

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS  
Mohrenstrasse 20-21  
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER  
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN  
Burgstraße 28  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT  
Wilhelmstraße 43 / 43 G  
10117 Berlin

HAUPTVERBAND DES  
DEUTSCHEN EINZELHANDELS  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN  
GROSS- UND AUSSENHANDELS  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Berlin, den 5. Oktober 2007

Herrn  
Eduard Oswald, MdB  
Vorsitzender des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

vorab per E-Mail an [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

### **Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008**

Stellungnahme anlässlich der Öffentlichen Anhörung am 10. Oktober 2007

Sehr geehrter Herr Oswald,

vielen Dank für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008, den die Bundesregierung eingebracht hat (BT-Drs. 16/6290 vom 04.09.2007) und zu dem der Bundesrat zwischenzeitlich Stellung genommen hat (BR-Drs. 544/07 [Beschluss] vom 21.09.2007). Gern nehmen wir bereits im Vorfeld zu der Anhörung schriftlich Stellung. Detaillierte Anmerkungen zu den einzelnen Maßnahmen des Gesetzentwurfes haben wir in einer Anlage zusammengefasst.

Selbsterklärtes Ziel des Jahressteuergesetzes 2008 ist es zum einen, Einzelregelungen zu schaffen, die fachlich geboten sind, zum anderen, Bürokratie abzubauen, das Steuerrecht zu vereinfachen, das

Recht zu bereinigen und Rechtsklarheit herbeizuführen. Diesem Ziel wird der Entwurf zu weiten Teilen nicht gerecht. Während einige Regelungen unseren Zuspruch finden, regt sich gegen andere erheblicher Widerstand.

So haben wir gegen die geplante Neufassung des § 42 AO massive rechtsstaatliche Bedenken. Würde die im Entwurf der Bundesregierung vorgesehene Fassung Gesetz, würde dadurch der Ruf Deutschlands, was eine verlässliche und maßvolle Steuergesetzgebung anbetrifft, weiter beschädigt. Dies hätte weitere negative Konsequenzen für den Investitionsstandort Deutschland zur Folge, nachdem erst kürzlich die Gegenfinanzierungsmaßnahmen der Unternehmensteuerreform 2008 im inner- und außereuropäischen Ausland äußerst negativ aufgenommen worden sind. Wir verweisen insoweit auf die in der Welt beispiellose Zinsschranke, die völlig überzogene Nachfolgeregelung zum Mantelkauf sowie die viel zu weit reichenden Regelungen zu Funktionsverlagerungen.

Die Verlässlichkeit und damit Attraktivität eines Steuer- und damit Investitionsstandorts hängt nicht zuletzt davon ab, dass sich nationale Regelungen jedenfalls in gewissem Umfang an internationalen Gepflogenheiten orientieren. Dies wäre bei einem so unverhältnismäßigen Eingriff wie der geplanten Neufassung des § 42 AO nicht der Fall. Auf eine Neufassung des § 42 AO sollte deshalb unbedingt verzichtet werden.

Entsprechendes gilt für den Fall, dass der Gesetzgeber das wieder aufgreifen sollte, was der Finanzausschuss des Bundesrates vorgeschlagen hat (BR-Drs. 544/1/07 vom 11.09.2007) und was dann das Plenum des Bundesrates bewusst nicht übernommen hat: eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen (§ 138a AO), die dann eingreifen soll, wenn Steuerpflichtige das geltende Recht legal für sich nutzen. Hierdurch würden in letzter Konsequenz grundlegende Prinzipien unserer Verfassung wie die Freiheitsrechte, der Gesetzesvorbehalt oder das Rückwirkungsverbot ausgehöhlt.

Andererseits begrüßen wir es ausdrücklich, dass der Gesetzgeber mit Hilfe von Jahressteuergesetzen das Recht redaktionell wieder auf den neuesten Stand bringen will und damit Rechtssicherheit für alle Anwender herbeiführt. Anzuerkennen ist grundsätzlich auch, dass der Gesetzgeber inzwischen rasch auf begünstigende Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes reagieren will, wie er es im Gesetzentwurf z. B. bei der Umsetzung des Urteils in der Rechtssache „Cadbury Schweppes“ in das deutsche Außensteuergesetz tut.

Unverändert sehen wir dringenden Nachbesserungsbedarf hinsichtlich der im Unternehmensteuergesetz 2008 beschlossenen Regelungen. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir insoweit auf unsere im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens abgegebenen umfangreichen Stellungnahmen und die Unternehmensumfrage zu den überzogenen Hinzurechnungen bei der Gewerbesteuer, deren Ergebnisse dem Finanzausschuss vorliegen. Einige Ergänzungen haben wir in unsere Anmerkungen zu den Einzelbestimmungen eingefügt. Sie betreffen das Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, die Regelungen zur Verschmelzung von Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 7 oder 8 KStG anwendbar ist, die Regelungen des AStG zu nachgeschalteten Zwischengesellschaften und die Versicherungsteuerpflicht von Kautionsrückversicherungen.

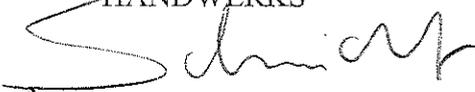
Wir bitten, unsere Anmerkungen im Rahmen der Beratungen des Gesetzentwurfes zu berücksichtigen.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS



BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN



HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN  
EINZELHANDELS



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE



BUNDESVEREINIGUNG DER  
DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT



BUNDESVERBAND DES DEUTSCHEN  
GROSS- UND AUSSENHANDELS



Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

## Inhaltsverzeichnis

<b>A.</b>	<b>Einkommensteuergesetz (Artikel 1)</b>	<b>5</b>
<b>I.</b>	<b>Zu Art. 1 Nr. 5 und 8 JStG 2008-E:</b>	<b>5</b>
1.	§§ 10 Abs. 1 Nr. 1a und 1b, 22 Nr. 1b und 1c EStG-E Versorgungsleistungen	5
2.	§ 10 Abs. 3 Satz 3 EStG-E Kürzung des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen	6
<b>II.</b>	<b>Zu Art. 1 Nr. 6 JStG 2008-E:</b>	
	§ 10a Abs. 5 Satz 3 EStG-E Eigenständige Berichtigungsvorschrift	7
<b>III.</b>	<b>Zu Art. 1 Nr. 8 JStG 2008-E (in der Fassung des Vorschlags des Bundesrates, BR-Drs. 544/07 [Beschluss] vom 21.09.2007, unter Nr. 16):</b>	
	§§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 bis 7 EStG Vereinfachung der Kohortenbesteuerung	7
<b>IV.</b>	<b>Zu Art. 1 Nr. 9 Buchst. a Nr. 37 Buchst. f JStG 2008-E:</b>	
	§§ 22a Abs. 2, 52 Abs. 38a Satz 2 bis 4 EStG-E Abfrage der Steueridentifikationsnummer im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens	8
<b>V.</b>	<b>Zu Art. 1 Nr. 15 Buchst. b JStG-E (in der Fassung des Vorschlags des Bundesrates, BR-Drs. 544/07 [Beschluss] vom 21.09.2007, unter Nr. 22)</b>	
	§§ 35a Abs. 2 Satz 5 EStG Nachweis haushaltsnaher Dienstleistungen	8
<b>VI.</b>	<b>Zu Art. 1 Nr. 22 JStG 2008-E:</b>	
	§ 39f EStG-E Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale	9
1.	Änderung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Elstam)	9
2.	Sterbetag	10
3.	Sperrung durch den Arbeitnehmer	10
<b>VII.</b>	<b>Zu Art. 1 Nr. 25 JStG 2008:</b>	
	§ 45a Abs. 1 EStG-E Anmeldung einbehaltener Kapitalertragsteuer	11

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

<b>VIII. Zu Art. 1 Nr. 31 JStG 2008-E:</b>		
	§ 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG-E	
	Quellensteuer bei Veräußerung von Emissionsrechten	11
<b>IX. Zu Art. 1 Nr. 37 Buchst. b Doppelbuchst. aa JStG 2008-E:</b>		
	§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG-E	
	Ausländische Betriebsstättenverluste	14
<b>B.</b>	<b>Körperschaftsteuergesetz (Artikel 3)</b>	<b>15</b>
<b>I.</b>	<b>Zu Art. 3 Nr. 2 JStG 2008-E:</b>	
	§ 8b Abs. 3 Satz 4 bis 8 KStG-E	
	Abzugsverbot für Gewinnminderungen	15
<b>II.</b>	<b>Ergänzender Vorschlag:</b>	
	§ 14 Abs. 2 KStG	
	Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen	18
<b>III.</b>	<b>Zu Art. 3 Nr. 6 JStG 2008-E:</b>	
	§ 38 Abs. 4 bis 9 KStG-E	
	Pauschalversteuerung des ehem. EK 02	19
<b>C.</b>	<b>Gewerbsteuergesetz (Artikel XX)</b>	<b>21</b>
	Ergänzender Vorschlag	
	§ 8 Nr. 1 GewStG n. F.	21
<b>D.</b>	<b>Umwandlungsteuergesetz (Artikel 4)</b>	<b>22</b>
	Ergänzender Vorschlag	
	§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG	
	Problematik bei Verschmelzung von Körperschaften, bei denen	
	§ 8a Abs. 7 oder 8 KStG anwendbar ist	22
<b>E.</b>	<b>Umsatzsteuergesetz (Artikel 8)</b>	<b>22</b>
<b>I.</b>	<b>Zu Art. 8 Nr. 3 UStG</b>	
	§ 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG	
	Aufhebung der Regelungen	22
<b>II.</b>	<b>Zu Art. 8 Nr. 5 JStG 2008-E:</b>	
	Aufhebung des § 13d UStG und Weiterungen (§§ 13c und 25d UStG)	
	Auswirkung der EuGH-Rechtsprechung auf Vorschriften des UStG	23

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

<b>F.</b>	<b>Finanzverwaltungsgesetz (Artikel 13)</b>	<b>25</b>
	<b>Zu Art. 13 JStG 2008-E:</b>	
	<b>§ 5 Abs. 1 FVG-E</b>	
	<b>Aufgaben des Bundeszentralamtes</b>	<b>25</b>
<b>G.</b>	<b>Abgabenordnung (Artikel 14)</b>	<b>26</b>
	<b>I.    Zu Artikel 14 Nr. 2 JStG 2008-E:</b>	
	<b>§ 42 AO-E</b>	
	<b>Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten</b>	<b>26</b>
	1.    Generelle Anmerkungen	26
	2.    Verstoß gegen das Verfassungsrecht	29
	3.    Beweislastumkehr und restriktive Anwendung einer Missbrauchsnorm	29
	4.    Unbestimmte Rechtsbegriffe	30
	5.    Intention des Gesetzgebers als Vergleichsmaßstab	31
	6.    Widerspruch zu der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes	32
	7.    Diskutierte Alternativen zu § 42 AO-E	32
	8.    Vergleich mit der Regelung im Referentenentwurf	33
	9.    Zusammenfassung	33
	10.   Petitum	34
	<b>II.   Zu Art. 14 Nr. 3a JStG 2008-E (in der Fassung der Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates an das Plenum, BR-Drs. 544/1/07):</b>	
	<b>§ 138a AO-E</b>	
	<b>Anzeigepflicht für Steuergestaltungen</b>	<b>34</b>
	<b>III.  Zu Art. 14 Nr. 6 JStG 2008-E:</b>	
	<b>§ 393 Abs. 3 AO-E</b>	
	<b>Datenabgleich</b>	<b>36</b>
<b>H.</b>	<b>Außensteuergesetz (Artikel 24)</b>	<b>37</b>
	<b>I.    Zu Art. 24 Nr. 3 Buchst. b JStG 2008-E:</b>	
	<b>§ 8 Abs. 2 AStG-E</b>	
	<b>Hinzurechnungsbesteuerung</b>	<b>37</b>
	1.    Ausnahme der Befreiung von Hinzurechnungsbesteuerung von Einkünften der EU- oder EWR-Tochtergesellschaft (EUTG) aus Gesellschaften oder Betriebsstätten in Drittstaaten (Satz 3 und 4)	37
	2.    Einhaltung des Fremdenvergleichsgrundsatzes durch die EUTG (Satz 5)	37

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

<b>II.</b>	<b>Zu Art. 24 Nr. 2 Buchst. c JStG 2008:</b>	
	§ 8 Abs. 3 AStG-E	
	<b>Niedrige Besteuerung</b>	<b>39</b>
1.	Definition der niedrigen Besteuerung	39
2.	Herabsetzung des Niedrigsteuersatzes	39
<b>III.</b>	<b>Ergänzender Vorschlag:</b>	
	§ 14 AStG	
	<b>Übertragende Hinzurechnung der Einkünfte von nachgeschalteten Zwischengesellschaften</b>	<b>40</b>
<b>IV.</b>	<b>Zu Art. 24 Nr. 8 Buchst. a JStG 2008-E:</b>	
	§ 18 Abs. 3, 2. Hs. AStG-E	
	<b>Erklärungspflicht in Fällen des § 8 Abs. 2 AStG-E</b>	<b>41</b>
<b>I.</b>	<b>Versicherungsteuergesetz (Art. XX)</b>	<b>42</b>
	<b>Ergänzender Vorschlag:</b>	
	§ 4 Nr. 1 VersStG-E	
	<b>Klarstellung im Versicherungsteuergesetz zur Steuerbefreiung von Kautionsrückversicherungen</b>	<b>42</b>

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

## **A. Einkommensteuergesetz (Artikel 1)**

### **I. Zu Art. 1 Nr. 5 und 8 JStG 2008-E:**

#### **1. §§ 10 Abs. 1 Nr. 1a und 1b, 22 Nr. 1b und 1c EStG-E Versorgungsleistungen**

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen künftig nur noch dann steuerlich berücksichtigt werden sollen, wenn es sich um die Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und von Betriebsvermögen Selbständiger in der Rechtsform des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft handelt. Grund- und Wertpapiervermögen sollen hingegen nicht mehr steuerwirksam gegen Versorgungsleistung übertragen werden können.

Mit der Änderung soll laut der Gesetzesbegründung der Bundesregierung das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistung auf seinen historisch überkommenen Kernbereich zurückgeführt werden und zielgenauer als bisher wirken. Die Neuregelung soll der Erhaltung und Sicherung von Unternehmen als Garanten von Arbeitsplätzen, als Stätten des produktiven Wachstums und in ihrer gesellschaftlichen Funktion als Ort beruflicher und sozialer Qualifikation dienen (vgl. BT-Drs. 16/6290 vom 04.09.2007, S. 74).

Mit dem Ausschluss von Betrieben, die als Kapitalgesellschaft geführt werden, schießt der Entwurf über dieses Ziel jedoch weit hinaus. Die Neuregelung würde insbesondere Familienunternehmen in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft diskriminieren. Gerade Familienunternehmen tragen jedoch in besonderem Maße zur Beschäftigung in Deutschland bei. So hat eine Untersuchung des Instituts für Mittelstandsforschung Bonn zur volkswirtschaftlichen Bedeutung der Familienunternehmen ergeben, dass diese entgegen dem negativen Gesamttrend ihre Inlandsbeschäftigung wesentlich gesteigert haben (vgl. IfM-Materialien Nr. 172, Kurzfassung Seite VIII, April 2007). Unabhängig von der gewählten Rechtsform sind sie wichtige Garanten für Erhalt und Schaffung von Arbeitsplätzen. – Sofern laut Gesetzesbegründung „reine Kapitalanlagen“ aus dem Anwendungsbereich des § 10 EStG ausgeschlossen werden sollen, muss dies im Wortlaut des Gesetzes fixiert werden. Eine Unterscheidung nach der Rechtsform des Betriebs ist dazu ungeeignet. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb z. B. die Übertragung eines Betriebes in der Rechtsform eines Einzelunternehmens weiterhin steuerwirksam möglich sein soll, nicht jedoch dann, wenn das gleiche Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH betrieben wird. Entsprechendes gilt, wenn man Personen- und Kapitalgesellschaften miteinander vergleicht.

Der Sonderausgabenabzug ist zukünftig auf lebenslang vereinbarte Versorgungsleistungen beschränkt. Damit werden auch abgekürzte Leibrenten oder dauernde Lasten ausgeschlossen, die eine zeitlich begrenzte Versorgungslücke schließen sollen, etwa bis zum erstmaligen Bezug einer Sozialversicherungsrente. Diese werden nach geltender Rechtslage entsprechend dem Renten-Erlass (BMF-Schreiben vom 16.09.2004, BStBl. I S. 922) den Versorgungsleistungen zugerechnet und mithin der Sonderausgabenabzug gewährt (vgl. Rz. 58).

Für Vereinbarungen, die vor dem 1. Januar 2008 abgeschlossen worden sind, ist in § 52 Abs. 23e Satz 2 EStG-E eine Übergangsfrist von 5 Jahren vorgesehen. Ab dem Jahr 2013

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

würden dann auch sämtliche Altverträge unter die Neuregelung fallen. Übertragungen gegen Versorgungsleistungen sind jedoch auf dauerhafte Altersversorgung ausgelegt. Mit der steuerlichen Neueinordnung ab 2013 würde dieser der Boden entzogen. Da es nicht möglich sein wird, die Vereinbarungen wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage zu ändern, wird die Altersversorgung der betroffenen Personen aufgrund der veränderten steuerlichen Bedingungen gefährdet.

**Petition:** Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen sollten stets steuerwirksam möglich sein, soweit es sich um Vermögen handelt, das der Einkünfteerzielung dient. Auf die Einschränkung „lebenslang vereinbart“ sollte verzichtet werden. Die Neuregelung darf nur für Vereinbarungen gelten, die ab dem 1. Januar 2008 neu abgeschlossen werden.

Der Vorschlag des Bundesrates für die Neuformulierung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG-E (BR-Drs. 544/07 vom 21.09.2007, Nr. 11) ist zu begrüßen, da sie keine Diskriminierung aufgrund der Rechtsform enthält.

## 2. § 10 Abs. 3 Satz 3 EStG-E Kürzung des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen

Durch die Änderungen der o. g. Vorschriften soll der für eine Basisversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a oder b EStG) zur Verfügung stehende Höchstbetrag um einen fiktiven Gesamtbeitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung gekürzt werden, ohne dass es bei Personen i. S. d. § 10c Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG künftig darauf ankommen soll, ob eine grundsätzlich außerhalb der Basisversorgung erworbene Altersversorgung durch eigene Beiträge finanziert wurde oder nicht. Dadurch vermindert sich das zur Verfügung stehende Abzugsvolumen für Beiträge, mit denen eine Basisversorgung dotiert werden kann.

Sinn und Zweck der bestehenden Regelung, bestimmten Personengruppen (z. B. Beamten) nicht ein höheres Abzugsvolumen für Beiträge zu einer Basisversorgung zuzubilligen als z. B. Pflichtmitgliedern in der gesetzlichen Rentenversicherung, erscheint nachvollziehbar. Maßgebliches Kriterium hierfür muss allerdings weiterhin sein, ob die – ggf. außerhalb der Basisversorgung liegende – Altersversorgung durch eigene Beiträge finanziert wurde oder nicht. Wird auf dieses Kriterium – so wie es der Gesetzentwurf vorsieht – verzichtet, führt dies insbesondere zu einer Ungleichbehandlung der Personengruppen des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG einerseits und des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG andererseits. Während die Personengruppe des § 10c Abs. 3 Nr. 1 EStG (insbes. Beamte) nämlich stets eine Anwartschaft ausschließlich ohne eigene Beitragsleistung erhält, gibt es im Bereich der Personengruppe des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG Fälle, in denen diese Personengruppe die Anwartschaften ausschließlich durch eigene Beiträge erwirbt, z. B. durch arbeitnehmerfinanzierte Direktzusagen oder durch Entgeltumwandlung erworbene Anwartschaften aus Pensionskassen, Pensionsfonds oder Direktversicherungen. Diese wirtschaftliche Belastung rechtfertigt es, für die Kürzung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 EStG – weiterhin – danach zu differenzieren, inwieweit die Anwartschaft durch eigene Beiträge finanziert wurde oder nicht. Dies gilt insbesondere für Gesellschafter-Geschäftsführer, die eine betriebliche Altersversorgung in Form einer Pensionszusage aufgrund eigener Beitragsleistung erhalten, weil durch die Bildung der Pensionsrückstellungen der (ausschüttungsfähige) GmbH-Gewinn gemindert wird (vgl. BFH-Urteil vom 16.10.2002, BStBl. 2004 II S. 546).

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Ferner werden diejenigen, die im Vertrauen auf die bislang geltende Rechtslage die für eine Basisversorgung geltenden Höchstbeträge voll ausschöpfen, benachteiligt, da trotz der vorgesehenen Kürzung des Höchstbetrags die Leistungen in vollem Umfang besteuert werden. Um dies zu vermeiden, müssten die Verträge je nach den Verhältnissen im Einzelfall verwaltungsaufwändig angepasst werden.

**Petition:** Die bestehende Rechtslage sollte beibehalten werden.

## II. Zu Art. 1 Nr. 6 JStG 2008-E:

### § 10a Abs. 5 Satz 3 EStG-E Eigenständige Berichtigungsvorschrift

Die Vorschrift schafft eine eigene Berichtigungsvorschrift für bestandskräftige Steuerbescheide in Fällen, in denen die Bescheinigung des Anbieters nach § 10a Abs. 5 EStG nach Eintritt der Bestandskraft nachträglich aufgehoben oder korrigiert wird.

Auch in den Fällen, in denen die Bescheinigung erst nach Eintritt der Bestandskraft des Steuerbescheids erstmalig vom Anbieter erteilt wird, sollte eine Korrektur des Steuerbescheids möglich sein. Dies gilt insbesondere für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige infolge frühzeitiger Abgabe seiner Steuererklärung (z. B., wenn er seine Einkommensteuererklärung bereits im Februar abgibt) endgültig veranlagt wird, er die Bescheinigung nach § 10a Abs. 5 EStG für die Berücksichtigung der Beiträge als Sonderausgaben aber erst im April vom Anbieter erhält.

Sofern die Auffassung vertreten wird, dass im o. g. Fall der Steuerbescheid aufgrund der einschlägigen Korrekturvorschriften der Abgabenordnung berichtigt werden kann (z. B. nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO; vgl. VfG. der OFD Hannover vom 11.08.2003, S 0353 – 59 – StH 461 S 0353 – 36 – StO 321), sollte ein entsprechender Hinweis in den Ausschussbericht und in das zur Überarbeitung anstehende BMF-Schreiben vom 17.11.2004 (BStBl. I S. 1065) aufgenommen werden.

**Petition:** § 10a Abs. 5 Satz 3 EStG-E sollte wie folgt formuliert werden:

*„Ist die Bescheinigung unzutreffend und wird sie daher nach Bekanntgabe des Steuerbescheids vom Anbieter aufgehoben oder korrigiert, kann der Steuerbescheid insoweit geändert werden; entsprechendes gilt, wenn die Bescheinigung nach Bekanntgabe des Steuerbescheids erstmalig erteilt wird.“*

## III. Zu Art. 1 Nr. 8 JStG 2008-E (in der Fassung des Vorschlags des Bundesrates, BR-Drs. 544/07 [Beschluss] vom 21.09.2007, unter Nr. 16):

### §§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Sätze 4 bis 7 EStG Vereinfachung der Kohortenbesteuerung

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Streichung der Sätze 4 bis 7 des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG wird begrüßt. Sie führt zu einer deutlichen Vereinfachung der Besteuerung von Leistungen, die dem sog. Kohortenmodell unterliegen, da nur der zu

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Rentenbeginn maßgebliche Besteuerungsanteil (Prozentsatz) – dauerhaft – auf die jeweils ausgezahlten Renten angewendet werden soll. Dies führt ferner zu wesentlichen Vereinfachungen bei den von den Versorgungsträgern zu erstellenden Rentenbezugsmitteilungen (vgl. die Folgeänderung zu Art. 1 Nr. 9 [§ 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG]).

**Petition:** Der Änderungsvorschlag des Bundesrates nebst Folgeänderung sollte übernommen werden.

#### **IV. Zu Art. 1 Nr. 9 Buchst. a, Nr. 37 Buchst. f JStG 2008-E:**

##### **§§ 22a Abs. 2, 52 Abs. 38a Satz 2 bis 4 EStG-E**

##### **Abfrage der Steueridentifikationsnummer im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens**

Die für das Rentenbezugsmitteilungsverfahren gem. § 22a EStG vorgesehene Regelung, für die Jahre 2005 bis 2008 die erforderliche Steueridentifikationsnummer (§ 139b AO) sofort beim Bundeszentralamt für Steuern abfragen zu dürfen, wird sehr begrüßt. Sie sollte allerdings nicht als Ausnahmeregelung ausgestaltet sein, sondern den Regelfall darstellen. Auch mit der im Gesetzentwurf vorgesehenen Einführung der elektronischen Lohnsteuerkarte gem. § 39f EStG-E („ElsterLohn II“) werden dem Arbeitgeber die für die Einbehaltung der Lohnsteuer relevanten Daten des Arbeitnehmers vom Bundeszentralamt für Steuern unmittelbar zur Verfügung gestellt. Diese Vorgehensweise sollte daher auch im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens gem. § 22a EStG möglich sein.

**Petition:** Auf die Erstabfrage der Steueridentifikationsnummer beim Leistungsempfänger ist generell zu verzichten. § 22a Abs. 2 Satz 1 EStG ist zu streichen.

#### **V. Zu Art. 1 Nr. 15 Buchst. b JStG-E (in der Fassung des Vorschlags des Bundesrates, BR-Drs. 544/07 [Beschluss] vom 21.09.2007, unter Nr. 22)**

##### **§ 35a Abs. 2 Satz 5 EStG**

##### **Nachweis haushaltsnaher Dienstleistungen**

Der Bundesrat hat sich in seiner Stellungnahme zu dem Gesetzentwurf u. a. für den Verzicht auf Nachweise ausgesprochen, sofern im Rahmen der Einkommensteuererklärung Aufwendungen im Rahmen haushaltsnaher Dienstleistungen gemäß § 35a Abs. 2 EStG geltend gemacht werden (vgl. BR-Drs., a. a. O., S. 34).

Wir begrüßen diesen Vorschlag ausdrücklich, da hierdurch unnötige bürokratische Vorgaben für den Steuerpflichtigen vermieden werden und ein wirksamer Beitrag zur effizienteren Bearbeitung der Steuererklärung durch die Finanzverwaltung geleistet wird. Im Übrigen hat sich dieses (beleglose) Verfahren bereits heute bewährt für den Nachweis der Aufwendungen, die auf die einzelnen Wohnungseigentümer und Mieter entfallen, wo die Vorlage einer einfachen Jahresabrechnung oder einer Bescheinigung des Verwalters oder Vermieters ausreicht. Die Attraktivität und Akzeptanz der Steuerermäßigung wird durch den Verzicht auf die Einreichung von Belegen – sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für den Handwerks- bzw. Dienstleistungsbetrieb – zweifellos deutlich erhöht.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Wir möchten ferner darauf hinweisen, dass in der praktischen Handhabung weitere Probleme auftreten. Handwerkerrechnungen können oftmals nicht in dem Jahr, in dem die Leistungen erbracht wurden, erstellt werden. Es erscheint daher aus unserer Sicht notwendig, die Steuerermäßigung gemäß § 35a Abs. 2 EStG in dem Jahr „nachholen“ zu können, in dem die Schlussrechnung erstellt wird – auch wenn die Handwerker- bzw. Dienstleistung im Vorjahr erbracht und bereits Abschlagzahlungen geleistet wurden. – Ein ähnliches Problem stellen umfangreiche Erhaltungs- und Modernisierungsaufwendungen (wie z. B. für energetische Gebäudesanierung) dar. Derartige Aufwendungen werden oftmals nicht im Laufe eines Kalenderjahrs abgeschlossen, sondern können sich über mehrere Jahre erstrecken. Auch in diesen Fällen halten wir es, um Unklarheiten hinsichtlich der zeitlichen Inanspruchnahme und Abgrenzungsprobleme zu vermeiden, für erforderlich, dass der Steuerpflichtige die Steuerermäßigung im Jahr der Erstellung der Gesamtschlussrechnung „nachholen“ kann (Beispiel: Es wird in den Jahren 2006 und 2007 eine Gebäudesanierung durchgeführt, wodurch Aufwendungen von insgesamt 6.000 Euro entstehen. Die Schlussrechnung darüber wird im Jahr 2008 erteilt. Der Steuerpflichtige kann die Steuerermäßigung im Jahr 2008 in Höhe von 20 Prozent von 6.000 Euro = 1.200 Euro geltend machen.).

**Petition:** Dem Änderungsvorschlag des Bundesrates zum Verzicht auf die Vorlage von Nachweisen bei haushaltsnahen Dienstleistungen für Handwerkerleistungen sollte gefolgt werden. Bei umfangreichen bzw. mehrjährigen Maßnahmen sollte die Regelung flexibler hinsichtlich des Jahres der Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ausgestaltet werden.

## **VI. Zu Art. 1 Nr. 22 JStG 2008-E:**

### **§ 39f EStG-E**

#### **Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale**

Bei der elektronischen Lohnsteuerkarte ("ElsterLohn II") muss von Anfang an (2011) sichergestellt sein, dass von Seiten der Unternehmen ein fehlerfreier und reibungsloser Zugriff auf die Datenbank beim Bundeszentralamt für Steuern möglich ist.

#### **1. Änderung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Elstam)**

Bei Änderung eines Elstam muss das Bundeszentralamt für Steuern dem Arbeitgeber geänderte Elstam zum Abruf bereitstellen und mitteilen. Dazu übersendet das Bundeszentralamt für Steuern dem Arbeitgeber eine elektronische Mitteilung (E-Mail) in das ElsterOnline-Portal. Die Änderungen sollen regelmäßig zum Ende des Monats erstellt werden (Änderungsliste); üblicherweise sollen die Änderungen für den Folgemonat wirken (siehe Begründung zu Absatz 6, 2. Absatz). Es stellt sich die Frage, wie der Begriff „üblicherweise“ zu verstehen ist.

Sofern Änderungen auch für den laufenden Abrechnungsmonat berücksichtigt werden müssen, sollten die Änderungen dem Arbeitgeber regelmäßig zeitnah zur Verfügung gestellt werden. Damit können "Überzahlungen" für den laufenden Abrechnungsmonat vermieden werden.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Grundsätzlich werden nach geltendem Recht Änderungen der Lohnsteuermerkmale mit Wirkung vom ersten des auf die Antragstellung folgenden Monats vorgenommen. Wenige Ausnahmen, die eine Änderung zu einem früheren Zeitpunkt zulassen, betreffen Änderungen zugunsten des Arbeitnehmers, so dass eine Berichtigung nicht zu den befürchteten "Überzahlungen" führen wird (Beispiele: § 39 Abs. 5 Satz 2 EStG: günstigere Steuerklasse, höhere Zahl der Kinderfreibeträge; § 39a Abs. 2 Satz 7 EStG: Antrag auf Eintragung eines Freibetrages im Januar, Freibetrag darf mit Wirkung vom 01.01. an eingetragen werden).

Dennoch ist es für die Arbeitgeber von immenser Bedeutung, die geänderten Elstam zu einem möglichst frühen Zeitpunkt zu erhalten, da die für die Auszahlung des Nettolohns zum Monatsende maßgebenden Daten mit einem Vorlauf von ca. einer Woche im Abrechnungssystem gespeichert sein müssen. Zu Beginn des Folgemonats wird eine Endabrechnung durchgeführt. Wenn erst zu diesem Zeitpunkt die geänderten Elstam im System erfasst sind und sich dann herausstellt, dass zu wenig Lohnsteuer einbehalten wurde, ist der Arbeitgeber gezwungen, den Fehlbetrag im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung für den Arbeitnehmer zu verauslagern und von ihm zurückzufordern, was im Regelfall durch eine Einbehaltung im Folgemonat geschieht. Dies halten wir für nicht zumutbar.

**Petition:** Wir bitten daher um einen Verfahrensablauf, der den Termindruck beim Arbeitgeber sowie Bearbeitungszeiten in der Finanzverwaltung und beim Arbeitgeber im Falle der Benachrichtigung über eine Änderung/Anforderung der geänderten Elstam usw. berücksichtigt.

## 2. Sterbetag

Durch die Kenntnis des Sterbetages kann die Finanzverwaltung die Verwendung und den erneuten Abrufversuch der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale begrenzen bzw. abweisen. Es stellt sich die Frage, ob diese Begrenzung auch eine Änderungsmitteilung für den Arbeitgeber darstellt und auch der Arbeitgeber Kenntnis über den Sterbetag erhält? Die Kenntnis des Sterbetages ist für den Arbeitgeber wichtig, nicht zuletzt um die Arbeitslohnzahlung zeitgerecht einzustellen. Damit werden spätere Rückforderungen und eine Korrektur des Lohnsteuerabzugs vermieden. Der Arbeitgeber ist nicht immer über den Tod des Arbeitnehmers informiert. Dies ist insbesondere bei Rentnern der Fall. Oft geht die Information erst nach vielen Rückfragen durch den Arbeitgeber ein. Eine Änderungsmeldung auch für den Sterbetag würde hier Abhilfe schaffen.

**Petition:** Wir bitten darauf hinzuwirken, dass das Sterbedatum als Elstam aufgenommen wird.

## 3. Sperrung durch den Arbeitnehmer

Der Arbeitnehmer kann durch Antrag beim Wohnsitzfinanzamt den Datenzugriff auf die Elstam für einige oder alle Steuerklassen sperren lassen. Im letzteren Fall ist der Abruf der Elstam durch Arbeitgeber sowie auch eine Anwendung der Steuerklasse VI nicht mehr möglich. Offen bleibt die Frage, ob in diesen Fällen künftig der Lohnsteuerabzug unterbleiben und eine Anzeige gem. § 41c EStG erstellt werden muss.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

**Petition:** Es sollte in der Begründung ausgeführt werden, in welchen Fällen überhaupt eine Sperrung in Frage kommt und wie der Arbeitgeber im Falle einer kompletten Sperrung zu verfahren hat. § 41c EStG ist entsprechend anzupassen.

## VII. Zu Art. 1 Nr. 25 JStG 2008:

### § 45a Abs. 1 EStG-E

#### Anmeldung einbehaltener Kapitalertragsteuer

Durch § 45a Abs. 1 EStG-E wird die Verpflichtung eingeführt, die Anmeldung von einbehaltener Kapitalertragsteuer auf elektronischem Weg durchzuführen.

Wir begrüßen diese Umstellung auf das elektronische Verfahren grundsätzlich, insbesondere weil die bisher eingeführten Verfahren (Umsatzsteuervoranmeldung und neuerdings auch Versicherungsteueranmeldungen) sehr gut funktionieren.

Durch die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe entstehen jedoch zusätzliche Kosten für die Unternehmen, da eine entsprechende IT-Infrastruktur für diese Vorgänge zwingend vorgehalten werden muss. Hiervon werden besonders die Unternehmen betroffen sein, die nur selten Kapitalertragsteuerbeträge einbehalten müssen, da hier der Nutzen in besonders geringem Verhältnis zum Aufwand steht.

Die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe sorgt für zusätzlichen administrativen Aufwand bei den Unternehmen und steht damit in direktem Widerspruch zu dem erklärten Ziel der Bundesregierung, Bürokratie in Deutschland abzubauen.

**Petition:** Die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Kapitalertragsteueranmeldungen sollte in ein Wahlrecht geändert werden.

P. S.: Da eine Kapitalertragsteueranmeldung auch abzugeben ist, wenn ein Steuerabzug nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist, wäre es u. E. sinnvoll, das Formular entsprechend anzupassen (z. B. für Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto).

## VIII. Zu Art. 1 Nr. 31 JStG 2008-E:

### § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG-E

#### Quellensteuer bei Veräußerung von Emissionsrechten

Zahlungen von Veräußerungspreisen aus dem Kauf von Emissionsberechtigungen im Rahmen des europäischen und internationalen Emissionshandels (mit Emissionsrechten) sollen von der Verpflichtung zur Einbehaltung von Quellensteuern durch den Käufer befreit werden.

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 (StÄndG 2007) wurde § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG dahingehend geändert, dass seit dem 1.1.2007 auch Einkünfte i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG dem Quellensteuereinbehalt unterliegen. Gleichzeitig wurde in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG der Verweis auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG gestrichen.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Nach der Gesetzesbegründung zum StÄndG 2007 wurden die Änderungen zum § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG initiiert, um sicherzustellen, dass auch die Veräußerung von „veranstaltungsbezogene(n) Rechte(n), die sich beispielsweise durch die Nutzung zu Werbezwecken anlässlich einer Sportveranstaltung erschöpfen (verbrauchende Rechtsüberlassung)“ in die Besteuerung in Deutschland einbezogen wird (BT-Drs. 16/1545 vom 18.05.2006, S. 16).

Durch die Streichung des Verweises auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG bestand nach dem Wortlaut des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG die Sorge, dass auch die Veräußerung von Emissionsrechten unter den Anwendungsbereich von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG fällt und aufgrund der Änderung des § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG vom Veräußerungspreis Quellensteuer einzubehalten sein könnte. Es ist deshalb von verschiedenen Seiten darauf gedrungen worden, dass das BMF klarstellt, dass die Veräußerung von Emissionsrechten nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG und somit auch nicht unter die Quellensteuereinkaufspflicht fällt.

Die Ausnahme, die jetzt in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG-E geschaffen werden soll, erreicht zumindest das Ziel, dass nunmehr unzweifelhaft keine Quellensteuer auf den Veräußerungspreis von Emissionsrechten in Deutschland einzubehalten ist.

Die Formulierung jedoch, dass die Quellensteuer auf die Veräußerung von Emissionsrechten im Ausnahmewege nicht vorgenommen wird, sowie die Ausführungen in der Begründung zum Gesetzesentwurf lassen im Umkehrschluss jedoch vermuten, dass Emissionsrechte dem Grunde nach unter die von § 49 Abs. 1 Nr. 2 f betroffenen Rechte fallen. Somit besteht die Gefahr, dass hieraus geschlossen werden könnte, dass mit diesen „Rechten“ wohl nicht nur solche im Sinne von § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG und die durch die Gesetzesbegründung angesprochenen „verbrauchenden Rechtsüberlassungen“ anlässlich von Sportveranstaltungen gemeint sind, sondern, wie der Wortlaut des Gesetzes vorgibt, alle Rechte ohne Einschränkung.

Eine solche Erweiterung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG hätte in Verbindung mit der Quellensteuereinkaufspflicht nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG erhebliche negative Folgen für die deutsche Wirtschaft.

Sollten im Falle der dargestellten Erweiterung tatsächlich alle Rechte gemeint sein, hätte dies beispielsweise zur Folge, dass auch ein Großteil der Ankäufe von Finanzderivaten von ausländischen Anbietern erfasst wäre.

Finanzderivate, etwa in Form einer Option, gewähren dem Inhaber das Recht, ein Wirtschaftsgut zu einem im Voraus festgelegten Preis zu kaufen bzw. zu verkaufen; für dieses Recht zahlt der Inhaber der Option eine Prämie. Das Recht kann er an einen Dritten veräußern oder durch Ausübung, d. h. Erwerb des Wirtschaftsgutes gegen Zahlung des im Voraus vereinbarten Preises, „verwerten“. Erhebliche praktische Relevanz erfährt dieser Themenkreis im Rahmen von Währungssicherungsgeschäften, mit denen sich inländische Unternehmen gegen nachteilige Wechselkursänderungen im Bezug auf Forderungen oder Verbindlichkeiten in ausländischer Währung absichern.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Faktisch wäre deutschen Unternehmen bei Einbeziehung der Finanzderivate in den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG der Zugang zu entsprechenden Sicherungsinstrumenten eines großen Teils ausländischer Anbieter verschlossen (s. u. zur Überwälzung der Quellensteuer auf den Käufer), was durch die künstliche Verknappung erhebliche negative Preiseffekte im Handel mit den verbliebenen Anbietern (inländische Anbieter oder ausländische Anbieter mit Freistellungsbescheinigung) auslösen würde.

Neben den Finanzderivaten sind eine unüberschaubare Anzahl weiterer Fälle denkbar, auf die § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f und § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG Anwendung finden würden, die der Gesetzgeber mit den Änderungen zum StÄndG 2007 u. E. nicht erfassen wollte. So stellt sich z. B. beim (Weiter-)Verkauf von Waren von einem ausländischen Unternehmen an ein deutsches Unternehmen die Frage, ob im Rahmen des Kaufvertrages nicht Rechte im Sinne von z. B. Zahlungsoptionen (z. B. wahlweise Zahlung auf Ziel oder sofortige Zahlung mit Skonto) oder Gewährleistungsrechte mit veräußert werden, die dann von der Warenveräußerung zu trennen und unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG zu erfassen wären, mit der Folge, dass von einem Teil des Kaufpreises Quellensteuern nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG einzubehalten wären.

Neben der Tatsache, dass ein Großteil der dann von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG betroffenen Rechte keiner selbständigen Bewertung zugänglich ist, was eine erhebliche Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Höhe der einzubehaltenden Quellensteuer auslöst, stellt sich das Problem, dass ausländische Verkäufer in aller Regel nicht bereit sein werden, die deutsche Quellensteuer zu tragen oder die administrativen Mehraufwendungen für die Beantragung von Freistellungsbescheinigungen zu akzeptieren. Aufgrund der Haftungsvorschriften des § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG würden sich daher die Einstandspreise für deutsche Unternehmen bei Rechte- oder Warenbezug aus dem Ausland um faktisch rd. 26,7 % auf bestimmte Teile des Kaufpreises erhöhen, was einen erheblichen Wettbewerbsnachteil gegenüber ausländischen Konkurrenten bedeuten würde.

Eine Absicht für eine solche Erweiterung der Besteuerung von Rechteveräußerungen und die damit verbundenen Mehrbelastungen für deutsche Unternehmen kann weder der Gesetzesbegründung zum StÄndG 2007 entnommen werden, noch wurde sie in den im Umfeld der Änderung der Vorschrift geführten öffentlichen Diskussionen thematisiert.

Des Weiteren wäre eine solche Ausweitung auch aus rein fiskalischer Sicht nicht gerechtfertigt, weil regelmäßig Deutschland bei Veräußerungen von solchen Rechten, bei denen der Veräußerer in einem anderen DBA-Staat ansässig ist, kein Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat. Die Einführung einer Quellensteuer für Veräußerungen von Rechten wäre zudem in den meisten Fällen (v. a. bei Finanzderivaten) einzigartig und würde den Handel mit Rechten erheblich behindern. Der u. a. in der Gesetzesbegründung zu dem neuen § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG-E aufgeführte Grund des zusätzlichen administrativen Aufwands alleine für die Freistellungsbescheinigungen (soweit sie denn überhaupt beantragt würden) gilt insoweit auch hier.

Schließlich würde durch die Ausweitung des Wirkungsbereiches des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG durch die Ausnahme in § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG-E in der gerade dargestellten Form wohl noch nicht einmal das Ziel erreicht, den freien Handel mit Emissionsrechten nicht zu behindern, da auch auf Emissionsrechte Derivate gehandelt werden müssen, z. B. Optionen zur Absicherung des zukünftigen Preises von Emissionsrechten.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

**Petition:** Anstelle Emissionsrechte von der Quellenbesteuerung lediglich „auszunehmen“ und damit den Grundsatz zu etablieren, dass alle anderen Veräußerungen von Rechten der (Quellen-) Besteuerung unterliegen, sollte u. E zunächst explizit geregelt werden, für welche Veräußerungen von Rechten konkret eine Einbeziehung in die beschränkte deutsche Steuerpflicht gewollt ist. In einem zweiten Schritt wäre dann, ebenfalls konkret, zu benennen, welche Veräußerungsvorgänge dabei der deutschen Quellenbesteuerung unterworfen werden sollen. Dies ließe sich etwa mit nachfolgenden Formulierungen erreichen:

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

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

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

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

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

„und Buchstabe g.“

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

## **IX. Zu Art. 1 Nr. 37 Buchst. b Doppelbuchst. aa JStG 2008-E:**

### **§ 52 Abs. 3 Satz 3 EStG-E**

#### **Ausländische Betriebsstättenverluste**

Nach § 2a Abs. 3 EStG konnten ausländische Betriebsstättenverluste (§ 2a EStG) bis einschließlich zum Veranlagungszeitraum 1998 im Inland geltend gemacht werden. Sobald im Ausland Gewinne erzielt wurden, mussten diese jedoch im Inland nachversteuert werden (technisch über eine Hinzurechnung zum inländischen Einkommen). Die Hinzurechnung soll nach geltendem Recht letztmals in 2008 erfolgen. Durch das Jahressteuergesetz 2008 soll diese Befristung nun aufgehoben werden – die Hinzurechnung soll danach unbefristet erfolgen.

Die Aufhebung der Befristung wird in den Erläuterungen damit begründet, dass es gegenwärtig noch ein erhebliches Hinzurechnungsvolumen gebe, das sonst für den Fiskus endgültig verloren ginge. Nach Mitteilung der obersten Finanzbehörden der Länder soll es sich dabei um mehrere Milliarden Euro handeln. Diese Zahlen halten wir für durch nichts belegt, zumal die Verluste nicht gesondert festgestellt werden. Sollten sie aus abgegebenen Steuer-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

erklärungen oder Betriebsprüfungen hochgerechnet sein, müssen wir darauf verweisen, dass bis zum Jahr 2008 noch eine Vielzahl von Steuererklärungen für vergangene Veranlagungszeiträume bei den Finanzämtern einzureichen ist, in denen noch hinreichend hohe Nachversteuerungstatbestände deklariert werden dürften.

Im Übrigen hat der Gesetzgeber des Jahres 1998 gewusst, dass Verlustvorträge nach 2009 noch nicht allesamt nachversteuert sein werden und dies seinerzeit bewusst bzw. billigend in Kauf genommen. An dieser Entscheidung sollte nun festgehalten werden.

**Petition:** Die Regelung sollte aus Vertrauensschutzgründen gestrichen werden.

## **B. Körperschaftsteuergesetz (Artikel 3)**

### **I. Zu Art. 3 Nr. 2 JStG 2008-E:**

#### **§ 8b Abs. 3 Satz 4 bis 8 KStG-E Abzugsverbot für Gewinnminderungen**

Durch die Einführung der Sätze 4 bis 8 in § 8b Abs. 3 KStG kommt es zu einem steuerlichen Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einer Darlehensgewährung oder Sicherungsgestellung durch einen zu mehr als 25 % beteiligten Anteilseigner, wenn ein Drittvergleich für diese Darlehen nicht gelingt. Entsprechendes soll bei Darlehen einer dem Gesellschafter nahestehenden Person oder eines rückgriffsberechtigten Dritten gelten. Dem Abzugsverbot unterliegen dann z. B. Gewinnminderungen aus der Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen, dem Ausfall eines Gesellschafterdarlehens oder dem Verzicht auf Forderungen aus einem Gesellschafterdarlehen. Der Entwurf orientiert sich an der Altfassung des § 8a KStG, bevor dieser durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 geändert wurde.

Nach der Gesetzesbegründung sollen damit Umgehungen des geltenden Abzugsverbots für Veräußerungsverluste und sonstige Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Kapitalgesellschaften gem. § 8b KStG verhindert werden. Dafür würde es reichen, die geplante Neuregelung auf eigenkapitalersetzende Darlehen i. S. v. § 32a GmbHG zu beschränken. Ein generelles Abzugsverbot für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen im weitesten Sinne lässt sich damit jedenfalls nicht rechtfertigen.

Von der vorgesehenen Neuregelung sind nicht nur steuerlich motivierte Gestaltungen, sondern auch Finanzierungsvorgänge betroffen, die wirtschaftlich erforderlich sind. Mit ihr sollen die im BMF-Schreiben vom 8. Juni 1999 (BStBl. I S. 545) dargestellten Grundsätze des BFH zur Behandlung von eigenkapitalersetzenden Darlehen gesetzlich verankert werden. Anlass ist, dass in der Vergangenheit in der Literatur diskutiert wurde, ob diese Grundsätze, die der BFH für Anteile nach § 17 EStG aufgestellt hat, auch auf Anteile nach § 8b KStG anzuwenden sind. Dieser Diskussion will der Gesetzentwurf nunmehr ein Ende setzen.

Die vorgesehene Neuregelung geht über das genannte BMF-Schreiben und damit auch über die vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze deutlich hinaus. So wird hier nicht mehr nach der Art des Darlehens unterschieden (z. B. krisenbestimmte Darlehen). Nach den Grundsätzen des BFH ist bei einem krisenbestimmten Darlehen eine steuerwirksame Teilwertab-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

schreibung des Darlehens solange möglich, bis es eventuell zu einer Liquidation der Gesellschaft kommt. Erst zum Zeitpunkt der Liquidation ist der Nennwert des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung zu aktivieren.

Künftig wäre bereits bei Eintritt der Krise der Gesellschaft eine steuerwirksame Teilwertabschreibung nicht mehr möglich, da der Gesellschafter nach den Fremdvergleichskriterien dazu gezwungen wäre, das Darlehen aus der Gesellschaft abzuziehen. Dies wäre für eine eventuell mögliche wirtschaftliche Erholung der Gesellschaft schädlich. Durch diese Regelung würde der Gesellschafter angeregt, Darlehensmittel frühzeitig abzuziehen, was die ohnehin angespannte Liquidität der Gesellschaft zusätzlich belasten würde. Dies würde die Gesellschaft daran hindern, sich wirtschaftlich zu erholen und somit die frühzeitige Anmeldung der Insolvenz fördern, was nicht gewollt sein kann.

Darlehen sind eigenständige Einkommensquellen, die von Beteiligungen zu unterscheiden sind. Die Erträge daraus sind als Zinsen voll steuerpflichtig; Dividenden sind dagegen gegenwärtig lediglich zur Hälfte steuerpflichtig bzw. bleiben außer Ansatz. Das Gleiche gilt für Währungsgewinne und Bürgschaftsprovisionen. Nach dem verfassungsrechtlich gesicherten Netto-Prinzip sind dann auch die korrespondierenden Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, z. B. Wertänderungen, Marktzinsänderungen, Währungsschwankungen sowie Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Darlehensvergabe oder Sicherungskosten. Dass der Gesetzentwurf die Bedeutung des Netto-Prinzips verkennt, zeigt sich darin, dass er in der Begründung die Regelung, wonach Wertaufholungen nach nicht abziehbaren Teilwertabschreibungen steuerfrei gestellt werden sollen, als „Billigkeits-“maßnahme bezeichnet.

Auch die Behandlung des Gesellschafterdarlehens beim Darlehensempfänger im In- und Ausland korrespondiert nicht mit der vorgeschlagenen Regelung; es kommt zu einer Doppelbesteuerung und einer Substanzbesteuerung. Der Darlehensverzicht und die Leistung des Bürgen führen bei der Gesellschaft zu steuerpflichtigem Ertrag. Das Gleiche gilt für Währungsgewinne oder Abzinsungserträge, für zinslose Darlehen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Die hierdurch ausgelöste Mehrfachbelastung und Substanzbesteuerung lässt sich auch nicht dadurch rechtfertigen, dass durch Darlehensvergabe das Abzugsverbot bei Beteiligungen vermeintlich umgangen werden kann. Sollte es eine solche Umgehungsgefahr geben, würde es ausreichen zu regeln, dass Gewinnminderungen nicht berücksichtigt werden, die dadurch entstehen, dass ein Darlehen in der Krise gegeben wird oder stehen gelassen wird, d. h. zu einem Zeitpunkt, in dem zu erwarten ist, dass die Gesellschaft das Darlehen nicht zurückzahlen kann. Der Gesetzentwurf erfasst aber ohne Notwendigkeit in weitem Umfang darüber hinaus gehende Wertminderungen (z. B. Währungsverluste) und ist damit unverhältnismäßig.

Darüber hinaus hat sich der Nachweis eines Fremdvergleichs bereits in der Vergangenheit als schwierig und unpraktikabel erwiesen (vgl. hierzu die in der Vergangenheit zu § 8a KStG getroffenen Regelungen). Insbesondere bei Darlehen, die bereits vor Eintritt der Krise gewährt wurden, wird es schwierig sein nachzuweisen, dass ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen noch nicht zurückgefordert hätte. Die in diesem Zusammenhang geforderte Beweislastumkehr ist äußerst kritisch zu beurteilen.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Zudem besteht für den Fremdvergleich keine Notwendigkeit, so dass die Regelung auch insoweit unverhältnismäßig ist. Entsprechen die Darlehensbedingungen zulasten des deutschen Fiskus nicht dem „arm's-length“-Prinzip, kann nach Verrechnungspreisgrundsätzen eine Korrektur erfolgen. Eine weitere Sanktion ist nicht erforderlich. Auch die Umkehr der Beweislast, die im Bereich der Eingriffsverwaltung nur ausnahmsweise gerechtfertigt ist, inzwischen aber vom Gesetzgeber wohl zum Regelfall entwickelt werden soll, ist hier nicht angemessen, da die entsprechenden Informationen nicht aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammen und der geforderte Beweis in der Praxis so nicht erbracht werden kann.

Die Finanzierung durch Gesellschaftermittel, wie sie im Konzern üblich ist, wird durch bürokratische Hürden in Frage gestellt, wenn die Gestellung von Sicherheiten bei Darlehensvergabe und Bürgschaften verlangt wird. Der maßgeblich beteiligte Gesellschafter braucht keine Sicherheiten, da er über seine Gesellschafterposition sicherstellen kann, dass die Gesellschaft alle ihr zur Verfügung stehenden Mittel zur Rückzahlung des Darlehens nutzt. Reichen der Cash-flow und die Assets der Gesellschaft zur Darlehensrückzahlung aus, ist bereits kein Raum für eine Teilwertabschreibung. Wird das Darlehen trotz nicht ausreichender Cash-flows oder Assets gewährt, ist es in der Krise gewährt worden. Die tatsächliche Gestellung von Sicherheiten zu verlangen, ist nicht erforderlich und in Konzernen deshalb auch unüblich.

Auch werden sich die steuerlichen Rahmenbedingungen für Holdinggesellschaften in Deutschland gegenüber anderen Ländern weiter verschlechtern.

Der in Satz 7 angeführte Terminus von „Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind“, auf die die Neuregelung ausgedehnt werden soll, erscheint darüber hinaus noch immer zu unbestimmt, selbst wenn er besser ist als der im Referentenentwurf enthaltene. Es wird dadurch deutlich, dass unentgeltliche bzw. verbilligte kapitalersetzende Nutzungsüberlassungen durch den Gesellschafter nicht unter den Anwendungsbereich der Vorschrift fallen. Dass nach der Gesetzesbegründung nun auch geschäftliche Liefer- und Leistungsbeziehungen (z. B. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen) unter die Regelung fallen sollen, ist nach unserer Auffassung vom Wortlaut der Vorschrift nicht gedeckt; im Übrigen erscheint dies auch inhaltlich unangemessen weit. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die Regelung nicht nur auf nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG, sondern auch auf ehemalige Gesellschafter anwendbar sein soll (vgl. Satz 4: „beteiligt war“). Insgesamt ist eine präzisierte Begriffsbestimmung unumgänglich.

Grundsätzlich ist zu kritisieren, dass die Rechtsfolgen offenbar im Wege der außerbilanziellen Zurechnung und nicht – was zutreffend wäre – in der Steuerbilanz (§ 6 EStG) eintreten sollen. Damit stellt sich die Frage der Vorschriftenkonkurrenz: u. E. gehen bei einem Verzicht die Regelungen über die verdeckte Einlage der Vorschrift des § 8b Abs. 3 KStG-E vor, da es insoweit nicht zu einer Gewinnminderung in der Steuerbilanz kommt, auf die § 8b Abs. 3 KStG-E angewendet werden könnte. Dies sollte jedoch in der Gesetzesbegründung bestätigt werden.

Die Rechtsfolge des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG-E, nach der die Gewinne aus der Wertaufholung außer Ansatz bleiben sollen, müsste auch für die gewinnrealisierende Veräußerung bzw. Abtretung der Forderung gelten.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Insgesamt dürfen durch die geplante Neuregelung die vom BFH aufgestellten Grundsätze zur steuerlichen Behandlung eigenkapitalersetzender Darlehen nicht zusätzlich verschärft werden.

Jedenfalls aber sollte die Vorschrift, die steuerverschärfend ist, nur auf Darlehen angewendet werden, die nach dem 31. Dezember 2007 (bzw. dem Tag der Verkündung des Gesetzes) *gewährt* werden. Bei Darlehen, die vor dem 1. Januar 2008 (bzw. dem Tag der Verkündung des Gesetzes) bestehen, sollten dagegen die damit in Zusammenhang stehenden Gewinnminderungen weiterhin steuerwirksam abgeschrieben werden können. Insoweit wäre sichergestellt, dass den Unternehmen vor Vergabe von Gesellschafterdarlehen die steuerlichen Auswirkungen des § 8b Abs. 3 Satz 4 bis 7 KStG-E bekannt sind und sie bewusst danach handeln können. – Auf der Basis des jetzigen Gesetzentwurfes gehen wir davon aus, dass die Änderungen erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 anzuwenden sind, selbst wenn sich die entsprechende Passage des Referentenentwurfes nicht mehr im Regierungsentwurf wiederfindet. Denn es handelt sich bei dieser Regelung hier nicht nur um eine klarstellende Gesetzespräzisierung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, sondern eine materielle Änderung.

**Petition:** Die Regelung ist abzulehnen. Zumindest ist die Umkehr der Beweislast im Rahmen der Erbringung des Fremdvergleichs zu korrigieren und der Anwendungsbereich zu reduzieren. Die unpräzise Begriffsbestimmung des Satzes 7 darf nicht zu einer ungerechtfertigten Ausweitung des Anwendungsbereiches dieser Vorschrift führen. Jedenfalls aber sollte die Vorschrift nur auf Darlehen angewendet werden, die nach dem 31. Dezember 2007 *gewährt* wurden, um Rückwirkungseffekte zu vermeiden. Schließlich sollte klargestellt werden, dass korrespondierende Erträge beim Darlehensempfänger nicht der Besteuerung unterliegen (Korrespondenzprinzip).

## II. Ergänzender Vorschlag:

### § 14 Abs. 2 KStG

#### Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen

Das Organschaftsverbot des § 14 Abs. 2 KStG verhindert es, dass Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen von dem Rechtsinstitut der Organschaft Gebrauch machen können. Bereits im Rahmen der Beratungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 hatten wir angeregt, diese verfassungsrechtlich höchst zweifelhafte Regelung aufzuheben, da durch sie lediglich die Unternehmen zweier Branchen benachteiligt werden (vgl. S. 56 der Gemeinsamen Stellungnahme vom 26.02.2007). Im Rahmen der Regelungen zur Gegenfinanzierung der Unternehmensteuerreform würden sich diese Benachteiligungen ungewollt verstärken (z. B. im Rahmen der Zinsschranke und der Gewerbesteuer-Hinzurechnungen). Die Mitglieder des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages hatten deshalb zugesagt, das Organschaftsverbot abzuschaffen. Lediglich aus Zeitgründen hatte dies nicht mehr im laufenden Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden können. Im Rahmen der Beratungen des Jahressteuergesetzes 2008 sollte die Aufhebung deshalb nun nachgeholt werden.

**Petition:** Das Organschaftsverbot für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sollte mit Wirkung ab 2008 (Beginn der Unternehmensteuerreform) ersatzlos aufgehoben werden.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

### III. Zu Art. 3 Nr. 6 JStG 2008-E:

#### § 38 Abs. 4 bis 9 KStG-E

#### Pauschalversteuerung des ehem. EK 02

Durch die Ergänzung des § 38 KStG um die Absätze 4 bis 9 soll das bisherige System der Körperschaftsteuererhöhungen bei Ausschüttung aus steuerlich unbelastetem Eigenkapital (Alt-EK 02) durch eine Pauschalversteuerung ersetzt werden. Das bis zum 31.12.2006 noch vorhandene Alt-EK 02 soll danach verwendungsunabhängig mit 3 % versteuert werden. Die Zahlung dieser Steuer soll in gleichmäßigen Raten über einen Zeitraum von 10 Jahren (von 2008 bis 2017) erfolgen. In Zukunft fällige Raten sollen unter Berücksichtigung einer Abzinsung von 5,5 % vorgezogen werden können. Die verbleibenden Bestände von Alt-EK 02 sollen entfallen.

Mit dieser Regelung würde das Steuerrecht vereinfacht, weil die permanente Beobachtung drohender Nachversteuerungstatbestände bis 2019 entfielen. Unternehmen wären in ihrer Ausschüttungspolitik in Zukunft freier, sie könnten ggf. mehr ausschütten, ohne dass es zu einer Nachversteuerung kommt. Die verwendungsunabhängige Versteuerung des Alt-EK 02 mit einem Steuersatz von 3 % (vorher verwendungsabhängig 30 %) erscheint auf den ersten Blick moderat.

Gleichwohl stehen der pauschalen Nachversteuerung u. E. grundsätzliche Bedenken entgegen:

Für die meisten Unternehmen ergibt sich eine zusätzliche Steuerbelastung, da die hier relevanten unbelasteten Einkommensteile im Regelfall nur bei einer bewussten Entscheidung für eine Ausschüttung zu einer Steuerbelastung geführt hätten. Für die meisten Unternehmen wäre es zu dieser Steuerzahlung nie gekommen, da sie i. d. R. über ein genügend hohes Einlagenkonto verfügen. Die geplante Gesetzesregelung führt dementsprechend zu einer Zwangssteuer, ohne dass sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Unternehmen irgendetwas geändert hat und ohne dass die Unternehmen hierauf in irgendeiner Art und Weise Einfluss nehmen können.

Diese Zwangssteuer wird quasi als Nachsteuer zu betrachten sein, wenn man berücksichtigt, welche Sachverhalte zur Speisung der EK 02-Bestände geführt haben. Nach der jetzt vorgesehenen verwendungsunabhängigen nachträglichen Pauschalversteuerung werden diese steuerfreien Vorgänge definitiv besteuert. Die Besteuerung stützt sich somit auf Vorgänge in der Vergangenheit, die nun (erstmalig oder nachträglich) der Besteuerung unterworfen werden sollen. Dies führt wirtschaftlich zu einem nachträglichen Entzug der ursprünglichen Steuerfreistellung. Bereits abgeschlossene Vorgänge durch Änderung oder Neueinführung von Gesetzen nachträglich zu besteuern, ist aus unserer Sicht nicht zulässig. Zum EK 02 gehören insbesondere steuerfreie Investitionszulagen, bei denen gesetzlich festgeschrieben wurde, dass diese so lange steuerfrei bleiben sollten, wie sie in den Gesellschaften thesauriert werden. Besonders betroffen werden von der Neuregelung Unternehmen sein, die ihren Sitz in den neuen Bundesländern haben, da im EK 02 insbesondere Investitionszulagen und ehemalige Berlin-Zulagen enthalten sind. – Ein weiterer wichtiger Sachverhalt, der Eingang in das EK 02 gefunden hat, betrifft Organschaften. Konkret geht es um die Behandlung von

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

vororganschaftlichen Mehrabführungen entsprechend den alten Körperschaftsteuerrichtlinien und von Mehrabführungen, die dadurch entstehen, dass eine Muttergesellschaft nicht zu 100 % an ihrer Organtochter beteiligt ist. In diesem Fall wurde eine organschaftliche Ergebnisabführung nur im Umfang der Beteiligungsquote im EK 04 berücksichtigt, während die Differenz zu 100 % im EK 02 zu berücksichtigen war. Dies betrifft auch heute noch Organgesellschaften, in denen zum Teil erhebliche EK 02-Bestände seit Jahren dauerhaft festgeschrieben sind. Unter dem Gesichtspunkt, dass diese EK-Bestände niemals ausgeschüttet werden sollten, war auch die Steuerfreiheit gewährt worden. Auf dieser Grundentscheidung basieren auch die im Entwurf des § 38 Abs. 4 bis 9 KStG normierten Ausnahmeregelungen.

Hinsichtlich der Festlegung der Höhe der Pauschalbesteuerung wird in der Gesetzesbegründung ausgeführt, dass ein Anteil von 10 % des zum 31.12.2006 noch vorhandenen Bestandes an EK 02 mit einem Steuersatz von 30 % besteuert werden soll. Daraus ergebe sich der im neuen § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG angesetzte Körperschaftsteuererhöhungsbetrag i. H. v. 3/100 (3 %) des Alt-EK 02 zum 31.12.2006. Der Steuersatz von 30 % entspreche dabei der Ausschüttungsbelastung zurzeit der Geltung des Anrechnungsverfahrens. Seit Abschaffung des Anrechnungsverfahrens und Einführung des Halbeinkünfteverfahrens trifft diese unterstellte Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften jedoch nicht mehr zu. Der Steuersatz beträgt derzeit lediglich 25 %. Damit wäre ein Pauschalsteuersatz von 10 % von 25 %, d. h. von 2,5 % sachgerecht.

Fraglich ist, wie die Erträge steuerlich zu behandeln sind, wenn der Körperschaftsteuererhöhungsbetrag vorzeitig gezahlt wird, wie es Absatz 7 erlaubt. Da es sich hierbei um eine Verbindlichkeit aus nichtabzugsfähigen Steuern handelt, gehen wir davon aus, dass dementsprechend auch der Ertrag aus der Abzinsung steuerfrei ist. Eine Klarstellung wäre in diesem Zusammenhang jedoch wünschenswert.

Von der Abfolge der Gesetzgebungsverfahren her bleibt unverständlich, warum der Gesetzgeber die jetzt angedachte Änderung nicht schon zusammen mit der Änderung für die Körperschaftsteuerguthaben bei Verabschiedung des SEStEG berücksichtigt hat. So hätten die abgezinsten Körperschaftsteuerguthaben direkt mit der Nachversteuerung der Alt-EK 02-Bestände verrechnet werden können und hätte nur noch ein Saldo in den Jahresabschlüssen ausgewiesen werden müssen. Als „Ersatz“ könnte überlegt werden, auf die Nachversteuerung gänzlich zu verzichten, zumal die Wirtschaft durch die zeitliche Streckung des Abrufs der Körperschaftsteuer-Guthaben auf 10 Jahre schon hinreichend belastet ist. Der wirtschaftliche Verlust aus der Abzinsung der Körperschaftsteuer-Guthaben dürfte bei weitem höher sein als die jetzt erhofften Steuermehreinnahmen durch die pauschale Nachversteuerung des Alt-EK 02.

**Petition:** Mit der jetzt eingeführten Regelung wird zwangsweise eine Sondersteuer eingeführt, für die unseres Erachtens ein Wahlrecht zuzulassen ist. Bei Nichtausübung des Wahlrechts sollte es bei einem zeitlichen Untergang des EK 02-Bestandes verbleiben. Jedenfalls aber sollten Härtefallregelungen in Erwägung gezogen werden, wenn Unternehmen mit erheblichen EK 02-Beständen schmerzlich getroffen werden.

Zumindest sollte der Steuersatz für die Pauschalversteuerung auf 2,5 % vermindert werden.

Eine klarstellende Regelung für die Behandlung der Erträge aus der vorzeitigen Zahlung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrages wäre wünschenswert.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

## C. Gewerbesteuergesetz (Artikel XX)

### Ergänzender Vorschlag

#### § 8 Nr. 1 GewStG n. F.

Der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen gem. § 8 Nr. 1 GewStG (in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008) künftig nicht nur Zinsen, sondern auch Zinsanteile aus anderen Zahlungen. Die Neuregelung in § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG schreibt für die Ermittlung der Zinsen und fiktiven Zinsen eine Berücksichtigung von 75 Prozent der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, vor.

In einer breiten Sammlung von mehr als 800 Echtfällen haben der DIHK und der HDE die Gesamtsteuerlast von mehr als 250 ausgewählten Unternehmen des Einzelhandels berechnet. Diese Unternehmen spiegeln die Bandbreite des deutschen Einzelhandels wider. Danach hinterlassen die Neuregelungen zur Gewerbesteuer besonders bei mittelständischen Einzelhandelsunternehmen Mehrbelastungen bisher nicht gekannten Ausmaßes. Ursache ist vor allem der hohe Finanzierungsanteil für Immobilien. Bei Immobilien liegt der Finanzierungsanteil bei höchstens 30 Prozent, wenn man realistische Annahmen über die Nutzungsdauer (zwischen 10 und 30 Jahren) und über die Gewinnerwartungen aus der Vermietung (zwischen 6 und 8 Prozent) trifft. Bezieht man die nur beschränkt abzugsfähige Belastung dieser Objekte über die Grundsteuer mit ein, ist ein Finanzierungsanteil für Immobilien in Höhe von 25 Prozent ein Wert, der den realen wirtschaftlichen Verhältnissen angemessen ist. Auf diesen Satz sollte der Finanzierungsanteil für Immobilien gesenkt werden. Die Echtfälle zeigen, dass es selbst bei diesem Finanzierungsanteil durch die besondere Struktur der betroffenen Branchen bei zahlreichen Unternehmen zu Mehrbelastungen kommt, die aber weit weniger gravierend sind als derzeit vorgesehen. Fälle von Substanzbesteuerung sind damit weitgehend ausgeschlossen. – Betroffen sind gleichermaßen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, und zwar schon bei durchschnittlichen Unternehmensrenditen und in der Branche durchschnittlichen Mietaufwendungen. Ähnliche Belastungswirkungen weisen nach aktuellen Echtfällen auch Hotel- und Gaststättenbetriebe auf.

**Petition:** Der pauschalierte Finanzierungsanteil für Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens muss auf ein sachgerechtes Maß reduziert werden.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

## **D. Umwandlungsteuergesetz (Artikel 4)**

### **Ergänzender Vorschlag**

#### **§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**

#### **Problematik bei Verschmelzung von Körperschaften, bei denen § 8b Abs. 7 oder 8 KStG anwendbar ist**

Durch das SEStEG wurde § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG dahingehend geändert, dass bei Verschmelzungen auf andere Körperschaften bei der übernehmenden Körperschaft ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, außer Ansatz bleibt. Gemäß Satz 2 ist § 8b KStG anzuwenden, soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.

Da der Wortlaut des Satzes 2 ausdrücklich lediglich eine Anwendung des § 8b auf „Gewinne“ anordnet, Satz 1 jedoch ausdrücklich „Gewinne und Verluste“ erwähnt, könnte hieraus geschlossen werden, dass § 8b KStG auf entsprechende „Verluste“ keine Anwendung finden soll. Diese Interpretation hätte allerdings zur Folge, dass bei Steuerpflichtigen, bei denen gem. § 8b Abs. 7 oder 8 KStG entsprechende Gewinne und Verluste steuerpflichtig gestellt werden, lediglich Gewinne steuerpflichtig wären, entsprechende Verluste aber steuerlich nicht geltend gemacht werden könnten.

Da kein Grund für eine derartige Beschränkung erkennbar ist, gehen wir davon aus, dass es sich bei der gewählten Gesetzesformulierung um ein Versehen handelt und von der Regelung des § 8b KStG – und damit auch des § 8b Abs. 7 oder 8 KStG –, soweit sie für anwendbar erklärt wird, Gewinne und Verluste erfasst werden sollen.

**Petition:** Wir regen an, § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG wie folgt zu ergänzen: „... ist anzuwenden, soweit der Gewinn oder Verlust im Sinne des Satzes 1 ...“.

## **E. Umsatzsteuergesetz (Artikel 8)**

### **I. Zu Art. 8 Nr. 3 UStG:**

#### **§ 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG**

#### **Aufhebung der Regelungen**

§ 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG bestimmt typisierend, wann eine sonstige Leistung in Abgrenzung zur Lieferung anzunehmen ist. Die Auslegung des § 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG war stets schwierig und führte zu Unsicherheiten bei den Unternehmen. Es bestand stets die Gefahr, dass Lieferungen in sonstige Leistungen umqualifiziert wurden. Vor diesem Hintergrund hatte der BFH mit Urteil vom 10.08.2006 (BStBl 2007 II S. 480) entschieden, dass der Wortlaut des Satzes 4 nicht in vollem Umfang gemeinschaftsrechtskonform sei.

Der EuGH hatte zudem in seinen Urteilen vom 02.05.1996 (Rs. C-231/94) und vom 10.03.2005 (Rs. C-491/03) entschieden, dass für jeden einzelnen Umsatz festgestellt werden

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

müsse, ob das Lieferelement oder das Element der sonstigen Leistung überwiegt. Eine typisierende Regelung wurde abgelehnt. Die geplante Aufhebung dieser Regelungen ist daher zu begrüßen.

Allerdings trägt die Streichung allein nicht zu Rechtssicherheit und einer europarechtskonformen Auslegung bei. Vielmehr ist hierfür erforderlich, im Rahmen der Gesamtbetrachtung festzustellen, wann das Lieferelement und wann das Element der sonstigen Leistung überwiegt. Die Überprüfung bei Restaurationsumsätzen kann einen ersten Schritt in die Richtung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes für Restaurationsumsätze darstellen. Jedenfalls sind auch hier die Fälle neu zu beurteilen, um zu vermeiden, dass Lieferungen von Nahrungsmitteln zu Unrecht in sonstige Leistungen umqualifiziert werden.

**Petition:** Wir bitten um Klarstellung dieses Aspektes in einem BMF-Schreiben.

## **II. Zu Art. 8 Nr. 5 JStG 2008-E:**

### **Aufhebung des § 13d UStG und Weiterungen (§§ 13c und 25d UStG) Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf Vorschriften des UStG**

Es ist zu begrüßen, dass § 13d UStG als europarechtswidrige Vorschrift aufgehoben werden soll.

Die Entscheidung des EuGH, die für Aufhebung des § 13d UStG ursächlich ist, hat jedoch auch Auswirkungen auf §§ 13c und 25d UStG: In der Begründung seiner Entscheidung vom 11.05.2006 in der Rechtssache Federation of Technological Industries u. a. (Rs. C-384/04; UR 2006, 410 ff.), die auch für künftige Gesetzesänderungen den Rahmen absteckt, weist der EuGH zum einen darauf hin, dass die Einführung einer gesamtschuldnerischen Verpflichtung zur Zahlung der Mehrwertsteuer nicht auf Artikel 22 Abs. 8 der 6. EU-Richtlinie (seit 1. Januar 2007: Art. 273 MwStSystRL) gestützt werden kann.

Noch weitreichender sind aber die Ausführungen des EuGH zu Artikel 21 Abs. 3 der 6. EU-Richtlinie (seit 1. Januar 2007: Art. 205 MwStSystRL). Hiernach sind die Mitgliedstaaten zwar befugt zu bestimmen, dass eine andere Person als der Steuerschuldner die Mehrwertsteuer gesamtschuldnerisch zu entrichten hat. Bei der Ausübung dieser Befugnis müssen die Mitgliedstaaten aber die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören, beachten. Danach darf eine Person, die im Zeitpunkt der an sie bewirkten Lieferung davon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen, dass die für diesen oder einen früheren oder späteren Umsatz geschuldete Mehrwertsteuer unbezahlt bleiben wird, gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden. Dies darf nach dem Urteil des EuGH aber nicht in einer Art und Weise geschehen, die es für den Steuerpflichtigen schwierig oder praktisch unmöglich macht, sie durch einen Gegenbeweis zu widerlegen. Solche Vermutungen würden de facto ein System der unbedingten Haftung einführen, das über das hinausginge, was erforderlich sei, um die Ansprüche des Staates zu sichern.

Der EuGH führt weiter aus, dass Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsät-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

ze nicht zu einer Lieferkette gehören, die einen mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz einschließen, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen dürfen, ohne Gefahr zu laufen, für die Zahlung dieser von einem anderen Steuerpflichtigen geschuldeten Steuergesamtschuldnerisch in Anspruch genommen zu werden.

Die vom EuGH aufgestellten Grundsätze führen aber auch dazu, dass § 13c UStG nicht mehr aufrechterhalten werden kann, da die Vorschrift in entscheidenden Punkten die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit verletzt (so auch Hahne, UR 2006, 416 ff.; de Weerth, DStR 2006, 1071 f.; vgl. auch Slotty-Harms/Jansen, UR 2004, 221 ff.; Nieskens, a. a. O.). Dies betrifft insbesondere den Bereich der Besicherung von Krediten mittels Sicherungsabtretung von Forderungen aus steuerpflichtigen Leistungen im Wege der Globalzession. Hierbei muss der Sicherungsnehmer nicht per se damit rechnen, dass der Unternehmer seine Umsatzsteuerzahllast nicht begleichen wird. Vielmehr ist die Globalzession ein Sicherungsinstrument aus dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr. Eine Konkretisierung des Steuerausfallrisikos im Zeitpunkt der Sicherungsabtretung liegt damit regelmäßig nicht vor, so dass eine (spätere) Inanspruchnahme des Abtretungsempfängers als Haftungsschuldner in diesem Fall gegen den Grundsatz der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit verstößt. Eine unbedingte Haftung ist aber nach den Vorgaben des EuGH nicht von Art. 205 MwStSystRL gedeckt.

Die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner kann damit nur in Betracht kommen, wenn im Zeitpunkt der Forderungsabtretung, -pfändung oder -verpfändung bereits konkrete Kenntnisse dahingehend vorgelegen haben, dass der abtretende Unternehmer bzw. Pfandrechtschuldner seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber dem Fiskus nicht erfüllen wird. Nur wenn die Abtretung bzw. Pfändung der Forderungen die missbräuchliche Gefährdung der Steueransprüche des Fiskus zum Ziel hat, ist eine entsprechende Haftung gerechtfertigt. Dient die Abtretung oder Pfändung der Forderungen aber ausschließlich der (regulären) Besicherung von Zahlungsansprüchen, steht eine Inanspruchnahme des Abtretungsempfängers bzw. Pfandrechtsgläubigers als Haftungsschuldner mit Art. 205 MwStSystRL nicht im Einklang.

Die von EuGH aufgestellten Grundsätze müssen zudem auch im Rahmen des § 25d UStG angewendet werden. Im Rahmen der Vermutungsregel des § 25d Abs. 2 Satz 1 und 2 UStG muss beachtet werden, dass der Unternehmer hier nur solche Maßnahmen treffen muss, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht in einen Umsatzsteuerbetrug einfließen. Der Gegenbeweis darf nicht so ausgestaltet werden, dass er für die Wirtschaftsteilnehmer übermäßig schwierig oder praktisch unmöglich wird.

Die Aufhebung des durch das Steueränderungsgesetz 2003 eingefügten § 13d UStG ist nach Art. 205 und 273 MwStSystRL zwingend, auch wenn die Bundesregierung dies in der Gesetzesbegründung zu verschleiern sucht. Daneben ist die Aufhebung zu begrüßen, weil die Vorschrift – von leistenden Unternehmen als erhebliche Belastung empfunden wird und auch ihr Ziel verfehlt hat (vgl. BT-Drs. 16/6290 vom 04.09.2007, S. 112). Mit der Aufhebung leistet der Gesetzgeber somit einen Beitrag zur Vereinfachung des Umsatzsteuerrechts und zum Abbau von Bürokratie. Auch § 13c UStG wird als erhebliche Belastung im Geschäftsverkehr empfunden und stellt eine zentrale Benachteiligungsnorm im Refinanzierungssektor, gerade zulasten des deutschen Mittelstandes, dar. Ebenfalls wie § 13d UStG hat auch der Anwendungsbereich des ebenfalls durch StÄndG 2003 eingefügten § 13c

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

UStG in der Praxis zu keinen nennenswerten Auswirkungen des Fiskus beitragen können, wie auch die Entscheidung des Bundesgerichtshofes vom 17.01.2007 (AZ: VIII ZR 71/06) deutlich macht. Wenn § 13d UStG nun abgeschafft werden soll, kann auch § 13c UStG vor dem Hintergrund gleichgerichteter Bedenken keinen Fortbestand haben. Die in der Gesetzesbegründung zur Abschaffung des § 13d UStG angeführten Argumente entsprechen materiell denen, die in der Rechtsliteratur zu § 13c UStG bestehen und dort für eine Aufhebung angeführt werden.

**Petition:** Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2008 muss zusammen mit der Streichung des § 13d UStG auch § 13c UStG aufgehoben werden. § 25d UStG muss mit Blick auf die vom EuGH aufgestellten Grundsätze überarbeitet werden.

## **F. Finanzverwaltungsgesetz (Artikel 13)**

### **Zu Art. 13 JStG 2008-E:**

#### **§ 5 Abs. 1 FVG-E**

#### **Aufgaben des Bundeszentralamtes**

Durch § 5 Abs. 1 FVG-E sollen die Aufgaben des Bundeszentralamtes für Steuern erweitert werden. So soll das Bundeszentralamt in Zukunft auch für die Weiterleitung von Mitteilungen nach § 116 AO an die zuständigen Finanzbehörden der Zollverwaltung zuständig sein (neue Nr. 28a des § 5 Abs. 1 FVG). Nach § 116 AO haben Gerichte und Bundes- sowie Landesbehörden oder kommunale Träger der öffentlichen Verwaltung, die nicht Finanzbehörden sind, Tatsachen, die sie dienstlich erfahren haben und die auf eine Steuerstraftat schließen lassen, dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen.

Weiterhin soll das Bundeszentralamt für Steuern künftig auch die Aufgaben der Bildung, Speicherung und Bereitstellung elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale nach § 39f EStG übernehmen (neue Nr. 30 des § 5 Abs. 1 FVG).

Wir sehen diese zentrale Speicherung (beim Bundeszentralamt für Steuern) als kritisch an, da es sich bei den o. g. steuerlich relevanten Daten regelmäßig um sensible persönliche Daten zur Person des Steuerpflichtigen handelt. Insbesondere befürchten wir eine Ausdehnung der staatlichen Überwachung, wenn Datenabgleiche durchgeführt werden. Darüber hinaus haben wir Zweifel, ob das Steuergeheimnis gewahrt werden kann.

Wenn auch aus der geplanten elfstelligen Ziffernfolge der neuen Identifikationsnummer für natürliche Personen, die die bisherige Steuernummer ablösen soll, selbst keine Rückschlüsse auf andere Daten des Steuerpflichtigen gezogen werden können sollen, so kann jedoch mangels konkreter Zugriffsregelung nicht ausgeschlossen werden, dass sich andere Behörden Einsicht in die von der Finanzverwaltung angelegten Datensätze verschaffen können.

Beim Bundeszentralamt für Steuern können nach derzeitiger Gesetzeslage nur die Finanzämter Daten abrufen. Andere Behörden sind zu einem Datenabruf nur in Ausnahmefällen berechtigt. Nun aber steht unter anderem der Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale durch den authentifizierten Arbeitgeber oder durch einen von ihm beauftragten authentifizierten Dritten zur Debatte.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts verstößt eine unbeschränkte Verknüpfungsmöglichkeit von behördlichen Datenbeständen durch ein einheitliches Personenkennzeichen gegen das Recht der Bürger auf informationelle Selbstbestimmung (BVerfG, Urteil vom 15.12.1983 zur Verfassungsmäßigkeit des Volkszählungsgesetzes – sog. Bürgernummerierung; BVerfGE 65, 1 [53]). Nur für einen engen Anwendungsbereich sei die zentrale Registrierung verfassungsgemäß.

Da es gegenwärtig keine konkreten Anwendungsvorschriften gibt, kann nicht gewährleistet werden, dass die gespeicherten Daten ausschließlich zu den gesetzlich vorgegebenen Zwecken genutzt werden, d. h. einer strengen Zweckbindung unterliegen. Zudem sind die Meldebehörden bereits heute gegenüber anderen Behörden zur Auskunft verpflichtet. Zwar ist die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale gegenwärtig nur an das Bundeszentralamt für Steuern vorgesehen (§ 139b Abs. 6 AO). Dennoch bestehen Bedenken, ob diese Regelung konsequent beachtet wird. Es besteht die Gefahr, dass es nach und nach zu einer Lockerung kommt.

**Petition:** Es muss zweifelsfrei sichergestellt sein, dass nur diejenigen, die am Lohnsteuerabzugsverfahren beteiligt sind, Zugriff auf diese Daten haben.

## **G. Abgabenordnung (Artikel 14)**

### **I. Zu Art. 14 Nr. 2 JStG 2008-E:**

#### **§ 42 AO-E**

#### **Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten**

##### **1. Generelle Anmerkungen**

Der Gesetzentwurf sieht eine wesentliche inhaltliche Umgestaltung des § 42 AO vor, der den Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten regelt. Zukünftig soll die Wahl einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung, die zu einem Steuervorteil führt und für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden, zu einem Steueranspruch führen, wie er bei einer gewöhnlichen rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Ungewöhnlich soll dabei eine Gestaltung sein, die nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde. Die Neuregelung soll ab 2008 gelten (Art. 97 § 7 EGAO-E).

Bisher liegt nach § 42 AO ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige durch zweckgerichtete Handlungen im Rahmen eines Gesamtplans ein Steuergesetz umgehen will, indem er eine – gemessen am Sachverhalt – ungewöhnliche zivilrechtliche Gestaltung wählt, für deren Wahl er nicht auch außersteuerliche Gründe hat. Entscheidend für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauches war also bisher nicht die Ungewöhnlichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung, sondern allein der innere Grund dieser Gestaltungswahl im konkreten Einzelfall. Versuchte Steuerumgehung lag nur dann vor, wenn die beabsichtigte Steuerersparnis das alleinige Motiv war. Damit konnte im Einzelfall je nach Motiv des Steuerpflichtigen bei gleicher zivilrechtlicher Gestaltung Ges-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

taltungsmissbrauch gegeben sein oder auch nicht. Diese unterschiedliche Behandlung objektiv gleicher zivilrechtlicher Gestaltungen ist aber auch sachgerecht, da damit im größtmöglichen Maße die Umstände des Einzelfalls gewürdigt werden. Dass damit zwangsläufig eine Kasuistik verbunden war, wie jetzt in der Begründung des Gesetzentwurfes kritisiert wird, ist im Interesse der Einzelfallgerechtigkeit sachgerecht und daher nicht änderungsbedürftig.

Die geplante Neuregelung sieht nunmehr eine partielle Beweislastumkehr für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe durch den Steuerpflichtigen vor, wenn die Finanzverwaltung zuvor nachgewiesen hat, dass der Steuerpflichtige eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt hat, die zu einem Steuervorteil führt. Der Gesetzentwurf impliziert, dass Steuergestaltung nicht legitim sei. Das Bundesverfassungsgericht hat aber schon im Jahre 1959 entschieden, dass es jedem Steuerpflichtigen freistehe, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht (BVerfG vom 14.04.1959, Az. 1 BvL 23/57 und 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 [250]). In gleicher Weise hat sich der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung geäußert (BStBl. 1951 III S. 181; 1996 II S. 158 und 214). Das bedeutet, dass eine steuersparende Gestaltung keine außersteuerlichen Motive zu ihrer Rechtfertigung braucht, solange die steuerlichen Vorschriften nicht in einer Weise genutzt werden, die ihrem Sinn und Zweck widersprechen. Die geltende Regelung der Missbrauchsabwehr in § 42 AO entspricht damit allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wonach Rechtsmissbrauch zu ahnden bzw. nicht anzuerkennen ist. Die geplante Neuregelung versucht dagegen die allgemeinen Rechtsgestaltungsfreiheiten und -möglichkeiten einzuschränken.

Dies zeigt, dass es dem Bundesfinanzministerium als Urheber des Gesetzentwurfes im Kern nicht um Missbrauchsbekämpfung im Sinne der Herbeiführung von Steuergerechtigkeit geht, sondern um Fiskalkontrolle. Man möchte das breite zivilrechtliche Angebot, das der Gesetzgeber bewusst und gewollt geschaffen hat, für steuerliche Zwecke auf den „zivilrechtlichen Einheitsfall zurechtstutzen“, um keine „unvorhergesehenen Steuerausfälle“ zu erleiden. Zu befürchten ist, dass nicht die steuerliche Gerechtigkeit das Maß der Dinge für die Qualifizierung als „ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“ ist, sondern die Anerkennung einer Gestaltung von ihrer haushaltsmäßigen Auswirkung abhängig gemacht wird.

In keinem anderen OECD-Land wird der Grundsatz der zivilrechtlichen Gestaltungsfreiheit in Frage gestellt. Der internationale Konsens geht dahin, dass im Hinblick auf zivilrechtlich verwirklichte Sachverhalte für Besteuerungszwecke auch wirtschaftliche Substanz gefordert wird („substance“) und daher lediglich „gänzlich künstlichen“ Gestaltungen die steuerliche Anerkennung versagt wird. Diese Sichtweise findet auch Ausdruck in jüngeren EuGH-Urteilen (vgl. z. B. Cadbury Schweppes: „wholly artificial“; vgl. hierzu auch unten). Darüber hinaus gehende Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung („beachtliche außersteuerliche Gründe“) würden aber das Selbstbestimmungsrecht und die grundgesetzlich verbürgte Entscheidungsfreiheit des Steuerpflichtigen im Hinblick auf die Sachverhalte, die er zivilrechtlich und wirtschaftlich verwirklichen möchte, verletzen.

Anders als in der Begründung des Gesetzentwurfes dargestellt, würde die geplante Neuregelung auch nicht zu einer „präzisen ... Regelung“ führen, die „im Interesse der Gleichmäßigkeit ... bei der Besteuerung unerlässlich“ ist. Unter „präzise“ versteht der Gesetzentwurf nämlich nichts anderes als die Kappung des subjektiven Tatbestandes und die partielle Umkehr der Beweislast für die beachtlichen außersteuerlichen Gründe. Wenn es gar nicht mehr

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

darauf ankommt, ob der Steuerpflichtige die Steuer bewusst mittels der gewählten Gestaltung umgehen will, sondern nur noch darauf, dass er objektiv eine bestimmte, nach Ansicht der Finanzverwaltung „ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“ wählt, für die der Steuerpflichtige keine „beachtlichen“ außersteuerlichen Gründe anführen kann, dann wird die steuerliche Ermittlungsarbeit für die Finanzverwaltung natürlich einfacher, die Regelung wird dadurch aber nicht „präzise“.

Der Entwurf des § 42 AO zeigt die gleiche Tendenz, wie sie schon beim Thema Funktionsverlagerung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 zum Ausdruck gekommen ist. Die Finanzverwaltung hält eine Neuregelung bereits aufgrund einer geringen Anzahl von Fällen für notwendig, die sie als missbrauchsbehaftet ansieht und denen sie mit den bisherigen gesetzlichen Mitteln nicht beizukommen glaubt. Heraus kommt eine gesetzliche Regelung, die in ihrem Umfang und in ihrer Unbestimmtheit der Finanzverwaltung für eine fast unbeschränkte Anzahl von Fällen Möglichkeiten zu steuerlichen Korrekturen eröffnet. Es stehen dann Ursache und Wirkung in keiner Relation mehr zueinander.

Fraglich erscheint, wie die Neufassung des § 42 Abs. 1 AO-E sich auf umwandlungssteuerrechtliche Sachverhalte auswirken würde. So räumt das Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, seine betrieblichen Organisationsstrukturen an veränderte wirtschaftliche oder auch steuerliche Rahmenbedingungen anzupassen. Auf eine allgemeine Missbrauchsklausel wurde bei der Neuformulierung des UmwStG im Rahmen des SEStEG ausdrücklich verzichtet. Sollen nunmehr für die Beurteilung einer jeden Umstrukturierung steuerliche Gesichtspunkte außer Betracht gelassen werden? Dies würde den Anforderungen, die an ein wettbewerbsfähiges Unternehmensteuerrecht zu stellen sind, nicht gerecht, gerade in Zeiten, in denen sich auch grundlegende Vorschriften des Ertragsteuerrechts beständig ändern und organisatorische Anpassungen verlangen (z. B. die Mindestbesteuerung, § 10d EStG; die Nachfolgeregelung zum Mantelkauf des § 8c KStG).

Das in § 42 Abs. 2 AO-E vorgesehene Nebeneinander spezialgesetzlicher und allgemeiner Missbrauchsvorschriften ist ebenfalls strikt abzulehnen. Bereits mit der geltenden Fassung des § 42 Abs. 2 AO, der durch das Steueränderungsgesetz 2001 eingeführt worden ist, hat der Gesetzgeber versucht, dem § 42 AO neben spezialgesetzlichen Regelungen allgemeine Gültigkeit und Anwendbarkeit zu verschaffen (vgl. BT-Drs. 14/6877 vom 07.09.2001, S. 52). Dies gelang jedoch nicht, weil der Vorschlag als nicht mit dem juristischen Grundsatz des Vorrangs einer Spezial- gegenüber einer Generalregelung vereinbar angesehen wird (vgl. dazu FG Düsseldorf vom 10.09.2002, 6 K 3666/98 K, F, in: EFG 2003, 20, Rz. 33; Kruse/Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, § 42 Rz. 20 mit umfangreichen Nachweisen). Die jetzt vorgeschlagene Änderung kann diesen allgemeinen Rechtsgrundsatz aber ebenso wenig außer Kraft setzen wie die geltende Fassung des § 42 Abs. 2 AO: Wenn der Gesetzgeber innerhalb eines spezifischen Bereichs durch einen speziellen Umgehungstatbestand konkretisiert, welche Gestaltung er akzeptiert und welche nicht, schafft er für den Steuerpflichtigen insoweit Gestaltungssicherheit. Anders gewendet: Eine Gestaltung kann nicht ungewöhnlich und damit missbräuchlich sein, wenn der Gesetzgeber durch die Schaffung einer spezialgesetzlichen Regelung die Bewertung als missbräuchlich ausgeschlossen hat. Im Übrigen wird das Steuerrecht durch das Nebeneinander mehrerer Missbrauchsvorschriften nochmals komplizierter.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

## 2. Verstoß gegen das Verfassungsrecht

Die geplante Neuregelung des § 42 Abs. 1 AO verstößt gleich in mehrfacher Hinsicht gegen die Verfassung. Sie verletzt eine Reihe von Freiheitsrechten:

- das Grundrecht auf informationelle Selbstbestimmung, das aus dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht gemäß Art. 1 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG folgt, indem vom Steuerpflichtigen die Offenlegung seiner außersteuerlicher Gründe (wirtschaftlicher und persönlicher Art) gefordert wird, ohne das es einen Grund dafür gibt, warum dies im überwiegenden Allgemeininteresses erforderlich ist, und
- das Grundrecht auf Vereinigungsfreiheit (Art. 9 GG), weil die Wahl einer Organisationsform (z. B. Gründung einer Holdinggesellschaft zur Erhaltung des steuerlichen Schachtelprivileges) durch die Anknüpfung der Steuerpflicht an bestimmte unternehmensmäßige Organisationsformen nicht in Frage gestellt werden darf.

## 3. Beweislastumkehr und restriktive Anwendung einer Missbrauchsnorm

Bislang oblag der Finanzverwaltung die objektive Beweislast für das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung. Die geplante Neufassung des § 42 AO beinhaltet nun eine partielle Beweislastumkehr für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe durch den Steuerpflichtigen, wenn er eine ungewöhnliche rechtliche Gestaltung gewählt hat, die zu einem Steuervorteil führt.

Wir halten einen derartigen Generalverdacht gegen steuerliche Gestaltungen für unangebracht und für völlig überzogen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH sind Missbrauchsbekämpfungsnormen restriktiv auszulegen. Genauso ist es anerkannter Rechtsgrundsatz, dass der Steuerpflichtige die Beweislast für steuerermäßigende Tatsachen trägt, die Finanzverwaltung die für steuererhöhende.

Eine partielle Beweislastumkehr wie hier läuft diesen genannten Grundsätzen vollständig entgegen und ist damit rechtssystematisch völlig verfehlt.

Mit der hier gewählten Formulierung des § 42 Abs. 1 AO verletzt die Vorschrift das rechtsstaatliche Prinzip des Vertrauensschutzes, weil sie keine Missbrauchsabsicht mehr verlangt, sondern diese in allen Fällen unterstellt (vgl. hierzu auch Kruse/Drüen, in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung § 42 Rz. 18, 44).

Diese Regelung greift massiv in die persönlichen und wirtschaftlichen Freiheiten und damit in den grundrechtlich geschützten Bereich ein. Das Steuerrecht ist staatliche Eingriffsverwaltung. Die Finanzverwaltung darf den Steuerbürger nicht dafür beweispflichtig machen, dass sein Verhalten den gesetzlich vorgesehenen Eingriffsvoraussetzungen im konkreten Fall jeweils nicht entspricht.

Die partielle Beweislastumkehr für die „beachtlichen außersteuerlichen Gründe“ stellt eine bürokratische Zumutung für jeden Steuerpflichtigen dar, der in irgendeiner Weise steuerliche Vorteile geltend macht oder steuerliche Nachteile zu vermeiden sucht. Die in dem Gesetzentwurf gewählte, weit auszulegende Formulierung „ungewöhnliche rechtliche Gestal-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

tung“ würde nämlich dazu führen, dass Steuerpflichtige in allen Fällen, in denen dies zu einem Steuervorteil geführt hat, beweisen müssten, dass für die Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe ausschlaggebend waren.

Ein solcher gedanklicher Ansatz erscheint jedoch völlig weltfremd. Denn es ist eine unbestrittene Tatsache, dass Steuerpflichtige (sowohl Unternehmen wie auch Privatpersonen) ihr Denken und Handeln regelmäßig ökonomisch ausrichten. Dies betrifft alle Lebensbereiche, seien diese betrieblich, beruflich oder privat bedingt. Dazu gehört natürlich auch, dass jeder Steuerpflichtige bestrebt ist, möglichst geringe Steuern zu zahlen. Daraus folgt unmittelbar, dass Steuerpflichtige versuchen, unnötige und zu hohe Steuerausgaben zu vermeiden. So ist die Reduzierung der eigenen Steuerausgaben allein für sich betrachtet bereits ein ökonomisches Ziel, das jeder Steuerpflichtige im Rahmen der gegebenen gesetzlichen Möglichkeiten zu erreichen sucht.

Wenn der Gesetzgeber nun verlangt, dass bei einer ungewöhnlichen rechtlichen Gestaltung neben der Steueroptimierung stets auch andere, außersteuerliche Gründe vorliegen müssen, so ist dies ein neuer, allein fiskalpolitisch motivierter Ansatz, der mit der Realität nichts zu tun hat und schon aus diesem Grunde als verfehlt abzulehnen ist.

Da den Steuerpflichtigen die Beweislast für die außersteuerlichen Gründe auferlegt wird, werden für jede Maßnahme die außersteuerlichen Gründe umfassend dokumentiert werden müssen. Dies hätte einen erheblichen bürokratischen Aufwand nicht nur für die Steuerabteilungen der Unternehmen, sondern auch für alle Steuerpflichtigen und deren Steuerberater zur Folge. Es besteht sonst die Gefahr, dass jede steuergünstige Maßnahme, selbst wenn es ursprünglich beachtliche außersteuerliche Gründe für sie gab, von der Finanzverwaltung (Betriebsprüfung) nicht anerkannt wird. Die Beweisführung wird zu erheblichen Problemen führen, weil sich die Betriebsprüfung regelmäßig auf länger zurückliegende Veranlagungszeiträume erstreckt.

#### **4. Unbestimmte Rechtsbegriffe**

Weiter ist der Gesetzeswortlaut der geplanten Neuregelung des § 42 Abs. 1 AO-E völlig unbestimmt und wirft zahlreiche offene Fragen auf, die im Gesetz nicht geregelt werden und die Vorschrift schon deshalb verfassungsrechtlich bedenklich erscheinen lassen:

- Wann ist eine rechtliche Gestaltung „ungewöhnlich“? Wann entspricht eine Gestaltung nicht „der Gestaltung, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde“?
- Was ist genau ein „Steuervorteil“?
- Was sind „beachtliche außersteuerliche Gründe“?
- Wann gelten die vom Steuerpflichtigen zu beweisenden beachtlichen außersteuerlichen Gründe als „nachgewiesen“?

Eine Norm, die eine Steuerpflicht begründet, muss nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, sodass die Steuerlast messbar und in ge-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

wissem Umfang für den Staatsbürger vorhersehbar und berechenbar wird (BVerfGE 11, 153 [160]).

Neben einer signifikanten Beeinträchtigung der Handlungsfreiheit des Steuerpflichtigen tritt damit ein erhebliches Maß an zusätzlicher Rechtsunsicherheit. Für den Steuerpflichtigen ist es unmöglich vorzusehen, wie ein spezieller Fall von der Betriebsprüfung behandelt werden wird. Bei falscher Einschätzung können sich daraus für die Steuerpflichtigen schnell hohe finanzielle Schäden ergeben (Steuernachzahlungen; Verzinsung). Ohne umfassende Prüfung jeder steuergünstigen Gestaltung durch Spezialisten wird ein steuergünstiges Handeln praktisch nicht mehr möglich bzw. mit hohem Risiko behaftet sein. Der Aufwand in den Steuerabteilungen der Unternehmen wird erheblich ansteigen, da – schon vorsorglich – für jede Maßnahme die außersteuerlichen Gründe umfassend dokumentiert werden müssen. Zur Absicherung werden im Vorfeld geplanter Maßnahmen verbindliche Auskünfte bei der Finanzverwaltung eingeholt werden müssen, für die seit der Gesetzesänderung Ende vergangenen Jahres erhebliche Kosten anfallen. Zudem besteht diese Möglichkeit stets nur für noch nicht verwirklichte Sachverhalte. Für bereits verwirklichte Sachverhalte ist jedoch auch das gar nicht mehr möglich. Letzteres ist insbesondere deshalb bedeutsam, weil die Verschärfung des § 42 AO ja auch bereits laufende Sachverhalte betreffen soll.

## 5. Intention des Gesetzgebers als Vergleichsmaßstab

Nach Satz 3 soll eine Gestaltung dann ungewöhnlich sein, wenn sie nicht der Gestaltung entspricht, die vom Gesetzgeber in Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt wurde.

Auf die Intention des Gesetzgebers abzustellen, halten wir nicht für vertretbar. Wer Rechtsauslegungen des BFH verfolgt, der weiß, wie häufig Gesetzesbegründungen gegenüber der Auslegung nach dem Wortlaut zurückzutreten haben, weil sie vom Wortlaut nicht gedeckt sind oder diesem sogar widersprechen.

Dieser Maßstab kann aber auch aus einer ganzen Reihe von anderen Gründen nicht greifen:

- Die Äußerungen der Beteiligten im Gesetzgebungsverfahren haben keinerlei rechtsverbindlichen Charakter. Jetzt sollen sie quasi durch die Hintertür Gesetzescharakter erhalten.
- Die Äußerungen sind zum Teil stark politisch geprägt oder stellen Sachverhalte bisweilen stark vereinfacht oder unvollständig bzw. sogar unrichtig dar. Als aktuelles Beispiel sei hier auf die Gesetzesbegründung zur Zinsschranke des § 4h EStG hingewiesen, die nach dem Gesetzentwurf und den Äußerungen der Beteiligten ausschließlich auf die Verhinderung des Abflusses von Steuersubstrat in das Ausland abzielt, nun aber vom Wortlaut her vor allem auch reine Inlandskonzerne erfasst.
- Die Neufassung des § 42 AO selbst zeigt, dass aus der Gesetzesbegründung überhaupt nicht auf die tatsächliche Intention des Gesetzgebers geschlossen werden kann. Denn es lässt sich aus der Begründung nicht ableiten, welche Sachverhalte die Finanzverwaltung nun tatsächlich anders handhaben will als unter Geltung der bisherigen Fassung der Vorschrift.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

- Unklar bleibt auch, wie man bei der Auslegung des Sinn und Zwecks der Vorschrift mit der Begründung "Einnahmesicherung", "Verstetigung der Einnahmen" o. Ä. umgehen soll, die in den letzten Jahren immer häufiger in der Gesetzesbegründung vorzufinden ist? Führt dann eine solche Begründung dazu, dass als Vergleichsmaßstab die Variante mit dem höchsten Steueraufkommen heranzuziehen ist?

Hieran zeigt sich, dass letztlich durch die Neufassung Gesetzesbindung und Rechtsstaatlichkeit aufgegeben werden sollen. Denn es soll nicht mehr besteuert werden, was in einem Tatbestand sprachlich beschrieben wird, sondern das, was vom Gesetzgeber gewollt gewesen sein soll.

## 6. Widerspruch zu der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes

Der Europäische Gerichtshof hat sich in einer Reihe von Entscheidungen mit missbräuchlichen Gestaltungen beschäftigt. In seinem „Cadbury-Schweppes“-Urteil hat der Europäische Gerichtshof herausgestellt, dass der zentrale Rechtfertigungsgrund für Missbrauchsvermeidungsvorschriften die Bekämpfung von Umgehungen ist. Danach können nationale Maßnahmen gerechtfertigt sein, wenn sie sich speziell auf rein künstliche Gestaltungen beziehen, die darauf gerichtet sind, der Anwendung der Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates zu entgehen. Die Verfolgung des Ziels der Missbrauchsabwehr rechtfertigt Eingriffe in Grundfreiheiten deshalb dann, wenn die betreffende Norm auf die Verhinderung von Verhaltensweisen gerichtet ist, die

„darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität entbehrende Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, die Besteuerung zu vermeiden, die für solche Tätigkeiten im Inland normalerweise geschuldet wird“.

Die vorgeschlagene Fassung des § 42 AO verlässt diese Grundsätze. Eine lediglich „ungewöhnliche“ rechtliche Gestaltung reicht dazu noch nicht.

## 7. Diskutierte Alternativen zu § 42 AO-E

Ergänzend möchten wir noch kurz auf Ersatzlösungen eingehen, die bereits in der Presse angesprochen worden sind. So ist darauf verwiesen worden, dass in den USA und Großbritannien festgeschrieben sei, welche Verhaltensweisen dem Steuerrecht genügen, und dass dort klare Regeln für Steuersparmodelle gelten würden.

Doch trifft dies so nicht zu. Gemeint sind hier offensichtlich Disclosure-Bestimmungen, die sowohl in den USA als auch in Großbritannien gelten (US Tax Shelters Legislation und UK Disclosure of Tax Avoidance Schemes). Beide Normen sehen eine detailliert geregelte Melde- bzw. Offenlegungspflicht bei bestimmten steuerlich motivierten Transaktionen vor. Sie dienen jedoch nicht einer Genehmigung oder Verständigung über den Steuertatbestand, sondern sollen dazu führen, dass die Finanzverwaltung rechtzeitig über bestimmte Entwicklungen von Steuergestaltungen informiert wird und diese prüfen kann. Das Verständnis für diese Regelungen erschließt sich nur, wenn man berücksichtigt, dass das Institut der Betriebsprüfung in Großbritannien überhaupt nicht existiert und in den USA die Steuer im Wege der Selbstveranlagung festgesetzt wird und zudem steuerliche Betriebsprüfungen in wesentlich geringerem Umfang als in Deutschland stattfinden.

Im Gegensatz dazu hat nach dem deutschen Steuersystem (Veranlagung nach Prüfung durch die örtlichen Finanzämter und zusätzlich extensive steuerliche Außenprüfungen) die deut-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

sche Finanzverwaltung zeitnah und umfassend die Möglichkeit, Steuergestaltungen zu erkennen, zu prüfen und ggf. auch zeitnah gesetzlich darauf zu reagieren. Es wäre daher nicht zielführend und auch nicht erforderlich, vergleichbare Bestimmungen in Deutschland einzuführen (vgl. dazu unsere Bemerkungen im Folgenden zu § 138a AO-E).

## 8. Vergleich mit der Regelung im Referentenentwurf

Anzuerkennen ist, dass der Vorschlag für die Neuregelung des § 42 AO gegenüber dem anfänglichen Vorschlag im Referentenentwurf von Mitte Juni – nicht zuletzt aufgrund der massiven Kritik in der Öffentlichkeit – etwas entschärft worden ist. Dieser hatte erweiternd den Missbrauchscharakter der Vorschrift aufgeben wollen. Generell sollte dann, wenn eine (auch gewöhnliche) rechtliche Gestaltung gewählt wurde, die zu einem Steuervorteil führt, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe nachgewiesen werden, der Steueranspruch so entstehen, wie er bei einer vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzten rechtlichen Gestaltung entstanden wäre. Beachtliche außersteuerliche Gründe sollten vorliegen, wenn die Gestaltung von verständigen Dritten in Anbetracht des wirtschaftlichen Sachverhalts und der wirtschaftlichen Zielsetzung ungeachtet des Steuervorteils gewährt worden wäre, worüber sich Steuerpflichtiger und Finanzbehörde einigen können sollten. Eine Anwendungsvorschrift war nicht vorgesehen.

Im Vergleich zum Referentenentwurf enthält der Regierungsentwurf mit der darin vorgesehenen Modifikation des § 42 Abs. 2 AO aber auch eine sehr kritisch zu sehende Verschärfung.

## 9. Zusammenfassung

Zusammenfassend kann und muss man die geplante Neuregelung charakterisieren als Regelung,

- die nicht mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vereinbar ist, nach der Steuerpflichtige ihre Angelegenheiten so einrichten können, dass sie möglichst wenig Steuern zu zahlen brauchen,
- in der - verfassungsrechtlich bedenklich - zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden, die zu Rechtsunsicherheiten führen und die deshalb extrem schadenträchtig, deshalb streitbefangen und damit nicht praktisch handhabbar sein wird,
- die schärfer ist als international üblich (OECD; EuGH),
- die den Steuerpflichtigen Beweise auferlegt, für die eigentlich die Finanzverwaltung zuständig ist, die von den Steuerpflichtigen verfassungsrechtlich bedenkliche Offenbarungen abverlangen und wodurch die Steuerpflichtigen mittelbar zu umfassenden bürokratischen Dokumentationen gezwungen werden,
- die unverhältnismäßig ist, d. h. viel zu weit geht,
- mit der die verfassungsrechtlich abgesicherten Freiheiten der Unternehmen zu sehr eingeschränkt werden und Innovationen behindert werden,
- mit der die Gefahr besteht, dass der verfassungsrechtliche Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes im Rahmen der Eingriffsverwaltung angetastet werden soll und
- die damit in höchstem Maße schädlich ist.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

## 10. Petition

Auf die Neuregelung des § 42 AO sollte deshalb gänzlich verzichtet werden.

### II. Zu Art. 14 Nr. 3a JStG 2008-E (in der Fassung der Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates an das Plenum, BR-Drs. 544/1/07):

#### § 138a AO-E

#### Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Der Finanzausschuss des Bundesrates hat dem Plenum vorgeschlagen, den Gesetzentwurf um Regelungen zu Steuergestaltungen zu ergänzen (BR-Drs. 544/1/07 vom 11.09.2007, S. 63 ff. unter Nr. 51): Steuergestaltungen sollen künftig dem Bundeszentralamt für Steuern gegenüber angezeigt werden müssen. Als Steuergestaltungen angesehen werden sollen dabei bestimmte Sachverhalte, die in einem Katalog abschließend aufgeführt sind. Aufgeführt sind dort gegenwärtig zumeist grenzüberschreitende Sachverhalte, die betroffen sein sollen, wenn durch sie deutsche Steuern vermieden oder zeitlich verschoben oder Erstattungen oder Anrechnungen begründet werden (Steuerarbitragefälle). Mit der Anzeige sollen keine rechtlichen Wirkungen gegenüber den Steuerpflichtigen verbunden sein, sondern lediglich die Finanzverwaltung in die Lage versetzt werden, darauf zu reagieren (vgl. Gesetzesbegründung). Erfüllen sollen diese Anzeigepflicht die Vermarkter, nicht die Nutzer. Verstöße gegen die Pflicht sollen als Ordnungswidrigkeit mit hohen Bußgeldern (bis zu 5 Millionen Euro) verfolgt werden können (§ 379a AO-E). Eingeführt werden soll die Pflicht für Vermarktungen, die ab Beginn kommenden Jahres erfolgen (Art. 97 § 7 Abs. 2 EGAO-E).

Das Plenum des Bundesrates hat den Vorschlag seines Finanzausschusses zwar nicht in seine endgültige Stellungnahme mit aufgenommen (vgl. BR-Drs. 544/07 vom 21.09.2007). Gleichwohl wollen wir im Folgenden – rein vorsorglich – auch zu diesem Vorschlag Stellung nehmen, damit die Position der Wirtschaftsverbände bekannt ist, falls dieser im Verlauf des weiteren Gesetzgebungsverfahrens doch noch einmal aufgegriffen werden sollte.

Eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen einzuführen, halten wir nicht für notwendig. Denn bereits heute gibt es in Deutschland zahlreiche Missbrauchsregelungen, die genau die Sachverhalte im Auge haben, die künftig angezeigt werden sollen. Verwiesen sei insoweit neben der allgemeinen Regelung in § 42 AO beispielsweise auf die besonderen Regelungen in § 2b EStG für Verlustzuweisungsgesellschaften und ähnliche Modelle, in § 15b EStG für Steuerstundungsmodelle und in § 50d Abs. 3, 8 und 9 EStG für Fälle von Doppelbesteuerungsabkommen.

Unternehmen mit bürokratischen Anzeigepflichten zu belasten, wenn diese legale, aber ggf. unerwünschte Steuergestaltungen nutzen, ist nicht angemessen. Denn die Kenntnis allein von legalen Gestaltungsmöglichkeiten reicht nicht aus, um einen gleichmäßigen Steuervollzug herzustellen. Die Erfahrungen der Vergangenheit zeigen vielmehr, dass bei komplexen internationalen Sachverhalten eine Abhilfe nur einvernehmlich zwischen den beteiligten Staaten geschaffen werden kann. Ansonsten besteht die Gefahr, dass die Maßnahmen eben gerade nicht zu gleichmäßigem, sondern zu neuem ungleichmäßigem Steuervollzug führen – nur jetzt zu Lasten des Steuerpflichtigen. – Auch hat sich der Gesetzgeber selbst bisher oft widersprüchlich verhalten. Einerseits waren ihm zahlreiche Gestaltungen bekannt, anderer-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

seits hat sie bewusst nicht geregelt. Angeführt seien hier nur die Fälle der Doppelberücksichtigung von Wirtschaftsgütern beim Leasing (vgl. § 138a Abs. 2 Nr. 1 AO-E), Wertpapierleihen über den Dividendenstichtag (vgl. jetzt § 8b Abs. 10 KStG) oder unterschiedliche Abschreibungsregelungen.

Die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen würde zu massiv erhöhter Steuerbürokratie führen, sowohl auf Seiten der Anbieter, der Berater und der Finanzverwaltung als auch beim einzelnen Steuerpflichtigen. So sollen Vermarktungsfälle über 2 Jahre hinweg monatlich gemeldet werden (§ 138 Abs. 6 Satz 3 AO-E). Bei den Anbietern müssten nicht nur bewusst auf Steuervorteile zielende Produkte, sondern auch insbesondere – und dies ist die weitaus überwiegende Zahl – alle Produktentwicklungen, die neben einer wirtschaftlichen Problemlösung für den Kunden auch eine Steuerkomponente enthalten, sowie sämtliche in den Vertrieb genommenen Produkte auf ihre steuerlichen Auswirkungen und ggf. Meldepflicht hin untersucht werden. Beim Bankvertrieb könnte dies zwangsläufig eine über die heutige Prospekthaftung hinausgehende Initiatorenhaftung begründen. Zudem wären die Meldepflichten nur mit Einführung eines eigenen EDV-Systems handhabbar. – Der Entwurf setzt sich an keiner Stelle damit auseinander, wie weit die Meldepflicht rein wirtschaftlich begründete Gestaltungen erfasst, wie weit diese in eine Grauzone gedrängt würden, wie viele Steuererklärungen mit Vorbehalt versehen würden, wie Finanzdienstleister bei Massenprodukten die Meldepflicht handhaben sollen, wie die Bundesfinanzverwaltung die dort eingehenden Datenmengen technisch und inhaltlich angemessen schnell aufarbeiten will, wie – womöglich mit erheblichem Zeitverzug – später als „nicht schädlich“ qualifizierte Gestaltungen von einer künftigen Meldepflicht möglichst kurzfristig freigestellt werden. – Wie all das im Einklang mit dem Ende Februar 2007 von der Bundesregierung beschlossenen Ziel steht, die Kosten der Wirtschaft für Bürokratie bis 2011 um 25 % zu senken, bleibt offen. Angaben zu den für die Anwender entstehenden Bürokratiekosten fehlen vollends.

Die Anzeigepflicht würde inländische Anbieter gegenüber ausländischen Anbietern erheblich benachteiligen. Es steht zu befürchten, dass jede Art der Produktentwicklung und -vermarktung künftig nur mehr vom Ausland her betrieben wird.

Wenn in der Gesetzesbegründung als Vorbild auf entsprechende Regelungen in anderen Rechtsordnungen wie den USA oder Großbritannien verwiesen wird, gilt es aber auch deren Veranlagungssystem und die dortigen Missbrauchsbestimmungen mit zu berücksichtigen. So gibt es in den USA – anders als in Deutschland – keine Veranlagungen von Amts wegen und keine flächendeckenden, effizienten Betriebsprüfungen, sondern Selbstveranlagungen, die durch die Anzeigepflicht sachgerecht ergänzt werden. In Großbritannien gibt es keine Missbrauchsgesetzgebung. In Kanada gelten die Anzeigepflichten ausschließlich für Verlustzuweisungsmodelle. – In Frankreich, das ein dem deutschen Recht sehr ähnliches Rechts- und Steuersystem besitzt, wurde dagegen erst jüngst 2005 und 2006 bewusst von der Einführung einer Anzeigepflicht Abstand genommen. Ausschlaggebend waren dafür folgende Erwägungen:

- die Vorschriften seien zu wenig definiert und damit unklar, wodurch das Bestimmtheitsgebot verletzt werde;
- es entstehe eine dauerhafte Rechtsunsicherheit;
- die angelsächsischen Regelungen passten nicht zu den allgemeinen Prinzipien des französischen Rechts;
- das gesetzgeberische Ziel sei bereits mit den vorhandenen Mitteln erreichbar;

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

- für die Unternehmen ergäben sich deutlich höhere Belastungen; der Bürokratieaufwand erhöhe sich;
- aus der Meldung ergebe sich für die Anzeigepflichtigen keine garantierte Rechtssicherheit;
- es handele sich um eine neue Kontrollmaßnahme in einem diesbezüglich bereits gut ausgestatteten Land;
- durch die Anzeigepflichtigen seien schwierige Anwendungsfragen zu klären, zu denen insbesondere auch die Vertraulichkeit gehöre;
- mit der Anzeigepflicht mische sich der Staat ungerechtfertigt in Unternehmensangelegenheiten ein.

Diese Gründe lassen sich nahtlos auf das deutsche System übertragen.

Unseres Erachtens besteht die erhebliche Gefahr, dass die neue Vorschrift als Einstieg in die Aufhebung jeglicher Rückwirkungsbeschränkungen von Gesetzen genutzt werden könnten und dass damit elementare Grundrechte und Prinzipien des Grundgesetzes (Rechtsstaatsprinzip mit Rückwirkungsverbot und Gesetzesvorbehalt) aufgeweicht werden könnten.

Ohne dass an dieser Stelle bereits auf die einzelnen Bestimmungen genauer eingegangen werden kann und soll, sei darauf verwiesen, dass sie alle viel zu weit und allgemein gefasst sind und ggf. noch erheblicher Überarbeitung bedürfen.

Lediglich Folgendes sei bereits hier angemerkt: Die Höhe des Bußgeldes von bis zu 5 Mio. Euro erscheint völlig überzogen. Die vergleichbaren Regelungen anderer Länder sehen erheblich niedrigere Bußgelder vor: So beträgt in Großbritannien die mögliche Strafe einmalig 5.000 GBP und 600 GBP pro Tag der verspäteten Meldung.

**Petition:** Eine Anzeigepflicht für Steuergestaltungen sollte keinesfalls eingeführt werden. Sollte der Bundestag den Vorschlag trotz der Ablehnung durch das Plenum des Bundesrates wieder aufgreifen, bedarf es unbedingt der grundlegenden einengenden Überarbeitung der Anzeige-Tatbestände und der Höhe der Bußgeldandrohung.

### III. Zu Art. 14 Nr. 6 JStG 2008-E:

#### § 393 Abs. 3 AO-E

##### Datenabgleich

Nach § 393 Abs. 3 AO-E sollen Erkenntnisse, die die Finanzbehörden oder die Staatsanwaltschaft rechtmäßig im Rahmen strafrechtlicher Ermittlungen gewonnen haben, im Besteuerungsverfahren verwendet werden dürfen. Dies soll auch für diejenigen Erkenntnisse gelten, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, soweit nach den Vorschriften der Strafprozessordnung Auskunft an die Steuerbehörden erteilt werden darf.

Diesen geplanten Datenabgleich unter den entsprechenden Behörden halten wir für kritisch. Wir haben dagegen insbesondere rechtsstaatliche Bedenken.

Für die verschiedenen Verfahren bestehen unterschiedliche Verfahrensvoraussetzungen und unterschiedliche Mitwirkungspflichten. Das strafrechtliche Verfahren ist dadurch geprägt, dass sich der Beschuldigte nicht selbst belasten muss, während im Verwaltungsverfahren

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

vor den Finanzbehörden die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen notfalls erzwungen werden kann. Ein Datenaustausch der Strafverfolgungsbehörde mit der Finanzbehörde könnte diesen Grundsatz gefährden und das Aussageverweigerungsrecht im Strafverfahren unterlaufen.

**Petition:** Eine Zusammenarbeit zwischen den Strafverfolgungsbehörden und den Finanzbehörden ist daher abzulehnen.

## **H. Außensteuergesetz (Artikel 24)**

### **I. Zu Art. 24 Nr. 3 Buchst. b JStG 2008-E:**

#### **§ 8 Abs. 2 AStG-E**

#### **Hinzurechnungsbesteuerung**

Mit den Änderungen zu § 8 Abs. 2 AStG soll die bisherige Europarechtswidrigkeit der deutschen Hinzurechnungsbesteuerung in §§ 7 ff. AStG dadurch beseitigt werden, dass sie an die Grundsätze des Urteils des EuGH in der Rechtssache C-196/04 (Cadbury-Schweppes) angepasst wird.

Generell ist es zu begrüßen, dass die Regelungen über die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung so weiterentwickelt werden sollen, dass sie mit dem Europarecht vereinbar sind, und dass dies zeitnah zu dem Urteil des EuGH erfolgen soll. In der Sache jedoch knüpft der Gesetzentwurf die Befreiung von der Hinzurechnungsbesteuerung an mehr Voraussetzungen, als es der EuGH für zulässig erachtet hat. Im Einzelnen:

#### **1. Ausnahme der Befreiung von der Hinzurechnungsbesteuerung von Einkünften der EU- oder EWR-Tochtergesellschaft (EUTG) aus Gesellschaften oder Betriebsstätten in Drittstaaten (Satz 3 und 4)**

Diese Regelung kann zu einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit führen. Denkbar sind z. B. Fälle, in denen nationale Regelungen des anderen EU- oder EWR-Staates oder bilaterale Vereinbarungen zwischen dem anderen EU- oder EWR-Staat mit einem Drittstaat zu einer niedrigen Besteuerung einer Betriebsstätte i. S. v. § 8 Abs. 3 AStG führen, während bei einer Direktinvestition aus Deutschland in den Drittstaat entsprechende Regelungen nicht anwendbar sind und mithin keine niedrige Besteuerung und damit auch keine Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 8 i. V. m. 20 Abs. 2 AStG ausgelöst würde. In solchen Fällen wäre eine Investition über eine deutsche Gesellschaft im Drittstaat günstiger als eine solche über eine EUTG, was eine Diskriminierung und damit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen würde.

#### **2. Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die EUTG (Satz 5)**

§ 8 Abs. 2 AStG-E gewährt die Befreiung der Einkünfte aus einer EUTG von der Hinzurechnungsbesteuerung nur „insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist“ (Satz 5). Einkünfte der EUTG, bei denen der Fremdvergleichsgrundsatz nicht eingehalten wurde, sollen nicht der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der EUTG zuzu-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

rechnen sein und damit nicht von der Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung profitieren.

Das Erfordernis der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes lässt sich nicht aus dem o. g. EuGH-Urteil ablesen. Die Regelung würde eine übergebürliche Ausweitung der Kontrolle konzerninterner Verrechnungspreise durch die deutsche Finanzverwaltung über Transaktionen mit deutschen Unternehmen hinaus bedeuten. Die deutsche Finanzverwaltung könnte dann auch Transaktionen zwischen der EUTG und deren weltweiten TG überprüfen und im Falle eines Verstoßes die Hinzurechnungsbesteuerung anwenden, obwohl die EUTG den Voraussetzungen des EuGH zur tatsächlichen Errichtung im EU- bzw. EWR-Ausland sowie einer echten eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit genügt.

Für die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Transaktionen der EU- oder EWR-Tochtergesellschaft mit deutschen verbundenen Unternehmen sorgt bereits § 1 AStG. Eine Erosion des deutschen Steueraufkommens durch unangemessene Verrechnungspreise wird bereits hierdurch verhindert. Schließlich ist eine erhebliche Ausweitung der Dokumentationsanfordernisse auf Transaktionen ohne deutsche Beteiligung zu befürchten, mit allen administrativen Konsequenzen.

Darüber hinaus sei noch auf Folgendes verwiesen:

In der Gesetzesbegründung zu Satz 1 (BT-Drs. 16/6290 vom 04.09.2007, S. 133) wird ausgeführt, dass es an einer Teilnahme am Wirtschaftsleben des anderen Mitgliedstaates der EU dann fehlen wird, wenn die Kernfunktionen, die die Gesellschaft hat, nicht von ihr selbst ausgeübt werden. Gemeint soll damit wohl das Thema „Outsourcing“ sein. Diese Auffassung ist jedoch weder durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes noch durch die ständige Rechtsprechung des BFH zu den "Dublin-Docks-Gesellschaften" oder "Hilversum II" (BFH-Urteile v. 19.1.2000, I R 94/97 und I R 117/97 sowie v. 31.5.2005, I R 74/04) gedeckt. Die Zulässigkeit des "Outsourcing" im niedrig besteuerten Ausland hat der BFH im Bereich von Kapitalanlagegesellschaften und im Bereich von Holdinggesellschaften mehrfach bestätigt. Die komplette Auslagerung der Geschäftstätigkeit auf eine spezialisierte Managementgesellschaft kann nicht als Kriterium für eine "rein künstliche Gestaltung" i. S. d. EuGH-Rechtsprechung gewertet werden. Wenn es z. B. nach versicherungsaufsichtsrechtlichen Gesichtspunkten zulässig ist, dass ein Erst- oder Rückversicherungsunternehmen in Deutschland komplett *ohne* eigenes Personal tätig werden und sich ausschließlich einer oder mehrerer spezialisierten Managementgesellschaften bedienen kann, um das operative Versicherungsgeschäft zu betreiben, kann eine vergleichbare Organisationsstruktur im niedrig besteuerten EU-Raum nicht dazu führen, dass man eine "rein künstliche Gestaltung" im Sinne der EuGH-Rechtsprechung annimmt. Die diesbezüglichen Ausführungen in der Gesetzesbegründung sind u. E. im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit des EG-Vertrages nicht haltbar.

Die Möglichkeit zur Führung des Nachweises einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit wird im Gesetzentwurf u. a. davon abhängig gemacht, dass der ausländische Fiskus dem deutschen Fiskus Auskünfte erteilt (Satz 2). Um Klarheit für die Steuerpflichtigen zu schaffen, sollte das BMF dazu eine Liste derjenigen Länder veröffentlichen, die dieses Kriterium erfüllen.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

**Petition:** Die Ausnahme des § 8 Abs. 2 Satz 3 und 4 AStG-E kann in bestimmten Fällen zu einer Verletzung der Niederlassungsfreiheit führen. Die Erfüllung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die EUTG ist als Voraussetzung für die Ausnahme von der Hinzurechnungsbesteuerung abzulehnen. Die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zur Anwendung des Satzes 1 auf Outsourcing sind vor dem Hintergrund der EG-Niederlassungsfreiheit nicht haltbar. Das BMF sollte regelmäßig eine Liste derjenigen Länder veröffentlichen, die das in Satz 2 genannte Kriterium der Auskunftserteilung erfüllen.

## II. Zu Art. 24 Nr. 2 Buchst. c JStG 2008:

### § 8 Abs. 3 AStG-E Niedrige Besteuerung

#### 1. Definition der niedrigen Besteuerung

Statt wie bisher auf der Grundlage der Rechtsprechung des BFH auf die rechtliche Steuerbelastung abzustellen, soll für die Definition der niedrigen Besteuerung nach § 8 Abs. 3 AStG-E die tatsächliche Steuerbelastung herangezogen werden. Eine Reduzierung der Steuerbelastung durch die Anrechnung anderer, von der Gesellschaft zu tragenden Steuern ist nicht mehr vorgesehen.

Diese Regelung führt zu einer Vielzahl von Problemen. So wird z. B. die tatsächliche Steuer in den meisten Ländern durch die Nutzung von Verlustvorträgen gemindert. Hat ein ausländischer Staat Regelungen zur Verlustnutzung (beispielsweise zur Mindestbesteuerung) in sein Steuerrecht implementiert, die von den entsprechenden deutschen Regeln abweichen, besteht damit die Gefahr, dass dies schon eine Niedrigbesteuerung auslöst. Dies kann, gerade auch in der Anlaufphase des ausländischen Unternehmens, zu unbilligen Ergebnissen führen.

Des Weiteren soll die Anrechnung anderer, von der Gesellschaft zu tragender Steuern nicht mehr berücksichtigt werden können. Dadurch besteht die Gefahr, dass eine niedrige Besteuerung ausgelöst wird, obwohl die tatsächliche Summe der Steuerbelastungen über 25 % liegt. Dazu kann es z. B. in Brasilien kommen, wo unter bestimmten Umständen andere Steuern auf die brasilianische Körperschaftsteuer angerechnet werden können.

**Petition:** Es sollte daher dabei bleiben, dass auf die rechtliche Steuerbelastung abgestellt wird, wie es sich aus der Rechtsprechung des BFH ergibt.

Schließlich ist im Fall von Betriebsstätten einer EUTG in einem Drittstaat ebenfalls nicht gelöst, ob die Steuerbelastung im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte, die Steuer im EU- / EWR-Staat oder eine Kombination von beiden für die Feststellung einer niedrigen Besteuerung herangezogen wird. Hier empfiehlt sich eine klarstellende Regelung.

#### 2. Herabsetzung des Niedrigsteuersatzes

Der Gesetzentwurf hält an der Niedrigsteuergrenze von 25 Prozent fest. Die Bundesregierung begründet ihre Auffassung dabei damit, dass die Gründe, die 1972 für die Einführung des Außensteuergesetzes ausschlaggebend gewesen seien, unverändert fortbeständen. Nied-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

rigsteuergebiete und Steuerpräferenzen seien nach wie vor weit verbreitet, und Finanzzentren innerhalb und außerhalb der Mitgliedstaaten der OECD seien nach wie vor nicht bereit, Transparenz und effektiven Auskunftsaustausch zu akzeptieren. Außerdem seien durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen geschaffen worden (BT-Drs. 16/6290 vom 04.09.2007, S. 131).

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

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde die Steuerbelastung für Unternehmen auf knapp unter 30 % gesenkt. Der Abstand zum geltenden Niedrigsteuersatz von 25 % beträgt damit künftig nicht einmal 5 Prozentpunkte, während es vor der Reform fast 14 Prozentpunkte waren. Auch im Rahmen der Unternehmensteuerreform der Jahre 2001/02 war der Niedrigsteuersatz entsprechend der allgemeinen Senkung des Körperschaftsteuersatzes um 5 Prozentpunkte gesenkt worden. Im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 wird die nominelle Belastung von Kapitalgesellschaften nun um knapp 9 Prozentpunkte gesenkt. Erheben Gemeinden lediglich den Mindestgewerbsteuerhebesatz von 200 %, ergibt sich im Übrigen schon in Deutschland ab 2008 eine Ertragsteuerbelastung von lediglich 22,825 %.

Selbst wenn man auf die Gesamtsteuerlast abstellt, sind auch in Deutschland zukünftig Steuersätze von unter 25 % möglich. Die Anrechnung von ausländischen Steuern wird nur für die Körperschaftsteuer gewährt. Bei Steuerbelastungen im Ausland von über 25 % würde sich nach dem Gesetzentwurf bei Hinzurechnung ein höherer Steuersatz ergeben als in Deutschland bei der regulären Besteuerung (bis zu 7 % höher). Die Gewerbesteuer sollte bei Zwischengesellschaften wie bei Betriebstätten (§ 20 AStG) außen vor gelassen werden. Ansonsten würden Zwischengesellschaften gegenüber Betriebstätten und Personengesellschaften diskriminiert.

**Petition:** Der Niedrigsteuersatz sollte ab 2008 von 25 % auf 15 % herabgesetzt werden.

### III. Ergänzender Vorschlag:

#### § 14 AStG

#### **Übertragende Hinzurechnung der Einkünfte von nachgeschalteten Zwischengesellschaften**

Eine ausländische Tochtergesellschaft oder eine ausländische Betriebstätte, die in einem "Hochsteuerland" (Ertragsteuerbelastung mindestens 25 %) ansässig ist und eine deutsche Muttergesellschaft hat, beteiligt sich am Nennkapital einer weiteren ausländischen Kapitalgesellschaft mit Einkünften mit Kapitalanlagecharakter (= nachgeschaltete Zwischengesellschaft, z. B. einem Investmentfonds) in einem Niedrigsteuerland (Ertragsteuerbelastung kleiner als 25 %). Auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft oder der ausländischen Betriebstätte wird (i) die Beteiligung an der nachgeschalteten Zwischengesellschaft nach dem Recht des Sitzstaats auch aus steuerlicher Sicht mit dem Marktwert angesetzt („market-to-market“-Bilanzierung) oder (ii) es kommen auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft oder der ausländischen Betriebsstätte ausländische CFC-Regeln zur Anwendung.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

In diesen beiden Konstellationen unterliegen sämtliche Erträge der nachgeschalteten Zwischengesellschaft (niedrig besteuerten Kapitalgesellschaft) bereits auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft bzw. auf Ebene der ausländischen Betriebstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem die niedrig besteuerte Kapitalgesellschaft die Einkünfte erzielt hat, bereits einer - für AStG-Zwecke - hohen Ertragsteuerbelastung.

Damit besteht für die Anwendung des deutschen Außensteuergesetzes in diesen beiden Konstellationen kein Bedarf mehr, da entweder durch die „mark-to-market“-Bilanzierung oder durch die ausländischen CFC-Regeln sichergestellt wird, dass die ausländischen (passiven) Einkünfte eben nicht niedrig, sondern hoch besteuert werden.

**Petition:** Als weitere Tatbestandsvoraussetzungen für die übertragende Hinzurechnung der Einkünfte von nachgeschalteten Zwischengesellschaften im Rahmen des § 14 AStG sollten in das Gesetz aufgenommen werden, dass

- auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft die Beteiligung an nachgeschalteten Zwischengesellschaften für steuerliche Zwecke nicht mit den Marktwerten anzusetzen ist („mark-to-market“-Bilanzierung) und
- auf Ebene der ausländischen Tochtergesellschaft keine den deutschen Vorschriften vergleichbare CFC-Regeln zur Anwendung kommen.

Zudem sollte im Rahmen des § 20 Abs. 2 AStG klargestellt werden, dass dies auch für ausländische Betriebstätten gilt.

Alternativ könnte in § 8 Abs. 3 AStG auch der Hinweis aufgenommen werden, dass eine Niedrigbesteuerung nicht vorliegt, wenn die obengenannten Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

#### **IV. Zu Art. 24 Nr. 8 Buchst. a JStG 2008-E:**

##### **§ 18 Abs. 3, 2. Hs. AStG-E**

##### **Erklärungspflicht in Fällen des § 8 Abs. 2 AStG-E**

Eine Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen zur gesonderten Feststellung nach § 18 Abs. 3 Satz 1 AStG soll nach den geplanten Änderungen auch dann bestehen, wenn eine Hinzurechnungsbesteuerung aufgrund von § 8 Abs. 2 AStG-E unterbleibt.

Die Erklärungspflicht in Fällen des § 8 Abs. 2 AStG-E ist u. E. überflüssig und führt zu weiterem, nicht gerechtfertigten Aufwand für die deutschen Unternehmen. Die geplante Änderung steht damit in direktem Widerspruch zu den erklärten Zielen der Bundesregierung, Bürokratie abzubauen und Bürokratiekosten zu reduzieren.

So ist den Finanzbehörden das Bestehen von Beteiligungen an Gesellschaften im Ausland bereits durch die Mitteilungspflicht des § 138 Abs. 2 AO bekannt. Im Übrigen sind im Rahmen der Dokumentationsverpflichtungen nach § 90 Abs. 3 AO i. V. m. GAufzV sämtliche grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen deutscher Gesellschaften mit nahestehenden Personen aufzuzeichnen.

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

Wie bereits oben dargestellt, sind nach den Grundsätzen des EuGH die tatsächliche Errichtung der EUTG im EU-/EWR-Ausland sowie die tatsächliche Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit die einzigen Voraussetzungen, um von der Hinzurechnungsbesteuerung ausgenommen zu sein. Sobald diese Voraussetzungen vorliegen, ist für eine deutsche Besteuerung kein Platz. Im Ergebnis gibt es damit keinen fiskalischen Grund, eine Erklärung nach § 18 Abs. 2 AStG abgeben zu müssen.

**Petition:** Für Fälle des § 8 Abs. 2 AStG sollte eine Pflicht zur Abgabe einer Erklärung zur gesonderten Feststellung nicht eingeführt werden.

## I. Versicherungsteuergesetz (Art. XX)

### Ergänzender Vorschlag:

#### § 4 Nr. 1 VersStG-E

#### Klarstellung im Versicherungsteuergesetz zur Steuerbefreiung von Kautionsrückversicherungen

Der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates hat eine Änderung des Versicherungsteuergesetzes empfohlen, die klarstellen soll, dass die generelle Versicherungsteuerbefreiung für Rückversicherungsprämien auch für Kautionsrückversicherungen gilt (BR-Drs. 544/1/07 vom 11.09.2007, Nr. 65 Zu Art. 25a – neu -):

§ 4 Nr. 1 des Versicherungsteuergesetzes soll wie folgt gefasst werden:

„1. für eine Rückversicherung einschließlich der Rückversicherung von Verträgen im Sinne des § 2 Abs. 2;“

Die vorgeschlagene Änderung bewirkt eine systemkonforme Klarstellung des Versicherungsteuergesetzes. Seit jeher wird für Kautionsversicherungen, durch die Bürgschaften oder sonstige Sicherheiten gewährt werden, keine Versicherungsteuer erhoben. Durch die vorgeschlagene Konkretisierung im § 4 Satz 1 VersStG wird klargestellt, dass eine Rückversicherung von Kautionsversicherungen ebenfalls nicht versicherungsteuerpflichtig ist.

Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums (BMF) soll die Versicherungsteuerbefreiung für Rückversicherungen ab 2008 nicht mehr für Kautionsrückversicherungen gelten. Begründet wird dies damit, dass nach Auffassung des BMF eine (versicherungsteuerbefreite) Rückversicherung das Bestehen eines Erstversicherungsverhältnisses voraussetzt. Nach § 2 Abs. 2 VersStG gilt eine Kautionsversicherung nicht als Versicherungsvertrag. Mit dieser seit 1922 bestehenden Regelung wollte der damalige Gesetzgeber verhindern, dass es durch eine Belastung mit Versicherungsteuer zu Wettbewerbsverzerrungen gegenüber dem Bürgschaftsgeschäft der Banken kommt. Die Finanzverwaltung folgert jedoch aus dieser Regelung nunmehr, dass eine Kautionsversicherung keine Versicherung darstelle und somit eine Kautionsrückversicherung keine Rückversicherung i. S. d. VersStG sei. Durch diese rein formaljuristische Neuinterpretation käme es ab 2008 zu einer Zusatzbelastung der Kautionsrückversicherung mit 19 % Versicherungsteuer, wodurch derartige Verträge wirtschaftlich nicht mehr tragfähig wären. Es würden sich genau die Wettbewerbsnachteile gegenüber den versicherung- und umsatzsteuerfreien Bankbürgschaften und den im Bereich der Kre-

Gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 anlässlich der Öffentlichen Anhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 10.10.2007

ditwirtschaft üblichen (Rück-)Absicherungen ergeben, die der Gesetzgeber seinerzeit verhindern wollte (vgl. RT-Drs. 2868 von 1921, abgedruckt in: Gambke/Flick, Kommentar zum Versicherungsteuergesetz, 4. Aufl., Anh. 1a, S. 380). Die Gründe dafür gelten unverändert fort.

Die Befreiung der Kautionsversicherung von der Versicherungsteuer entspricht zudem internationalen Usancen. Erst kürzlich hat die britische Finanzverwaltung die Steuerbefreiung bestätigt. Bei einer Steuerpflicht in Deutschland würde sich eine Diskriminierung des Rückversicherungsgeschäfts für diejenigen Rückversicherer ergeben, die der deutschen Betriebsprüfung unterliegen.

**Petition:** Der Empfehlung des BR-Wirtschaftsausschusses sollte gefolgt werden, um eine rechtswidrige und standortschädliche Situation ab 01.01.2008 abzuwenden.