



## Stellungnahme zum Entwurf des BeitrRLUmsG

Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Mittwoch, 21. September 2011, 12.30 Uhr bis 15.30 Uhr

- 1** Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (BeitrRLUmsG) ist insgesamt ausgewogen und sinnvoll ausgearbeitet. Das gilt insbesondere für das EU-BeitreibungsG selber (Art. 1 des RegE). Dagegen bedürfen folgende Regelungsbereiche m.E. noch besonderer Aufmerksamkeit:
- Änderungen des EStG im Hinblick auf die Lohnsteuerabzugsmerkmale (Rn. 3 ff.),
  - Änderungen des EStG im Hinblick auf einen automatisierten Kirchensteuereinbehalt (Rn. 6 ff.),
  - Streichung der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG (Rn. 18 ff.),
  - Einführung einer Option für die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (Rn. 30 f.),
  - Ergänzung der AO um ein Aufrechnungsrecht des Fiskus in der Insolvenz (Rn. 33 f.).

- 2** Grundlagen meiner Stellungnahme sind
- der Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 23.06.2011, BT-Drs. 17/6263,
  - die Stellungnahme des Bundesrates vom 17.6.2011, BR-Drs. 253/11,
  - die Gegenäußerung der Bundesregierung vom 22.6.2011 (Anlage 5 zum Regierungsentwurf),
  - einzelne der im Vorgriff auf die Anhörung bis zum 15.9.2011 abgegebenen schriftlichen Stellungnahmen von dritter Seite.

### **I. Änderungen des EStG im Hinblick auf die Lohnsteuerabzugsmerkmale**

- 3** Insgesamt erscheinen die zahlreichen Neuregelungen als sachgerecht. Zweifelhaft ist allerdings, dass der RegE den Anwendungsbeginn von § 39 Abs. 4 Nr. 4 und 5 EStG n.F. nicht im Gesetz selber fixiert, sondern dass die Regelung dieser wichtigen Frage dem Bundesfinanzministerium (im Einvernehmen mit den Ländern) überlassen werden soll (§ 52 Abs. 50g und Abs. 51b EStG (RegE)). Der Exekutive wird dabei zwar formal kein Gestaltungsrecht übertragen; vielmehr soll sie nur „mitteilen“, wann die betroffenen Lohnsteuerabzugsmerkmale (sc. technisch) erstmals abgerufen werden können.
- 4** In der Sache ist die Verwaltung aber Herr über die Technik. Insofern rückt die Neuregelung in die Nähe einer Delegation der Bestimmung des Anwendungsbeginns auf die Exekutive. Das begegnet verfassungsrechtlichen Bedenken. Art. 82 Abs. 2 Satz 1 GG ordnet an, dass jedes Gesetz den Tag seines Inkrafttretens selber regeln soll. Eine Delegation auf Dritte (Bundespräsident, Bundesregierung, Bundesminister) ist unzulässig<sup>1</sup>. Auch die Anknüpfung an eine objek-

<sup>1</sup> BVerfGE 42, 263 (282 f.); BVerfGE 45, 297 (326); m.w.N. auch *Nierhaus*, in: Sachs, GG, 5. Aufl. (2009), Art. 82 Rn. 37.

tive Bedingung, d.h. ein zukünftiges ungewisses Ereignis wird in der Literatur als grundsätzlich nicht statthaft angesehen<sup>2</sup>. Erst recht scheidet jede Anknüpfung des Inkrafttretens einer speziell die Exekutive bindenden Vorschrift an eine Potestativbedingung aus<sup>3</sup>.

- 5 Alles das muss auch für den – mit dem Inkrafttreten i.S.d. Art. 82 Abs. 2 GG eng verwandten – Beginn der Anwendung einer Norm gelten. Auch der Anwendungsbeginn muss im Gesetz selber geregelt, jedenfalls dem Zugriff der Exekutive entzogen sein (Art. 20 Abs. 3 GG). Der Gesetzgeber darf und muss erwarten, dass die Verwaltung zum Vollzug neuer Gesetze in der Lage ist. Dazu ist ihr eine ausreichende Vorlaufzeit zu gewähren. Ihre Bemessung ist aber Sache des Gesetzgebers, nicht der Verwaltung selber.

