

Sachverständige Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 sowie zu vorliegenden Änderungsanträgen

Prof. Dr. Joachim Englisch
Universität Augsburg

Vorbemerkung

Ziel des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung ist es, in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts eine aus steuerfachlicher Sicht erforderliche Vielzahl von Einzelmaßnahmen umzusetzen. In einer Reihe von Punkten besteht auch in der Tat akuter Handlungsbedarf. Dies sollte aber nicht den Blick dafür verstellen, dass gerade im Bereich der Einkommensteuer darüber hinaus auch eine grundlegende Reform geboten ist. Sie müsste der verfassungsrechtlichen, europarechtlichen sowie verfahrenstechnischen Entwicklung der vergangenen Jahrzehnte und den darauf fußenden Erkenntnissen der Steuerwissenschaft in systematischer Weise Rechnung tragen. Zugleich wäre dem Steuerrecht in Aufbau sowie Struktur und in der Abwägung zwischen leistungsfähigkeitsgerechter Besteuerung einerseits und Praktikabilitätsabwägungen andererseits zu größerer Folgerichtigkeit, Transparenz und letztlich Akzeptanz zu verhelfen.

Die nachfolgende Stellungnahme wird sich entsprechend dem Anliegen des Gesetzesentwurfs jedoch auf Anmerkungen zu Einzelfragen beschränken. Dabei werden insbesondere einige Bestimmungen herausgegriffen, die Anlass zu verfassungsrechtlichen bzw. europarechtlichen Bedenken geben.

I. Zu Art. 1 Nr. 2 (§ 2a EStG)

1. Europarechtliches Gebot gänzlicher Abschaffung bei bestimmten Auslandsverlusten

Der in § 2a I EStG vorgesehene Ausschluss bestimmter negativer Einkünfte mit Auslandsbezug von einer Verrechnung mit sonstigen positiven Einkünften des Steuerpflichtigen soll künftig auf Verluste aus „Drittstaaten“ begrenzt werden. Dies ist ein Schritt in die richtige Richtung, da die damit verbundene steuerliche Diskriminierung der aufgeführten Auslandsinvestitionen bislang eine Beschränkung der Grundfreiheiten des EG-Vertrages bewirkte. Eine Rechtfertigung für diesen Gemeinschaftsrechtsverstoß besteht weder unter dem Gesichtspunkt

der Kohärenz oder Symmetrie des nationalen Besteuerungsregimes noch mit Blick auf eine etwaige doppelte Verlustnutzung. Wie in der Begründung der Bundesregierung angeführt, ergibt sich dies eindeutig aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *Rewe Zentralfinanz* sowie aus der von der Kommission anlässlich der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens eingeleiteten Stellungnahme. Bestätigt werden dürfte dies im kommenden Jahr außerdem durch eine weitere Entscheidung des EuGH zu § 2a EStG im Rahmen des vom Finanzgericht Baden-Württemberg eingeleiteten Vorlageverfahrens *Busley*. Der Gesetzentwurf schraubt den Anwendungsbereich des § 2a I EStG aber gemessen an den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben – und unbeschadet grundsätzlicher steuersystematischer Bedenken – nicht weit genug zurück:

Der letztgenannte Vorlagebeschluss verdeutlicht nämlich zugleich, dass § 2a I EStG in bestimmten Konstellationen auch die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG betreffen kann, ohne dass selbige durch die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG überlagert würde. Dies gilt vornehmlich für negative Einkünfte aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsanteilen nach § 17 EStG, sofern die Beteiligung keine sichere Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Gesellschaft vermittelt, bei typisch stiller Gesellschaft oder partiarischem Darlehen, sowie bei der Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen oder von Sachinbegriffen. Diese Fallgruppen, die ausweislich der Entwurfsfassung auch künftig von § 2a I 1 Nr. 4, Nr. 5, Nr. 6 lit. a u. b, Nr. 7 lit. c EStG erfasst sein sollen, weisen keinen Bezug zur Niederlassungsfreiheit auf. Die zuletzt in der Entscheidung *Burda* konsolidierten Rechtsprechungsgrundsätze des EuGH zum Vorrang einer gemeinschaftsrechtlichen Überprüfung anhand des Art. 43 EG bzw. des Art. 31 EWG greifen daher nicht ein.

Anders als die letztgenannten Bestimmungen ist der räumliche Anwendungsbereich des Art. 56 EG aber nicht auf das Gemeinschaftsgebiet bzw. die Staaten des EWR begrenzt. Vielmehr sind die sich daraus ergebenden Anforderungen an die diskriminierungs- und beschränkungs-freie Ausgestaltung des nationalen Steuersystems grundsätzlich weltweit auch im Verhältnis zu jeglichen Drittstaaten zu beachten. Der EuGH hat es in der Rechtssache „A“ auch abgelehnt, eine Bereichsausnahme für das Steuerrecht oder für die in Art. 57 EG aufgeführten Arten von Transaktionen anzuerkennen. Eine Anwendung des § 2a I EStG gegenüber Drittstaaten auch in den genannten Fallgruppen wäre daher nur dann frei von gemeinschaftsrechtlichen Bedenken, wenn sie unter die sog. „grandfather“-Regelung des Art. 57 EG fiel. Danach berührt Art. 56 EG nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am

31.12.1993 für den Kapitalverkehr im Zusammenhang mit „Direktinvestitionen“ einschließlich Anlagen in Immobilien bereits bestanden.

Für die Einschränkungen hinsichtlich des Ausgleichs und Abzugs von Verlusten aus der Vermietung oder der Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Sachinbegriffen dürfte sich dies bejahen lassen. Die Vorschrift des § 2a I Nr. 6 lit. a EStG gilt insoweit seit 1982 unverändert. Außerdem sind derartige Investitionen ihrer Art nach ausdrücklich in Art. 57 EG erwähnt. Anders verhält es sich aber bei Minderheitsbeteiligungen im Sinne des § 17 EStG, wenn sie keinen sicheren Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft erlauben. Denn wie der EuGH in ständiger Rechtsprechung und zuletzt im sog. *VW-Urteil* klargestellt hat, kann der Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nur dann als Direktinvestition angesehen werden, wenn der Investor derartige Einflussmöglichkeiten hat. Ansonsten liegt eine bloße Kapitalanlage vor; erst recht gilt dies für typisch stille Beteiligungen sowie für partiarische Darlehen. Auf die Frage der zeitlichen Geltungsdauer kommt es hier nicht mehr ein. Art. 57 EG schirmt diese Vorgänge von vornherein nicht von den Vorgaben des Art. 56 EG ab.

Mindestens die Regelung des § 2a I 1 Nr. 5 EStG betreffend Verluste aus stiller Beteiligung oder partiarischem Darlehen müsste also gänzlich abgeschafft werden, statt sie lediglich auf Drittstaaten zu begrenzen. Dasselbe gilt für § 2a I 1 Nr. 4, Nr. 7 lit. c EStG jedenfalls insoweit, als der Anteil im Sinne des § 17 EStG als bloße Minderheitsbeteiligung keinen unternehmerischen Einfluss auf die Geschäftsführung der jeweiligen Gesellschaft vermittelt.

2. Ungerechtfertigte Anwendung auf nicht EG-angehörige EWR-Mitgliedstaaten

Nicht gerechtfertigt ist außerdem die geplante fortdauernde Anwendung des § 2a I EStG im Verhältnis zu nicht gemeinschaftsangehörigen Mitgliedstaaten des EWR, die durch § 2a IIa 2 EStG in der Entwurfsfassung nur unter besonderen Bedingungen ausgeschlossen ist: Lediglich wenn der betreffende EWR-angehörige Staat aufgrund der EG-Amtshilferichtlinie oder einer vergleichbaren bi- oder multilateralen Vereinbarung alle konkret besteuierungserheblichen Auskünfte erteilt, soll von einer Anwendung des § 2a I EStG abzusehen sein¹. Dies hat zur Folge, dass § 2a I EStG im Verhältnis zu Liechtenstein mangels abkommensrechtlicher

¹ Es sei angemerkt, dass es wünschenswert wäre, wenn der Gesetzgeber zumindest innerhalb ein und desselben Gesetzentwurfs eine einheitliche Schreibweise pflegen würde, also entweder „aufgrund“ wie im Entwurf des § 2a IIa 2 EStG oder „auf Grund“ wie im Entwurf eines § 15 VI Nr. 2 AStG.

Auskunfts-klausel seine volle Wirksamkeit behält und im Verhältnis zu Island und Norwegen immer noch von Fall zu Fall angewendet werden könnte.

Ausweislich der von der Bundesregierung erklärten Begründung zielt § 2a IIa 2 EStG darauf ab, eine wirksame steuerliche Kontrolle im Verhältnis zu diesen EWR-Staaten sicherzustellen. Dieser Beweggrund ist vom EuGH allerdings in ständiger Rechtsprechung als ein legitimer Rechtfertigungsgrund anerkannt worden. Ohne die Einzelheiten der daran unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten geknüpften Voraussetzungen zu erörtern, lässt sich aber feststellen, dass eine Berufung auf diesen Rechtfertigungsgrund nicht widersprüchlich sein darf. Inkonsistente Regelungen wertet der EuGH zu Recht dahingehend, dass die vorgetragenen Rechtfertigungsgründe nur vorgeschoben sind oder doch jedenfalls kein hinreichendes Gewicht zur Verdrängung der grundfreiheitlichen Vorgaben haben. Insbesondere in der Rechts-sache *Futura* hat der EuGH dabei deutlich gemacht, dass die Notwendigkeit steuerlicher Kontrolle nicht lediglich für den Fall negativer Einkünfte geltend gemacht werden kann, um deren Berücksichtigung auszuschließen, während positive Einkünfte trotz vergleichbaren Verifikationsbedarfs der Besteuerung unterworfen werden sollen. Eben darauf läuft aber die Argumentation der Bundesregierung hinaus. Denn positive Einkünfte der in § 2a I EStG aufgeführten Art sollen unabhängig von den Möglichkeiten einer zwischenstaatlichen Auskunftserteilung besteuert werden, obschon diesbezüglich kein vermindertes Kontrollbedürfnis besteht.

Die für nicht gemeinschaftsangehörige EWR-Staaten vorgesehene Fortgeltung des § 2a I EStG bei Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 2a IIa 2 EStG lässt sich darum nicht rechtfertigen. Das gilt auch in Bezug auf Drittstaaten, soweit die Anwendung des § 2a I EStG auch in diesem Kontext – wie oben dargelegt – als gemeinschaftsrechtswidrig zu erachten ist.

II. Zu Art. 1 Nr. 13 lit. c (zu § 32b I EStG)

Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht vor, bei abkommensrechtlich freigestellten Einkünften künftig auf einen Progressionsvorbehalt zu verzichten, sofern der Quellenstaat kein Drittstaat im Sinne des geplanten § 2a IIa EStG ist. Weder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erzielte Gewinne noch dort erlittene Verluste sollen sich auf die Festsetzung des Steuersatzes auswirken; dasselbe gilt unter Umständen für sonstige EWR-angehörige Quellenstaaten. Dabei geht die Bundesregierung davon aus, dass Auslandsverluste unter dem Gesichtspunkt der EG-Grundfreiheiten nicht berücksichtigt werden müssen, wenn im Gegenzug auch auf einen positiven Progressionsvorbehalt verzichtet werde.

Schon dieser gemeinschaftsrechtliche Standpunkt ist nicht frei von Bedenken. Die geplante Neuregelung bewirkt im Verlustfall eine systematische Schlechterstellung von Investitionen und Erwerbstätigkeiten im EG/EWR-Ausland gegenüber solchen in Drittstaaten, jedenfalls soweit § 2a I EStG auch im Drittstaatenkontext nicht mehr angewendet werden darf (s.o. unter I.). Bei übereinstimmender Geltung der abkommensrechtlichen Freistellungsmethode sind aber beide Fallkonstellationen miteinander vergleichbar. Durch diese offensichtliche Diskrepanz untergräbt der Gesetzesentwurf selbst die Legitimationsbasis des von der Bundesregierung erwähnten Symmetriearguments. Von einer am Territorialitätsprinzip orientierten Besteuerung wird auch gemeinschaftsrechtlich erwartet, dass sie folgerichtig umgesetzt wird. Dagegen lässt sich auch nicht die EuGH-Entscheidung *Columbus Container* anführen. Diese hat den Mitgliedstaaten lediglich eine länder- und einkünftspezifische Wahlfreiheit zwischen Freistellungs- und Anrechnungsmethode zugestanden. Wird aber ein symmetrischer Verzicht auf den positiven wie negativen Progressionsvorbehalt mit Erwägungen steuerlicher Territorialität gerechtfertigt, was der EuGH für allein zulässig gehalten hat, muss der Mitgliedstaat zu erkennen geben, dass er die entsprechenden Folgerungen grundsätzlich aus diesem Prinzip ableitet, und nicht lediglich bei innergemeinschaftlichen Sachverhalten.

Vor allem aber sieht sich die geplante Neuregelung erheblichen verfassungsrechtlichen Einwänden ausgesetzt. Sie führt zu einer Besteuerung positiver Inlandseinkünfte selbst dann, wenn die Auslandsverluste diese Einkünfte übersteigen und damit eine steuerliche Einkommensleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht gegeben ist. Damit kann die Neuregelung zur Besteuerung auch des Existenzminimums führen. Allerdings hat der BFH mit Urteil vom 17.10.1990 keine verfassungsrechtlichen Bedenken an einem Ausschluss des negativen Progressionsvorbehaltes durch § 2a I EStG geäußert, weil er diese Besteuerungsfolge als Ausdruck typisierender Mißbrauchsbekämpfung für gerechtfertigt hielt. An dieser Sichtweise hat er noch in einem Vorlagebeschluss vom 13.11.2002 festgehalten, dessen Feststellungen er durch Endurteil am 20.9.2006 insoweit bestätigt hat.

Zwischenzeitlich sind jedoch in zwei Beschlüssen des BFH vom 6.3.2003 ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der sog. Mindestbesteuerung nach § 2 III EStG a.F. geäußert worden, als in Anwendung dieser Norm eine Einkommensteuer selbst dann festzusetzen war, wenn die beschränkt ausgleichsfähigen negativen Einkünfte die positiven Einkünfte im Veranlagungszeitraum dergestalt übersteigen, dass dem Steuerpflichtigen infolge eines tatsächlichen Mittelabflusses von seinem im Veranlagungszeitraum Erworbenen nicht einmal das Existenzminimum verblieb. Die Absicht typisierter Mißbrauchsbekämpfung vermag den da-

mit verbundenen gravierenden Verstoß gegen die hochrangigen Garantien der Art. 1 I, 6 I und 20 I GG nicht zu legitimieren. Diese zutreffende Einschätzung haben verschiedene Senate des Bundesfinanzhofes in nachfolgenden Entscheidungen wiederholt geteilt.

Nichts anderes kann dann aber für die pauschale Versagung des negativen Progressionsvorbehaltes gelten, sofern er zu denselben Ergebnissen führt. Die Orientierung am Territorialitätsprinzip darf jedenfalls dann, wenn Deutschland der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen ist, nicht so weit gehen, dass es dort zu einer Besteuerung des Existenzminimums kommen kann. Der BFH hat dies in seiner Entscheidung am 20.9.2006 nicht etwa abweichend beurteilt, sondern die zwischenzeitliche Entwicklung seiner Rechtsprechung auf anderem Gebiet lediglich nicht mehr reflektiert. Zu beanstanden ist daher sowohl die geplante Neuregelung des § 32b I 2 u. 3 EStG wie auch die entsprechenden Wirkungen des § 2a EStG, soweit er im Verhältnis zu Drittstaaten in gemeinschaftsrechtlich zulässiger Weise fortgelten soll. Stattdessen könnte allenfalls eine Nachversteuerungsregelung nach dem Vorbild des § 2a III EStG a.F. vorgesehen werden.

III. Zu Art. I Nr. 26 (§ 50 EStG)

Durch die Neufassung des § 50 EStG soll europarechtlichen Bedenken an bestimmten Sonderregeln für beschränkt Steuerpflichtige Rechnung getragen werden. Die damit verbundene Neuorientierung ist nicht nur gemeinschaftsrechtlich begrüßenswert. Sie stärkt vielmehr generell eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzips auch bei beschränkt Steuerpflichtigen. Positiv hervorzuheben ist auch, dass die vorgesehenen Änderungen auch für Drittstaatsansässige greifen sollen. Soweit die Entwurfsfassung weiterhin die Anwendung bestimmter Vorschriften ausschließt, die der Freistellung des Existenzminimums dienen oder auf das Gesamteinkommen und die darin zum Ausdruck kommende Gesamtleistungsfähigkeit bezogene Umstände berücksichtigen sollen, ist dies jedenfalls gemeinschaftsrechtlich nach der sog. „Schumacker-Doktrin“ des EuGH nicht zu beanstanden. Dies gilt etwa für die außergewöhnlichen Belastungen im Sinne der §§ 33 ff. EStG oder die in § 35a geregelten haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse. Dasselbe ließe sich für den Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG feststellen, so dass auch diese Bestimmung wie vom Bundesrat unter Nr. 30 seiner Stellungnahme vorgeschlagen in den Ausschlusskatalog mit aufgenommen werden dürfte.

1. Gemeinschaftsrechtlich bedenkliche Fortgeltung bestimmter Sonderregeln

Gemeinschaftsrechtlich unzulässig dürfte aber die nach wie vor vorgesehene pauschale Ver-
sagung eines Abzugs für erwerbsbedingte Kinderbetreuung nach § 4f EStG handeln. Diese
Vorschrift erlaubt eine der Höhe nach begrenzte Berücksichtigung von Aufwendungen, die
gemischt sowohl durch private Verhältnisse als auch durch die Erwerbstätigkeit des Steuer-
pflichtigen veranlasst sind. Dabei soll hier dahingestellt bleiben, ob nicht tatsächlich der er-
werbswirtschaftliche Kausalbeitrag als der allein wesentliche speziell für die in Rede stehende
Art von Betreuungsaufwendungen anzusehen ist und darum vollumfänglich zum Abzug zuge-
lassen werden müsste. Jedenfalls in dem Umfang, den der Gesetzgeber in § 4f EStG zuge-
standen hat, ist dem Gesetz eine typisierende Zuordnung eines Teils der Aufwendungen zur
Sphäre der Einkünfteerzielung zu entnehmen.

Insoweit ist der Abzug dann aber auch nicht einem existenziellen Bedarf oder den privaten
Verhältnissen des Steuerpflichtigen geschuldet. Ansonsten ließe es sich ja auch nicht rechtfertigen,
dass er nur unter der strengen Voraussetzung einer Erwerbstätigkeit beider zusammen-
lebender Elternteile gewährt wird. Es besteht vielmehr ein relevanter Veranlassungszusammenhang
zu einer oder mehreren, bestimmten Erwerbstätigkeit(en), die eine Betreuung erforderlich
macht bzw. machen. Sprachliche Feinheiten des Gesetzgebers, namentlich die Anord-
nung eines Abzugs „wie“ Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, vermögen diese steuersystematische
Würdigung nicht zu beeinflussen. Damit greift die *Schumacker*-Doktrin insoweit
nicht mehr ein, sondern es kann nach den Grundsätzen der Entscheidung *Gerritse* ein hinrei-
chender Veranlassungszusammenhang mit einer inländischen Erwerbstätigkeit gegeben sein.
Unter dieser Voraussetzung muss der Steuerabzug dann auch beschränkt Steuerpflichtigen mit
Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im EWR gewährt werden.

Ebenfalls auf gemeinschaftsrechtliche Bedenken stoßen und daher zumindest in Zukunft
nochmals einer Überprüfung zu unterziehen ist der Ausschluss beschränkt Steuerpflichtiger
von dem Sonderausgabenabzug für Beiträge zu einer sog. „Riester-Rente“ nach § 10a EStG:
Allerdings hat der EuGH in seiner Entscheidung der Rechtssache *Wielockx* derartige Beitrags-
leistungen noch dem Anwendungsbereich der *Schumacker*-Doktrin angesehen und daher Ein-
schränkungen der Abzugsfähigkeit bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich hinge-
nommen. Nach Einschätzung des Verfassers dieser Stellungnahme muss aber bezweifelt wer-
den, ob der Gerichtshof an dieser Zuordnung auch noch im anhängigen, die Vorschriften zur
Riester-Rente betreffenden Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland an dieser Zu-
ordnung festhalten wird. Denn die Relevanz der *Schumacker*-Doktrin ist in einigen der Ent-
scheidung *Wielockx* nachfolgenden Urteilen zunehmend zurückgedrängt worden und reduziert

sich inzwischen im Wesentlichen auf Abzüge, die dem subjektiven Nettoprinzip im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts geschuldet sind. Dazu zählt der Abzug nach § 10a EStG nicht, weil er eine Einmalbesteuerung im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung von Altersvorsorgeverträgen gewährleisten soll.

Damit aber wäre eine diskriminierende Beschränkung der Arbeitnehmerfreizügigkeit sowie ein Verstoß gegen Art. 7 (2) der RL 1612/68 EWG festzustellen. Zwar ist die Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen infolge des Verzichts auf eine korrespondierende Besteuerung der Altersvorsorgeleistungen nach § 22 Nr. 5 EStG im Grundsatz kohärent ausgestaltet. Diese Gruppe von Wanderarbeitnehmern vorbehaltlich des § 1 III EStG von vornherein von der vorteilhaften nachgelagerten Besteuerung auszunehmen, obwohl jeder betroffene Steuerpflichtige möglicherweise noch vor dem Rentenbezug endgültig nach Deutschland übersiedeln könnte, dürfte aber als unverhältnismäßig anzusehen sein.

2. Gemeinschaftsrechtswidrige Fortgeltung der Abgeltungswirkung einiger Steuerabzüge

Nach § 50 II 1 EStG in der Entwurfsfassung gilt die Einkommensteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach § 50a EStG unterliegen, durch diesen Abzug als abgegolten. Gemäß dem geplanten § 50 II 2 Nr. 4 lit. b, Nr. 5 EStG soll beschränkt Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem anderen Mitgliedstaat des EWR aber beim Lohnsteuerabzug und den Abzügen nach § 50a I Nr. 1, 2 u. 4 EStG ein Veranlagungswahlrecht eingeräumt werden. Dies ist europarechtlich auch geboten, weil anderenfalls eine nicht zu rechtfertigende Beschränkung der je einschlägigen Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EG bzw. der Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG zu konstatieren wäre. Dasselbe gilt mit Blick auf die Parallelvorschriften des EWR-Vertrages.

Nichts anderes ist aber auch für Einkünfte festzustellen, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag unterliegen. Auch hier muss beschränkt Steuerpflichtigen ein Veranlagungswahlrecht eingeräumt werden. Anderenfalls dauert die gegenwärtige diskriminierende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit auch nach Einführung der allgemeinen Abgeltungsteuer ab 2009 fort, weil unbeschränkt Steuerpflichtigen auch dann noch gemäß § 32d II Nr. 3, VI EStG ein Veranlagungswahlrecht eingeräumt wird. Dies kann im Einzelfall dazu führen, dass die Steuerbelastung eines nichtansässigen Beziehers von Kapitaleinkünften über derjenigen eines beschränkt Steuerpflichtigen mit vergleichbaren Bezügen liegt. Eine Rechtfertigung dafür ist nicht ersichtlich. Zudem gilt die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG grundsätzlich ohne

räumliche Beschränkungen. Ein Veranlagungswahlrecht ist daher prinzipiell auch Drittstaatsangehörigen zu gewähren.

Der Gesetzgeber kann insoweit auch nicht auf die „grandfather“-Klausel des Art. 57 EG verweisen. Denn der Kapitalertragsteuerabzug wird typischerweise keine Direktinvestitionen im Sinne dieser Vorschrift betreffen. Zwar erscheint es nicht ausgeschlossen, dass eine Bruttobesteuerung im Drittstaatenkontext aus Gründen steuerlicher Kontrolle insoweit gerechtfertigt werden könnte, als eine Verifizierung geltend gemachter Aufwendungen im Zusammenhang mit der inländischen Kapitalanlage mangels Erteilung von Auskünften im Wege des internationalen Informationsaustauschs nicht möglich ist. Eine pauschale und nicht entsprechend eingegrenzte Abgeltungswirkung des Kapitalertragsteuerabzugs wäre aber mit Blick auf eine solche Zielsetzung jedenfalls unverhältnismäßig. Den im EWG ansässigen beschränkt Steuerpflichtigen muss ein Veranlagungswahlrecht außerdem aus den genannten Gründen auch beim Steuerabzug nach § 50a I Nr. 3 gewährt werden. Dies gebietet die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG.

IV. Zu Art. I Nr. 27 (§ 50a):

Mit der vorgeschlagenen Beibehaltung eines besonderen Steuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige in modifizierter Form versucht die Bundesregierung einen schwierigen Spagat zwischen den Anforderungen der EuGH-Rechtsprechung einerseits und den Erfordernissen eines effektiven Steuervollzugs auch in grenzüberschreitenden Sachverhalten andererseits. Wie der EuGH in der Rechtssache *Scorpio* festgestellt hat, stellen derartige Rechtsvorschriften eine nach Art. 49 EG grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar. Der Gerichtshof hat eine solche Vorschrift allerdings seinerzeit um der Effizienz der Beitreibung der Einkommensteuer willen für gerechtfertigt angesehen, sofern der Abzug auch auf Nettobasis vorgenommen werden kann. Dem letztgenannten Erfordernis soll der neu gefasste § 50a III EStG Rechnung tragen. Der EuGH hat in aber außerdem ausdrücklich daran „erinnert“, dass im entscheidungserheblichen Zeitraum die EG-Beitreibungsrichtlinie betreffend die gegenseitige Amtshilfe zur Beitreibung steuerlicher Forderungen auf Ertragsteuerschulden noch nicht anwendbar war. Dies wird man als einen Hinweis verstehen dürfen, dass die Beurteilung ansonsten anders ausgefallen wäre. Schließlich verweist der EuGH auch routinemäßig auf die EG-Amtshilferichtlinie, um Einwände der Mitgliedstaaten betreffend administrative Schwierigkeiten bei der steuerlichen Überwachung zurückzuweisen.

Inzwischen ist der sachliche Anwendungsbereich der Beitreibungsrichtlinie auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer ausgedehnt worden. Es steht damit zu befürchten, dass der EuGH die vorgesehene Neuregelung des § 50a EStG insgesamt für gemeinschaftsrechtswidrig erklären könnte. Indes sind die von der Bundesregierung angeführten Defizite der grenzüberschreitenden Beitreibung auf Basis der gemeinschaftsrechtlich dafür vorgesehenen Instrumente auch nicht von der Hand zu weisen. Anders als bei Auskünften nach der Amtshilferichtlinie besteht auch nicht die vom Gerichtshof gern betonte Alternative, den Steuerpflichtigen selbst heranzuziehen. Denn dieser erweist sich ja gerade als zahlungsunwillig, wenn es zu einer Vollstreckung der Steuerschuld kommen muss. Schließlich hat auch Generalanwältin *Kokott* in ihren vor kurzem veröffentlichten Schlussanträgen zur Rechtssache *Truck Center* erstmals die Möglichkeit angedeutet, dass tatsächliche Schwierigkeiten im grenzüberschreitenden Steuervollzug im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung berücksichtigungsfähig sein könnten. Dass der EuGH entsprechende Einwände auch der Mitgliedstaaten ernst nimmt, lässt sich daran erkennen, dass er die mit ähnlichen Fragestellungen befasste Vorlage in der Rechtssache *Persche* in der Besetzung der Großen Kammer beraten wird.

Nach alledem erscheint dem Verfasser dieser Anmerkung der vom Gesetzgeber mit der Neufassung des § 50a EStG gesuchte Kompromiss aus den dafür angeführten Gründen als jedenfalls im Ausgangspunkt unter dem Gesichtspunkt eines gleichmäßigen Steuervollzugs gerechtfertigt. Diese legitime Zielsetzung sollte auch gegenüber dem EuGH offensiv verteidigt werden. Dabei ist wie von der Bundesregierung angeführt auch zu beachten, dass unbeschränkt Steuerpflichtige mit in § 50a EStG aufgeführten Einkünften regelmäßig einer Vorauszahlungspflicht unterliegen werden.

Bedenken ergeben sich jedoch mit Blick auf die Verhältnismäßigkeit der konkret geplanten Ausgestaltung. Dabei ist einerseits davon auszugehen, dass der EuGH eine gänzliche Ausblendung der zwischenstaatlichen Kooperationsmöglichkeiten auf Basis der Beitreibungsrichtlinie schon aus Prinzip nicht akzeptieren wird. Denn dies käme einer vollständigen Preisgabe des damit angestrebten Ziels eines Abbaus diskriminierender einzelstaatlicher Sicherungsmechanismen gleich. Andererseits zeigen die Ausführungen in der Rechtssache *Scorpio*, dass der Gerichtshof die mit einem Steuerabzug verbundenen Liquiditätsnachteile tendenziell nur dann akzeptiert, wenn sie allein auf das Vorziehen der Besteuerung an der Einkunftsquelle, nicht aber auf die Höhe des Steuerabzugs zurückzuführen sind.

Es dürfte daher im System der progressiven Einkommensteuer geboten sein, statt des auf einer Durchschnittsbetrachtung basierenden Steuerabzugs in Höhe von 30 % der Nettobezüge eine Staffelung des Abzugssatzes entsprechend der Höhe der gezahlten Nettovergütung vorzusehen, beispielsweise in 4 Stufen von 15 %, 25 %, 35 % und 40 %. Die Schwellenwerte wären dabei so zu wählen, dass die Steuerbelastung keinesfalls über derjenigen eines unbeschränkt Steuerpflichtigen liegt, dessen Gesamteinkünfte den jeweiligen Eingangsbetrag nicht übersteigen. Flankierend wäre eine Steuererklärungspflicht vorzusehen; die sich daraus meist ergebenden Nachforderungen könnten notfalls unter Inanspruchnahme der Beitreibungsrichtlinie vollstreckt werden. Etwaige daraus resultierende Steuerausfälle dürften sich bei sinnvoll gestaffelten Steuerabzugssätzen in Grenzen halten. Daneben sollte beschränkt Steuerpflichtigen aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Option eingeräumt werden, sich stattdessen wie im Gesetzentwurf vorgesehen auf Brutto- oder Nettobasis abgeltend besteuern zu lassen.

V. Zu Art. III Nr. 2 b und Nr. 4 lit. a, b (§§ 4; 8 KStG)

Grundlegend verfehlt sind die zum Teil rechtsprechungsbrechenden und unsystematischen Vorschriften zur Körperschaftsteuerpflicht von Betrieben gewerblicher Art (BGA) von bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, wie sie die Bundesregierung nunmehr im KStG verankert wissen will. Körperschaftsteuerpflichtig können nach allgemeinen Grundsätzen der Einkommensbesteuerung nur solche Körperschaften sein, die mit Gewinnerzielungsabsicht am Markt tätig sind. Für private Wirtschaftsakteure ist dies auch ohne weiteres anerkannt, wohingegen die Verwaltungs- und Rechtsprechungspraxis dies bislang auf Grundlage des § 4 I KStG bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts abweichend beurteilt hat. Diese Handhabung ist im Schrifttum zu Recht kritisiert worden. Wenn nun der Gesetzgeber vermittels einer Neufassung des § 8 I 1 KStG bei juristische Personen des öffentlichen Rechts nunmehr ausdrücklich von diesem Erfordernis suspendiert sollte, zementiert er faktisch eine Quersubventionierung profitabler BGA durch einen Ausgleich mit Verlusten aus dauerdefizitären BGA. Die geplanten Regelungen in § 4 III, VI KStG sollen dies entgegen der zumindest insoweit restriktiven Rechtsprechung des BFH vor allem auch für Verluste aus dem Betrieb öffentlicher Bäder wieder ermöglichen. Eine zusätzliche Absicherung soll diese Praxis durch den Ausschluss einer Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen in § 8 VII KStG er-

fahren, auch dies wieder unter Beiseiteschieben der gegenteiligen höchstrichterlichen Rechtsprechung.

Damit wird der Zweck der Einbeziehung von BgA in die Körperschaftsteuerpflicht fundamental missachtet. Die Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit ihren BgA soll nämlich Wettbewerbsneutralität im Verhältnis zu privaten Wettbewerbern gewährleisten. Diese Wettbewerber etwa auf dem Sektor der Versorgung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme haben jedoch keine Möglichkeit, ihre profitablen Aktivitäten steuerlich durch eine Verrechnung von Gewinnen mit „Verlusten“ aus dauerdefizitären Sparten, die von vornherein keine Gewinne erzielen sollen, zu entlasten. Damit wird der Wettbewerb in zum Teil gravierender Weise verzerrt. Die von der Bundesregierung angegebene Gesetzesbegründung zu § 8 VII KStG erweist sich insoweit als entlarvend: Danach ist die von ihr nach wie vor unterstützte Form der Quersubventionierung durch Ergebnisverrechnung „ein wichtiger Gesichtspunkt bei der Finanzierung insbesondere der Leistungen der Daseinsvorsorge“. Indes hat diese Finanzierung schon mit Blick auf die Berufs- und Wettbewerbsfreiheit der privaten Konkurrenten über marktgerechte Entgelte zu erfolgen, falls diese Bereichen wie geschehen einem Wettbewerb auch durch private Anbieter auf dem Markt geöffnet werden. Je nach Art und Größe des begünstigten BgA können die geplanten Neuregelungen künftig denn auch wieder vermehrt zu Verstößen gegen das Beihilfeverbot des Art. 87 EG führen.

VI. Zu Art. 7 Nr. 4 (§ 15 Ib UStG)

Der Verfasser dieser Stellungnahme teilt die vom Bundesrat in dessen Stellungnahme unter Nr. 1 und Nr. 46 geäußerten Bedenken gegenüber der geplanten Neuregelung vollumfänglich. Es sollte davon unbedingt Abstand genommen werden.

VII. Zu Art. 9 Nr. 4 (§ 15 AStG)

1. § 15 VI AStG

a) Europarechtlicher Handlungsbedarf

Nach § 15 I AStG unterliegen auslandsansässige Familienstiftungen einer transparenten Einkommensbesteuerung: Ihr Einkommen wird dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter oder den unbeschränkt steuerpflichtigen Personen, die bezugsberechtigt oder anfallsberechtigt sind, entsprechend ihrem jeweiligen Anteil zugerechnet. Hingegen sind Stiftungen mit Sitz oder

Geschäftsleitung im Inland gemäß § 1 I Nr. 5 KStG grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig; eine Besteuerung ihrer Gewinne oder Verluste unmittelbar beim Stifter oder Begünstigten findet nicht statt. Wie in der Begründung der geplanten Änderungen des § 15 AStG dargelegt, soll sich die Transparenzbesteuerung nicht ansässiger Familienstiftungen dadurch rechtfertigen, dass solche Gebilde in einigen Staaten praktisch überhaupt nicht oder äußerst begünstigt besteuert würden. Allerdings wird dies in § 15 I AStG nicht zur Voraussetzung für eine Zurechnung des Einkommens beim Begünstigten gemacht.

Spätestens mit der Entscheidung der Rechtsache *Cadbury* durch den EuGH ist deutlich geworden, dass sich diese Regelung durchschlagenden gemeinschaftsrechtlichen Bedenken ausgesetzt sieht. Die Durchbrechung der im rein innerstaatlichen Kontext anerkannten einkommensteuerrechtlichen Abschirmwirkung der Familienstiftung bewirkt Liquiditätsnachteile beim Stifter oder Begünstigten. Zudem liegt bei positiven Einkünften auch die Steuerbelastung gemäß dem progressiven Einkommensteuertarif regelmäßig über der Belastung einer vergleichbaren inlandsansässigen Familiengesellschaft. Beide Arten einer Schlechterstellung sind vom EuGH wiederholt als Beschränkung von Grundfreiheiten des EG-Vertrages angesehen worden, etwa in den Urteilen *Metallgesellschaft* bzw. *Gerritse*, aber insbesondere auch in Rz. 46 der *Cadbury*-Entscheidung. Dabei ist der Gerichtshof im letztgenannten Urteil ohne weiteres von einer Vergleichbarkeit von Auslands- und Inlandssachverhalt ausgegangen.

Bei Familienstiftungen ist infolgedessen ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG bzw. des Art. 40 EWR zu konstatieren. Dies ergibt sich aus Anhang I der Kapitalverkehrsrichtlinie, der vom EuGH zur Bestimmung der Reichweite jener Grundfreiheit herangezogen wird. Dort werden die Errichtung einer Stiftung und die damit verbundene Vermögensübertragung ausdrücklich mit aufgeführt. Dem Beschränkungs- und Diskriminierungsverbot des Art. 56 EG unterliegt damit auch die Besteuerung nachfolgender Erträge der Stiftung, was vor allem aus dem Urteil *Verkooijen* zu folgern ist. Die Kapitalverkehrsfreiheit wird in den § 15 AStG unterfallenden Konstellationen auch nicht typischerweise durch die Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG bzw. des Art. 31 EWG verdrängt. Denn dies würde erfordern, dass der Stifter regelmäßig auch nach Errichtung der Familienstiftung einen sicheren Einfluss auf deren Entscheidungen behält und deren Geschäftstätigkeit zu bestimmen vermag, wie sich aus dem EuGH-Urteil *Burda* ergibt. Davon kann aber nicht ohne weiteres ausgegangen werden; vielfach wird das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifters rechtlich und tatsächlich entzogen sein. Von dieser Möglichkeit geht § 15 VI AStG in der Entwurfsfassung ja gerade aus.

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH kann eine Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nur aus zwingenden Gründen des öffentlichen Interesses gerechtfertigt werden. Außerdem muss eine solche Beschränkung verhältnismäßig sein. Möchte ein Steuerpflichtiger von der in einem anderen Mitgliedstaat als dem seiner Ansässigkeit geltenden vorteilhaften Steuerrechtslage profitieren, so rechtfertigt dieser Umstand allein nach Ansicht des Gerichtshofs keine diskriminierenden Beschränkungen. Wie er in der Entscheidung *Cadbury* verdeutlicht hat, kann ein Mitgliedstaat eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nur mit Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn spezifisch Verhaltensweisen verhindert werden sollen, die darin bestehen, „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen“ zum Zwecke der Steuervermeidung vorzunehmen. Dies kann zudem nicht auf Basis unwiderlegbarer Vermutungen angenommen werden, sondern muss mindestens auf Verlangen des Steuerpflichtigen Gegenstand einer genauen Prüfung des jeweiligen Einzelfalls sein.

Es ist offensichtlich, dass § 15 I AStG in seiner bisherigen Fassung diesen Anforderungen nicht genügt. Die Vorschrift ist daher gemeinschaftsrechtswidrig. Der Gesetzentwurf sucht diesen Vorwurf nunmehr durch die Ausnahmeklausel des § 15 VI AStG zu entkräften. Dies misslingt jedoch aus verschiedenen Gründen:

b) Gemeinschaftsrechtswidrige Begrenzung der geplanten escape-Klausel auf den EWR

Die Kapitalverkehrsfreiheit gilt ausweislich des Art. 56 EG auch für Kapitaltransfers von Drittstaaten oder in Drittstaaten, die nicht dem EWR angehören. Der EuGH hat es in der Rechtssache „A“ auch abgelehnt, eine Bereichsausnahme für das Steuerrecht oder für die in Art. 57 EG aufgeführten Arten von Transaktionen anzuerkennen. Die transparente Besteuerung drittstaatsansässiger Familienstiftungen wäre daher nur dann von einem Beschränkungsvorwurf nach Art. 56 EG gefeit, wenn sie unter die sog. „grandfather“-Regelung des Art. 57 EG fiel. Danach berührt Art. 56 EG nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31.12.1993 für den Kapitalverkehr im Zusammenhang mit „Direktinvestitionen“ bereits bestanden.

Die Vorschrift des § 15 AStG gilt allerdings seit 1972 unverändert. Die von ihr erfassten Familienstiftungen stellen aber in der Regel keine Direktinvestition im Sinne des Art. 57 EG dar. Wie der EuGH in ständiger Rechtsprechung und zuletzt im sog. *VW-Urteil* klargestellt hat, fällt die Errichtung eines Rechtsträgers nur darunter, wenn dieser unternehmerisch tätig werden soll. Außerdem muss die Investition so ausgestaltet sein, dass der Investor einen mit-

gliedschaftsrechtlich abgesicherten Einfluss auf die Geschäftstätigkeit nehmen kann. Familienstiftungen werden aber meist nur beteiligungsverwaltend tätig, und überdies kann der Stifter nach dem Stiftungsakt regelmäßig keinen satzungsrechtlich verankerten Anspruch auf Mitwirkung an den Geschäften der Stiftung mehr geltend machen. Art. 57 EG greift hier deshalb nicht ein.

Demnach kann die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des § 15 I AStG auch von Drittstaatsangehörigen geltend gemacht werden. Für sie ist aber keine escape-Klausel nach dem Vorbild des Entwurfs eines § 15 VI EStG vorgesehen. Eine besondere Rechtfertigung ist ebenfalls nicht ersichtlich. Sie kann zwar im Drittstaatenkontext nach ständiger Rechtsprechung des EuGH nicht a priori ausgeschlossen werden, wie sich etwa aus dem Urteil *Test Claimants in the FII Group Litigation* ergibt. Insbesondere ist anerkannt worden, dass ein gemeinschaftsrechtlicher Rahmen für den internationalen Informationsaustausch insoweit nicht gegeben ist. Im Urteil „A“ hat es der Gerichtshof den Mitgliedsstaaten daher freigestellt eine steuerliche Gleichbehandlung mit Inlands Sachverhalten abzulehnen, wenn die zur steuerlichen Kontrolle erforderlichen Auskünfte vom Drittland nicht erteilt werden.

Dabei besteht ausweislich des geplanten § 15 VI EStG ein Kontrollbedürfnis vor allem bezüglich der Verfügungsmacht über das Stiftungsvermögen. Die Anwendung des § 15 I AStG soll im Drittstaatenkontext aber nach wie vor gerade nicht unter dem Vorbehalt ausreichender Kontrollmöglichkeiten im internationalen Informationsaustausch stehen. Deren Fehlen kann auch nicht etwa pauschal im Verhältnis zu allen Drittstaaten unterstellt werden; als Gegenbeispiel seien lediglich die praktisch besonders bedeutsamen abkommensrechtlichen Auskunfts-klauseln im DBA USA genannt. Bloße administrative Erschwernisse wiederum, wie sie auch im Anwendungsbereich der EG-Amtshilferichtlinie auftreten, genügen nicht als Rechtfertigung.

Geboten wäre damit im Grundsatz – unbeschadet der nachfolgend noch zu äussernden Kritik – eine Erstreckung des § 15 VI AStG auch auf Drittstaatenkonstellationen.

c) Problematische Beweislastumkehr im EWR-Kontext

Eine Verzicht auf die transparente Besteuerung auslandsansässiger Familienstiftungen soll auch innerhalb des EWR künftig nur unter der Voraussetzung erfolgen, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht des Stifter oder einer ihm bzw. seinem Unternehmen nahestehenden begünstigten Person „rechtlich und tatsächlich entzogen ist“. Dieses Kriterium dürfte bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung in der Tat einen tauglichen Ansatz zur

Vermeidung diskriminierender Beschränkungen bieten. Allerdings wird der Anwendungsbereich des § 15 I AStG dadurch nicht auf rein künstliche Konstruktionen bar jeder wirtschaftlichen Realität im Sinne der *Cadbury*-Rechtsprechung des EuGH begrenzt. Denn es ist durchaus denkbar, dass die Stiftung auch in derartigen Fallgestaltungen durch eigenes Personal und in eigenen Räumlichkeiten gewisse vermögensverwaltende Aktivitäten im Ausland entfaltet. Auch erlaubt die Regelung dem Steuerpflichtigen nicht den Gegenbeweis außerfiskalischer Zielsetzungen, wie er in besagtem Urteil gefordert wird.

Man wird den geplanten § 15 Abs. 6 AStG aber so verstehen können und müssen, dass künftig nur noch Strohmanggeschäfte einer transparenten Besteuerung unterliegen sollen, bei denen an sich schon über § 39 II Nr. 1 S. 2 AO eine Zurechnung der Einkünfte beim Stifter bzw. bei einem Begünstigten erfolgen würde. Die Bestimmung des § 15 I AStG hätte dann letztlich nurmehr eine deklaratorische bzw. klarstellende Funktion. Da § 39 AO ohne weiteres auch auf vergleichbare, rein inländische Gestaltungen anzuwenden ist, entfällt durch die beabsichtigte Neuregelung daher schon der Vorwurf einer diskriminierenden Schlechterstellung des Auslandssachverhaltes. Einer unter Verhältnismäßigkeitsvorbehalt stehenden Rechtfertigungsprüfung bedürfte es daher nicht mehr.

Als problematisch erweist sich dann aber die ausweislich der geplanten Formulierung des § 15 VI AStG vorgesehene Beweislastumkehr zu Lasten des durch die Familienstiftung begünstigten Steuerpflichtigen. Er soll nachweisen müssen, dass das Stiftungsvermögen seiner Verfügungsmacht entzogen ist. Demgegenüber obliegt dieser Nachweis im innerstaatlichen Kontext nach den allgemeinen Beweislastgrundsätzen der Finanzverwaltung. Nach ständiger Rechtsprechung steht es den Mitgliedstaaten mangels gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierung zwar frei, ihr innerstaatliches (Steuer-)Verfahrensrecht nach eigenen Vorstellungen auszugestalten. Sie müssen dabei jedoch den Äquivalenzgrundsatz beachten: Vorgänge, die materiell-rechtlich dem Gemeinschaftsrecht unterfallen, dürfen dabei nicht schlechter gestellt werden als Sachverhalte, deren sachrechtliche Regelung keinen gemeinschaftsrechtlichen Bindungen unterliegt. Möglicherweise hat der EuGH im Urteil *Cadbury* dieses Erfordernis zwar im Zusammenhang mit dem anerkannten Rechtfertigungsgrund der Missbrauchsbeämpfung gelockert. Dies kann aber dahinstehen, weil besagter Rechtfertigungsgrund wie vorstehend erläutert hier gerade nicht einschlägig ist.

Die Beweislastumkehr bedürfte damit einer eigenständigen Rechtfertigung. In Betracht käme allein die Notwendigkeit wirksamer steuerlicher Überwachung. Dieser Rechtfertigungsgrund

ist vom EuGH in ständiger Rechtsprechung als zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt worden. Eine verfahrensrechtliche Diskriminierung kann daher unter Berufung auf dieses Erfordernis legitimiert werden, wenn sie außerdem verhältnismäßig ausgestaltet ist. Der Gerichtshof hat den nationalen Steuerbehörden in diesem Zusammenhang zwar zugebilligt, vom Steuerpflichtigen alle diejenigen Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern als erforderlich ansehen. Ob über diese Sachaufklärungs- und Beweismittelbeschaffungspflicht hinaus auch eine echte Beweislastumkehr als verhältnismäßig akzeptiert würde, muss aber als sehr zweifelhaft erscheinen. Sie ist zur Sicherstellung der Besteuerung von Auslandssachverhalten nämlich nicht in höherem Maße erforderlich, als sich dies auch im rein innerstaatlichen Kontext vertreten ließe. Dies gilt umso mehr, als der Gesetzgeber durch § 90 II AO zu erkennen gibt, dass er generell gesteigerte Beweisvorkehrungs- und Beweisvorlageobliegenheiten als ausreichend ansieht.

Es ist daher geboten, den Einschub „nachgewiesen wird, dass“ aus § 15 VI Nr. 1 AStG zu streichen und es bei der allgemeinen Geltung des § 90 II AO zu belassen.

d) Zu weitgehende Anforderungen an den zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr

Als zweite Voraussetzung für einen Verzicht auf die Transparenzbesteuerung nach § 15 I AStG wird in der Entwurfsfassung des § 15 VI Nr. 2 AStG die Erlangung von Auskünften aufgrund der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG oder einer vergleichbaren zwei- oder mehrseitigen Vereinbarung genannt. Die Formulierung ähnelt dabei derjenigen des Entwurfs von § 2a IIa 2 EStG, wo ebenfalls auf die tatsächliche Erteilung von besteuereungsrelevanten Auskünften abgestellt wird. Hingegen soll die abstrakte Geltung der Amtshilferichtlinie als solche oder die Existenz einer abkommensrechtlichen Auskunfts-klausel nach dem Wortlaut der geplanten Bestimmung offensichtlich nicht genügen.

Dies dürfte mindestens im innergemeinschaftlichen Kapitalverkehr nicht mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH zu vereinbaren sein. Erst jüngst wurde in der Rechtssache *Kommission / Dänemark* durch die Große Kammer festgestellt, dass eine Diskriminierung nicht schon deshalb um der steuerlichen Kontrolle willen gerechtfertigt ist, weil etwaige Beschränkungen der Auskunftspflicht insbesondere nach Art. 8 der Amtshilferichtlinie eine Zusammenarbeit der Steuerbehörden im konkreten Einzelfall ausschließen. Der Gerichtshof hat vielmehr für diesen Fall auf die Aufklärungs- und Beweisbeschaffungspflichten des Steuerpflichtigen verwiesen. Man mag dies zwar durchaus für wenig überzeugend halten dürfen. Der Gesetzgeber darf dennoch nicht sehenden Auges gegen diese in ständiger Rechtsprechung

aufgestellten Anforderungen verstoßen, zumal er sich damit gemeinschaftsrechtlich fundierten Staatshaftungsansprüchen aussetzt. Für Familienstiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung im übrigen Gemeinschaftsgebiet ist daher von der in § 15 VI Nr. 2 AStG vorgesehenen Bedingung für die steuerliche Gleichbehandlung mit inlandsansässigen Stiftungen abzusehen.

Für die übrigen EWR-Staaten wie auch für Stiftungen in sonstigen Drittstaaten dürfte die beabsichtigte Vorschrift hingegen grundsätzlich sachgerecht sein. Das gilt insbesondere im Verhältnis zu Liechtenstein, mit dem keine abkommensrechtliche Auskunftsklausel besteht. Der EuGH hat dies in der Rechtssache „A“ als eine typische Fallkonstellation angesehen, in der ein Mitgliedstaat von einer steuerlichen Gleichbehandlung wegen Unmöglichkeit einer Verifizierung von Angaben des Steuerpflichtigen absehen darf. Dabei hat für ihn auch eine Rolle gespielt, dass die vom Steuerpflichtigen selbst beizubringenden Belege mangels gemeinschaftsrechtlicher Harmonisierung der Buchführungsregelungen weniger aussagekräftig sein könnten. Unverhältnismäßig dürfte es aber sein, eine Transparenzbesteuerung schon dann vorzunehmen, wenn die Erlangung von Auskünften im zwischenstaatlichen Auskunftsverkehr nicht an rechtlichen, sondern an tatsächlichen Hindernissen im Einzelfall scheitert. Dieses Einzelfallrisiko, das sich etwa in Gestalt schleppender Bearbeitung von Anfragen realisieren kann, darf nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Mangels Vorhersehbarkeit wäre ansonsten das rechtsstaatliche Prinzip der Rechts- und Planungssicherheit verletzt, das auch gemeinschaftsrechtlich als allgemeiner Rechtsgrundsatz anerkannt ist.

Der Anwendungsbereich des geplanten § 15 VI Nr. 2 AStG muss somit auf Familienstiftungen mit Sitz oder Geschäftsleitung außerhalb der EU begrenzt werden. Zudem ist es für diese Fallgruppen als ausreichend zu erachten, wenn Auskünfte aufgrund einer zwischenstaatlichen Vereinbarung vom Ansässigkeitsstaat „erteilt werden müssen“. Die Vorschrift ist entsprechend umzuformulieren.

2. § 15 VII AStG

Gemeinschaftsrechtlichen Bedenken unterliegt ferner der beabsichtigte Ausschluss einer Zurechnung negativen Einkommens aufgrund des neu ins Gesetz aufzunehmenden § 15 VII 2 AStG. Diese Vorschrift fügt sich nicht stimmig in das neue Regelungskonzept des § 15 I AStG ein, wie es künftig in § 15 VI Nr. 1 AStG zum Ausdruck kommen soll und muss: Der Durchbrechung der Abschirmwirkung einer Familienstiftung liegt künftig der Gedanke zugrunde, dass das Stiftungsvermögen dem Stifter rechtlich oder tatsächlich nicht entzogen ist. Wie oben dargelegt wurde, ist die Vorschrift nur bei einem solchen Verständnis mit der

Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar, und zwar insbesondere auch im Drittstaatenkontext. Eine Zurechnung des Stiftungseinkommens ergibt sich dann eigentlich schon aus § 39 II Nr. 1 S. 2 AO, da Stiftung dann wie ein Treuhänder fungiert. *Diese* Bestimmung aber sieht eine umfassende Zurechnung vor, ohne nach positiven oder negativen Vorzeichen zu differenzieren.

In der Versagung einer Zurechnung auch negativen Einkommens liegt daher zugleich auch eine diskriminierende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Den Begünstigten vergleichbarer inländischer Familienstiftungen ohne wirkliche Vermögenstrennung würden nämlich nicht nur Gewinne, sondern auch Verluste nach § 39 II Nr. 1 S. 2 AO zugerechnet. Die Errichtung einer Stiftung im Ausland führt damit in der Verlustsituation zu steuerlichen Nachteilen beim Stifter oder sonst Begünstigten, obwohl sie gerade in allen wesentlichen Punkten – einschließlich der unzureichenden Übertragung der Verfügungsbefugnis über das Stiftungsvermögen – mit der Alternative einer inländischen Stiftung vergleichbar ist. Die Regelung des § 15 VII 2 AStG bedürfte daher einer gemeinschaftsrechtlich tragfähigen Rechtfertigung.

Eine solche ist jedoch nicht ersichtlich. Das in den Rechtssachen *Marks & Spencer* sowie *Lidl Belgium* vom EuGH anerkannte Symmetrieargument zieht hier nicht. Denn es wird lediglich von einer Zurechnung der Verluste, nicht aber auch der Gewinne der Familienstiftung abgesehen. Zwar besteht vordergründig die Möglichkeit einer internationalen doppelten Geltendmachung von Verlusten sowohl auf Ebene der Stiftung, soweit sie im Ausland der Besteuerung unterliegt, als auch beim unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten. Wie sich aus den Urteilen *Marks & Spencer*, *Deutsche Shell* und vor allem *Lidl Belgium* ergibt, begründet dieser Umstand aber nicht ohne weiteres eine Rechtfertigung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses. Hinzukommen muss vielmehr, dass die Verlustnutzung im Ausland nicht durch eine inländische Besteuerung nachfolgender Gewinne kompensiert werden kann. Nur wenn der Ansässigkeitsstaat derjenigen Person, der Auslandsverluste zugerechnet werden sollen, an der Besteuerung späterer Auslandsgewinne aus derselben Einkunftsquelle gehindert ist, besteht eine reale Gefahr von sog. „double dips“. Ansonsten hingegen ist die doppelte Verlustnutzung lediglich systemkonformes Korrelat einer gleichermaßen doppelten Besteuerung von Gewinnen und bringt dem Steuerpflichtigen keine unsachgerechten Steuervorteile. Eben so verhält es sich aber im Rahmen des § 15 I AStG, weil nachfolgende Gewinne der auslandsansässigen Familienstiftung aufgrund dieser Vorschrift ja ebenfalls dem unbeschränkt steuerpflichtigen Begünstigten zugerechnet werden und damit ebenfalls der deutschen Besteuerungshoheit unterliegen.

Der Gesetzgeber will mit § 15 VII AStG allerdings wohl Missbräuchen entgegenzutreten, die sich aufgrund von Gestaltungen im Einzelfall im Bereich der Verlustzurechnung ergeben können. So lässt es sich beispielsweise nicht ausschließen, dass der Steuerpflichtige nach einer Verlustphase „seiner“ Familienstiftung die rechtlichen oder tatsächlichen Verhältnisse dahingehend ändert, dass eine Zurechnung nachfolgender Gewinne nunmehr aufgrund der neu vorgesehenen escape-Klausel des § 15 VI Nr. 1 AStG nicht mehr in Betracht kommt. Derartigen und anderen Manipulationen muss der Gesetzgeber aber durch spezifische Regelungen entgegenwirken, die sich etwa am Vorbild des § 2a III EStG a.F. orientieren könnten. Ein pauschaler Ausschluss der Verlustzurechnung hingegen ist unverhältnismäßig und wird vom EuGH nicht akzeptiert werden.

Festzuhalten ist schließlich, dass diese Feststellungen auch im Drittstaatenkontext unverändert beachtlich sind. Wie nachfolgend noch eingehend darzulegen sein wird, stellt der Ausschluss einer Zurechnung negativer Einkünfte eine Neuregelung und nicht etwa nur eine bloße Klarstellung dar, die am 1.1.1993 noch nicht bestand. Daher ist hier die „grandfather“-Bestimmung des Art. 57 EG von vornherein nicht einschlägig. Auch lässt sich der Ausschluss einer Hinzurechnung negativer Einkünfte nicht mit dem Erfordernis wirksamer steuerlicher Kontrolle rechtfertigen. Dies ergibt sich schon daraus, dass der Gesetzgeber keine diesbezüglichen Bedenken bei positiven Einkünften hat, obschon hier vergleichbare Schwierigkeiten der Verifikation bestehen können.

VIII. Zu Art. 9 Nr. 5 lit. c (Inkrafttreten des § 15 VI, VII AStG)

Der Gesetzentwurf sieht ausweislich des dort aufgenommenen § 21 XVIII AStG vor, die Neuregelung des § 15 VI AStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 in Kraft treten zu lassen. Hingegen soll der Ausschluss einer Hinzurechnung negativen Einkommens nach § 15 VII AStG in all denjenigen Fällen angewendet werden, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Damit würde der Gesetzgeber indes verfassungsrechtliche wie gemeinschaftsrechtliche Vorgaben grob verletzen. Zu verfahren wäre allenfalls umgekehrt, selbst wenn man die grundsätzlichen gemeinschaftsrechtlichen Einwände gegen § 15 VII 2 AStG ausblenden würde:

1. Zeitliche Geltung des § 15 VI AStG

Die bislang uneingeschränkt praktizierte Transparenzbesteuerung des Einkommens ausländischer Familienstiftungen war aus den oben genannten Gründen von Anfang an nicht mit

der Kapitalverkehrsfreiheit zu vereinbaren. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dürfen gemeinschaftsrechtswidrige Vorschriften auch auf Rechtsverhältnisse, die vor Erlass eines diese Rechtswidrigkeit feststellenden Urteils entstanden sind, nicht mehr zum Nachteil des Steuerpflichtigen angewendet werden. Akzeptiert wird vom Gerichtshof aus Gründen der Rechtssicherheit regelmäßig nur das Beibehalten bereits bestandskräftiger Steuerbescheide. Die Einschränkung der Transparenzbesteuerung nach § 15 VI AStG – in einer den obigen Anmerkungen unter VII. genügenden, den Ausschluss noch erweiternden Fassung – müsste daher bei positivem Einkommen mindestens auf den 1.7.1990 zurückbezogen werden. Seit diesem Zeitpunkt ist nämlich die Kapitalverkehrsfreiheit unmittelbar anwendbar, wie der EuGH erst kürzlich im Urteil *Bauer Verlag* betont hat. Ausgenommen werden dürften lediglich Fälle, in denen die Einkommen- oder Körperschaftsteuer bereits bestandskräftig festgesetzt ist.

Allerdings hat der EuGH es in Ausnahmefällen für möglich gehalten, die Wirkungen seiner Urteile zeitlich zu begrenzen. Gemessen an den im Urteil *Meilicke* hierfür aufgestellten Maßstäben kommt dies jedoch vorliegend nicht in Betracht. Denn nach dieser – fragwürdigen, aber von der Großen Kammer vertretenen und daher gefestigten – Rechtsprechung kann eine Beschränkung nur in demjenigen Urteil erfolgen, in dem erstmals über die erbetene Auslegung entschieden wurde. Dies wäre hier angesichts der Vergleichbarkeit der zugrundeliegenden Fragestellungen die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Cadbury* betreffend die britische Hinzurechnungsbesteuerung. In diesem Urteil hat der Gerichtshof aber keine Begrenzung der Urteilswirkungen ausgesprochen.

2. Zeitliche Geltung des § 15 VII AStG

Die nur durch die Bestandskraft ergangener Bescheide begrenzte, ansonsten aber ohne zeitliche Beschränkungen vorgesehene Rückwirkung des Ausschlusses einer Verlustzurechnung nach § 15 VII 2 AStG wiederum stößt auf gravierende verfassungsrechtliche Bedenken. Die Anordnung einer derart weit in die Vergangenheit reichenden temporalen Anwendung stellt unzweifelhaft einen Fall echter Rückwirkung bzw. einer Rückbewirkung von Rechtsfolgen auf bereits abgeschlossene Sachverhalte dar. Dabei spielt es keine Rolle, ob man mit der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine eher dispositionsbezogene Sichtweise pflegt und damit auf die Errichtung der Stiftung und deren erwerbswirtschaftliche Tätigkeit abstellt, oder sich an der traditionellen veranlagungszeitraumbezogenen Betrachtung festhält. Beide Ansichten führen hier übereinstimmend zur Feststellung, dass steuerlich rele-

vante Vorfälle, die bereits in vergangenen Veranlagungszeiträumen eine abschließende steuerrechtliche Würdigung gefunden haben und hinsichtlich derer auch der Steuerpflichtige abschließend disponiert hat, rückwirkend eine andere rechtliche Bewertung erfahren sollen. Auf das Ausstehen einer bestandskräftigen Steuerfestsetzung kommt es insoweit nicht an. Denn maßgeblich ist, dass materiell-rechtlich bereits alle gesetzlich vorgesehenen Tatbestandsmerkmale verwirklicht worden sind: Der Steueranspruch ist unabhängig von Steuerfestsetzung abschließend entstanden, und der steuerbegründende bzw. verlustverursachende Sachverhalt ist bereits voll verwirklicht worden.

Davon geht offenbar auch die Bundesregierung aus. Sie konzentriert sich in der Gesetzesbegründung von vornherein auf eine mögliche Rechtfertigung, die freilich nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts bei echter Rückwirkung nur ausnahmsweise in Betracht kommt. Nach Auffassung der Bundesregierung soll hier aber der Rechtfertigungsgrund einer bislang „unklaren und verworrenen Rechtslage“ einschlägig sein. In der Literatur habe „offensichtlich“ eine „gewisse“ Unklarheit hinsichtlich des Ausschlusses einer Zurechnung negativen Einkommens bestanden. Analog zur Regelung des § 10 I 3 AStG betreffend die Hinzurechnungsbesteuerung bei Zwischengesellschaften habe der Gesetzgeber aber von vornherein eine Zurechnung negativer Beträge ausschließen wollen. Angesichts des öffentlichen Interesses an einer Klarstellung einer unklaren Rechtslage würde daher die zeitliche Rückbeziehung des § 15 VII 2 AStG das schutzwürdige Vertrauen der Steuerpflichtigen nicht in unzulässiger Weise verletzen, „zumal gerade an der Errichtung ausländischer Stiftungen Beteiligte regelmäßig steuerrechtlich besonders beraten“ seien.

Diese Argumentation ist aber einfachgesetzlich und damit auch verfassungsrechtlich nicht tragfähig. Die vom Gesetzgeber zum Beleg „gewisser“ Unklarheiten in der Literatur in Bezug genommene Kommentierung im *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* wirft Frage eines Ausschlusses negativen Einkommens von der Zurechnung nach § 15 I AStG nur rhetorisch auf. Sie kommt dann aber zu einem eindeutig anderen Ergebnis, ohne letztlich irgendwelche Zweifel oder die Möglichkeit einer abweichenden Ansicht auch nur anzudeuten. Es wird auch kein Klarstellungsbedarf durch die Rechtsprechung oder gar durch den Gesetzgeber gesehen. Soweit der Verfasser dieser Stellungnahme dies überblickt, hat sich die übrige Lehrbuch- und Kommentarliteratur ebenfalls stets eindeutig für eine Zurechnung negativen Einkommens ausgesprochen. Auch die Rechtsprechung hat sich nie veranlasst gesehen, zu dieser Frage Stellung zu nehmen oder sie gar kontrovers zu diskutieren. Schließlich bestand auch mit Blick auf die Regelung als solche kein Klarstellungsbedarf: Die Zurechnung auch negativen Einkommens

ist die konsequente Folge der von § 15 I AStG angeordneten Transparenzbesteuerung und damit in systematischer Hinsicht überzeugend. Es bestand daher keine Regelungslücke, die eine analoge Anwendung des § 10 I 3 AStG hätte nahelegen können. Eine solche Analogie musste vielmehr im Umkehrschluss zu § 15 V 2 AStG als vom Gesetzgeber gerade nicht gewollt erscheinen. Ansonsten wäre zu erwarten gewesen, dass dort nicht nur die §§ 5 und 12 AStG, sondern auch § 10 I 3 AStG ausdrücklich für entsprechend anwendbar erklärt worden wären.

Auch die übrigen in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannten Ausnahmekonstellationen einer zulässigen echten Rückwirkung liegen nicht vor. Es lässt sich nicht feststellen, dass die bisherige Regelung ungültig bzw. verfassungswidrig gewesen wäre. Auch können für eine derart weitreichende Rückwirkung keine überragenden Gemeinwohlgründe angeführt werden. Bloß fiskalische Erwägungen reichen dafür keinesfalls aus; dies ist zuletzt in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Tarifbegrenzung bei gewerblichen Einkünften nochmals klargestellt worden. Schließlich war mit der jetzt vorgeschlagenen Neuregelung des § 15 VII 2 AStG auch nicht zu rechnen. Im Vorfeld der Gesetzgebungsinitiative der Bundesregierung gab es keine Hinweise auf eine anstehende Gesetzesänderung, die das Vertrauen von Stiftern oder Begünstigten weniger schutzwürdig gemacht hätten. Nach einhelliger Auffassung der Literatur war die Rechtslage eindeutig, und von Rechtsprechung oder Politik gingen keine abweichenden Signale aus. Auch die im Entwurf angeführte Beratung durch Steuerexperten war daher nicht dazu angetan, die Schutzwürdigkeit des Vertrauens zu schmälern. Außerdem hat das Bundesverfassungsgericht in der zitierten Entscheidung BVerfGE 72, 200 (255) eine Beteiligung steuerberatender Kreise gerade auch nur für den Wegfall überwiegend schutzwürdigen Vertrauens *im Zeitpunkt des Gesetzesbeschlusses* des Deutschen Bundestages angeführt, weil die Beraterschaft in das Gesetzgebungsverfahren eingebunden war. Derartige Erwägungen sind vorliegend ersichtlich nicht einschlägig.

Sollte der Wille des Gesetzgebers tatsächlich von Anfang an auf einen Ausschluss der Zurechnung negativen Einkommens gerichtet gewesen sein, so wäre dies jedenfalls unbeachtlich. Denn ein solcher abweichender Wille hätte im Gesetz keinen Ausdruck gefunden und wäre daher nicht dazu angetan, das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die gesetzlichen Vorschriften zu erschüttern. Zu Recht hat das Bundessozialgericht in einem Normenkontrollantrag vom August 2006 ausgeführt: „Dem Gesetzgeber kommt es nicht zu, ein Gesetz rückwirkend „authentisch“ zu interpretieren. Die Behauptung, nichts Neues regeln, sondern durch eine Änderung des Wortlauts „klarstellen“ zu wollen, wie die frühere Gesetzesfassung von

Anfang an zu verstehen gewesen sei, entbindet den Gesetzgeber nicht von der Beachtung des Verbots der echten Rückwirkung.“

Die vorgesehene zeitliche Anwendungsregelung wäre somit evident verfassungswidrig. Ergänzend sei angemerkt: Die Verlässlichkeit der Steuerrechtsordnung ist für Investoren neben der materiellen Steuerbelastung und einer auf Kooperation angelegten effizienten Steuerverwaltung der wichtigste steuerliche Standortfaktor. Gerade im gegenwärtigen Umfeld allgemeiner wirtschaftlicher Unsicherheit kann die Bedeutung dieses rechtsstaatlich gebotenen Ordnungsmerkmals nicht hoch genug eingeschätzt werden. Auch rechtspolitisch erscheint die vorgesehene Übergangsregelung daher als verfehlt.

IX. Zu Art. 10 Nr. 4 (§ 51 II AO)

Als Reaktion auf das *Stauffer*-Urteil des EuGH schlägt die Bundesregierung vor, einen „strukturellen Inlandsbezug“ für sämtliche in §§ 52 bis 54 AO genannte gemeinwohlbezogene Tätigkeiten gesetzlich festzuschreiben. Es müssten entweder natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in der Bundesrepublik oder deren Ansehen im Ausland gefördert werden. Der EuGH selbst habe in seiner Entscheidung darauf hingewiesen, dass ein solcher Inlandsbezug europarechtlich möglich sei.

Es ist indes davon auszugehen, dass eine derart pauschale Regelung gemeinschaftsrechtlich nicht haltbar ist und eine Prüfung durch den EuGH tatsächlich nicht überstehen würde. Denn es darf nicht übersehen werden, dass der EuGH lediglich im Rahmen eines obiter dictum angedeutet hat, dass die Mitgliedstaaten bestimmte Aktivitäten allein bei Vorliegen eines hinreichenden Inlandsbezuges für gemeinnützig erklären dürften. Das vom Gerichtshof in diesem Zusammenhang genannte Ziel einer Förderung der nationalen Kultur verdeutlicht zudem, dass dies nur für Bereiche erwogen wurde, die in besonderem Maße die gemäß Art. 6 (3) EU von der Union zu achtende nationale Identität der Mitgliedstaaten betreffen und die auch im EG-Vertrag selbst als in ihrer nationalen Eigenart schutz- und förderungswürdig anerkannt sind. Dies ergibt sich für den Bereich der Kultur etwa aus Art. 151 EG.

Demgegenüber hat der Gerichtshof eine rein auf den Nationalstaat beschränkte steuerliche Förderung einer qualitativ hochwertigen Ausbildung, die im Urteil *Stauffer* noch beiläufig erwähnt wurde, in der nachfolgenden Entscheidung *Jundt* explizit für gemeinschaftsrechtswidrig erklärt. Der EuGH hat sich dabei maßgeblich auf das Gemeinschaftsziel des Art. 149 (1) EG einer mitgliedstaatlichen Zusammenarbeit bei der Entwicklung einer qualitativ hoch

stehenden Bildung gestützt. In ähnlicher Weise war bereits in der Rechtssache *Laboratoires Fournier* auf die Ziele der Gemeinschaftspolitik im Bereich Forschung und technologische Entwicklung hingewiesen worden, die gemäß Art. 163 Abs. 2 EG insbesondere auf die Beseitigung der der Zusammenarbeit im Forschungsbereich entgegenstehenden steuerlichen Hindernisse abzielt. Damit wird eine Rechtsprechungslinie deutlich, die auch für die diskriminierungsfreie Ausgestaltung der Steuerbegünstigung gemeinwohlorientierter Körperschaften und den damit zusammenhängenden Spendenabzug von Bedeutung sein dürfte.

Geboten ist demnach insgesamt eine differenzierte Betrachtung: So dürfte beispielsweise für die Förderung regionalen Brauchtums ausweislich des Art. 151 EG wohl die einschränkende Bedingung eines hinreichenden Inlandsbezugs vorgesehen werden. Demgegenüber bestehen neben den im vorstehenden Absatz genannten Bereichen diesbezüglich Bedenken etwa auch im Bereich der Entwicklungshilfe, da Art. 177 EG von *einer* Politik der Entwicklungszusammenarbeit der Mitgliedstaaten. Darüber hinaus dürfte generell die Beschränkung einer steuerlichen Förderung mildtätigen Wirkens durch den vorgesehenen strukturellen Inlandsbezug nicht gemeinschaftsrechtskompatibel sein. Denn dies widerspricht bereits den grundlegenden, in Art. 2 EG aufgeführten Zielen der Förderung des sozialen Zusammenhalts und der Solidarität zwischen den Mitgliedstaaten.

