



Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Herrn Vorsitzenden
Dr. Volker Wissing, MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

08.02.2010

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung - Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 1.1.2010 Bundesrats-Drucksache 4/10 und zur Formulierungshilfe der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP

Erstellt für die Sachverständigenanhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 09.02.2010

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Dr. Wissing, sehr geehrte Damen und Herren Mitglieder des Finanzausschusses,

zum oben genannten Gesetzentwurf der Bundesregierung erlaube ich mir, wie folgt Stellung zu nehmen:

I. Allgemeine Bemerkungen

Der Gesetzentwurf enthält ausweislich seiner Begründung mehrere dringend erforderliche Anpassungen des deutschen Steuerrechts an europarechtliche Vorgaben, wie sie sich namentlich aus einigen Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs ergeben, die nachfolgend näher analysiert werden. Hierbei zeigt sich eine Entwicklung, die keineswegs nur auf Deutschland beschränkt ist, sondern alle EU-Mitgliedsstaaten betrifft. Zu der Zeit, in der die meisten Vorschriften der nationalen direkten Steuerrechtsordnungen, namentlich für die Besteuerung von natürlichen Personen und Personengesellschaften und von Kapitalgesellschaften, wie sie in Deutschland im Einkommensteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz geregelt sind, geschaffen wurden, gab es die Rechtsprechung des EuGH in ihrer bisherigen Ausprägung nicht. Der EuGH hat bekanntlich Jahrzehnte gebraucht, ehe er zunehmend in den Auswirkungen von Normen des direkten Steuerrechts (für welche die EU keine Regelungskompetenz besitzt,) Beschränkungen der Grundfreiheiten erkannt hat. Dabei zeigt sich nicht selten und einmal mehr bei der Entscheidung vom 10.9.2009 in der Rechtssache C-269/07 (DStR 2009, 1954 = IStR 2009, 696), eine

problematische Komponente der Rechtsprechung des EuGH. Diesem ist das Verständnis mancher nationaler Regelungen, wie vorliegend das Zusammenwirken der steuerlichen Begünstigung in Form eines Sonderausgabenabzugs und einer Zulage, in den Einzelheiten nicht hinreichend verständlich. Sachlich zusammengehörige Regelungen, wie der Sonderausgabenabzug und die Zulage, werden stattdessen für die juristische Beurteilung getrennt und gesondert behandelt. Der deutsche Gesetzgeber steht in diesem Fall wie schon so manches Mal vor der Herausforderung, im Interesse begrenzter Haushaltsmittel und damit des Gemeinwohls, eine extensive Ausdehnung einer Begünstigung auf alle EU- und EWR-Bürger vermeiden zu müssen, weil diese über das ursprüngliche Ziel, das nachfolgend noch dargestellt wird, hinausginge. Meines Erachtens ist es nicht sinnvoll, nicht zielgerichtete flächendeckende Ausdehnungen steuerlicher Begünstigungen gesetzlich gewissermaßen in „vorausseilenden Gehorsam“ gegenüber dem EuGH anzuordnen. Vielmehr ist es besser, wie die Bundesregierung dies vorschlägt, das Regelungssystem in Teilen umzustellen. Auf diese Weise erhält der EuGH dann möglicherweise nochmals die Gelegenheit, falls von Seiten eines Finanzgerichts eine erneute Vorlage kommen sollte, seine Rechtsprechung zu überdenken und zu konkretisieren.

II. Stellungnahme zu den Regelungen im Einzelnen

1. § 3 Nr. 39 S. 2 EStG

Die Bundesregierung hat durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung der Mitarbeiterkapitalbeteiligung (Mitarbeiterkapitalbeteiligungsgesetz vom 7.3.2009, BGBl. I 2009, 451 ff.) die lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer wesentlich geändert. Die Beteiligung soll großzügiger gefördert werden als es bisher der Fall war. Dies ist sozialpolitisch zu begrüßen, ohne dass hier im Einzelnen darauf eingegangen werden könnte. Wir werden in Deutschland voraussichtlich auf absehbare Zeit keine Situation des Arbeitskräftemangels in weiten Bereichen bekommen, so dass es von daher insbesondere auch im Hinblick auf die globalen Produktions- und Arbeitsmärkte besonders wichtig ist, den Nichtselbständigen die Möglichkeit zu geben, an den Chancen des unternehmerischen Wachstums teilzuhaben. Die Mitarbeiterkapitalbeteiligung, für die sich der Unterzeichner seit nunmehr über 25 Jahren auch in mehreren literarischen Beiträgen intensiv ausgesprochen hat, ist eine wichtige sozialpolitische Maßnahme. Wichtig ist, dass die Regelungen, die ihrer Natur nach kompliziert sind, für die Praxis handhabbar bleiben; denn nichts wäre schlechter, als wenn nachträglich im Rahmen von Außenprüfungen steuerliche Begünstigungen wieder aberkannt würden und ganze Beteiligungsmodelle finanziell in sich zusammenfielen.

Zu Recht hat deshalb das Bundesministerium der Finanzen die gesetzlichen Regelungen durch Schreiben vom 8.12.2009 (BStBl. I 2009, 1513 = DStR 2009, 2674) interpretiert und konkretisiert. In der nunmehr geplanten gesetzlichen Neuregelung des § 3 Nr. 39 S. 2 EStG wird sichergestellt, dass die Vermögensbeteiligung künftig nicht mehr als freiwillige Leistung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassen werden muss. Dieses Erfordernis und das Erfordernis, dass die Zuwendung nicht auf bestehende oder künftige Ansprüche angerechnet werden dürfe, entfallen. Damit sind auch die Konstellationen erfasst, in denen Arbeitnehmer Anteile an Unternehmen oder an Mitarbeiterbeteiligungs-Sondervermögen durch Entgeltumwandlung finanzieren.

Diese Regelung ist sinnvoll und nachhaltig zu begrüßen. Wir haben in Deutschland mündige Arbeitnehmer, die selbst entscheiden sollen, ob sie zusammen mit dem Arbeitgeber eine Vereinbarung treffen, wonach ihnen ein Teil ihres Entgelts dergestalt zugewandt wird, dass sie eine Mitarbeiterbeteiligung dafür erhalten. Bekanntlich haben Arbeitnehmer individuelle Situationen. Während der eine ein möglichst hohes Barentgelt will, etwa wegen seiner persönlichen oder familiären Situation, können andere Arbeitnehmer einen (höheren) Investivlohn bevorzugen.

Auch das rückwirkende Inkrafttreten ist zu begrüßen, weil es Differenzierungen vermeidet und damit zur Vereinfachung beiträgt.

2. § 7 Abs. 5 S. 1 EStG

Mit der Änderung dieser Vorschrift wird die bisher nur für im Inland belegene Gebäude geltende degressive AfA, die bekanntlich nur noch für vorhandene Bestände gilt, auch auf Gebäude, die in einem Mitgliedsstaat der EU oder einem EWR-Staat belegt sind, ausgedehnt.

Der EuGH hatte hier auf Vorlage des Finanzgerichts Baden-Württemberg klar entschieden, dass zu Maßnahmen, die eine nach Art. 56 Abs. 1 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs bedeuten, auch solche gehören, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedsstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Staaten abzuhalten (siehe auch Urteil des EuGH vom 25.1.2007 C-370/05, Sammlung 2007, I-1129 = EuZW 2007, 215 und Urteil vom 18.12.2007, C-101/05, Sammlung 2007, I-11531, Beck RS 2007, 71068 und vom 22.1.2009, C-377/07, DStRE 2009, 225). Der EuGH hat in der Entscheidung vom 15.10.2009 unter Berufung auf die Entscheidung vom 22.1.2009 als Beschränkungen in diesem Sinn nicht nur solche Maßnahmen angesehen, die den Erwerb von in anderen Mitgliedsstaaten belegenen Immobilien verhindern oder beschränken können, sondern auch Maßnahmen, die Bürger davon abhalten können, solche Immobilien zu behalten. Damit sind auch ererbte Immobilien einbezogen.

Da der EuGH in der genannten Entscheidung vom 15.10.2009 (C-35/08, DStR 2009, 2186) die spätere Verlustverrechnungsbeschränkung als nicht ausreichend erachtet und auch Rechtfertigungsgründe für die Beschränkung der degressiven AfA auf Inlandsimmobilien nicht anerkannt hat, hatte der deutsche Gesetzgeber faktisch so gut wie keine andere Möglichkeit, als die Erstreckung der degressiven AfA auf Immobilien im EU- und EWR-Raum anzuordnen. Dass die steuerliche Förderung in Deutschland flächendeckend gilt bzw. gegolten hat und nicht auf, wie der EuGH sagt, Orte – gemeint sind wohl Regionen – beschränkt ist, in denen der Mangel an Mietwohnungen besonders ausgeprägt wäre, hat den EuGH veranlasst, das sozialpolitische Ziel, einem Wohnungsmangel entgegenzuwirken, als „angebliches“ anzusehen und in Frage zu stellen. Er erachtet die Vorschrift als Förderung privater Investoren, die sich in erster Linie von finanziellen Erwägungen leiten ließen.

Angesichts der Tatsache, dass die Regelung ausgelaufen ist, soll hier nicht zur Richtigkeit dieser Rechtsprechung Stellung genommen werden. Für die Zukunft empfiehlt es sich, dass, wenn der deutsche Gesetzgeber steuerliche Fördermaßnahmen anordnet, die Zielsetzung gerade auch im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH möglichst genau bestimmt wird.

3. § 10 a Abs. 1 S. 1 EStG, § 79 EStG, § 85 Abs. 2 S. 1 EStG

a) Der Gesetzgeber hat im Rahmen der grundlegenden steuerlichen Reform der Altersvorsorge in § 10 a EStG einen Sonderausgabentatbestand für Beiträge zum Aufbau einer kapitalgedeckten zusätzlichen Altersvorsorge geregelt. Dieser Sonderausgabenabzug wird um eine progressionsunabhängige Altersvorsorgezulage ergänzt. Diese ist eine Vorauszahlung auf die sich aus dem Sonderausgabenabzug der entsprechenden Beiträge ergebenden Steuervorteile, wobei bei Personen mit geringem Einkommen in dieser Zulage in vielen Fällen gezielt eine Förderkomponente enthalten ist.

Hintergrund dieses steuerlichen und zulagenmäßigen Fördersystems war und ist es, denjenigen Beitragszahlern, die von den Leistungskürzungen der Rentenversicherungen im Rahmen des Reformpakets und des Versorgungsänderungsgesetzes 2001 wirtschaftlich betroffen waren und sind, eine gewisse Kompensation zu geben.

Der deutsche Gesetzgeber hat selbstverständlich nur in deutsche Versorgungsquellen und damit in das deutsche Rentensystem eingegriffen und deshalb eine Kompensation auch nur für solche Beitragszahler als erforderlich erachtet. Der Sonderausgabenabzug und die Zulage sind hierbei, wie erwähnt, Teil eines in sich geschlossenen Systems, das weder rechtlich noch wirtschaftlich auseinanderdividiert werden darf, weil dadurch die Förderung in sich nicht mehr stimmig wäre.

b) Genau das, nämlich das Auseinanderdividieren eines in sich geschlossenen und zusammengehörigen Systems hat der EuGH in seinem Urteil vom 10.09.2009 (C-269/07, DStR 2009, 1954 = IStR 2009, 696), in dem die Kommission die Bundesrepublik Deutschland verklagt hat, getan. Da § 79 S. 1 EStG bezüglich der Begünstigten auf den Tatbestand des § 10 a Abs. 1 EStG verweist, sind damit in der bisherigen Fassung vor allem Grenzgänger ausgeschlossen.

Hinzuweisen ist darauf, dass sich die Rüge der Kommission auf im DBA-Ausland ansässige Grenzarbeitnehmer beschränkte, deren Einkommen nach einem DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und anderen Mitgliedsstaaten ausschließlich in ihrem Wohnsitzstaat, also nicht in der Bundesrepublik Deutschland, besteuert wird. Die von der Kommission gerügte Vertragsverletzung betraf auch nur die Gewährung der in § 79 EStG vorgesehenen Altersvorsorgezulage durch den deutschen Staat und nicht auch die in § 10 a Abs. 1 EStG geregelte Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs von Altersvorsorgebeiträgen.

Allerdings erstreckte sich die Rüge der Kommission nicht nur auf die Gewährung der Zulage für Arbeitnehmer, sondern auch auf die Kinderzulage und auf die Zulage für Ehegatten des Begünstigten (siehe im Einzelnen Urteil des EuGH vom 10.9.2009, Rz. 37). Das Urteil des EuGH ist ausgesprochen problematisch und meines Erachtens sachlich in einem zentralen Punkt verfehlt. Der EuGH untersucht, wie eine der Kernaussagen seines Urteils zeigt, ob es sich um eine steuerliche oder um eine soziale Vergünstigung handelt und kommt zu der Erkenntnis, es handele sich um eine soziale Vergünstigung, weil sie dem Arbeitnehmer hauptsächlich wegen der objektiven Arbeitnehmereigenschaft gewährt wird (EuGH-Urteil vom 10.9.2009, Rz. 38 ff., insbesondere 43). Dem meines Erachtens richtigen Vorbringen der Bundesrepublik Deutschland, die Altersvorsorgezulage sei eine steuerliche Vergünstigung, weil sie eine Vorauszahlung auf die Steuerersparnis sei, die sich aus der Anwendung des §

10 a EStG ergebe, ist der EuGH ausdrücklich nicht gefolgt. Seine Begründung, dass sich die Rüge nicht auf den Sonderausgabenabzug, sondern auf die in § 79 EStG vorgesehene Altersvorsorgezulage als positive Leistung des deutschen Staates, ungeachtet der Abzugsmöglichkeit, beziehe, überzeugt nicht. Anders als der EuGH dies behauptet, geht es gerade nicht um einen gesonderten Vorteil der Vorsorgezulage. Vielmehr trägt die Zulage in der vorliegenden Ausgestaltung der Tatsache Rechnung, dass ein Sonderausgabenabzug in aller Regel erst bei der Steuerveranlagung zu einer entsprechenden steuerlichen Begünstigung und damit zu einem Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen führt. Da die Steuerveranlagung oft erst Jahre nach dem Veranlagungszeitraum erfolgt, träte allein durch einen Sonderausgabenabzug der Liquiditätsvorteil erst sehr spät ein, obwohl die Einzahlungen im Veranlagungszeitraum erfolgen müssen. Zudem soll die Zulage auch diejenigen Steuerpflichtigen begünstigen, bei denen der Sonderausgabenabzug wegen des geringen Steuersatzes die Vorteile der Barzulage nicht erreicht.

Dieses System des deutschen Steuerrechts hat der EuGH ersichtlich verkannt und, wie erwähnt, die einheitliche Regelung in den Sonderausgabenabzug und in die Zulage aufgespalten. Er hat dann nur die Zulage herausgegriffen und - im Sinne der bisherigen Rechtsprechung nicht überraschend - einen Verstoß gegen das Europarecht festgestellt, weil die Zulage von einer Voraussetzung abhängig gemacht werde, die einem Wohnsitzerfordernis gleichkomme. Darin sah der EuGH einen Verstoß gegen Art. 39 EG und gegen Art. 7 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1612/68.

Die Rechtfertigungsgründe ließ der EuGH nicht gelten, auch sah er wie so oft eine Ungleichbehandlung aus Gründen der Kohärenz des Steuersystems nicht als gerechtfertigt an.