## **II. Änderungen des EStG im Hinblick auf einen automatisierten Kirchensteuereinbehalt**

- 6 Die Ergänzung der Abgeltungsteuer um einen automatisierten Kirchensteuereinbehalt ist systemgerecht und sinnvoll. Durch die Neuregelung wird ein Versäumnis aus der Zeit der Einführung der Abgeltungsteuer (zum 1.1.2009) nachgeholt; in den Veranlagungszeiträumen 2009 bis 2011 haben die Kreditinstitute nur dann Kirchensteuer einbehalten (und die Bemessungsgrundlage für die staatliche Abgeltungsteuer um einen Sonderausgabenabzug in Höhe der gezahlten Kirchensteuer reduziert<sup>4</sup>), wenn der Steuerpflichtige dies eigens beantragt hatte<sup>5</sup>. Im Übrigen konnte die Kirchensteuer auf Einkünfte aus Kapitalvermögen in den Jahren 2009 bis 2011 nur im Veranlagungswege erhoben werden – was dem Vereinfachungszweck der Abgeltungsteuer diametral zuwider lief und zudem ein strukturelles Vollzugsdefizit begründet hat. Insofern ist die Neuregelung richtig und wichtig.

### **1. Probleme bei unterjähriger Änderung der Kirchensteuerpflicht**

- 7 Allerdings ist sie m.E. verfassungsrechtlich in folgendem Punkt noch angreifbar: Der neue Mechanismus einer jährlichen Anfrage der Kreditinstitute beim Bundeszentralamt für Steuern, aufgrund dessen die Kreditinstitute dann für die nächsten zwölf Monate die Kirchensteuer einbehalten, kann sich in Fällen als verfassungswidrig erweisen, in denen der Steuerpflichtige unterjährig – u.U. kurz nach der letzten Mitteilung des BZSt an die Bank – aus seiner bisherigen Religionsgesellschaft austritt oder die Religions- oder Konfessionszugehörigkeit wechselt. In diesen Fällen konnte und kann der Steuerpflichtige zwar weiterhin seinen Antrag auf Kirchensteuerabzug ex nunc widerrufen (§ 51a Abs. 2c Satz 3 EStG). Für den automatisierten Kirchensteuerabzug – der auch und gerade gegen den Willen des Steuerpflichtigen vorgenommen wird – fehlt aber ein entsprechender Beendigungsmechanismus. Die Bundesregierung hat darauf offenbar bewusst verzichtet<sup>6</sup>.

---

<sup>2</sup> Nierhaus, in: Sachs, GG, 5. Aufl. (2009), Art. 82 Rn. 38.

<sup>3</sup> Bryde, in: von Münch/Kunig, GG, Bd. III, Art. 82 Rn. 18.

<sup>4</sup> Vgl. §§ 32d Abs. 1 Satz 3 und 43a Abs. 1 Satz 2 EStG.

<sup>5</sup> § 51a Abs. 2c EStG.

<sup>6</sup> Vgl. den Bericht der Bundesregierung auf BT-Drs. 17/2865, S. 15; und die Gemeinsame Stellungnahme des Bevollmächtigten des Rates der EKD und des Leiters des Kommissariats der Deutschen Bischöfe zum Gesetzentwurf (Internet:

- 8** Daher wird das Kreditinstitut nach dem Regierungsentwurf nicht umhin kommen, selbst dann, wenn es von dem Steuerpflichtigen über seinen Kirchenaustritt oder –wechsel unterrichtet worden ist oder der Steuerpflichtige seine Statusänderung sogar urkundlich nachgewiesen hat, weiterhin Kirchensteuer einzubehalten – und zwar so lange, bis das BZSt in seiner nächsten Jahresmitteilung nach § 51a Abs. 2e Nr. 3 EStG (RegE) den Statuswechsel auch amtlich mitgeteilt hat.
- 9** Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts muss aber in Fällen von Kirchenaustritt oder Konversion die Kirchensteuerpflicht gegenüber der bisherigen Religionsgesellschaft zeitnah enden<sup>7</sup>. Die Religionsfreiheit finde zwar während der Kirchenmitgliedschaft ihre Schranke in der Steuerhoheit der Kirchen<sup>8</sup>. Diese Schranke entfalle aber nach dem Kirchenaustritt oder -wechsel; die Frist für die Forterhebung der bisherigen Kirchensteuer dürfe nur so lang sein, wie es für ein geordnetes Besteuerungsverfahren erforderlich sei. In den entschiedenen Fällen hat das Gericht (sc. lediglich) einen Fortbestand der Steuerpflicht bis zum Ende des auf den Kirchenaustritt folgenden Kalendermonats als gerechtfertigt angesehen<sup>9</sup>.
- 10** Angesichts dieser Präjudizien erscheint die nun vorgesehene Regelung als verfassungswidrig. Das Problem lässt sich durch die vom Bundesrat angeregte Ergänzung des § 51a Abs. 2c Nr. 3 EStG um eine zusätzliche **Anlassabfrage** lösen, die das Kreditinstitut oder der Steuerpflichtige selber beantragen können. Damit erhöht sich zugleich die Genauigkeit des Kirchensteuerabzugs für den Fall, dass sich bei dem Steuerpflichtigen – z.B. durch einen Wohnsitzwechsel – unterjährig der Kirchensteuersatz ändert (Baden-Württemberg, Bayern: 8 Prozent; alle anderen Bundesländer: 9 Prozent).
- 11** Alternativ dazu könnte der Gesetzgeber am Ende von § 51a Abs. 2e Satz 1 EStG im Anschluss an Nr. 5 (RegE) eine Regelung aufnehmen, die dem BZSt unterjährig eine Art „**Produktbeobachtungspflicht**“ auferlegt. Sie könnte lauten:
6. Hat das Bundeszentralamt für Steuern einem auszahlenden Kirchensteuerabzugsverpflichteten im letzten Termin eine Mitteilung nach § 51a Abs. 2e Nr. 3 Satz 2 EStG [RegE] gemacht, so hat es dem auszahlenden Kirchensteuerabzugsverpflichteten von sich aus unverzüglich jede Änderung der Kirchensteuerpflicht des Schuldners der Kapitalertragsteuer unter Angabe des Datums dieser Änderung mitzuteilen. Der auszahlende Kirchensteuerabzugsverpflichtete hat den Steuerabzug künftig auf dieser Grundlage vorzunehmen und erforderlichenfalls einen rechtswidrigen Kirchensteuerabzug rückwirkend zu berichtigen.
- 12** Ein Tätigwerden des BZSt von Amts wegen würde – gerade angesichts der häufigen Fälle des Wohnsitzwechsels von kirchensteuerpflichtigen Personen (Änderung des Kirchensteuergläubigers, u.U. auch Änderung des Kirchensteuersatzes) – eine erhebliche Vereinfachung mit sich bringen. An die Stelle einer drei- oder zumindest zweischrittigen Kommunikation (Bürger an

---

[http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2011/060/Stellungnahmen/26-Komm\\_d\\_Dt\\_Bisch\\_fe.pdf](http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2011/060/Stellungnahmen/26-Komm_d_Dt_Bisch_fe.pdf) v. 15.9.2011, Tz. 4.4.

<sup>7</sup> BVerfG v. 8.2.1977, BVerfGE 44, 37 und BVerfGE 44, 59.

<sup>8</sup> Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 6 WRV.

<sup>9</sup> BVerfGE 44, 37 (49 ff.); BVerfGE 44, 59 (66 ff.). Noch enger BFH BStBl. II 1984, 459: Bei einem Austritt im Dezember sei – jedenfalls bei Fehlen einer anderweitigen gesetzlichen Regelung – ein Ende der Kirchensteuerpflicht von Verfassungen wegen bereits zum Ablauf des Kalenderjahres geboten. Vgl. ferner FG Köln, Urt. v. 21.9.1988, 11 K 4632/87, KirchE 26 (1988), S. 52 ff. (rkr.).

Bank, Bank an BZSt, dann erst BZSt an Bank) träte eine einschrittige, damit ungleich zügigere und zudem leicht zu automatisierende Spontanmitteilung des BZSt an die Bank. Dieses Verfahren würde m.E. substantziell zur Entbürokratisierung und zugleich zum Vertrauen in einen geordneten Vollzug der Steuergesetze beitragen.

## 2. Informationelle Ungleichbehandlung

- 13** Hingewiesen sei auf ein weiteres verfassungsrechtliches Problem. Es betrifft den steuerlichen Datenschutz und ergibt sich aus § 51a Abs. 2e Satz 1 Nr. 4 Buchst. b, Nr. 5 und aus Satz 8 EStG (RegE). Diese Regelungen führen dazu, dass das BZSt und das Wohnsitzfinanzamt detaillierte Daten über Art und Höhe der Kapitaleinkünfte derjenigen Steuerpflichtigen erlangen, die einer kirchensteuerberechtigten Religionsgesellschaft angehören; dagegen werden den Finanzbehörden keine entsprechenden Daten über die Kapitaleinkünfte nicht-kirchensteuerpflichtiger Steuerpflichtiger übermittelt.
- 14** Diese Informationsasymmetrie ist im Grundsatz dadurch gerechtfertigt, dass die Datenübermittlung für Zwecke der Kirchensteuer erforderlich ist.
- 15** Nach dem Regierungsentwurf bleiben die Daten aber auch über den Zeitpunkt der Abführung der Kirchensteuer hinaus gespeichert. Die weitere Datenverwendung ist nicht einmal auf Fragen der Kirchensteuer beschränkt. Vielmehr kann sie – unter Vorbehalt des Gesetzes (so klarstellend § 51a Abs. 2e Satz 8 EStG (RegE)) – auch für andere Zwecke verwendet werden, z.B. für die Verifikation von Steuererklärungen, als Grundlage für Schätzungsbescheide nach § 162 AO und im Extremfall sogar zur Einleitung von Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahren. Die einfachgesetzlichen Regelungen lassen alles das ohne weiteres zu.
- 16** Diese Gefahr einer überschießenden Verwendung von Datenbeständen ausschließlich von Kirchenmitgliedern bedürfte der verfassungsrechtlichen Rechtfertigung vor den Garantien der Art. 4 Abs. 1, 3 Abs. 1 GG und 136 WRV. Im Hinblick auf die Verwendung der Daten zu Zwecken, die außerhalb der Kirchensteuer liegen, wird eine derartige Rechtfertigung m.E. nicht gelingen. Daher empfehle ich die Streichung von § 51a Abs. 2e Satz 8 EStG (RegE). Mit dieser Modifikation des Regierungsentwurfs ließe das Gesetz dann klar erkennen, dass § 51a Abs. 2e Satz 7 lex specialis zu allen gesetzlichen Regelungen ist, die – für sich genommen – eine anderweitige Verwendung der Daten erlauben würden, dass er mithin den Rückgriff auf diese anderen Vorschriften sperrt.

## 3. Redaktionelle Unebenheiten

- 17** Nicht einleuchtend ist, warum der RegE in § 51a Abs. 2e auch die Sätze 3 bis 8 („§ 44 Abs. 5 ist mit der Maßgabe anzuwenden [...] oder dies gesetzlich zugelassen ist“) enthält; dadurch ergeben sich m.E. unnötige Überschneidungen mit Absatz 2c Sätze 7 bis 14, die überwiegend wortgleich sind. Hier besteht redaktioneller Nachbesserungsbedarf. Eine Korrektur ließe sich gut im Rahmen der auch von anderer Seite angeregten Umstellung der Absätze 2c bis 2e umsetzen<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> S. insbesondere die Gemeinsame Stellungnahme des Bevollmächtigten des Rates der EKD und des Leiters des Kommissariats der Deutschen Bischöfe zum Gesetzentwurf (Internet: [http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2011/060/Stellungnahmen/26-Komm\\_\\_d\\_\\_Dt\\_\\_Bisch\\_\\_fe.pdf](http://www.bundestag.de/bundestag/ausschuesse17/a07/anhoerungen/2011/060/Stellungnahmen/26-Komm__d__Dt__Bisch__fe.pdf)) v. 15.9.2011, Tz. 4.5.

### **III. Streichung der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG**

- 18** Die Streichung der Sanierungsklausel zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist weder nötig noch hilfreich<sup>11</sup>. Die Sanierungsklausel ist die Rückkehr zu der – durch § 8c Abs. 1 KStG durchbrochenen – Regel, nach der natürliche und juristische Personen Verluste eines Veranlagungszeitraums in andere Veranlagungszeiträume übertragen können (§ 10d EStG). Als Ausnahme von dieser Regel sieht § 8c Abs. 1 KStG vor, dass eine Körperschaft ihre Verlustvorträge i.S.d. § 10d EStG verliert, wenn sich der Kreis ihrer Anteilseigner signifikant verändert (sog. schädlicher Beteiligungserwerb).
- 19** Nach der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG konnten Altverluste trotz dieses Anteilseignerwechsels weiter vorgetragen werden, wenn der Beteiligungserwerb der Sanierung der Körperschaft diene und wesentliche Betriebsstrukturen erhalten blieben. Diese im Sommer 2009 zunächst befristet eingeführte<sup>12</sup>, später entfristete Klausel hat systematisch eine wichtige Funktion: Sie zeigt, dass der Wegfall des Verlustvortrags nach § 8c Abs. 1 KStG nicht die notwendige Folge jedes Anteilseignerwechsels ist, sondern dass sie letztlich doch – wie die Vorgängervorschrift in § 8 Abs. 4 KStG a.F., nur noch stärker typisierend – den Charakter einer Missbrauchsabwehrvorschrift hat<sup>13</sup>. Sie steht in der Tradition des Merkmals der sog. „wirtschaftlichen Identität“ und dient weiterhin primär dazu, den – früher schwunghaft betriebenen – Handel mit „GmbH-Mänteln“ zu unterbinden.
- 20** Durch die – nach wohl überwiegender Auffassung im Schrifttum verfehlt<sup>14</sup>, jedenfalls angreifbare – Entscheidung der Europäischen Kommission vom 26.1.2011, die in der Sanierungsklausel eine verbotene Beihilfe erblickt und deren Genehmigung verweigert hatte, ist § 8c Abs. 1a KStG zwar gegenwärtig unanwendbar<sup>15</sup>. Zwar trifft es zu, dass die EU-Kommission selber auch den Anspruch erhebt, Deutschland möge die Vorschrift aufheben<sup>16</sup>.
- 21** Unabhängig von der Frage, ob die Kommission das Beihilfenrecht zutreffend angewandt hat, hält aber jedenfalls dieser Rechtsfolgenausspruch (Aufhebungsbegehren) einer rechtlichen Prüfung nicht stand. Die bestehende Sanierungsklausel wäre selbst für den Fall, dass sie gegen Unionsrecht verstößt, nicht nichtig. Dem Unionsrecht kommt nur Anwendungsvorrang, aber kein Geltungsvorrang vor dem innerstaatlichen Recht zu<sup>17</sup>. Der Annahme eines Geltungsvor-

<sup>11</sup> Einzelheiten hierzu auch in der m.E. vollständig zutreffenden Stellungnahme der American Chamber of Commerce, S. 1 ff.

<sup>12</sup> Eingefügt durch Art. 7 Nr. 1 des Gesetzes v. 16.7.2009, BGBl. I 2009, S. 1959 ff.

<sup>13</sup> Sehr str.; a.A. insbesondere *Drüen*, Ubg 2009, 23 (28); *Ernst*, IFSt-Schrift Nr. 470 (2011), S. 53; weitere Nachweise auch im Vorlagebeschluss des FG Hamburg v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, EFG 2011, 1460 ff. (1464); Az. des BVerfG: 2 BvL 6/11.

