

**Stellungnahme**  
**der Bundesrechtsanwaltskammer**  
zum  
**Referentenentwurf für ein Unternehmensteuerreformgesetz 2008**  
**(U 2008)**

erarbeitet durch den  
**Ausschuss Steuerrecht**  
**der Bundesrechtsanwaltskammer**

Mitglieder:

RA Dr. Klaus **Otto**, Vorsitzender  
RA Dr. Joachim **Borggräfe**, Berichterstatter  
RA Dr. Uwe **Clausen**  
RA Dr. Ingo **Flore**  
RAin Friederike **Lummel**, Bundesrechtsanwaltskammer

RA Frank **Johnigk**, Bundesrechtsanwaltskammer

Verteiler:

Bundesministerium der Finanzen  
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
Bundesministerium der Justiz  
Finanzminister/Senatoren der Länder  
Präsident des Bundesfinanzhofs  
Rechtsanwaltskammern  
Bundesnotarkammer  
Bundessteuerberaterkammer  
Steuerberaterverband  
Wirtschaftsprüferkammer  
Bundesverband der Freien Berufe  
Deutscher Richterbund  
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter  
Deutscher Anwaltverein

Für die Möglichkeit, zu dem o. a. Gesetzesvorhaben Stellung nehmen zu können, bedanken wir uns. Unsere Stellungnahme beschränkt sich rechtlich auf die erheblichen Punkte, die von allgemeinem Interesse sind.

## **1. Senkung des Körperschaftsteuersatzes**

Die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von derzeit 25% auf 15% ist vorbehaltlos zu begrüßen.

Als Folge der Senkung dieses Ertragsteuersatzes müsste in § 8 Abs. 3 AStG der vergleichbare Satz für eine „niedrige Besteuerung“ von bisher ebenfalls 25% auf dann 15% gesenkt werden. Die bisherige Ratio des Außensteuergesetzes lässt sich nicht mehr rechtfertigen, wenn in Deutschland der vergleichbare körperschaftsteuerliche Tarif bei 15% liegt, das AStG aber unverändert davon ausginge, dass eine niedrige Besteuerung im Ausland dann vorliegen würde, wenn die Erträge im Ausland einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 25 von 100 unterliegen (so der bisherige Gesetzestext zu § 8 Abs. 3 AStG).

Zentrales Anliegen der Unternehmensteuerreform ist die Verringerung des Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % und die Senkung der Gewerbesteuerermesszahl von maximal 5 % auf einheitlich 3,5 %. Auf diesem Wege möchte der Gesetzgeber die Belastung der Unternehmensgewinne auf 29,83 % absenken.

Um eine - vermeintliche - Belastungsneutralität in der Wahl und der Besteuerung der Rechtsformen sicherzustellen, wird für Personengesellschaften die Möglichkeit geschaffen, nicht entnommene Gewinne mit einem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 28,25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag zu besteuern. Die marginale Differenz zwischen 29,83 % und 28,25 % wird als Belastungsgleichheit verstanden.

Das Medium ist § 34 a EStG-E. Abs. 2 dieser Vorschrift lautet:

*"Der nicht entnommene Gewinn des Betriebes oder Mitunternehmeranteils der nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte laufende steuerpflichtige Gewinn vermindert den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres."*

Die Möglichkeit, in den Genuss der Herabschleusung der Tarifbelastung zu kommen, knüpft damit an die Notwendigkeit einer Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG und damit an das Vorliegen einer Bilanz.

Die allermeisten Rechtsanwälte bzw. Anwaltskanzleien verfügen aber gerade nicht über eine Gewinnermittlung in der Form einer Bilanz, sondern ermitteln den Gewinn gem. § 4 Abs. 3 EStG mittels der Einnahme-Überschuss-Rechnung.

In der Zukunft kommt es damit zu einem über die Gewinnermittlung vermittelten gespaltenen Steuertarif. Dies ist sachwidrig und schließt die Rechtsanwälte/innen weitestgehend von der Möglichkeit aus, thesaurierte Gewinne günstiger besteuern zu lassen.

Damit verbleibt es auf der Ebene der Rechtsanwälte/innen allein durch die bisherige Wahl der Einnahme-Überschuss-Rechnung bei einer Belastung für 2008 in Höhe von 47,48 % zuzüglich Solidaritätszuschlag.

Mit der über die Gewinnermittlung erfolgten Spreizung des Steuertarifs wird faktisch ein Zwang ausgeübt, von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG in eine solche nach § 4 Abs. 1 EStG zu wechseln. Ein solcher Wechsel der Gewinnermittlung ist jedoch mit einer erheblichen Steuerbelastung verbunden.

Vor diesem Hintergrund muss aus Sicht der Anwaltschaft eine Regelung, die steuerliche Vergünstigungen an die Art der Gewinnermittlung anknüpft und die von der weitaus überwiegenden Zahl der selbstständigen Rechtsanwälte/innen nicht praktiziert wird, zurückgewiesen werden.

## **2. Senkung der Messzahl für die Berechnung der Gewerbesteuer**

Die Senkung der Messzahl für die Berechnung der Gewerbesteuer von 5% auf 3,5% ist vorbehaltlos zu begrüßen.

## **3. Hinzurechnungsbesteuerung bei der Gewerbesteuer**

Die bisherige Hinzurechnung der so genannten Dauerschuldzinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG soll in der Neuregelung des Gesetzes (Artikel 3 Nr. 1, § 8 GewStG) ersetzt werden durch eine Hinzurechnung **aller** Zinsen

und Finanzierungsanteile von Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen in Höhe von 25%.

Während die bisherige Hinzurechnungsbesteuerung aus dem Objektcharakter der Gewerbesteuer (nicht nur vorübergehende Verstärkung des Betriebskapitals) gerechtfertigt werden konnte, verstößt die neue Regelung gegen Grundprinzipien des (bisherigen) deutschen Ertragsteuerrechts.

Grundlage der Besteuerung ist danach der steuerliche Gewinn, nämlich der Unterschied zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres und dem am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Damit ist eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Vermögenszugang) sichergestellt, die als Folge der Ertragsteuer einen Zugriff in die Substanz des Unternehmens vermeidet. Ausdruck dieser Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist die Erfassung der Einkünfte nach dem „objektivem Nettoprinzip“, nach dem nur das erzielte wirtschaftliche Ergebnis einer Erwerbstätigkeit ertragsteuerlich erfasst wird. Das objektive Nettoprinzip gebietet die uneingeschränkte Berücksichtigung der Erwerbsaufwendungen.

Wenn zukünftig der steuerlich zu erfassende Gewerbeertrag um Betriebsausgaben steuerlich so „vermehrt“ wird, dass diese Ausgaben, die sachlich gerade kein Ertrag sind und damit selbst keine Besteuerungsgrundlage sein können, steuerrechtlich trotzdem dem steuerpflichtigen Gewerbeertrag nach § 7 GwStG zugerechnet werden, so liegt darin nach herkömmlichem Verständnis ein Verstoß gegen die Regelungen der Finanzverfassung (Verteilung des Steueraufkommens) nach Artikel 106 GG vor. Die Gemeinden erhalten mit dieser „verbreiterten Bemessungsgrundlage“ eine Steuer, die ihnen bei Berücksichtigung des objektiven Nettoprinzips verfassungsrechtlich nicht zukommt bzw. zukommen kann.

Volkswirtschaftlich führt die durch die Schuldhinzurechnung verbreiterte Bemessungsgrundlage zu einer materiellen Doppelbesteuerung ein- und derselben Einkunftsquelle. Der im Inland ansässige Gläubiger hat die von ihm vereinnahmten Entgelte zu versteuern. Durch die Hinzurechnung der Zinsen und Finanzierungsanteile hat der Zahlungsverpflichtete dieselbe Liquidität ebenfalls nochmals zu versteuern.

Das fiskale Ziel dieser so stabilisierten bzw. „verbreiterten“ Bemessungsgrundlage ist erheblich. Nach den Planungsrechnungen des Gesetzesentwurfs soll

das Aufkommen an Gewerbesteuer von 36,8 Milliarden Euro (2007) auf 49,5 Milliarden Euro (im Jahre 2012) steigen.

Die generelle Hinzurechnung von Betriebsausgaben und Finanzierungsaufwendungen zum Gewerbeertrag verstößt gegen die Regelungen des OECD-Musterabkommens zum Schuldenabzug und zugleich gegen die Regelungen der von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Zinsregelungen (vgl. z.B. Artikel 14 DBA Niederlande: Besteuerung des Zinseinkommens im Wohnsitzstaat) und gegen vergleichbare Regelungen über Lizenzgebühren (vgl. z.B. Artikel 15 DBA Niederlande: Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates des Lizenzgebers).

#### **4. Einführung einer modifizierten Zinsschranke**

Die in Artikel 1 Nr. 6 U 2008 (§ 4 h EStG neu) vorgesehene Regelung zur sogenannten „Zinsschranke“ begegnet vergleichbaren Bedenken: Nach dieser Regelung sollen Zinsaufwendungen eines Betriebes nicht mehr in voller Höhe, sondern „nur bis zur Höhe von 30% des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Gewinns“ steuerlich abzugsfähig sein. Obwohl danach der Steuerpflichtige durch den Betrieb oder seine Erwerbstätigkeit verursachte Zinsausgaben tatsächlich gehabt hat, wird bei ihm die Möglichkeit, diese Betriebsausgaben steuerlich geltend machen zu können, im Rahmen der steuerlichen Rechnungsperiode durch die neue „Zinsschranke“ eingeschränkt.

Damit liegt erneut ein Verstoß gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und der Ermittlung der Einkünfte nach dem „objektiven Nettoprinzip“ vor.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass nach dem Gesetz ein so genannter „Zinsvortrag“ (§ 4 h EStG neu) vorgesehen ist, denn tatsächlich behauptet der steuerliche Gesetzgeber bei Einführung der Zinsschranke die Möglichkeit, bei der Ertragsteuer einen steuerlichen Zugriff durchführen zu können auf einen nunmehr fiskal definierten Gewinn, der in Praxis betriebswirtschaftlich nicht erzielt worden ist.

Damit aber wird zukünftig über die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sowie die Gewerbesteuer nicht mehr nur das wirtschaftliche Ergebnis der Er-

werbstätigkeit steuerlich belastet. Es erfolgt vielmehr ein Eingriff in die Unternehmenssubstanz, der soweit gehen kann, dass bei fehlendem Cash-flow die rechnerisch ermittelten Ertragsteuern durch neue Kredite zu finanzieren sind.

Erneut liegt volkswirtschaftlich materiell eine Doppelbesteuerung vor, wenn in Folge der Zinsschranke der Schuldner den Betriebsausgabenabzug für die Zinsen nur teilweise nicht geltend machen kann, der Gläubiger jedoch die erhaltenen Zinsen in vollem Umfang zu versteuern hat.

International liegt ein Verstoß gegen die Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen vor, nach denen die Zinseinkünfte im Wohnsitzstaat des Gläubigers steuerlich zu erfassen sind und der Schuldnerstaat lediglich ein ggf. im einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen geregeltes Recht zur Quellenbesteuerung des Zinsempfängers hat. Mit diesem Recht zur Quellenbesteuerung ist die „modifizierte Zinsschranke“ nicht zu vergleichen. Durch die „modifizierte Zinsschranke“ wird der Schuldner der Zinsen zum Besteuerungssubjekt eines Ertrages, den er tatsächlich nicht erzielt hat.

## **5. Verlustabzug bei Körperschaften**

Die Neuregelung des sogenannten „Mantelkaufs“, die zum Wegfall des bisherigen § 8 Abs. 4 KStG durch den neugeregelten § 8 c KStG (Artikel 2 Nr. 7 U 2008) führen soll, geht über das sogenannte Trennungsprinzip zwischen dem Gesellschafter und der Körperschaft unzulässigerweise hinaus. Danach soll die Körperschaft, die bei der Körperschaftsteuer selbständiges Steuersubjekt ist, einen bei ihr eingetragenen Verlustvortrag nur deshalb zukünftig steuerlich nicht mehr geltend machen können, weil sich die Anteile an der Körperschaft (Kapitalgesellschaft) ändern. Bei einer Änderung von mehr als 25% geht ein bis dahin steuerlich nicht genutzter Verlust in Höhe von 25% verloren. Bei einer Änderung der Beteiligungsverhältnisse von mehr als 50% geht der entsprechende bis dahin nicht genutzte Verlust steuerlich insgesamt verloren.

Die fiskal intendierte Regelung geht über das gebotene Ziel hinaus. In vielen Fällen ist es nur durch die Änderung von Anteilsverhältnissen (z.B. über Kapitalerhöhungen) möglich, eine in die Verlustsituation geratene Kapitalgesellschaft wieder auffangen bzw. sanieren zu können. Wird in diesem Fall die Sanierung dadurch erschwert, dass der bei der Körperschaft in der Vergangen-

heit eingetretene steuerliche Verlust nicht mehr genutzt werden kann, so führt dies zu einer „Entschleunigung der Sanierung“. Mit diesem Mittel lassen sich bestehende Arbeitsverhältnisse dann nicht mehr sichern, schon gar nicht können neue Arbeitsplätze durch einen neuen Investor im Rahmen einer entsprechenden Sanierung geschaffen werden.

Da in den allermeisten Fällen die steuerlich festgestellten Verluste in der Vergangenheit der Volkswirtschaft durch die entsprechenden Ausgaben der Körperschaft zugute gekommen sind, verbietet es sich, den Verlustabzug bei Körperschaften wegen des angesprochenen Gesellschafterwechsels steuerlich zu „pönalisieren“.

## **6. Einführung gewinnabhängiger Verrechnungspreise**

In Artikel 7 U 2008 wird § 1 Außensteuergesetzes so geändert, dass zukünftig der über die Grenze hinweg tätige Steuerpflichtige sicherstellen muss, dass er steuerlich „mindestens eine durchschnittliche Umsatzrendite oder Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital“ erwirtschaftet (vgl. den Wortlaut von § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG neu). Mit der gesetzlich vorgesehenen Neuregelung bewegt sich der Gesetzgeber zwar in den Grenzen der Grundsätze, die seitens der OECD für die Festlegung internationaler Verrechnungspreise auf Veranlassung des US-amerikanischen Gesetzgebers festgelegt worden sind.

Tatsächlich bietet jedoch die Regelung dem deutschen Fiskus erneut eine Schätzungsgrundlage zu Lasten der im Inland tätigen Steuerpflichtigen, die es in dieser Form bisher nicht gegeben hat. Erneut wird zur Absicherung des fiskalen Interesses steuerlich ein Gewinn fingiert, der ggf. vom Steuerpflichtigen in der betrieblichen Wirklichkeit nicht erzielt werden kann bzw. worden ist.

Die vorstehend skizzierten Regelungen des U 2008 sind „Neuerungen“, die unter Beachtung verfassungsrechtlicher Überlegungen als außerordentlich problematisch erscheinen, gegen Grundsätze einer fairen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und den Regelungen der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen verstoßen und/oder aber volkswirtschaftlich im Hinblick auf die Absicherung oder den Erhalt von Arbeitsplätzen nicht sinnvoll sind. Sie sollten im Rahmen der weiteren gesetzpolitischen Erörterung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 sachlich und politisch überprüft werden.

## **7. Änderung des Auskunftsverweigerungsrechts zum Schutz von Berufsgeheimnissen (§ 102 Abs. 4 AO)**

§ 102 Abs. 4 Satz 1 AO soll dahingehend neu gefasst werden, dass die Mitteilungspflichten der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerbevollmächtigten und vereidigten Buchprüfer nach der Zinsinformationsverordnung unberührt bleiben.

Die Änderung bedeutet eine Einschränkung des Schutzes von Berufsgeheimnissen der vorgenannten Berufsgruppen. Dieser Schutz ist wegen der mit der Statuierung gesetzlicher Mitteilungspflichten verbundenen empfindlichen Verkürzung des Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtssuchendem und Berufsgeheimnisträger im Grundsatz von Verfassung wegen geboten. § 102 Abs. 1 AO setzt das Verfassungsgebot durch die Gewährung eines umfänglichen Auskunftsverweigerungsrechts der Berufsgeheimnisträger einfachgesetzlich um. Jede Normierung von Ausnahmen von dem Auskunftsverweigerungsrecht führt mithin unmittelbar zu einer Einschränkung des verfassungsrechtlich notwendigen Schutzes von Berufsgeheimnissen und muss sich infolgedessen auf das beschränken, was im Einzelfall zur Verwirklichung eines gegenüber der Wahrung der Vertraulichkeitssphäre höherrangigen Regelungsziels erforderlich ist. Dem wird die Neuregelung nicht gerecht.

Wie der Entwurfsbegründung zu entnehmen ist, soll durch die Änderung eine angeblich gemeinschaftsrechtlich gebotene Lückenschließung vorgenommen werden, die bei der Umsetzung der Richtlinie 2003/48/EG des Rates vom 3. Juni 2003 im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen durch die Zinsinformationsverordnung (ZIV) entstanden sei. Dem liegt die Auffassung zugrunde, es bestünden Mitteilungspflichten der Berufsgeheimnisträger nach der Richtlinie bzw. der ZIV. Andernfalls würde die beabsichtigte Änderung von § 102 Abs. 4 Satz 1 AO nämlich leerlaufen. Tatsächlich geht die Entwurfsbegründung davon aus, dass insbesondere das Unterhalten von Anderkonten durch die vorgenannten Berufsgruppen den Anwendungsbereich der Mitteilungspflichten nach der ZIV eröffne, da die Berufsträger immer dann als „Zahlstelle“ i.S.v. § 4 i.V.m. §§ 8, 9 ZIV zu gelten hätten, wenn sie auf Anderkonten aufgelaufene Zinsen an einen im EU-Ausland ansässigen Berechtigten auskehren.

Es besteht aber keine Meldepflicht von Berufsgeheimnisträgern nach der Zinsinformationsverordnung.

Inhaber von Anderkonten kommen nicht als Zahlstelle im Sinne des § 4 ZIV in Betracht, sondern Personen im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 3 ZIV darstellen, denen keine Verpflichtung zur Meldung von Zinszahlungen obliegt.

- a) Der Bereich „Anderkonten“ hat weder in der Zinsinformationsrichtlinie noch in der ZIV eine gesonderte Regelung erfahren, so dass die Behandlung der Inhaber von Anderkonten als mitteilungspflichtige „Zahlstelle“ nach § 4 ZIV oder aber als nichtmitteilungspflichtige Personen nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ZIV zunächst offenbleibt.

Nach § 4 Abs. 1 ZIV gilt als „Zahlstelle“ jeder Wirtschaftsbeteiligte, der dem wirtschaftlichen Eigentümer Zinsen zahlt oder eine Zinszahlung zu dessen unmittelbaren Gunsten einzieht, und zwar unabhängig davon, ob dieser Wirtschaftsbeteiligte der Schuldner der den Zinsen zugrunde liegenden Forderung ist oder vom Schuldner oder dem wirtschaftlichen Eigentümer mit der Zinszahlung oder deren Einziehung beauftragt ist.

Zusätzlich gilt nach § 4 Abs. 2 ZIV jegliche in einem Mitgliedstaat niedergelassene Einrichtung, an die eine Zinszahlung zugunsten des wirtschaftlichen Eigentümers geleistet wird oder die eine Zinszahlung zugunsten des wirtschaftlichen Eigentümers einzieht, ebenfalls als Zahlstelle.

Der weitgefasste Wortlaut dieser Bestimmungen ermöglicht es, Inhaber von Anderkonten als Zahlstelle zumindest im Sinne des § 4 Abs. 2 ZIV einzuordnen, da eine Zinszahlung auf Anderkonto mindestens als Einziehung zugunsten des wirtschaftlichen Eigentümers angesehen werden kann.

Folge einer Einordnung als Zahlstelle wäre die unmittelbare Verpflichtung des jeweiligen Kontoinhabers zur Meldung von Zinszahlungen gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern dergestalt, dass die entsprechenden Daten bis zum 31.05. des Jahres, das auf das Jahr des Zuflusses der Zinserträge folgt, zu übermitteln sind.

Eine Subsumtion des Anderkontos ist jedoch auch unter § 2 Abs. 1 Nr. 3 ZIV möglich. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ZIV ist wirtschaftlicher Eigentümer jede natürliche Person, die eine Zinszahlung vereinnahmt oder zu deren Gunsten eine Zinszahlung erfolgt, es sei denn, sie weist nach, dass sie die Zahlung nicht für sich selbst vereinnahmt hat oder sie nicht zu ihren Gunsten erfolgt ist, d.h. dass sie im Auftrag

einer anderen natürlichen Person handelt, welche der wirtschaftliche Eigentümer ist, und deren Identität und Wohnsitz gemäß § 3 Abs. 2 ZIV der Zahlstelle mitteilt. Schon der Wortlaut der Vorschrift zeigt dabei, dass eine solche Person nicht Zahlstelle ist, da gerade eine Pflicht gegenüber der Zahlstelle begründet wird.

Folge dieser Einordnung wäre, dass im Rahmen des Anwendungsbereiches der ZIV (vgl. § 7 ZIV: Zinszahlung an wirtschaftlichen Eigentümer mit Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat der EU) das kontoführende Kreditinstitut als „Zahlstelle“ die Mitteilungspflichten gegenüber dem Bundesamt für Finanzen zu erfüllen hätte, während dem Inhaber des Anderkontos, mithin dem Berufsheimnisträger, nur die Verpflichtung zur Mithilfe bei der Identifikation durch Übermittlung einer Kopie des Ausweises der zinsberechtigten Person an das Kreditinstitut obläge.

Die überwiegenden Gründe sprechen nach unserem Dafürhalten für die letztgenannte Auslegungsmöglichkeit.

- b) Die Einordnung der Inhaber von Anderkonten als „Zahlstelle“ im Sinne der ZIV führt zu einer Mitteilungspflicht des jeweiligen Berufsheimnisträgers und damit zu einer Verkürzung des verfassungsrechtlich vorgegebenen Schutzes von Berufsheimnissen. Das Gebot verfassungskonformer Auslegung verlangt eine Qualifikation der Anderkonteninhaber als nichtmitteilungspflichtige Personen i.S.v. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ZIV, weil diese Auslegungsvariante einen Eingriff in das betreffende Schutzgut der Verfassung vermeidet.

Da mit der Annahme einer Mitteilungspflicht für Berufsheimnisträger ein Eingriff in den verfassungsrechtlich sensiblen Bereich der Privatsphäre des Rechtssuchenden und eine Verkürzung des Schutzes seines Vertrauensverhältnisses zum Berufsheimnisträger verbunden ist, dürfte bereits aus Verfassungsgründen eine Einordnung der Anderkonteninhaber als nichtmitteilungspflichtige Personen nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ZIV geboten sein.

- c) Für dieses Ergebnis sprechen auch Effizienz- und Praktikabilitäts Gesichtspunkte, wenn man das mit der Umsetzung der Zinsinformationsrichtlinie durch die ZIV erstrebte Ziel einer Verbesserung der Besteuerung von Zinserträgen im Gebiet der Europäischen Union berücksichtigt.

Verortet man die Mitteilungspflichten nach §§ 8, 9 ZIV nicht bei den Berufsge-

heimnisträgern als Inhaber der Anderkonten, sondern bei den kontoführenden Kreditinstituten, dient dies darüber hinaus auch dem Interesse einer möglichst effektiven Umsetzung der Richtlinie, die eine verbesserte Besteuerung von Zinserträgen natürlicher Personen im Gebiet der Europäischen Union bezweckt. So darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Meldeverpflichtung in der Person des anderkontoführenden Berufsheimnisträgers – so man ihn als „Zahlstelle“ im Sinne der ZIV qualifiziert – äußerst selten relevant werden und nicht zuletzt deshalb in der Praxis dann typischerweise übersehen werden dürfte. Tatbestandliche Voraussetzung für die Entstehung der Mitteilungspflicht des Berufsheimnisträgers ist nämlich, dass dieser ein Anderkonto führt, dass für das Konto eine Verzinsung der Guthaben erfolgt und dass zudem der jeweils Zinsberechtigte seinen Wohnsitz im EU-Ausland hat. Kumulativ dürften diese Voraussetzungen in der Praxis der hier betroffenen Berufsgruppen nur höchst selten vorkommen, zumal die Zahl der Anderkonten nicht zuletzt als Folge der gesetzlichen Einführung verschärfter Einrichtungsbedingungen (vgl. etwa das Erfordernis eines „berechtigten Sicherheitsinteresses“ nach Maßgabe von § 54 a Abs. 2 Nr. 1 BeurkG) insgesamt eher rückläufig ist.

Demgegenüber erscheinen die anderkontoführenden Kreditinstitute als die naheliegenden und prädestinierten Adressaten für die Erfüllung der Mitteilungspflichten nach der ZIV. So sind sie ohnehin nach der Zielrichtung von Richtlinie und ZIV die zentralen Pflichtenträger und unbestreitbar die eigentlichen „Zahlstellen“ im Sinne der Bestimmungen. Da Einrichtung und Verwaltung von Konten zu ihren wesentlichen Tätigkeitsfeldern zählt, bieten die Kreditinstitute auch am ehesten die Gewähr einer effektiven Verwirklichung des mit der ZIV verfolgten gesetzgeberischen Ziels.

Aus unserer Sicht ist die mit der Neuregelung beabsichtigte Einschränkung des Auskunftsverweigerungsrechts zum Schutz von Berufsheimnissen nach § 102 Abs. 1 AO daher sowohl verfassungsrechtlich bedenklich als auch praktisch im Hinblick auf die Umsetzung der Zinsinformationsrichtlinie und die Anwendung der Zinsverordnung wenig zielführend. Es erscheint nach unserem Dafürhalten vielmehr richtig, von der Neufassung des § 102 Abs. 4 Satz 1 AO Abstand zu nehmen.