Aus Raumgründen soll hier darauf verzichtet werden, weitere dogmatische Ausführungen zur Entscheidung darzustellen. Die Rechtsprechung des EuGH muss insoweit als gefestigt angesehen werden. Allerdings muss auch klar gesehen werden, dass die Rechtsprechung meines Erachtens auf einem fehlerhaften Verständnis des deutschen Steuersystems und des Zusammenspiels der konkreten Regelung des Sonderausgabenabzugs mit der Zulage beruht.

Hätte der deutsche Steuergesetzgeber eine Regelung getroffen, wonach es keine Zulage gibt, sondern nur den Sonderausgabenabzug, dann wäre das System europarechtskonform gewesen. Es wäre auch europarechtskonform im Sinne der Rechtsprechung des EuGH gewesen, wenn ein Abzug eines Teils der Aufwendungen von der Steuerschuld erfolgt wäre. Dies hätte allerdings dem sozialpolitischen Anliegen des Gesetzgebers nicht entsprochen, auch diejenigen zu begünstigen, die mangels (ausreichender) Steuerzahllast von der Förderung nicht erfasst werden. Für die Zukunft sollte der deutsche Gesetzgeber allerdings überlegen, ob er nicht in manchen Fällen dennoch auf Regelungen verzichten sollte, die auch oder sogar ausschließlich Zulagen beinhalten, um nicht zu riskieren, dass der EuGH erneut einen Fördermechanismus und Förderziele verkennt und Zulagen aus dem Gesamtzusammenhang herauslöst, um sie dann als europarechtswidrig zu qualifizieren.

Es sei noch einmal auf Folgendes hingewiesen. Beabsichtigt war eben nicht, allgemein eine Zulage zur Altersvorsorge zu geben. Vielmehr bestand das Ziel darin, die Nachteile zumindest teilweise zu kompensieren, die den versicherten bzw. versorgten Nichtselbständigen im deutschen Rentenversicherungssystem und in anderen vergleichbaren Alternativvorsorgesystemen einschließlich der Beamtenversorgung

durch den Gesetzgeber auferlegt wurden. Dieser Kompensationseffekt wird vom EuGH förmlich „überspielt“, indem er darauf nicht näher eingeht, sondern sich ebenso wie die Kommission isoliert auf die Zulage konzentriert.

c) Der deutsche Gesetzgeber steht vor der Schwierigkeit, einerseits eine europarechtskonforme Regelung machen zu wollen/müssen, andererseits aber zu vermeiden, dass das seinerzeitige Ziel verwässert würde, was einen entsprechenden finanziellen Mehraufwand auslösen würde. Angesichts der Begrenztheit der Haushaltsmittel wäre das nicht zu befürworten. Es kann nicht Aufgabe des deutschen Staates sein, auch allen Personen, die keinen Bezug zu den deutschen Altersvorsorgesystemen haben und keine Beitragszahler für diese sind, flächendeckend und damit gewissermaßen mit der „Gießkanne“ Förderungen für die Altersvorsorge zukommen zu lassen.

Der Gesetzgeber kommt nach meiner Ansicht durch die Neuregelung zu einer teilweisen Systemumstellung, auch wenn die Gesetzesbegründung (BR-Drucks. 4/10 Seite 29, 2. Absatz) nur von „konkretisiert“ spricht. Denn zu der Gruppe der potenziell förderungsberechtigten Personen gehören künftig nur diejenigen, in deren Alterssicherungssysteme der inländische Gesetzgeber leistungsmindernd eingegriffen hat und die auch weiterhin zu den Beitragszahlern zählen. Erreicht wird dies, indem in § 10 a Abs. 1 S. 1 EStG und in die weiteren einschlägigen Regelungen jeweils das Wort „inländisch“ eingefügt wird.

d) In § 79, § 92 a und § 95 EStG werden in der Neufassung die Vorschriften richtigerweise im Sinne der Rechtsprechung des EuGH angepasst, indem es nunmehr auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedsstaat der europäischen Union oder in einem EWR-Staat auch in Bezug auf den Ehegatten ankommt. Die Anpassung erfolgt also auch für die Fälle des Todes des Förderberechtigten für seine selbst genutzte Immobilie und für das geförderte Altersvorsorgesondervermögen, wenn dieses ausbezahlt wird. In beiden Fällen ist die Förderung grundsätzlich zurückzuzahlen und entfällt nur unter gewissen Voraussetzungen.

e) Meines Erachtens ist die nunmehrige Darstellung bzw. teilweise Änderung des Fördersystems mit Europarecht vereinbar. Das Bestreben des Gesetzgebers, es könne nicht sein, dass die Altersvorsorgezulage auch einem im EU-Ausland lebenden Bürger zustünde, der im Ausland rentenversicherungspflichtig wäre und ansonsten keinen weiteren Bezug zu Deutschland habe, ist verständlich und politisch sinnvoll. Gleiches gilt für das Bestreben der Bundesregierung, dass ein solcher Bürger auch für seine im Ausland lebenden Kinder eine Kinderzulage beanspruchen könnte.

Der deutsche Gesetzgeber macht dadurch deutlich, dass es sich um eine enge Verknüpfung zwischen dem deutschen Rentensystem bzw. der seinerzeitigen Kürzung der Leistungen und der steuerlichen Förderung auch in Form der Zulage handelt. Es kann nicht mit hinreichender Bestimmtheit gesagt werden, ob der EuGH nicht eines Tages auch an dieser Regelung etwas zu bemängeln hat. Betrachtet man nämlich isoliert nur den Bereich der Zulagen, so könnte der EUGH argumentieren, dass hier diejenigen Steuerpflichtigen benachteiligt seien, die in eine ausländische Rentenkasse einbezahlen, weil diese die Zulage auch nach der Neuregelung nicht erhalten. Hier stellt sich die grundsätzliche Frage, inwieweit der EUGH die Souveränität der Entscheidung eines nationalen Gesetzgebers achtet und ihm die Freiheit einräumt, den Inhalt und Umfang der mit einer Regelung intendierten Ziele festzulegen. Konkret ausgedrückt stellt sich die Frage: Darf ein nationaler Gesetzgeber entscheiden,

die Kürzung einer Sozialleistung der eigenen Sozialkassen durch ein Regelung zu kompensieren, die sich auch auf diese Aufgabe beschränkt? Sollte der EUGH dies nicht anerkennen, dann scheiden künftig Regelungen aus, die im Steuerrecht angesiedelt sind die, und um diejenigen zu begünstigen, die keine oder zu wenige Steuern bezahlen, zusätzlich mit Zulagen arbeiten. Die Konsequenz wäre fatal: Der nationale Gesetzgeber dürfte dann, will er europarechtskonform bleiben, den Leistungsabbau im eigenen Sozialsystem nicht mehr durch Zulagen kompensieren und damit fehlte die Kompensation gerade bei den Beziehern niedriger Einkommen, die sie besonders dringend benötigten. Ließe der EUGH in solchen Fällen auch die Beschränkung des Abzugs auf die Steuerpflichtigen nicht mehr zu, die von einer solchen Kürzung betroffen sind, dann schiede generelle eine steuerliche Förderkomponente in Form des Abzugs aus. Das würde den bei er Rentenversicherung beschrittenen, richtigen Weg, hin zu mehr Eigenverantwortung der Bürger massiv behindern, weil der Gesetzgeber dann ohne Rücksicht auf den konkreten Bedarf jede Art der Förderung des Aufbaus einer privaten Altersversorgung auch all denen zukommen lassen müsste, die keinerlei Verankerung im deutschen Sozialsystem haben.

Es wäre meines Erachtens jedoch fatal, wenn ein nationaler Gesetzgeber wie vorliegend die Bundesrepublik Deutschland sich von einem richtigen Ziel – hier dem der Förderung, vor allem zum Zwecke der Kompensation von Nachteilen – gewissermaßen in vorauseilendem Gehorsam abbringen ließe, nur um schon im Vorfeld die Gefahr einer Beanstandung einer solchen Regelung durch den EuGH zu vermeiden. Gerade in einem solchen Fall erscheint es sinnvoll, dem EuGH gegebenenfalls auch die Möglichkeit zu geben, seine Rechtsprechung zu konkretisieren und zielgenauer zu fassen, also in Teilbereichen zu ändern.

Bei allem Respekt vor dem EuGH muss gesagt werden, dass solche Entscheidungen, die das System des nationalen Steuerrechts nicht hinreichend berücksichtigen, bei einem international besetzten Gericht, bei dem die Richter vor allem nach politischer Proporzbesetzung ausgewählt werden und dann mitunter keine Erfahrungen für das von ihnen bearbeitete Rechtsgebiet haben, leider immer wieder vorkommen.

4. § 95 EStG

Nach der genannten Entscheidung des EuGH vom 10.9.2009 in der Rechtssache C-269/07 verstoßen auch die Vorschriften zur steuerlichen Förderung der kapitalgedeckten Altersvorsorge gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Gemeinschaft, soweit die Förderung bei Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zurückzuzahlen ist. Die geplante Neuregelung des § 95 EStG ist insofern eine konsequente Regelung, wonach die Rückzahlung nur noch erfolgen muss, wenn sich der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt des Zulageberechtigten außerhalb der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder des EWR-Raums befindet oder wenn der betreffende zulagepflichtige Steuerpflichtige trotz Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts in einem EU- oder EWR-Staat aufgrund eines DBA dieses Staats mit einem dritten Staat als nicht im jeweiligen EU/EWR-Staat ansässig gilt und wenn entweder die Zulagenberechtigung endet oder die Auszahlungsphase des Altersvorsorgevertrages begonnen hat.

5. § 10 b EStG

a) Die Regelung setzt das dem Urteil des EuGH vom 27.1.2009 (C-318/07, DStR 2009, 207) um, das auf Vorlage des BFH vom 9.5.2007 (XI R 56/05, DStR 2007, 1295) ergangen ist.

Der EuGH definiert in dieser Entscheidung, wie schon in vorangegangenen Entscheidungen (siehe hierzu EuGH Urteil vom 27.1.2009, Zitate in Rz. 24), den Begriff des Kapitalverkehrs im Sinne von Art. 56 Abs. 1 EG sehr weit. Er entscheidet ausdrücklich, es komme nicht darauf an, ob es sich um Geld- oder um Sachspenden handelt. Wie der EuGH ausführt, fällt bekanntlich sogar die Erbschaftsteuer unter die Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr.

Vor diesem Hintergrund blieb dem deutschen Gesetzgeber nur die Möglichkeit, den Abzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen auch an nicht im Inland, sondern in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem EWR-Staat ansässige Zuwendungsempfänger zuzulassen.

Um eine gemeinsame Kontrolle durchführen zu können, wird in § 10 b Abs. 1 S. 3 bis 5 EStG in der geplanten Neufassung eine umfängliche Regelung eingeführt, die dies ermöglicht. Diese Regelung verkompliziert das deutsche Steuerrecht um ein Weiteres. Andererseits ist es aber notwendig, dass der deutsche Fiskus eine Kontrollmöglichkeit sicherstellt und zur Voraussetzung der Abzugsfähigkeit für nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger macht, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden kann.

b) Konsequenterweise wird die Erweiterung des Begünstigtenkreises auch für Spenden zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher (steuerbegünstigter) Zwecke in den Vermögensstock der in einem EU-Land oder EWR-Land belegenen Stiftung ausgedehnt.

c) Ob die Neuregelungen der Rechtsprechung des EUGH standhalten, ist nicht unproblematisch. Im Hinblick auf Drittstaaten hat der EUGH in der Entscheidung vom 27.01.2009 (Rz 70) festgehalten, dass es für gemeinnützige Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Drittland haben, grundsätzlich gerechtfertigt ist, dass der Besteuerungsmitgliedstaat die Gewährung einer solchen Steuervergünstigung ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittlands zur Erteilung von Auskünften, als unmöglich erweist, die erforderlichen Auskünfte von diesem Land zu erhalten. Die Reichweite dieser Aussage auch im Hinblick auf EU- und EWR-Staaten ist nicht klar. Generell ist nach wie vor tatsächlich in einer Reihe von Fällen die Abzugsfähigkeit an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger unterschiedlicher Rechtsformen einschließlich Körperschaften und Dienststellen des öffentlichen Rechts im Verhältnis zu inländischen schwieriger. Angesichts der zum Teil sehr extensiven Zurückdrängung von Rechtfertigungsgründen durch den EUGH kann das zu Problemen führen.

6. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG

§ 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG verfolgt das Ziel, die Rentenbesteuerung auch im Fall der beschränkten Steuerpflicht konsequent als nachgelagerte Besteuerung zu verwirklichen. Im deutschen Steuerrecht wird hier dem Staat das Besteuerungsrecht eingeräumt, der den Aufbau des Rentenrechts steuerlich oder auf andere Weise gefördert hat (siehe Begründung BR-Drucks. 4/10 Seite 31 zu Buchstabe aa). Meines Erachtens ist diese Regelung konsequent und kann auch nicht als Verstoß gegen die

Rechtsprechung des EuGH in der Entscheidung vom 10.9.2009 (C-269/07, DStR 2009, 1954) angesehen werden.

Zwar sagt der EuGH darin, dass die Rückforderung einer zu Altersvorsorgezwecken gewährten Zulage wie der Zulage zur Riesterreente bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht nicht zulässig ist. Zulässig ist es aber meines Erachtens, solche Altersvorsorgeeinkünfte der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen, die durch den deutschen Staat steuerlich oder durch Zulagen gefördert wurden.

Auch hier gilt, was oben ausgeführt wurde: Es kann nicht mit abschließender Sicherheit gesagt werden, ob der EuGH eines Tages nicht auch eine solche Regelung beanstanden könnte. Aus den oben dargestellten Gründen ist es aber erforderlich, dass der deutsche Staat auch hier nicht von vorneherein in vorauseilendem Gehorsam und gewissermaßen resignativ deutsche Steuerpflichtige, die bei Geltung der nachgelagerten Besteuerung die Alterseinkünfte versteuern müssen, anders als andere Steuerpflichtige behandelt. Es ist gegebenenfalls durch Doppelbesteuerungsabkommen, soweit noch nicht erfolgt, sicherzustellen, dass es nicht zu einer Doppelbesteuerung der entsprechenden Altersvorsorgeleistungen kommt. Inwieweit dies der Fall ist, kann hier nicht im Einzelnen erörtert werden. Das ist aber keine Frage, die der Europarechtskonformität der deutschen Regelung entgegensteht.

7. Formulierungshilfe der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP

Die durch Art. 9a vorgeschlagene Änderung der Regelung zur Funktionsverlagerung des Außensteuergesetzes ist im Grundsatz nachhaltig zu befürworten, weil sie einen Ansatz darstellt, diese verunglückte Funktionsverlagerungsbesteuerung ein Stück klarer zu machen. Allerdings reicht diese Regelung deutlich nicht aus. Es bedarf insgesamt eine grundlegenden Reform, wobei m.E. die Abschaffung die beste Lösung wäre. Deutschland sollte endlich seine Steuerpolitik so gestalten, dass wir ein steuerlich attraktives Land werden, in dem die Unternehmer gerne bleiben und in das andere Unternehmer gerne kommen statt durch immer mehr Restriktionen unternehmerische Aktivitäten zu besteuern und zu behindern. Dann treibt man sie nämlich schon in der Phase aus dem Land, die besonders wichtig ist, bei der Forschung und Entwicklung.

Univ.-Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz