

# **Stellungnahme**

zur Öffentlichen Anhörung  
vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
am 16. Oktober 2006

zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines  
Jahressteuergesetzes 2007 – BT-Drs. 16/2712 –

**Prof. Dr. Hanno Kube, LL.M.**

*Lehrstuhl für Öffentliches Recht und Steuerrecht*

*Johannes Gutenberg-Universität Mainz*

Mainz, den 11. Oktober 2006

## **I. Allgemeine Beurteilung**

Der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (BT-Drs. 16/2712) fasst eine Vielzahl partikularer Änderungen in unterschiedlichen Bereichen des Steuerrechts zusammen. Zu einem erheblichen Teil wird mit den Änderungen, wie auch im Allgemeinen Teil der Begründung hervorgehoben, auf BFH-Rechtsprechung reagiert, EG-rechtlichen Erfordernissen Rechnung getragen oder auch nur der Wortlaut einzelner Bestimmungen redaktionell angepasst. Dies sollte aber nicht den Blick dafür verstellen, dass das JStG 2007 eine ganze Reihe bedeutsamer, inhaltlich gestalterischer Regelungen enthält.

In weiten Teilen kann dem Entwurf zugestimmt werden.

Dies gilt insbesondere für

- Art. 1 Nr. 2 lit. d, Nr. 12 und Nr. 28: die Änderungen im Bereich der betrieblichen Altersversorgung (Erfassung verschiedener Formen von Arbeitgeberzahlungen an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung durch § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG-E, Lohnsteuerpauschalierung nach § 40b EStG-E, Freistellung nach § 3 Nr. 56 EStG-E); entscheidend ist im Bereich der Altersversorgung die konsistente und folgerichtige Verwirklichung eines Besteuerungsprinzips; die umfassende Zuordnung der betreffenden Zahlungen zu § 19 Abs. 1 EStG trägt hierzu bei
- Art. 1 Nr. 3: die Regelung der Nichtabziehbarkeit von Zuschlägen nach § 162 Abs. 4 AO als Betriebsausgaben; der Sanktionscharakter steht, wie in den Fällen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG, einer Minderung des Gewinns entgegen
- Art. 1 Nr. 9: die Gewährleistung des Eintritts der Feststellungsverjährung bei der Feststellung des Verlustvortrags nach § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG-E
- Art. 1 Nr. 13 lit. a. aa.: die Einführung einer klaren Zuordnungsregelung hinsichtlich der Abwicklung von Aktiengeschäften an der Börse in zeitlicher Nähe zum Ausschüttungstermin (manufactured dividends) nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG-E

- Art. 10 Nr. 11: die Einführung einer Gebührenpflicht für die Erteilung verbindlicher Vorabzusagen der Finanzbehörden über Verrechnungspreise auf Grundlage eines bilateralen oder multilateralen Vorabverständigungsverfahrens (APA-Verfahren) nach § 178a AO-E; lediglich die Vereinbarkeit der Gebührenhöhe mit dem Äquivalenzprinzip in Gestalt des Kostendeckungsprinzips erscheint prüfungsbedürftig
- Art. 10 Nr. 13: die Qualifizierung von Verbindlichkeiten aus dem Steuerschuldverhältnis, die von einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder mit dessen Zustimmung begründet worden sind, nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens als Masseverbindlichkeiten nach § 251 Abs. 4 AO-E; hierdurch wird der Tatsache Rechnung getragen, dass andere Gläubiger ihre Forderungen entsprechend absichern können, ungeachtet der Frage, in welchem Umfang dies in der Praxis im einzelnen geschieht; darüber hinaus ist zweifelhaft, ob sich der Staat als Steuerstaat an dieser Stelle überhaupt am Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG messen lassen muss

Zu einigen Punkten sind allerdings weitergehende Anmerkungen, Ergänzungen oder auch Vorbehalte angebracht:

## **II. Korrespondierende Besteuerung auf Gesellschafts- und Gesellschafterebene (Art. 1 Nr. 2 lit. b, Art. 4 Nr. 3, 4 und 7)**

Die Änderungen von § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG und § 8b Abs. 1 KStG stellen sicher, dass die hälftige bzw. vollständige Steuerfreistellung auf Ebene der Anteilseigner im Fall verdeckter Gewinnausschüttungen nur dann vorgenommen wird, wenn die Ausschüttung das Einkommen der Körperschaft nicht gemindert hat (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Die zu befürwortenden Regelungen gewährleisten eine dem Sinn und Zweck von § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1 KStG entsprechende, die zutreffende Gesamtsteuerbelastung sichernde Verzahnung der Gesellschafts- und Gesellschafterebene. Die neu eingefügte Korrekturvorschrift des § 32a Abs. 1 KStG ergänzt die Regelungen folgerichtig um eine Ermächtigung zur Änderung von Steuerverwaltungsakten. Hier könnte noch das Verhältnis zu § 175 AO geklärt werden.

In grenzüberschreitenden Sachverhalten sehen die Methodenartikel der deutschen DBA regelmäßig die Freistellung der Dividendeneinnahmen inländischer Kapitalgesellschaften als Anteilseigner ausländischer Kapitalgesellschaften vor (internationales Schachtelprivileg). Soweit § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E auch in diesen Fällen anwendbar sein soll (§ 8b Abs. 1 Satz 3 KStG-E), kann es jedenfalls dann zu inhaltlichen Durchbrechungen des DBA-Rechts kommen, wenn das jeweilige Abkommen keinen § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E entsprechenden Vorbehalt kennt. Die Zielsetzung, eine doppelte Nichtbesteuerung der Einkünfte zu vermeiden (vgl. die Begründung des Gesetzentwurfs), kann die Durchbrechung in diesem Zusammenhang rechtfertigen. Hier wird weniger die Steuerhoheit des Quellenstaates negiert als vielmehr der Anwendungsbereich des Schachtelprivilegs teleologisch reduziert, wie es gerade in jüngeren DBAs Deutschlands ausdrücklich vorgesehen ist.

Zur Abstimmung der Besteuerungsebenen bei verdeckten Gewinnausschüttungen durch § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG-E und § 8b Abs. 1 KStG-E korrespondiert die ebenso begrüßenswerte Einfügung von § 8 Abs. 3 Satz 3 bis 5 und § 32a Abs. 2 KStG mit Blick auf verdeckte Einlagen, die eine Bilanzkorrektur auf Gesellschaftsebene grundsätzlich nur dann veranlassen dürfen, wenn sie das Einkommen des Gesellschafters nicht gemindert haben.

### **III. Neufassung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Art. 1 Nr. 11)**

Der BFH hatte mit Urteil vom 6. 10. 2004 – IX R 53/01 – auf Grundlage des Wortlauts von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zutreffend entschieden, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die unter anderem an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft beteiligt ist, nicht schon aufgrund dieser Beteiligung in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielt. Das Urteil widersprach damit der auch in den Einkommensteuer-Richtlinien (R 15.8 Abs. 5 EStR 2005) wiedergegebenen Verwaltungsauffassung, nach der hier eine „Abfärbung“ anzunehmen ist.

Ob eine Gesellschaft, die an einer anderen gewerblich tätigen Gesellschaft beteiligt ist, selbst Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wie es in der Begründung des vorliegenden Gesetzentwurfs zur Neufassung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nahe gelegt wird, erscheint aufgrund des Nebeneinanders von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr.

2 EStG fragwürdig, zumal § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der bisherigen Fassung ausdrücklich nur auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verweist. Umso mehr ist deshalb der neue Verweis in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu begrüßen, der die bisherige, durch Nichtanwendungserlass vom 18. 5. 2005 (BStBl. I 2005, S. 698) bestätigte Verwaltungsauffassung mit dem Gesetzeswortlaut in Übereinstimmung bringt und dadurch Rechtssicherheit herstellt. Aus verfassungsrechtlicher und steuersystematischer Sicht ist gegen die Erstreckung nichts einzuwenden. Sie vermeidet vielmehr Wertungswidersprüche (etwa zur Einordnung des Besitzunternehmens bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung) und komplizierte Vertrauensschutz- sowie Übergangsregelungen, die infolge einer rückwirkenden Umqualifizierung von Betriebs- in Privatvermögen auf Grundlage des BFH-Urteils erforderlich würden.

#### **IV. Anwendung von § 15b EStG auf Kapitaleinkünfte (Art. 1 Nr. 13 lit. b und Nr. 40 lit. j)**

##### **1. Gebotenheit der Ausdehnung**

Die Beschränkung der Verlustverrechnung nach § 15b, die seit Einführung der Norm Ende letzten Jahres für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 7 EStG), Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 Satz 2 EStG) und Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG (typisch stille Beteiligungen) gilt, wird durch § 20 Abs. 2b EStG-E auf alle Kapitaleinkünfte erstreckt. Die Erstreckung ist steuersystematisch schlüssig und angesichts des stark wachsenden Angebots von Steuerstundungsmodellen im Bereich der Kapitaleinkünfte außerhalb von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch dringend geboten.

##### **2. Zulässige Anwendung ab 1. 1. 2006**

Nach § 52 Abs. 37d Satz 1 EStG-E ist § 20 Abs. 2b EStG-E erstmals auf die in dem Veranlagungszeitraum 2006 erzielten Verluste im Bereich der Kapitaleinkünfte anzuwenden. § 52 Abs. 37d Satz 2 EStG-E stellt durch Verweis auf § 52 Abs. 33a EStG klar, dass die Verlustverrechnungsbeschränkung erst für Investitionen gilt, die nach dem 10.

11. 2005 getätigt worden sind (Beitritt zum Steuerstundungsmodell bzw. Beginn des Außenvertriebs). Am 11. 11. 2005 war die Einschränkung der Verlustverrechnung aus Steuerstundungsmodellen allgemein angekündigt worden.

Die Anordnung der Anwendung von § 20 Abs. 2b EStG-E ab 1. 1. 2006 sichert in ganz erheblichem Umfang das Steueraufkommen. Das in der Begründung des Gesetzentwurfs genannte Steuerausfallvolumen von 685 Mio. Euro allein aufgrund der Verlustzuweisungen bei fünf bekannt gewordenen Fonds, das voraussichtlich im Jahr 2007 kassenwirksam würde, spricht für sich.

Nach Maßgabe der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die Anwendung der Regelung ab 1. 1. 2006 verfassungsgemäß. Allgemein wird im Verfassungsrecht zwischen einer unechten, grundsätzlich zulässigen tatbestandlichen Rückanknüpfung an bereits „ins Werk gesetzte“ Sachverhalte und einer rechtsstaatlich problematischen echten Rückwirkung bzw. Rückbewirkung von Rechtsfolgen unterschieden. Der entscheidende „Wendepunkt“ ist mithin der Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung, in dem eine bestimmte Rechtsfolge eintritt, auf deren Bestand sich der Rechtsunterworfenen grundsätzlich verlassen können soll. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 13, 261 (274 ff.); 72, 200 (241 ff., 249 ff.)) ist der Zeitpunkt der Tatbestandserfüllung im Steuerrecht das Ende des Veranlagungszeitraums, in dem – erst – der Steueranspruch des Staates entsteht, also die Rechtsfolge aufgrund des steuerrechtserheblichen Handelns des Bürgers während des Veranlagungszeitraums eintritt (vgl. § 38 AO, §§ 2 Abs. 7, 25 Abs. 1, 36 Abs. 1 EStG).

Diese Rechtsprechungsgrundsätze wurden durch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Aufhebung der Schiffsbausubventionen aus dem Jahr 1997 (BVerfGE 97, 67 (78 ff.)) keineswegs überholt, sondern vielmehr bestätigt. Nach ausdrücklicher Wiederholung des Grundsatzes, nach dem die Rechtsfolge im Einkommensteuerrecht mit Ablauf des Kalenderjahres eintritt (BVerfGE 97, 67 (80) unter Bezugnahme auf die vorherige Rechtsprechung), unterscheidet das Bundesverfassungsgericht trennscharf den Fall der Verschonungssubvention, die nur während des Veranlagungszeitraums angenommen werden kann und mit deren Annahme „die Lenkungs- und Gestaltungswirkung des Subventionsangebots abschließend erreicht“ ist (BVerfGE 97, 67 (80)). Der in dieser Entscheidung entwickelte Dispositionsschutz betrifft also von vornherein aus-

schließlich die Verwirklichung von in das Steuerrecht integrierten Lenkungstatbeständen, mit denen der Staat bewusst zu einer bestimmten Verhaltensweise anreizt und bei denen die Lenkungswirkung die fiskalische Bedeutung der Norm überwiegt. Dies muss, wie es das Bundesverfassungsgericht getan hat, zu einer ganz eigenständigen, letztlich steuerrechtsunabhängigen Maßstababbildung hinsichtlich der Rückwirkungsfrage führen.

Es ist unmittelbar einsichtig, dass die steuerrechtliche Regelung der Steuerstundungsmodelle auf Zinsbasis, die auf die Besteuerung der entsprechenden Einkünfte abzielt und damit zum Kerneinkommensteuerrecht gehört, mit dem Fall einer lenkenden Verschönungssubvention nicht vergleichbar ist. Hier geht es nicht um staatliche Verhaltensanreize, sondern um die steuerrechtliche Erfassung von Sachverhalten, die auf Steuervermeidung oder -umgehung angelegt sind. § 20 Abs. 2b EStG-E unterliegt damit den unverändert geltenden Maßstäben der Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung, nach der der Steuertatbestand mit Ende des Veranlagungszeitraums abgeschlossen ist. Die Anordnung der Anwendung der Norm ab Beginn des laufenden Veranlagungszeitraums stellt also eine tatbestandliche Rückanknüpfung an einen schon ins Werk gesetzten Sachverhalt dar, der aber noch nicht zu einer Rechtsfolge geführt hat. § 52 Abs. 37d EStG-E ist – zumal keine besonderen Gründe ersichtlich sind, warum die tatbestandliche Rückanknüpfung ausnahmsweise unzulässig sein sollte (vgl. BVerfGE 72, 200 (242 f.) – somit verfassungsgemäß.

Doch selbst, wenn man – mit Strömungen in der neueren Literatur – einen stärker dispositionsbezogenen Vertrauensschutz im Steuerrecht befürworten möchte, kommt man vorliegend zu demselben Ergebnis. Denn Vertrauensschutz wird auch hiernach nicht allein deshalb gewährt, weil disponiert und in diesem Sinne ein Steuertatbestand erfüllt wurde, sondern weil und soweit die Disposition aufgrund ausgeübten Vertrauensschutzwürdig ist. Dies bestätigt auch die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Aufhebung der Steuerfreiheit von Sozialpfandbriefen vom 5. 2. 2002, wenn es danach darauf ankommt, „inwieweit und mit welchem Gewicht das Vertrauen in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen“ (BVerfGE 105, 17 (37)).

Eine anerkennungsfähige, staatlich veranlasste Vertrauensbasis bestand im Fall der Steuerstundungsmodelle jedoch von vornherein nicht. Infolge der allgemeinen Ankündigung im Koalitionsvertrag vom 11. 11. 2005, Verlustverrechnungen aus Steuerstundungsmodellen einschränken zu wollen, war jedes mögliche Vertrauen in den Bestand der Verrechnungsmöglichkeiten bei Steuerstundungsmodellen aller Art unmittelbar erschüttert. Dass der Gesetzgeber die Ende 2005 gängigen Gestaltungen herausgriff, lag dabei nahe und war angesichts des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes sogar geboten, steht aber der Annahme einer weitergehenden Entziehung einer möglichen Vertrauensbasis nicht entgegen. Dies gilt gerade auch deshalb, weil die Steuerpflichtigen mit der Schaffung neuartiger Gestaltungen bewusst Regelungslücken auszunutzen suchten und – zumal als Sachkundige – jederzeit mit der Schließung dieser Lücken rechnen mussten. Selbst unter Zugrundelegung der strengen Anforderungen an echte Rückwirkungen gilt insoweit, dass „steuerveranlasste Vertragsverbindlichkeiten ... soweit als zulässig mit Vorbehalts- und Rücktrittsklauseln auszustatten ... oder in sonstiger Weise anpassungsfähig zu gestalten“ sind; „anderenfalls müsste der Kapitaleinsatz bewusst als Einsatz von Risikokapital bemessen“ werden (BVerfGE 97, 67 (82)). Die Praxis zeigt, dass sich die Anbieter innovativer Steuerstundungsmodelle entsprechend verhalten; so wird in den Angebotsprospekten – zu Recht – auf die Möglichkeit von Steuerrechtsänderungen für den laufenden Veranlagungszeitraum hingewiesen (vgl. den Verkaufsprospekt der SmartInvest GmbH & Co. KG, Deutsche Bank AG, Zweigniederlassung London vom 31. 3. 2006, S. 24: „Insbesondere während des laufenden Kalenderjahres als dem maßgeblichen Veranlagungszeitraum können sich steuerliche Änderungen mit Rückwirkung zum Beginn des Veranlagungszeitraums ergeben.“). Schutzwürdiges Vertrauen in den Nichterlass von § 20 Abs. 2b EStG-E konnte deshalb seit Ende 2005 nicht entstehen.

Hinzu kommt, dass „die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen“ (BVerfGE 105, 17 (37)), vorliegend von erheblichem Gewicht sind. Infrage steht zum einen ein Steuervolumen von mindestens 685 Mio. Euro, zum anderen die Glaubhaftigkeit und Durchsetzungsfähigkeit der Steuergesetzgebung gegenüber Steuerumgehungsmodellen. § 52 Abs. 37d EStG-E ist somit auch bei einer von der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts abweichenden, stärker dispositionsbezogenen Sichtweise der Rückwirkungsproblematik verfassungsgemäß.

Ergänzend ist schließlich darauf zu verweisen, dass das Bundesverfassungsgericht auch echte Rückwirkungen unter Verweis auf das Ziel, mögliche schädliche Ankündigungseffekte auszuschließen, anerkannt hat (BVerfGE 97, 67 (81 f.)). Zu Recht hat das Gericht dem Gesetzgeber einen zeitlichen Gestaltungsraum zuerkannt, um „aufgetretenen Missständen einer Gesetzeslage alsbald“ abhelfen zu können, „ohne dass Dispositionen der Gesetzesadressaten die Neuregelung kurz vor ihrem Erlass durch Ausnutzung der bisherigen Regelung unterlaufen können. ... Das Rechtsstaatsprinzip baut auf ein zwar Zeit beanspruchendes, aber im Wettlauf mit kurzfristigen Vertragsdispositionen dennoch effektives Gesetzgebungsverfahren.“ (BVerfGE 97, 67 (81)). Massive Ankündigungseffekte in Gestalt einer erheblich zunehmenden Vermarktung der entsprechenden Steuerstundungsmodelle waren im Fall des § 20 Abs. 2b EStG-E seit Bekanntwerden der wesentlichen Inhalte des Referentenentwurfs von Juli 2006 zu verzeichnen. Auch danach kann die Anwendung von § 20 Abs. 2b EStG-E jedenfalls auf einen Zeitpunkt vor Bekanntwerden des Entwurfs gelegt werden. Dass der Steuerpflichtige erst im Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses Sicherheit über die künftige Rechtslage hat, steht dem nicht entgegen, weil die schädlichen Ankündigungseffekte, die das Bundesverfassungsgericht in Bezug nimmt, gerade schon infolge des Referentenentwurfs eintreten.

Im Ergebnis ist somit festzuhalten, dass die Anordnung der Anwendung von § 20 Abs. 2b EStG-E ab 1. 1. 2006 verfassungsgemäß ist; sowohl auf Grundlage der unverändert geltenden Veranlagungszeitraum-Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts als auch bei Annahme eines stärker dispositionsbezogenen Vertrauensschutzes. Unterstrichen wird die Richtigkeit des Ergebnisses schließlich durch die verfassungsrechtliche Anerkennung des Zieles, schädliche Ankündigungseffekte zu vermeiden und eine effektive Gesetzgebung zu gewährleisten.

## **V. Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen (Art. 1 Nr. 26)**

Nach § 37b EStG-E können Steuerpflichtige die Einkommensteuer für alle betrieblich veranlassten Geschenke (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG) eines Wirtschaftsjahres, die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 45 vH abgeltend erheben. Die Regelung ist grundsätzlich zu begrüßen, weil sie zu einer Vereinfachung führt und weil sie es dem Geber ermöglicht, zu vermeiden, dass der Schenkungscharakter der

Zuwendung durch eine vom Beschenkten vorzunehmende Abführung der Steuer relativiert wird. Zudem ist der Wert der Zuwendung für den Empfänger häufig nur schwer zu ermitteln.

Fraglich erscheint allerdings, ob es, wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt, „zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen“ erforderlich ist, dass der zuwendende Steuerpflichtige sein Wahlrecht zur Pauschalierung für alle Zuwendungen im Wirtschaftsjahr – durch die Anmeldung der Pauschalsteuer – einheitlich auszuüben hat. Es steht zu befürchten, dass eine solche, starre Regelung, die dem Schenkenden keine Unterscheidungen erlaubt, nicht angenommen wird. Die Annahme der Regelung wird darüber hinaus durch den Steuersatz von 45 vH in Frage gestellt. § 40 Abs. 2 EStG, der eine insoweit vergleichbare Pauschalierungsmöglichkeit eröffnet, sieht einen sehr viel niedrigeren Steuersatz von 25 vH vor. Schließlich bleibt zu bedenken, ob die Regelung auch aufgrund der Beschränkung der Pauschalierungsmöglichkeit auf betrieblich veranlasste Geschenke im Sinn des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG an der Praxis vorbeigeht oder zumindest erhebliche Bereiche der Praxis außer Acht lässt. Erwägenswert erscheint stattdessen die Verwendung des Begriff Sachzuwendung.

## **VI. Erweitertes Prüfungsrecht der Finanzbehörden nach § 50b EStG (Art. 1 Nr. 37)**

Aufgrund der vorgesehenen Ergänzung des § 50b Satz 1 EStG sind die Finanzbehörden berechtigt, Verhältnisse, die für die Ausstellung der Jahresbescheinigung nach § 24c EStG von Bedeutung sind oder der Aufklärung bedürfen, bei den ausstellenden Kreditinstituten zu überprüfen. Ein stärkeres Zugriffsrecht der Finanzbehörden auf die in der Jahresbescheinigung enthaltenen Daten ist zur Vermeidung struktureller Steuererhebungsdefizite und damit zur Gewährleistung der Gleichheit im Steuerrechtvollzug (BVerfGE 84, 239; 110, 94) wünschenswert. In der vorliegenden Form ist diese Stärkung jedoch halbherzig und rechtlich problematisch angelegt. Wenngleich in der Begründung des Gesetzentwurfs bekräftigt wird, dass „nicht der Steuerpflichtige und dessen Angaben, sondern das Kreditinstitut kontrolliert werden“ soll, steht doch zu befürchten, dass Kundendaten transparent werden, ohne dass dies mit § 30a AO (Schutz von Bankkunden) abgestimmt wäre. Zu bevorzugen ist deshalb eine Regelung, die den

Finanzbehörden die Daten der Jahresbescheinigung ausdrücklich verfügbar macht, sei es durch eine Vorlagepflicht des Steuerpflichtigen, sei es durch eine Weitergabepflicht des Kreditinstituts. Dies würde im Übrigen der Gefahr begegnen, dass der Verzicht des Steuerpflichtigen auf die – vielfach vorgenommene – freiwillige Beifügung der Jahresbescheinigung zur Einkommensteuererklärung als rechtlich erhebliches Verdachtsmoment gewertet wird (vgl. Urteil des BFH vom 7. 9. 2005 – VIII R 90/04: Nichtvorlage als Ermittlungsanlass), obwohl keine Rechtspflicht zur Vorlage besteht und die Bescheinigung nach § 24c EStG allein als „Ausfüllhilfe“ für den Steuerpflichtigen dienen soll.

## **VII. Ausschluss von DBA-rechtlicher Steuerfreistellung nach § 50d Abs. 9 EStG-E (Art. 1 Nr. 38 lit. b)**

§ 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG-E erfasst Qualifikationskonflikte, in denen ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger nicht besteuert würde, weil der ausländische Staat aufgrund seiner Art und Weise der Anwendung der Abkommensbestimmungen von der Besteuerung ganz oder zum Teil absieht. Die von § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG-E vorgesehene Rechtsfolge der Nichtfreistellung in Deutschland ist völkerrechtlich unproblematisch, soweit eine entsprechende Regelung im DBA selbst enthalten ist. Ist sie dies nicht, muss § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG-E auf einen ungeschriebenen Grundsatz der Vermeidung „doppelter“ Nichtbesteuerung gestützt werden, der hier greifen dürfte. Fraglich ist allerdings, was in Fällen der Doppelansässigkeit gelten soll, insbesondere dann, wenn der andere Staat eine § 50d Abs. 9 Nr. 1 EStG-E entsprechende Norm kennt, die infolge der an sich vorgesehenen Freistellung in Deutschland ihrerseits Geltung beansprucht.

§ 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG-E enthält ein Verbot der Freistellung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen in allen Fällen, in denen die Einkünfte im anderen Staat nur deshalb nicht besteuert werden, weil die Einkünfte dort im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht – anders als bei hypothetischer unbeschränkter Steuerpflicht – nicht erfasst werden. § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG-E ist in seinem Wortlaut undeutlich. Soll – was wohl dem Sinn und Zweck der Regelung entspricht – auf die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts des anderen Staa-

tes abgestellt werden, nicht aber auf die Nichtbesteuerung unter Berücksichtigung des DBA, so sollte dies im Tatbestand deutlicher herausgestellt werden. Darüber hinaus erscheint § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG-E aber auch in dieser Lesart noch sehr weitgehend. Die Regelung führt insbesondere dazu, dass Steuervergünstigungen, die der jeweils andere Staat beschränkt Steuerpflichtigen aufgrund seiner Steuerhoheit gewähren möchte, infolge der Konsequenz der Besteuerung in Deutschland in ihrer Wirkung zunichte gemacht werden. Es ist grundsätzlich Sache des jeweiligen Staates, Einkünfte steuerpflichtig zu stellen oder aber nicht zu besteuern. Das internationale Steuerrecht knüpft in einem zweiten Schritt an diese Besteuerungsgrundentscheidungen an und stimmt die Besteuerungsansprüche ab, soweit sie rechtmäßig erhoben werden. Die Regelung des § 50d Abs. 9 Satz 2 EStG-E greift in diesem Sinne, gerade in ihrer inhaltlichen Weite (die die Vorschrift deutlich von § 8b Abs. 1 Satz 2 und 3 KStG-E unterscheidet), in die Steuerhoheit anderer Staaten ein. Erwägenswert ist eine tatbestandliche Beschränkung von § 50d Abs. 9 Nr. 2 EStG-E auf Missbrauchsfälle, was freilich die Frage der sachgerechten Tatbestandsfassung aufwirft.

### **VIII. Der Auftrag zur Erneuerung des Ertragsteuerrechts**

Jahressteuergesetze bieten keinen Rahmen, um Strukturreformen zu regeln. Zugleich aber ist festzustellen, dass das JStG 2007 eine ganze Reihe inhaltlich gestaltungsfreudiger und dabei durchweg partikularer Regelungen enthält, die in der Tradition der Maßnahmegesetzgebung der letzten Monate stehen. Vorbehaltlich der obigen Ausführungen fügen sich viele der Regelungen schlüssig in das jeweilige, kleinteilige normative Umfeld ein und können auf aner kennenswerte Motive gestützt werden, sei es die Gewährleistung von Rechtssicherheit angesichts neuer Rechtsprechung, die Sicherung des Steueraufkommens, gerade in grenzüberschreitenden Fällen, die angemessene steuerliche Erfassung komplexer Vorsorgestrukturen oder auch die Herstellung der zutreffenden Gesamtsteuerbelastung im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Anteilseigner. Die legitimen Zielsetzungen der Einzelregelungen dürfen und können aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Verkomplizierung des deutschen Steuerrechts inzwischen ein Ausmaß erreicht hat, das dem Bürger den Glauben an die Gerechtigkeit des Steuersystems genommen hat und die Wirtschaft resignieren lässt. Der Vertrauensvorschuss, der der Großen Koalition gewährt worden ist, ist nahezu aufgebraucht. Der Rechtsgedanke

des Steuerrechts muss wieder verdeutlicht werden, die befreiende Vereinfachung des Ertragsteuerrechts, die das Land so dringend braucht, darf nicht weiter aufgeschoben werden.

Nach dem „Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm“ vom 22. 12. 2005 (BGBl. I 2005, S. 3682), dem „Gesetz zur Beschränkung der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen“ vom 22. 12. 2005 (BGBl. I 2005, S. 3683), dem „Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung“ vom 26. 4. 2006 (BGBl. I 2006, S. 1091), dem „Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen“ vom 28. 4. 2006 (BGBl. I 2006, S. 1095), dem „Steueränderungsgesetz 2007“ vom 19. 7. 2006 (BGBl. I 2006, S. 1652) und dem Jahressteuergesetz 2007 muss alle Kraft nunmehr und endlich auf die grundlegende „Neuformulierung des Einkommensteuerrechts“, insbesondere die „strukturelle Reform der Unternehmensbesteuerung“ konzentriert werden, wie es im Koalitionsvertrag vom 11. 11. 2005 (S. 81 ff.) vereinbart worden ist.