermarktung von Steuergestaltungen 250.000 € übersteigt. Nach § 379a AO-E sollen Verstöße gegen die Meldepflicht mit einer Geldbuße von bis zu 5 Mio. € geahndet werden können.

Seite 12/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Bereits die Notwendigkeit für die Einführung einer solchen Meldepflicht ist aus unserer Sicht nicht erkennbar. Mit § 138 a AO-E wird versucht, US-amerikanische Meldevorschriften in das deutsche Steuerrecht zu übernehmen. In den USA sind die genannten Regelungen eine Reaktion auf Verhaltensweisen von Anbietern, die unter Auflage der Geheimhaltung Steuermodelle an Steuerpflichtige verkauften und sich mit diesen die errechnete Steuerersparnis teilten. Derartige Fälle sind in Deutschland weder bekannt noch finden sie unseres Wissens statt. Für die beratenden Berufe wäre sie im übrigen unzulässig, weil die Beteiligung an der Steuerersparnis ein verbotenes Erfolgshonorar darstellen würde. Es besteht u.E. daher kein Anlass, entsprechende Meldevorschriften in Deutschland vorzusehen. Auch die in der Gesetzesbegründung dargelegte Notwendigkeit dieser Maßnahme vermag nicht zu überzeugen.

Die Einführung von Meldevorschriften zur Aufdeckung unbekannter Gestaltungsmodelle kommt vielmehr einer Kapitulationserklärung der Finanzverwaltung vor den Steuergesetzen gleich. Als Fachbehörde müsste sie sich die erforderlichen Informationen, die die anzeigepflichtigen Personen zukünftig mitzuteilen haben, durch geeignete Prüfungen oder durch andere Maßnahmen selbst beschaffen, um auf dem Verwaltungswege oder durch Gesetzesinitiativen Besteuerungslücken zu schließen

Ungeachtet dieser allgemeinen Anmerkung begegnen die vorgesehenen Regelungen u. E. erheblichen verfassungs- und europarechtlichen Bedenken.

Es wird verkannt, dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in den anzeigepflichtigen Fällen nicht berührt wird. Der Steuerpflichtige kann nach wie vor eine für ihn günstige Steuergestaltung nutzen. Der einzige Unterschied besteht u.E. darin, dass er sich mit Angabe der Registriernummer in seiner Steuererklärung als Nutzer einer Steuergestaltung zu erkennen gibt. Das wiederum wird nach unserer Einschätzung eine erhöhte Aufmerksamkeit der Finanzbehörden nach sich ziehen, die nicht gerechtfertigt ist, weil sich der Steuerpflichtige legal verhält und nur von dem zu § 42 AO-E genannten verfassungsrechtlich gesicherten Grundsatz Gebrauch macht, legale Gestaltungen wählen zu dürfen, die eine möglichst geringe Steuerbelastung nach sich ziehen (BVerfGE 9, 237, 249f.). Hinzu kommt, dass nicht vorgesehen ist, die angezeigten Steuergestaltungen zeitnah zu prüfen und dem Steuerpflichtigen/Berater das Ergebnis dieser Prüfung mitzuteilen. Dies führt für den Steuerpflichtigen zu einer Unsicherheit hinsichtlich seiner zukünftigen steuerlichen Belastung, die die weitere Planung und Steuerung seiner unternehmerischen Verhältnisse hemmt. Außerdem wird mit einer solchen Regelung das von der Bundesregierung angestrebte Ziel des Bürokratieabbaus konterkariert.

Seite 13/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

Darüber hinaus ist die Legaldefinition des Begriffs „Steuergestaltung“ nach § 138a AO-E zu weitgefasst und genügt nicht dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz. Infolgedessen unterfällt eine Vielzahl üblicher grenzüberschreitender Steuergestaltungen dieser Regelung. Dies kann angesichts der Globalisierungstendenzen der Wirtschaft nicht im Interesse des Gesetzgebers sein.

Nach § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E soll eine Steuergestaltung vorliegen, wenn ein Wirtschaftsgut in mehreren Steuerrechtsordnungen berücksichtigt wird und dadurch Ertragsteuern vermieden werden. Diese Voraussetzung kann z.B. bereits erfüllt sein, wenn einem beschränkt Steuerpflichtigen geraten wird, im Inland anstelle einer Tochterkapitalgesellschaft eine Betriebsstätte zu gründen, weil die Steueranrechnung im ausländischen Staat vorteilhafter ist. Die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte werden sowohl in der deutschen als auch in einer ausländischen Steuerrechtsordnung berücksichtigt und es werden Ertragsteuern vermieden. Gleiches gilt für die Empfehlung, eine Tochterkapitalgesellschaft zu gründen, wenn es wegen anderer steuerlicher Rahmenbedingungen von Vorteil ist, die in einem DBA geregelte Zuweisung des Besteuerungsrechts für diese Anteile auszunutzen. Es sollte u. E. klargestellt werden, dass eine Anzeigepflicht nur begründet wird, wenn deutsche Ertragsteuern vermieden werden.

Gemäß § 138a Abs. 2 Nr. 2 AO-E soll eine anzeigepflichtige Steuergestaltung vorliegen, wenn die gleichen Einkünfte mehreren Steuerpflichtigen oder mehreren Betriebsstätten zugeordnet werden. Dies wird beispielsweise bei jeder sog. Check-the-box-Gestaltung US-amerikanischer Steuerpflichtiger verwirklicht. Zahlreiche deutsche GmbH werden aus US-Sicht entweder als Betriebsstätte des Alleingeschafters (Disregarded Entity) oder als Personengesellschaft der Gesellschafter nach den sog. Check-the-box-Regulations behandelt. In diesen Fällen werden die Einkünfte dem deutschen Steuerpflichtigen - nämlich der GmbH - und in der ausländischen Rechtsordnung einem anderen Steuerpflichtigen zugerechnet.

Außerdem ist der Gesetzesentwurf u.E. nicht mit Europa-Recht vereinbar. Die Meldepflicht soll allein durch grenzüberschreitende Sachverhalte ausgelöst werden. Innerdeutsche Steuergestaltungsmodelle unterliegen dagegen keiner Meldepflicht. Dies widerspricht dem Grundsatz in der Rechtssache „Lankhorst/Hohorst“.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die Wirksamkeit der vorgesehenen Bestimmungen zweifelhaft erscheint. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass nach Ausweichmöglichkeiten gesucht wird, um der Anzeigepflicht zu ent-

Seite 14/14 zum Schreiben vom 09.10.2007 an den Vorsitzenden des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags

gehen, z.B. indem die Beratung durch ausländische Berater oder durch die Steuerabteilung des Unternehmens erfolgt.

Wir halten daher die Streichung des § 138a AO-E sowie der korrespondierenden Vorschrift des § 379a AO-E für dringend geboten. Auch der Bundesrat hat den Gesetzgebungsvorschlag nicht in seine Stellungnahme vom 21.09.2007 übernommen.

Mit freundlichen Grüßen



Hamant



Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht