

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

vorab per E-Mail an: eduard.oswald@bundestag.de

Herrn
Eduard Oswald, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Düsseldorf, 2. Oktober 2008

515/528

Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009

Sehr geehrter Herr Oswald,

für die Gelegenheit, zu dem oben genannten Regierungsentwurf Stellung nehmen zu dürfen, bedanken wir uns. Wir begrüßen die mit dem Regierungsentwurf verfolgten Ziele, insbesondere die Anpassung an die jüngere EuGH- und BFH-Rechtsprechung sowie die Vereinfachung des Steuerrechts durch Bürokratieabbau. Diese Ziele werden u.E. durch den Regierungsentwurf nur unzureichend erreicht.

Darüber hinaus lässt auch der Regierungsentwurf notwendige Nachbesserungen der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 eingeführten Regelungen zur Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG) vermissen. In diesem Bereich halten wir Änderungen für unerlässlich. Sie sind am Ende im Einzelnen dargestellt.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir zu dem Regierungsentwurf im Einzelnen wie folgt Stellung:

1. Zu Artikel 1 Nr. 8: Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG-E)

Nach dem Regierungsentwurf soll die Nutzung verrechenbarer Verluste bei Mitunternehmern weiter eingeschränkt werden. Gemäß § 15a Abs. 1a EStG-E sollen nachträgliche Einlagen weder zu einer Ausgleichs- bzw. Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes führen noch zur Verrechnung mit Verlusten künftiger Wirtschaftsjahre genutzt werden können, soweit durch den

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

Seite 2/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Die vorgesehene Regelung soll offensichtlich dazu dienen, die bisherige Verwaltungsauffassung in H 15a „Einlagen“ EStH 2007 gesetzlich festzuschreiben, dass eine nachträgliche Einlage bei einem negativen Kapitalkonto lediglich zu Verlustausgleichsvolumen führt, soweit es sich um Verluste des laufenden Wirtschaftsjahres handelt.

Der BFH hat in seinen Urteilen vom 14.10.2003 (BStBl. II 2004, 359) und vom 26.6.2007 (BStBl. II 2007, 934) jedoch ausgeführt, dass nachträgliche Einlagen nach dem Regelungszweck und der Systematik des § 15a EStG auch Verlustausgleichspotenzial für spätere Wirtschaftsjahre schaffen müssen, da der Kommanditist durch den Verlust endgültig wirtschaftlich belastet ist.

Wir regen daher an, § 15a Abs. 1a EStG-E im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu fassen.

2. Zu Art. 1 Nr. 9 Buchst. b: Kapitaleinkünfte (§ 20 Abs. 4a EStG-E)

Für bestimmte Kapitalmaßnahmen, bei denen die Einnahmen nicht in Geldzahlungen, sondern insbesondere in Form von Anteilen an Kapitalgesellschaften bestehen, soll der Gewinn nicht mehr nach § 20 Abs. 4 EStG ermittelt werden. Solange das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, soll der Gewinn nach dem neu einzufügenden Abs. 4a mit 0,- Euro angesetzt werden. Eine Versteuerung der stillen Reserven soll erst bei einer späteren Veräußerung gegen Geldzahlung stattfinden. Die vorgesehene Regelung befreit den Steuerpflichtigen bzw. den Quellensteuerabzugsverpflichteten zwar von einer ggf. aufwändigen Gewinnermittlung. Die Verschiebung der Versteuerung führt jedoch dazu, dass etwaige Verluste aus der jeweiligen Kapitalmaßnahme steuerlich nicht zeitnah geltend gemacht werden können.

Diese Regelung soll auf den Tausch von Anteilen an Nicht-EU/EWR-Kapitalgesellschaften gegen Anteile an anderen Gesellschaften beschränkt werden. Anteilstauschvorgänge unter ausschließlicher Beteiligung von Inlandsgesellschaften bzw. EU/EWR-Gesellschaften wären somit von der Vereinfachungsregelung ausgenommen und würden weiterhin Abgeltungssteuer auslösen. Diese Beschränkung ist nicht sachgerecht und sollte daher entfallen.