X. Zu Nr. 10 der Stellungnahme des Bundesrates (ausländische Versicherungsmäntel)

Im Bereich des Mißbrauchs ausländischer Versicherungsmäntel zwecks Umgehung einer Besteuerung von Veräußerungsgewinnen ist mit dem Bundesrat von einem akuten Handlungsbedarf auszugehen. Die vorgeschlagene Lösung einer transparenten Besteuerung derartiger Rechtsgebilde erscheint grundsätzlich als gangbarer Weg. Wie im Rahmen des § 15 AStG auch wäre jedoch darauf zu achten, dass eine solche Regelung nichtdiskriminierend ausgestaltet wird und auch auf Inlandssachverhalte Anwendung finden könnte.

XI. Zu Nr. 37 der Stellungnahme des Bundesrates (Zielgenauigkeit des § 8c KStG)

Die Vorschrift des § 8c KStG und ihre gewerbesteuerrechtliche Inbezugnahme durch § 10a S. 9 GewStG stehen in klarem Widerspruch zur eigenen Steuerrechtssubjektivität der Körperschaft. Sie bewirken eine Durchbrechung sowohl des Individualsteuerprinzips auf Gesellschaftsebene als auch des objektiven Nettoprinzips, die nach Auffassung des Bundesverfas-

sungsgerichts als fundamentale Besteuerungsprinzipien grundsätzlich folgerichtig zu entfalten sind. Eine solche Abweichung bedarf daher der angemessenen Rechtfertigung durch besondere Gemeinwohlgründe. Rein fiskalische Erwägungen genügen insoweit offensichtlich nicht. In Betracht käme allenfalls eine Rechtfertigung als Vorschrift zur Bekämpfung missbräuchlicher Mantelkäufe; zu diesem Zweck war die Vorläuferbestimmung des § 8 IV KStG auch ursprünglich konzipiert worden. Der Gesetzgeber hat zwar mit § 8c vordergründig an dieser Zielsetzung festgehalten und ihren Anwendungsbereich vorgeblich lediglich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung signifikant ausgeweitet. Damit sind indes die vom Bundesverfassungsgericht gesetzten Grenzen für steuerliche Typisierungen um der Verwaltungsökonomie willen klar überschritten worden. Dies entspricht nicht nur der praktisch einhelligen Auffassung des Fachschrifttums, sondern nach Wissen des Verfassers dieser Stellungnahme auch der Ansicht vieler Vertreter der Landesfinanzverwaltungen.

Eine Einzelkritik kann und soll an dieser Stelle nicht geleistet werden; insoweit kann auf zahlreiche Veröffentlichungen in den einschlägigen Fachzeitschriften verwiesen werden. Es sei aber betont, dass nicht nur die vom Bundesrat monierten „Kollateralschäden“ bei Unternehmensanierungen Anlass zu verfassungsrechtlichen Bedenken geben. Besonders betroffen sind vielmehr generell Übernehmensübernahmen durch Kauf oder Umwandlung, aber auch Umstrukturierungen im Konzern. Bei derartigen Vorgängen kann keineswegs davon ausgegangen werden, dass der Erwerb von Verlustmänteln typischerweise das wesentliche Ziel der Transaktion ist. Vielmehr wird das Unternehmen als solches häufig mit demselben Geschäftsfeld und den vorhandenen, allenfalls auf- oder abgestockten personellen und sachlichen Mitteln, und somit im Kern oder sogar gänzlich unverändert fortgeführt. Die damit verbundene, häufig signifikante Erschwerung von Unternehmensübernahmen könnte entsprechend den Grundsätzen der *Golden Shares*-Urteile des EuGH zudem eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG liegen, weil dadurch jedenfalls auch grenzüberschreitende Übernahmen behindert werden.

Die Anregung des Bundesrates, § 8c KStG zielgenauer auszugestalten, geht daher zwar in die richtige Richtung. Geboten ist indes eine grundlegende Überarbeitung mit dem Ziel, die Vorschrift auf Fallgestaltungen zu begrenzen, in denen tatsächlich typischerweise von mißbräuchlichen Verhaltensweisen bzw. einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft ausgegangen werden kann.

XII. Zum Entwurf eines Änderungsantrags der Fraktionen CDU/CSU und SPD betreffend den Dienstleistungsort im UStG

Die Fraktionen der CDU/CSU und der SPD schlagen vor, die Änderungsrichtlinie 8/2008/EG betreffend den Ort der Dienstleistung im harmonisierten Mehrwertsteuersystem bereits jetzt gesetzlich umzusetzen, soweit das UStG infolgedessen zum 1.1.2010 geändert werden muss. Der Gesetzesentwurf folgt im Wesentlichen den Vorgaben der Änderungsrichtlinie. Er gibt daher nur in sehr begrenzten Maße Anlass zu einer an den bundesdeutschen Gesetzgeber zu richtenden Kritik:

Ausweislich der vorgeschlagenen Neufassung der §§ 3a I, II und V; 13b IV 1 UStG soll an dem Begriff der „Betriebsstätte“ als umsatzsteuerrechtlichem Synonym für das in der Richtlinie verwendete Konzept der „festen Niederlassung“ festgehalten werden. Dies erscheint verfehlt; stattdessen sollte der gemeinschaftsrechtliche Begriff der festen Niederlassung anlässlich der ohnehin anstehenden Revision der Ortsbestimmungsregelungen in das UStG übernommen werden. Denn dieser Terminus wird vom EuGH grundsätzlich enger, in Ausnahmefällen aber auch weiter gefasst als das Betriebsstättenkonzept des § 12 AO, das aber aufgrund seiner systematische Stellung an sich auch Geltung für die Umsatzsteuer beansprucht.

Der Gerichtshof trägt den verbrauchsteuerrechtlichen Besonderheiten der Mehrwertsteuer in seiner ständigen Rechtsprechung bei der Auslegung des Kriteriums der festen Niederlassung Rechnung und verlangt dafür einen „durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand“. Damit werden ein hinreichender Grad an Beständigkeit bzw. räumlicher Verfestigung sowie eine Struktur vorausgesetzt, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht. Das ist jüngst in der Entscheidung *Planzer Luxembourg* besonders deutlich geworden.

Die geforderte unmittelbare Ausrichtung an der Erbringung der Dienstleistung berücksichtigt angemessen die Verbrauchsteuerteologie der Ortsbestimmung. Sie führt auf der einen Seite dazu, dass Einrichtungen aus dem Begriff der festen Niederlassung auszusondern sind, die nur dazu verwendet wird, für das Unternehmen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorzunehmen. Dazu zählen etwa das Anwerben von Personal oder der Ankauf von für die Durchführung der Unternehmenstätigkeit erforderlichen Sachmitteln; demgegenüber erwähnt § 12 S. 2 Nr. 6 AO ausdrücklich auch Einkaufsstellen als Varianten einer Betriebsstätte. Auf der anderen Seite können dafür aber für die Zwecke der Ortsbestimmung ausnahmsweise

auch rechtlich selbständige Tochtergesellschaften als „feste Niederlassung“ aufgefasst werden, wenn sie wie eine Zweigstelle in die Leistungserbringung involviert sind. Dies ergibt sich aus der EuGH-Entscheidung in der Rechtsache *DFDS*. Diese Sichtweise strapaziert jedoch das enger konzipierte Verständnis einer rechtlich unselbständigen Betriebsstätte, wie es § 12 AO erkennbar zugrunde liegt.

Gegenwärtig muss daher die in § 12 AO für das gesamte Steuerrecht einheitlich geltende Legaldefinition der Betriebsstätte für die Zwecke des UStG eine gesonderte Auslegung erfahren. Zudem ist ein Teil der Regelbeispiele infolge der gebotenen teleologischen bzw. gemeinschaftsrechtskonformen Reduktion in diesem Kontext nicht anwendbar. Dieser Zustand ist der Rechtsklarheit in hohem Maße abträglich.

Ungenau ist ferner der zur Aufnahme in § 3a III Nr. 1 lit. a UStG vorgeschlagene Verweis auf die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 12 UStG zum Zwecke der näheren Beschreibung der sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Diese Inbezugnahme könnte so verstanden werden, dass die gemäß § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ausnahmsweise nicht befreiten Vermietungstätigkeiten auch nicht von der Ortsbestimmung des § 3a III Nr. 1 lit. a UStG erfasst sein sollen. Dies stünde aber in klarem Widerspruch zu den Vorgaben des Art. 47 MwStSystRL in der Fassung der Änderungsrichtlinie und dürfte wohl auch von den Koalitionsfraktionen nicht gewollt sein.

Schließlich hat die Änderungsrichtlinie durch modifizierte Formulierungen endgültig klargestellt, dass eine Ortsbestimmung anhand des Tätigkeitsortes bei den in Art. 53 MwStSystRL n.F. aufgeführten sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Kultur, der Kunst etc. nur in Betracht kommt, wenn diese im Rahmen einer punktuellen Veranstaltung erbracht werden. Dies ergibt sich nunmehr eindeutig aus zahlreichen Sprachfassungen der insoweit neu gefassten Richtlinie, etwa in der dänischen, der französischen, der italienischen und der spanischen Version. Herausgearbeitet wurde dieses Erfordernis ohnehin bereits im Urteil *Gillan Beach* des EuGH. Danach muss es sich um komplexe, mehrere Einzelkomponenten umfassende Leistungen handeln, die gegenüber einer Vielzahl von Empfängern erbracht werden, und zwar anlässlich einer punktuellen Veranstaltung an einem leicht zu bestimmenden Ort.

Diese gesteigerte Ortsgebundenheit der Leistung kommt in der bisherigen deutschen Umsetzungsnorm des § 3a II Nr. 3 lit. a UStG indes nur unvollkommen zum Ausdruck. Das hat die deutsche Finanzverwaltung und ihr folgend die herrschende Literatur veranlasst, fälschlich auch nicht veranstaltungsbezogene Dienstleistungen wie etwa die Erstellung wissenschaftli-

cher Gutachten oder die Erbringung von Fernunterricht in den Anwendungsbereich des § 3a II Nr. 3 lit. a UStG mit einzubeziehen. Damit wird aber das Ziel der Vorschrift verfehlt, eine eindeutige Bestimmung des Tätigkeitsortes unter Verwirklichung des Verbrauchsortprinzips zu erreichen. Denn die Verwertung solcher Tätigkeiten ist gerade nicht ortsgebunden, und der Tätigkeitsort ist weitgehend frei gestaltbar. Es besteht daher ein dringender gesetzlicher Klarstellungsbedarf im Rahmen der vorgeschlagenen Neuregelung in § 3a III Nr. 3 lit. a UStG der Entwurfsfassung.