<sup>14</sup> Statt aller zuletzt *Hackemann/Momen*, Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG) – Analyse der Entscheidungsbeurteilung der EU-Kommission, BB 2011, 2135 ff.

<sup>15</sup> Beschl. der Kommission v. 26.1.2011 über die staatliche Beihilfe Deutschlands, C-7/2010 (ex CP 250/2009 und NN 5/2010), K(2011) 275 endg. corr., Internet: [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/235253/235253\\_1207490\\_86\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/235253/235253_1207490_86_2.pdf).

<sup>16</sup> Beschl. der Kommission v. 26.1.2011 (oben Fn. 15), Art. 4 Nr. 1 des Tenors (= S. 29): „Die in Artikel 1 genannte Beihilferegulierung ist von Deutschland aufzuheben.“

<sup>17</sup> Grundlegend EuGH, Urt. v. 15.7.1964 – 6/64, Slg 10, 1251 – *Costa/ENEL*. Umfassende Aufarbeitung bei *Niedobitek*, Kollisionen zwischen EG-Recht und nationalem Recht (Speyerer Vorträge Heft 58: 2004).

rangs des Unionsrechts vor dem deutschen innerstaatlichen Recht stünden auch die fundamentalen Gewährleistungen der Art. 20 Abs. 1, 23 Abs. 1, 38 Abs. 1, 79 Abs. 3 GG entgegen<sup>18</sup>.

- 22** Zudem hatte und hat die Bundesregierung gute Gründe dafür, dass sie am 7.4.2011 Nichtigkeitsklage zum Europäischen Gericht gegen diese Entscheidung der Kommission erhoben hat<sup>19</sup>. Die Klage hat m.E. Aussicht auf Erfolg<sup>20</sup>. In der gebotenen Zurückhaltung hat die Bundesregierung selber dies unlängst auch gegenüber dem Deutschen Bundestag ausdrücklich betont<sup>21</sup>. In dieser Lage erscheint die Aufhebung der Sanierungsklausel als kontraproduktiv. Der Hinweis auf eine europarechtliche Notwendigkeit geht einstweilen fehl.
- 23** Damit bestehen erhebliche Zweifel an der Schlüssigkeit der Regierungsbegründung<sup>22</sup>. Auch aus fiskalischer Sicht drängt sich die Streichung der Sanierungsklausel m.E. nicht auf: § 8c Abs. 1a hat in der Vergangenheit – nach Angaben der Bundesregierung<sup>23</sup> – nicht zu signifikanten Steuerausfällen geführt.
- 24** Vor allem aber verdunkelt die Streichung von § 8c Abs. 1a KStG Funktion und systematische Bedeutung von § 8c Abs. 1 KStG (schädlicher Beteiligungserwerb): Diese Vorschrift würde nach der Streichung der Sanierungsklausel nicht mehr als Missbrauchsbekämpfungsnorm, sondern als systematische Regel erscheinen. Damit treten ihre Unwuchten deutlicher als bisher zu Tage. Das gilt insbesondere für ungelöste Gleichheitsprobleme: Speziell kleinere, aber auch – größenunabhängig – konzernangehörige juristische Personen werden unnötig geschwächt, während große Publikumsgesellschaften selbst dann, wenn sich scharenweise Einzelaktionäre von ihren Anteilen trennen, ihre Verlustvorträge ungehindert fortführen können. Alle diese Verwerfungen sind unnötig.
- 25** Zudem vertiefen sich die Unterschiede gegenüber Personengesellschaften: Dort werden die Verluste auf der Ebene der Mitunternehmer (Gesellschafter) steuerwirksam. Dadurch können die bisherigen Gesellschafter (aber auch nur sie) Altverluste unabhängig von jedem Anteilseignerwechsel weiter vortragen – also unabhängig davon, ob sie selber ausscheiden, ob andere Gesellschafter ausscheiden oder ob zusätzliche Gesellschafter eintreten. Angesichts dessen vergrößert jede Ausweitung von § 8c Abs. 1 KStG die Kluft zwischen den unterschiedlichen Gesellschaftsformen.
- 26** Und schließlich hat § 8c Abs. 1 KStG auch den Nachteil, dass verbleibende Gesellschafter durch den ohne, möglicherweise sogar gegen ihren Willen vollzogenen Beteiligungswechsel wirtschaftlich geschädigt werden, weil „ihre“ Körperschaft in den nächsten Gewinnjahren unerwartet hohe Körperschaft- und Gewerbesteuer zu entrichten hat. Das geltende Steuerrecht schafft gerade dadurch erhebliches Konfliktpotenzial zwischen verbleibenden und ausscheidenden Gesellschaftern. Auch dieses Konfliktpotenzial wird durch die Streichung der Sanierungsklausel unnötig verschärft.

---

<sup>18</sup> Zuletzt BVerfG, Urt. v. 30.6.2009, 2 BvE 2/08, 2 BvE 5/08, 2 BvR 1010/08, 2 BvR 1022/08, 2 BvR 1259/08 u.a. – *Vertrag von Lissabon*, Tz. 331; und Urt. v. 6.7.2010 – 2 BvR 2661/06 – *Mangold*, Tz. 54.

<sup>19</sup> EuG, Rs. T-205/11.

<sup>20</sup> Ebenso die ganz überwiegende Literatur. S. statt aller *Hackemann/Momen* (oben Fn. 14) m.w.N.

<sup>21</sup> Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Harald Koch, Richard Pitterle, Dr. Axel Troost und der Fraktion DIE LINKE, BT-Drs. 17/5752, S. 4 f. und v.a. S. 8.

<sup>22</sup> BR-Drs. 253/11, Umdruck S. 99 = BT-Drs. 17/6263, S. 62.

<sup>23</sup> Oben Fn. 21, S. 4: Im Jahr 2009 lag das Volumen (gemeint offenbar: der Umfang der nach § 8c Abs. 1a KStG fortgeführten Verlustvorträge) unter 1 Mio. Euro.

- 27 Wenn der Deutsche Bundestag dem Vorschlag der Bundesregierung folgen und den Verlustvortrag auf Ebene der Körperschaft im Fall eines wesentlichen Anteilseignerwechsels generell kürzen oder entfallen lassen will, wäre m.E. zu erwägen, ob man im Sinne der Rechtsformneutralität nicht mindestens den verbleibenden Gesellschaftern eine Art „Bestandsgarantie“ geben sollte.
- 28 Dazu ließe sich § 8c KStG um eine Regelung ergänzen, nach der die verbleibenden Gesellschafter in Fällen des § 8c Abs. 1 KStG verlangen können, dass die anteilig auf sie entfallenden Verlustvorträge der Körperschaft gezielt an sie (die verbleibenden Gesellschafter) „ausgeschüttet“ werden können. Diese interpersonale Übertragung von Verlustvorträgen müsste zeitgleich mit dem Ausscheiden der anderen Gesellschafter vorgenommen werden, so dass die Körperschaft selber nach dem Anteilseignerwechsel mit einem Verlustvortrag von null neu beginnt.
- 29 Der Wert der „Verlustübertragungen“ dürfte für die Empfänger (die verbleibenden Anteilseigner) dabei aber nicht höher sein als er es – ceteris paribus – für die Körperschaft gewesen wäre. Er könnte etwa in einem Steuerguthaben bestehen, das nach der Körperschaftsteuer zu bemessen ist, die diese Körperschaft aus ihrem späteren Gewinn zahlt, soweit er anteilig auf diese Gesellschafter entfällt (d.h. aus der Körperschaftsteuer, die die Körperschaft nach dem Anteilseignerwechsel nur deshalb zahlt, weil ihr der Verlustvortrag nunmehr abgeschnitten ist). Das Steuerguthaben sollte auch erst zu dem Zeitpunkt entstehen oder fällig werden, zu dem die Körperschaft wieder Körperschaftsteuer zahlt. Durch eine derartige Regelung würde der Mantelkauf wirksam unterbunden, ohne dass die verbleibenden Gesellschafter aber – wie bisher – durch den Gesellschafterwechsel wirtschaftlich geschädigt werden.

#### **IV. Einführung einer Option für die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht**

- 30 Die Einführung einer Option für die unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in einem neuen § 2 Abs. 3 ErbStG (RegE) halte ich für sinnvoll. Im Hinblick auf die Anforderungen des Unionsrechts einerseits und die Abwehr von Steuergestaltungsmöglichkeiten (insbesondere durch die Begründung einer doppelten Wohnsitze) andererseits halte ich die Anknüpfung an den Wohnsitz nicht für zielführend. Passender ist eine Anknüpfung an die **Staatsangehörigkeit** eines EU- oder EWR-Mitgliedsstaats<sup>24</sup>.
- 31 Selbst dann ergibt sich aber Rechtfertigungsbedarf im Hinblick auf die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 AEUV). Sie steht auch den Angehörigen von **Drittstaaten** (= Nicht-EU-Staaten) zu, und zwar auch unabhängig von ihrem Wohnsitz. Eine sichere Lösung läge deshalb allein in einem **völligen Verzicht auf jede tatbestandliche Voraussetzung** für die Option in die unbeschränkte Steuerpflicht.
- 32 Zusätzlich ist zu erwägen, ob das Optionswahlrecht neben den natürlichen Personen auch **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögenmassen** i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d ErbStG eingeräumt werden sollte. Von Bedeutung ist das vor allem im Hinblick auf die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit (Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV), aber auch – wiederum – auf die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Sprachlich könnte dabei an § 44a Abs. 4 Satz 6 EStG angeknüpft werden, also etwa durch die Formulierung

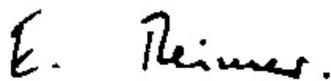
<sup>24</sup> Im Ergebnis überzeugend die Stellungnahme des Bundes der Steuerzahler v. 15.9.2011, S. 9.

„eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums gegründete Gesellschaft im Sinne des Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebietes eines dieser Staaten“

#### **V. Ergänzung der AO um ein Aufrechnungsrecht des Fiskus in der Insolvenz**

- 33** Die vom Bundesrat angeregte (Wieder-)Einführung einer Aufrechnungsbefugnis des Fiskus in der Insolvenz des Steuerpflichtigen ist erklärtermaßen eine Reaktion auf die Änderung der Rechtsprechung des 7. Senats des BFH<sup>25</sup>. Dem Gesetzgeber sind derartige Reaktionen aber auch erlaubt. Sie sind auch sinnvoll; die Divergenzen in der Rechtsprechung von BFH und BGH und die anschließende Rechtsprechungsänderung des 7. Senats des BFH waren Indikatoren einer mangelnden Rechtssicherheit der bisherigen Vorschriften.
- 34** In der Sache halte ich den Entwurf eines § 226 Abs. 5 AO für bestens vertretbar. M.E. lässt die Begründung des Urteils zwar erkennen, dass der Fiskus durch die frühere Rechtsprechung besser gestellt war als private Gläubiger, weil er sich dadurch von den Fesseln der § 96 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 InsO lösen konnte. Es gibt aber gute Gründe für Fiskusprivilegien. Der Fiskus sucht sich seine Schuldner nicht aus, während rechtsgeschäftlich begründeten Forderungen Privater stets eine bewusste Entscheidung des Gläubigers gerade für diesen Schuldner zugrunde liegt. Daraus lässt sich eine behutsame Besserstellung des Fiskus m.E. rechtfertigen.

Heidelberg, 19.9.2011



Professor Dr. Ekkehart Reimer

---

<sup>25</sup> Urt. v. 2.11.2010 – VII R 6/10, Internet:  
<http://juris.bundesfinanzhof.de/cgi-bin/rechtsprechung/document.py?Gericht=bfh&Art=en&nr=22975>.