Nach § 20 Abs. 4a Satz 3 EStG-E soll im Fall einer Bezugsrechtsabspaltung der Teil der Anschaffungskosten der Altanteile, der auf das Bezugsrecht entfällt, bei der Ermittlung des Gewinns mit 0,- Euro angesetzt werden. Ziel dieser Regelung ist es, eine Bewertung von Bezugsrechten und den Einbehalt auf den Gewinn entfallender Abgeltungssteuer zu vermeiden. Tatsächlich führt die derzeitige

Seite 3/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

Formulierung des Satzes 3 jedoch nur dazu, dass die auf das Bezugsrecht entfallenden Anschaffungskosten 0,- Euro betragen, sodass der Gewinn des Bezugsrechts seinem Verkehrswert entspricht. Die Regelung sollte daher dahingehend ergänzt werden, dass auch der Wert des Bezugsrechts mit 0,- Euro anzusetzen ist.

3. Zu Art. 1 Nr. 19: Faktorverfahren für das Ehegattensplitting im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens (§ 39f EStG-E)

Mit dem Faktorverfahren soll gem. § 39f EStG-E ab 2010 eine Alternative zur Steuerklassenwahl für das Ehegattensplitting im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens in das Einkommensteuergesetz eingefügt werden.

Unseres Erachtens bedarf es keines weiteren Verfahrens zur Abbildung des Ehegattensplittings im Rahmen des Lohnsteuerabzugs. Das bisherige Verfahren mit den Steuerklassen III, IV und V hat sich in der Praxis bewährt. Der mit diesem typisierenden Verfahren verbundene Vorteil der Vereinfachung ginge mit Einführung des Faktorverfahrens 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 Einführung des § 39f EStG-E festhalten, sollte zuvor das elektronische Lohnsteuerverfahren etabliert sein. Dann dürfte sich der Verwaltungsaufwand für den Arbeitgeber reduzieren.

4. Zu Art. 1 Nr. 23 Buchst. c: Kapitaleinkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (§ 44a Abs. 9 EStG-E)

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde § 44a Abs. 9 EStG eingeführt, der bei Kapitalerträgen beschränkt steuerpflichtiger Körperschaften ab dem 1.1.2009 eine Erstattung von zwei Fünftel der einbehaltenen und abgeführten Steuer vorsieht. Damit soll für Kapitalerträge dieser Körperschaften der geltende Quellensteuersatz an den Tarifsatz für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften angeglichen werden.

Mit § 44a Abs. 9 Satz 2 EStG-E soll § 50d Abs. 3 EStG auch im Rahmen des § 44a Abs. 9 EStG entsprechend angewendet werden. Nach der Gesetzesbegründung erfolgt diese Änderung, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Die Zurechnung der Kapitalerträge bei den hinter der ausländischen Gesellschaft stehenden Steuerpflichtigen sei ansonsten nicht genügend gewährleistet.

Seite 4/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

Eine Verzahnung von § 44a Abs. 9 EStG mit § 50d Abs. 3 EStG ist u.E. nicht zulässig. Beide Vorschriften verfolgen unterschiedliche Ziele. § 50d Abs. 3 EStG soll Fälle treffen, in denen eine ausländische Gesellschaft zwischengeschaltet wird, um in den Genuss von Abkommens- oder Richtlinienvergünstigungen zu kommen. Hingegen geht es bei § 44a Abs. 9 EStG lediglich um eine Anpassung an den Körperschaftsteuertarif mit dem Ziel, Kapitalerträge in- und ausländischer Körperschaften einheitlich mit 15 % zu belasten. Sofern die Investition über eine (ausländische) Gesellschaft als missbräuchlich angesehen würde, stünde die Norm des § 42 AO zur Verfügung. Es ist deshalb kein Grund ersichtlich, die beabsichtigte Gleichbehandlung in- und ausländischer Körperschaften an die strengen Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG zu knüpfen. Wir regen daher an, von der geplanten Änderung abzusehen.

5. Art. 1 Nr. 32 Buchst. a: Anwendungsvorschriften (§ 52a Abs. 10 EStG-E)

Die Übergangsvorschrift § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG soll dahingehend ergänzt werden, dass Kapitalforderungen i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG auch vorliegen, wenn die Rückzahlung nur teilweise garantiert ist oder wenn eine Trennung zwischen Ertrags- und Vermögensebene möglich erscheint. Infolgedessen wäre § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht anzuwenden.

Der BFH hat in mehreren Urteilen in 2006 (z.B. BFH vom 13.12.2006, BStBl. II 2007, 568) den Begriff der Finanzinnovation auf Fälle beschränkt, in denen Nutzungsüberlassungsentgelt und Vermögenszuwachs nicht auseinander zu halten sind. Mit der geplanten Neuregelung beabsichtigt der Gesetzgeber, auch Fallgestaltungen, bei denen eine Trennung zwischen Ertrags- und Vermögensebene möglich erscheint, als Finanzinnovation zu qualifizieren und der Besteuerung zu unterwerfen. Entgegen der Auffassung des Gesetzgebers bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Regelung, da damit der Bestandsschutz der betroffenen Anlagen aufgehoben wird und Anleger ihre Papiere vor 2009 veräußern müssen, um die Abgeltungsteuer zu vermeiden. Wir regen daher an, von der vorgesehenen Ergänzung abzusehen.

6. Art. 3 Nr. 3 Buchst. b): Befreiungen (§ 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG-E)

Mit der Änderung des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG-E werden die Folgerungen aus dem Urteil des EUGH vom 14.9.2006 – C 386/01 („Stauffer“) – und der in diesem Entwurf vorgesehenen Änderung des § 51 AO gezogen. Zu der Frage, ob mit den Neuregelungen in § 5 Abs. 2 Nr. 2 AO und § 51 AO tatsächlich eine europakonforme Umsetzung des Stauffer-Urteils erreicht wird, verweisen wir auf unsere Anmerkungen zu § 51 AO-E unter Anmerkung 11.

Seite 5/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

7. **Zusätzliche Punkte in der Anhörung: Aufhebung der Steuerbefreiung (§ 8b KStG)**

Als zusätzlicher Punkt ist in der Anhörung die Aufhebung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne bei Streubesitz (§ 8b KStG) vorgesehen. Nachdem auf die bereits im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2009 beabsichtigte Ergänzung des § 8b Abs. 4 KStG verzichtet wurde, sind wir erstaunt, dass sie in der Anhörung zum Jahressteuergesetz 2009 wieder aufgegriffen wird, ohne dass bisher den Verbänden Gelegenheit gegeben wurde, hierzu Stellung zu nehmen.

Eine Abschaffung der Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne wird eine Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen bewirken und den Wirtschaftsstandort Deutschland nachhaltig belasten. Investitionen in Deutschland werden unattraktiver mit der Gefahr, dass Industrien und Kapital sich aus Deutschland zurückziehen werden. Diese Folge steht in deutlichem Widerspruch zu den gesetzgeberischen Zielen der letzten Jahre, insbesondere der Unternehmensteuerreform. Als Reaktion auf die vorgesehene Regelung ist zu erwarten, dass deutsche Unternehmen ihren Streubesitz auf ausländische Zwischenholdinggesellschaften verlagern bzw. von dort aus verwalten werden.

Darüber hinaus begegnet die Abschaffung verfassungsrechtlichen Bedenken. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf Anteilsbesitz von mehr als 10% läuft dem mit der Einführung der Regelung des § 8b KStG im Rahmen des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000 (Steuersenkungsgesetz – StSenkG, BGBl I 2000, 1433) verfolgten Ziel zuwider, eine Doppelbesteuerung bei Beteiligungen an einer anderen Körperschaft nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens zu vermeiden. Nach der Gesetzesbegründung sollten Gewinne, die bei einer Körperschaft bereits einer definitiven Körperschaftsteuer von – seinerzeit – 25 % unterliegen haben, bei Weiterausschüttung an eine andere Körperschaft nicht noch einmal mit Körperschaftsteuer belastet werden (BT- Drs. 14/2683, 120). Die Höhe der Beteiligung an der anderen Körperschaft war insoweit unerheblich. Zudem sollte durch die Freistellung berücksichtigt werden, dass Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften regelmäßig auch offene und stille Reserven der Beteiligungsgesellschaft enthalten. Offene Reserven sind bei der Beteiligungsgesellschaft bereits versteuert; stille Reserven sind bei ihrer steuerlich verhaftet und müssen erst bei ihrer Aufdeckung versteuert werden. Würde künftig der Gewinn aus der Anteilsveräußerung von Streubesitz besteuert, käme es insoweit zu einer doppelten steuerlichen Erfassung, die einer verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht standhalten dürfte. Die Gründe für die Einführung

Seite 6/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

der Steuerbefreiung gem. § 8b KStG bestehen unverändert fort. Es ist sachlich auch nicht gerechtfertigt, bei der Steuerbefreiung nach der Beteiligungshöhe zu differenzieren. Die bei hintereinander geschalteten Körperschaften entstehenden Kaskadeneffekte zu einer unverhältnismäßigen steuerlichen Belastung führen.

Wir halten es daher für geboten, die Steuerbefreiung für Dividenden und Veräußerungsgewinne bei Streubesitz beizubehalten.

8. Art. 7 Nr. 2 Buchst. b) und c): Steuerfreiheit für Umsätze aus Heilbehandlungen etc. (§ 4 Nr. 14 und 16 UStG-E)

Die Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften der Nrn. 14 und 16 des § 4 UStG sollen neu gefasst werden. Die vorgesehene Neufassung, die aufgrund der Rechtsprechung des EuGH und des BFH geboten ist, steht jedoch nicht in Einklang mit Artikel 132 MwStSystRL, da sie sich ausschließlich an den Begriffsbestimmungen des SGB V orientiert. So soll die Steuerbefreiung von der Aufnahme in den Krankenhausplan bzw. von dem Abschluss eines Versorgungsvertrages mit den Landesverbänden der gesetzlichen Krankenkassen abhängig gemacht werden. Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL befreit hingegen die Gesamtheit ärztlicher Heilbehandlungen von Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, ungeachtet einer Aufnahme in einen Krankenhausplan. Entscheidend ist nur, dass die Einrichtung die vom Gesetzgeber begünstigten Leistungen gegenüber dem Endverbraucher erbringen kann. Um den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zur Wettbewerbsneutralität und Niederlassungsfreiheit zu entsprechen, sollten die Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften des § 4 Nr. 14 und 16 UStG-E entsprechend der Regelung in Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ausschließlich auf die danach relevanten Tätigkeitsmerkmale eines Krankenhauses bzw. einer der dort aufgeführten Einrichtungen Bezug nehmen und nicht an die Regelungen des SGB V anknüpfen.

Darüber hinaus werden durch die beabsichtigte Regelung einige bisher begünstigte Leistungen zukünftig steuerpflichtig, wie z.B. Krankenbehandlungen im Rahmen des Maßregelvollzuges in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die bisher unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG fallen. Gleiches gilt für die in § 119 SGB V genannten sozialpädiatrischen Zentren, obwohl es sich bei diesen Einrichtungen um solche i.S. des KHG bzw. der GewO handelt.

Neben der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung sollten auch „arztähnliche Leistungen“ in den Katalog aufgenommen werden. Wir gehen davon aus, dass die Krankenhausbehandlungen solche i.S. des § 39 SGB V darstellen. Da die begünstigten Einrichtungen darüber hinaus auch Leis-

Seite 7/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

tungen erbringen, die unter diese Spezialvorschrift nicht zu subsumieren sind, wie z.B. physiotherapeutische Leistungen sowie Leistungen sozialpädiatrischer Zentren in Kinderkliniken, sollte der Leistungsbegriff um arztähnliche Leistungen erweitert werden. Damit würde der bisherige Begünstigungsrahmen beibehalten werden.

Wir regen an, die Vorschrift entsprechend der vorstehenden Ausführungen zu ändern.

9. Art. 7 Nr. 3: Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a UStG-E)

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer, wenn sie im Inland ausgeführt werden. Der Inlandsbegriff des Umsatzsteuergesetzes entspricht seit jeher nicht dem Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland, da hierzu z.B. nicht die Freihäfen gerechnet werden. Lieferungen in diese Gebiete sollen gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a UStG-E als Ausfuhrlieferungen nur noch umsatzsteuerfrei sein, wenn der gelieferte Gegenstand nicht für den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze verwendet wird.

Es ist fraglich, ob die vorgesehene Regelung europarechtskonform ist. Sieht man die Freihäfen und andere Freizonen als umsatzsteuerliches Drittland an, sind die Regelungen für Ausfuhren in das Drittland anzuwenden. Darüber hinaus haben die Mitgliedstaaten kein Wahlrecht, die Ausfuhrbefreiungen von über die 6. EG-Richtlinie hinausgehenden Voraussetzungen abhängig zu machen. Zudem dürfte die Neuregelung in der Praxis zu erheblichen Problemen führen, da unklar ist, wie der inländische Lieferer den Nachweis darüber führen soll, dass der Abnehmer in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Wir regen daher an, auf die Ergänzung in § 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a UStG-E zu verzichten.

10. Zu Artikel 7 Nr. 4: Abziehbarkeit der Vorsteuer auf Fahrzeuge (§ 15 Abs. 1b UStG-E)

Gemäß § 15 Abs. 1b UStG-E sollen Vorsteuerbeträge, die z.B. auf die Anschaffung, Herstellung oder den Betrieb von privat genutzten Fahrzeugen entfallen nur zu 50 % abziehbar sein. Korrespondierend dazu soll die Versteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung des Firmenwagens als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 Buchst. a Nr. 1 UStG entfallen. Wir begrüßen die Regelung insoweit als für den Unternehmer u.a. die Verpflichtung entfällt, den unter-

Seite 8/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

nehmerischen bzw. nichtunternehmerischen Nutzungsgrad zu überwachen. Allerdings führt sie bei Unternehmen, die den Firmenwagen nur in geringem Maße privat nutzen, zu nicht sachgerechten Ergebnissen. Auch der Bundesrat hat sich in seiner Stellungnahme vom 19.09.2008 gegen die Beschränkung des Vorsteuerabzugs für privat genutzte Firmenfahrzeuge auf 50 % ausgesprochen. Wir regen daher an, die bisherige Regelung beizubehalten und dem Unternehmer ein Wahlrecht zwischen der Anwendung der bisherigen Regelung oder der Neuregelung nach § 15 Abs. 1 Buchst. b UStG-E einzuräumen. Art. 10 Nr. 4: Steuerbegünstigte Zwecke (§ 51 AO-E)

11. Zu Artikel 10 Nr. 4: Steuerbegünstigte Zwecke (§ 51 AO-E)

Nach § 51 Abs. 2 Satz 1 AO-E soll eine Steuervergünstigung bei Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke im Ausland nur dann gewährt werden, wenn die „Allgemeinheit“ gefördert wird. Der Begriff der „Allgemeinheit“ soll nach der Legaldefinition des § 51 Abs. 2 Satz 2 AO-E die natürlichen Personen umfassen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben. Nach der Gesetzesbegründung ist das Urteil des EuGH vom 14.9.2006 – C 386/01 („Stauffer“) Auslöser dieser Änderung. Unseres Erachtens ist bereits fraglich, ob die vorgesehene Definition des Begriffs „Allgemeinheit“ mit der EuGH-Rechtsprechung vereinbar ist. Der EuGH hat zwar in dem vorstehenden Urteil in bestimmten Fällen eine Ungleichbehandlung zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zugelassen. Das von der Finanzverwaltung vorgebrachte Argument der Gefährdung der Kohärenz des Steuersystems rechtfertigt es u.E. aber nicht, den Begriff der „Allgemeinheit“ auf in Deutschland ansässige Personen zu beschränken. Dies lässt sich nicht ohne Weiteres aus der Entscheidung des EuGH ableiten. Darüber hinaus steht die Neuregelung in Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH, der die als Voraussetzung eines gemeinnützigen Zwecks nach § 52 AO notwendige „Förderung der Allgemeinheit“ so ausgelegt hat, dass darunter nicht nur die Bevölkerung Deutschlands, sondern auch die Bevölkerung anderer Staaten zu verstehen ist. Im Hinblick auf eine Vereinbarkeit der vorgesehenen Regelung mit EU-Recht halten wir es für geboten, den Begriff der „Allgemeinheit“ zumindest auf alle Personen zu erstrecken, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union haben. § 51 Abs. 2 Satz 1 AO-E sollte daher geändert werden.

Nach dem Wortlaut des neu einzufügenden § 51 Abs. 2 AO-E setzt die Steuervergünstigung selbst dann eine Förderung der „Allgemeinheit“ voraus, wenn die Körperschaft ausschließlich und unmittelbar mildtätige oder kirchliche Zwecke i.S.d. § 53 AO bzw. § 54 AO im Ausland verfolgt. Nach der bisherigen Rechtsla-

Seite 9/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

ge wird dies nur bei Verfolgung gemeinnütziger Zwecke i.S.d. § 52 AO verlangt. Für diese Verschärfung sind aus unserer Sicht keine sachlichen Gründe erkennbar. Im Fall des § 53 AO kommt die selbstlose Unterstützung der dort genannten Personen stets auch der Allgemeinheit im Sinne eines territorial nicht abgrenzbaren Gemeinwohls zugute. Die Förderung der Allgemeinheit ist der Verfolgung mildtätiger Zwecke immanent, ohne dass es darauf ankommen kann, ob die mildtätigen Zwecke im Ausland oder in Deutschland verfolgt werden. Es kann somit nicht entscheidend sein, ob die zur Allgemeinheit gehörenden Personen ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben. Entsprechendes gilt auch für die Verfolgung kirchlicher Zwecke i.S. des § 54 AO. Die vorgesehene Regelung steht u.E. auch insoweit nicht mit EU-Recht in Einklang, als die Steuervergünstigung bei der Verfolgung mildtätiger oder kirchlicher Zwecke in Deutschland nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht wird. § 51 Abs. 2 Satz 2 AO-E bedarf somit der Änderung.

Nach § 51 Abs. 2 Satz 3 AO-E soll die Allgemeinheit bei Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke im Ausland auch gefördert werden, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland dient. Die vorgesehene Regelung ist inhaltlich nicht hinreichend bestimmt und begegnet daher verfassungsrechtlichen Bedenken. Der Gesetzeswortlaut lässt offen, nach welchen Kriterien zu beurteilen ist, ob eine Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland im Ausland vorliegt. Unklar ist vor allem, auf wessen Beurteilung hierbei abzustellen ist. Werden deutsche Hilfsorganisationen im Rahmen international organisierter Einheiten in Katastrophenfällen im Ausland tätig, ist u.E. das Erfordernis der Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland erfüllt, auch wenn nicht eindeutig erkennbar ist, in welchem Umfang eine deutsche Hilfsorganisation Unterstützung leistet. Nach unserem Verständnis des Gesetzeswortlauts reicht eine auch nur geringfügige Förderung des Ansehens der Bundesrepublik Deutschland aus. Auch insoweit wäre eine Klarstellung wünschenswert.

Aus Gründen der Rechtssicherheit regen wir an, die geplante Neuregelung des § 51 Abs. 2 Satz 3 AO-E durch eine Bezugnahme auf in § 52 Abs. 2 AO aufgezählte gemeinnützige Zwecke zu konkretisieren. In den dort genannten Fällen ist die Voraussetzung des § 51 Abs. 2 Satz 3 AO-E u.E. stets als erfüllt anzusehen. Das gilt insbesondere für die Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO), die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr (§ 52 Abs. 2 Nr. 11 AO), die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens (§ 52 Abs. 2

Seite 10/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

Nr. 13 AO) sowie die Förderung der Entwicklungsarbeit (§ 52 Abs. 2 Nr. 15 AO). § 51 Abs. 2 AO-E sollte daher entsprechend ergänzt werden.

12. Art. 10 Nr. 6: Führung der elektronischen Bücher im Ausland (§ 146 Abs. 2a und 2b AO-E)

Nach § 146 Abs. 2a AO-E soll Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet werden, ihre elektronischen Bücher und Aufzeichnungen in einem Mitgliedstaat der EU oder EWR zu führen. Voraussetzung soll u.a. sein, dass der Steuerpflichtige die Zustimmung der zuständigen Stelle des ausländischen Staates zur Durchführung eines Zugriffs auf die elektronischen Bücher und Aufzeichnungen vorlegt und bestimmten, näher bezeichneten Pflichten, wie z.B. der Mitwirkungspflicht gem. § 90 AO, ordnungsgemäß nachgekommen ist. Bei Wegfall des Bewilligungsgrundes soll die Finanzbehörde die Bewilligung widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung verlangen. Ein Pflichtverstoß soll nach § 146 Abs. 2b AO-E mit einem Verzögerungsgeld von bis zu 250.000 Euro geahndet werden.

Es sind keine sachlichen Gründe erkennbar, die Verlagerung der elektronischen Buchführung auf EU/EWR-Staaten zu beschränken. Außerdem trägt die Beschränkung den tatsächlichen Gegebenheiten nicht hinreichend Rechnung. So sind vor allem US-amerikanische Gesellschaften mit Tochterunternehmen in der Bundesrepublik Deutschland von der erleichternden Wirkung der Gesetzesänderung ausgeschlossen, obwohl Artikel 26 des DBA-USA u.E. garantiert, dass jederzeit die in § 146a AO-E vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt werden können. Wir regen daher an, eine Verlagerung der elektronischen Buchführung in allen Staaten zuzulassen, mit denen die Amtshilfe im Rahmen eines Doppelbesteuerungs- oder Amtshilfeabkommens vereinbart wurde.

Die Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige die Zustimmung der zuständigen Stelle des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs einholen muss, wirft in der Praxis erhebliche Probleme auf, die im Ergebnis dazu führen können, dass eine Verlagerung der elektronischen Buchführung nicht in Betracht kommt. Außerdem ist die Notwendigkeit einer solchen Voraussetzung nicht erkennbar. Wir regen daher an, sie ersatzlos zu streichen.

Sollte an dieser Voraussetzung gehalten werden, halten wir es für erforderlich, dass die Bundesregierung bei Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen auf Vereinbarungen hinwirkt, die die individuelle Einholung einer Einverständniserklärung durch den Steuerpflichtigen erübrigt. Zumindest ist aber eine internationale Übereinkunft zwischen den EU/EWR Staaten über die vom Steuerpflichtigen vorzulegende Einverständniserklärung des ausländischen Staates erforderlich. Die Erteilung solcher Zustimmungen ist bisher im Ausland

Seite 11/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

nicht üblich. Ferner dürfte in vielen Fällen unklar sein, welche ausländische Behörde zuständig ist.

Schließlich sind u.E. die Tatbestandsvoraussetzungen für die nach § 146 Abs. 2b AO-E vorgesehene Festsetzung eines Verzögerungsgeldes unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu unbestimmt. Dessen ungeachtet erscheint uns diese Sanktion angesichts der in §§ 328 ff. AO normierten Zwangsmittel unverhältnismäßig. Wir regen daher an, § 146 Abs. 2b AO-E ersatzlos zu streichen.

13. Art. 14 Nr. 3: Ausländische Einkünfte (§ 4 Abs. 2 Satz 8 InvStG-E)

§ 4 Abs. 2 Satz 8 InvStG soll dahingehend ergänzt werden, dass die §§ 32d Abs. 5 und 43a Abs. 3 Satz 1 EStG auf Erträge, die Einkünfte i.S. des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind, sinngemäß angewendet werden. Die Regelung ist in der Praxis thesaurierender Publikums-Investmentfonds aber nicht durchführbar, da diese den Anlegerkreis nicht kennen. Der Kapitalanlagegesellschaft/ Investmentaktiengesellschaft ist es nicht möglich, zwischen Privatanlegern (Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr.1 EStG) und betrieblichen Anlegern (Betriebseinnahmen) zu differenzieren. Eine Unterscheidung sollte vielmehr zwischen Publikums- und Spezialfonds vorgenommen werden. Daher sollte der Ausschlusskatalog in § 15 Abs. 1 Satz 1 InvStG durch Aufnahme von § 4 Abs. 2 Satz 8 InvStG sowie § 7 Abs.1 Satz 3 InvStG erweitert werden.

14. Art. 16: Unbefristete Hinzurechnungspflicht für Verluste ausländischer Betriebsstätten (§ 8 Abs. 5 Satz 2 AuslInvG-E)

Bis zum Veranlagungszeitraum 1989 konnten Verluste ausländischer Betriebsstätten gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 und 2 AuslInvG trotz abkommensrechtlicher Freistellung auf Antrag im Inland steuermindernd geltend gemacht werden. In den Folgejahren waren diese Verluste dem Gesamtbetrag der Einkünfte wieder hinzuzurechnen, soweit aus Betriebsstätten, die in diesem ausländischen Staat belegen waren, insgesamt positive Beträge erzielt wurden. Diese Hinzurechnungsvorschrift ist bis zum 31.12.2008 anzuwenden.

Nach § 8 Abs. 5 Satz 2 AuslInvG-E soll die Hinzurechnungspflicht unbefristet verlängert werden. Es bestehen jedoch verfassungsrechtliche Bedenken, die zeitliche Begrenzung kurz vor deren Ablauf aufzuheben. Der Gesetzgeber hat mit Einführung des § 8 Abs. 5 Satz 2 AuslInvG im Rahmen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 einen verfassungsrechtlich geschützten Vertrauenstatbestand geschaffen.

Seite 12/12 zum Schreiben vom 02.10.08 an Herrn Oswald, Finanzausschuss Deutscher Bundestag

Wir regen daher an, die bisherige Regelung beizubehalten und die Befristung zum 31.12.2008 auslaufen zu lassen.

15. „Zinsschranke“ (§§ 4h EStG, 8a KStG)

Wir bedauern, dass der Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 keine Nachbesserungen im Bereich der durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 eingeführten Zinsschranke vorgenommen hat. So ist beispielsweise bei der Berechnung der Eigenkapitalquote des Betriebs, der der Zinsschrankenregelung unterliegt, das Eigenkapital um die im Einzelabschluss des Betriebs ausgewiesenen Anteile an anderen Konzerngesellschaften zu kürzen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c Satz 2 EStG). Damit soll eine Mehrfachberücksichtigung desselben Vermögens in den Einzelabschlüssen vermieden werden. Sofern es sich um Auslandsbeteiligungen handelt, kann dieser Kaskadeneffekt jedoch nicht eintreten. Da die Regelung zudem bei Holdinggesellschaften, bei denen die Zinsschranke regelmäßig Anwendung findet, zu unbilligen Ergebnissen führt, bedarf § 4h EStG insoweit der Änderung.

Nach § 8a Abs. 2 und 3 Satz 1 KStG ist eine Gesellschafterfremdfinanzierung nur dann unschädlich, wenn die Vergütungen für Fremdkapital nicht mehr als 10 % der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen betragen. Maßgebliche Vergleichsgröße für die Beurteilung einer Gesellschafterfremdfinanzierung ist somit der Zinssaldo. Das Abstellen auf den Zinssaldo führt in einer Vielzahl von Fällen zu sachwidrigen Ergebnissen. Nur geringfügige Zinserträge, auf deren Zufluss die Gesellschaft möglicherweise nicht einmal Einfluss nehmen kann, bewirken, dass die 10 %-Grenze überschritten wird. Sachgerechter wäre, allein auf die Zinsaufwendungen als Vergleichsgröße abzustellen. § 8a KStG bedarf daher insoweit der Änderung.

Mit freundlichen Grüßen

Hamannt

Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht