

**Stellungnahme**  
der Bundesrechtsanwaltskammer  
zum  
**Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz 2008**  
**(JStG 2008)**

erarbeitet durch den  
**Ausschuss Steuerrecht**  
der Bundesrechtsanwaltskammer

Mitglieder:

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

Verteiler:

Bundesministerium der Finanzen  
Finanzausschuss des Deutschen Bundestages  
Rechtsausschuss 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  
Deutsche Steuer-Gewerkschaft

Die Bundesrechtsanwaltskammer (BRAK) bedankt sich für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Die Stellungnahme der BRAK konzentriert sich im Wesentlichen auf Anmerkungen zur im Referentenentwurf geplanten Neuregelung von § 42 Abgabenordnung.

**Art. 15 Nr. 1, 3 (§ 42 Abgabenordnung)**

Vorab ist zur geplanten Neuregelung des § 42 AO festzustellen, dass es steuerrechtlich wie verfassungsrechtlich nicht zu rechtfertigen ist, dass ein Steuervorteil nicht absolut im Vordergrund einer gewählten Gestaltung stehen darf. Eine auf Steuervorteile gerichtete Gestaltung stellt per se keine Steuerumgehung dar, die einer Rechtfertigung bedürfte.

§ 42 AO-E verstößt in mehrfacher Hinsicht gegen das Rechtsstaatsprinzip, zum einen wegen seines Wortlauts, dessen unbestimmte Rechtsbegriffe sich einer verlässlichen und für den Steuerpflichtigen vorhersehbaren Anwendung entziehen, zum anderen wegen des vorgesehenen Verständigungsverfahrens über den Umfang der Steuerpflicht. Einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip stellen auch die weitgehend unbestimmbaren Rechtsfolgen der vorgesehenen Regelung dar.

Gleichzeitig verletzt der vorgesehene § 42 AO-E den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, weil er den Grundsatz verdrängt, dass sich die Steuerpflicht nach der tatbestandlich verwirklichten Steuerrechtsnorm richtet. Dieser Grundsatz schützt nicht nur den Regelfall, sondern auch individuelle, atypische rechtliche Gestaltungen; ungeschützt bleibt – nicht nur im Steuerrecht, sondern auch auf anderen Rechtsgebieten – allein der Missbrauch von Rechtsformen und Rechtsinstituten.

Mit dem Kriterium vom „verständigen Dritten“ und der von diesem fiktiv gewählten steuerneutralen Gestaltung bindet die Neuregelung den Steuerpflichtigen an Maßstäbe, die nicht in seiner verfassungsrechtlich geschützten Dispositionsfreiheit liegen. Die vorgesehene Rechtsfolge eines Steueranspruchs nach Maßgabe „einer vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzten rechtlichen Gestaltung“ führt von der Besteuerung der individuellen wirtschaftlichen Tätigkeit zu einer Besteuerung nach Maßgabe „planwirtschaftlicher“ Vorgaben.

Im Einzelnen wird zu der geplanten Neuregelung Folgendes erklärt: Die im Referentenentwurf vorgesehene Neufassung des § 42 AO soll schon nach der Überschrift nicht mehr den „Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten“ erfassen, sondern generell

alle „Steuergestaltungen“, die zu einem Steuervorteil führen. Künftig soll es nicht mehr auf die gewählte Gestaltung und ihre Missbräuchlichkeit ankommen. Vielmehr stellt nach dem Entwurf der in einer Steuergestaltung liegende Steuervorteil als solcher eine grundsätzlich inakzeptable Steuerumgehung dar und bedarf daher der Rechtfertigung durch „beachtliche außersteuerliche Gründe“. Es soll dann generell unzulässig sein, sich steuerlich vorteilhaft einzurichten, ohne dafür gravierende wirtschaftliche Gründe aus der Sicht eines „verständigen Dritten“ anführen zu können, wobei der inkriminierte Steuervorteil ganz außer Betracht zu bleiben hat. Hat der Steuerpflichtige damit Schwierigkeiten, kann er sich künftig mit dem Finanzamt verständigen, „inwieweit die gewählte Gestaltung steuerlich zu berücksichtigen ist“; dieser Verständigung muss anschließend noch das Bundesfinanzministerium zustimmen.

1. Damit strebt die geplante Neuregelung in mehrfacher Hinsicht einen völligen Paradigmenwechsel an.
  - Nach allgemeinem Rechtsempfinden und allgemeinen Rechtsgrundsätzen ist es bislang legitim und nicht rechtfertigungsbedürftig, wenn ein Steuerpflichtiger mit einer rechtlichen Gestaltung einen Steuervorteil anstrebt, selbst wenn dies der wesentliche Grund seiner Gestaltung ist. Um eine vorteilhafte Steuergestaltung zu verwerfen, musste bislang vielmehr eine Gesetzesumgehung durch missbräuchliche Ausnutzung von begünstigenden Rechtsvorschriften ohne wirtschaftliche Sinnhaftigkeit hinzutreten. Demgemäß haben Bundesverfassungsgericht und Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, „dass es grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht“ (BVerfGE 9, 237, 250; BFH in st. Rspr., z. B. BStBl. III 1951, 181; II 1996, 158 und 214). Steuervermeidung ist bislang unbestritten legitim; nur die durch Missbrauch qualifizierte Steuervermeidung erfordert und rechtfertigt eine Korrektur.
  - Einen Paradigmenwechsel bedeutet die geplante Neufassung auch insoweit, als sie die Darlegungs- und Beweislast für steuerlich anzuerkennende bzw. nicht anzuerkennende rechtliche Gestaltungen umkehrt. Bisher war es Aufgabe der Finanzverwaltung, die vom Steuerpflichtigen gewählte Gestaltung als missbräuchlich anzugreifen und dafür Gründe anzugeben. Nach der Neuregelung hat der Steuerpflichtige bei jedem Steuervorteil darzulegen, dass bei seiner Gestaltung keine Steuerumgehung vorliegt, und sich dazu mit Gründen zu rechtfertigen, die „ein

verständiger Dritter“ hätte haben können, auch wenn ihn selbst etwas anderes bewegt hat.

2. Wenn in der Begründung zum Referentenentwurf bemängelt wird, die derzeit geltende Regelung in § 42 Abs. 1 AO enthalte keine Definition des Missbrauchs und sei daher in ihrer Anwendung stark von Kasuistik geprägt, weshalb „eine präzise und effektive Regelung zur Vermeidung der bisher als Missbrauch bewerteten Steuerumgehungen ... im Interesse der Gleichmäßigkeit, aber auch der Rechtssicherheit für die Besteuerung unerlässlich“ sei, so geht dieser Rechtfertigungsversuch für die Neuregelung in mehrfacher Hinsicht fehl:
  - Es kann gar nicht die Aufgabe des Gesetzes sein, rechtliche Missbräuche im Einzelnen „zu definieren“; die Klärung muss der Rechtsprechung bei der Auslegung der Missbrauchsvorschriften vorbehalten bleiben. Dieser Aufgabe ist die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu § 42 AO auch gerecht geworden, und zwar nicht durch bloße Kasuistik, sondern durch Entwicklung präziser Anwendungsgrundsätze im Rahmen der Einzelentscheidungen, die heute die praktische Anwendung des § 42 AO für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung vorhersehbar und handhabbar machen.
  - Im Gegensatz dazu fehlt dem geplanten § 42 Abs. 1 AO-E eine Konkretisierung seiner Tatbestandsmerkmale; er enthält viele unbestimmte und unbestimmbare Rechtsbegriffe (s. unten 3.). Auch seine Rechtsfolgen sind zu unbestimmt und unvorhersehbar. § 42 Abs. 1 AO-E ist eine unpräzise Regelung; es ist zu erwarten, dass er große Rechtsunsicherheit schaffen wird.
  - Auch im Vergleich zur Kasuistik des bisherigen § 42 AO lässt sich bei der geplanten Neuregelung vorhersagen, dass die Fragen, wann „beachtliche außersteuerliche Gründe“ vorliegen, welche Gestaltung „verständige Dritte“ ungeachtet des Steuervorteils gewählt hätten und welche rechtliche Gestaltung der Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzt hat, zu einer ausufernden Kasuistik führen werden, die sich der Verfestigung in anwendbare Rechtsgrundsätze entzieht.
3. Mit den Begriffen „Steuervorteil“, „beachtliche außersteuerliche Gründe“ und dem Kriterium des „verständigen Dritten“ und seiner Wahl der rechtlichen Gestaltung enthält der geplante § 42 Abs. 1 AO-E in seinem Tatbestand unbestimmte Rechtsbegriffe, die mit dem aus dem Rechtsstaatsprinzip gem. Art. 20 Abs. 3 GG abzuleitenden Bestimmtheitsgrundsatz nicht vereinbar sind. Gesetzliche Regelungen müssen so gefasst sein, dass der Betroffene seine Normunterworfenheit und die Rechtslage so

konkret erkennen kann, dass er sein Verhalten danach auszurichten vermag (BVerfGE 108, 52, 75). Eine Norm, die eine Steuerpflicht begründet, muss nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein, so dass die Steuerlast messbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger vorhersehbar und berechenbar wird (BVerfGE 11, 153, 160). Zwar ist die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich nicht verwehrt; dies entbindet ihn allerdings nicht davon, die Vorschrift so zu fassen, dass sie den rechtsstaatlichen Grundsätzen der Normklarheit und Justiziabilität entspricht (BVerfGE 21, 73, 79; 31, 255, 264). Diesen Anforderungen genügt die vorgesehene Neuregelung nicht.

- Unklar ist bereits, wann eine „Gestaltung“ zu einem „Steuervorteil“ führt. Ist dies immer dann der Fall, wenn eine denkbare andere Gestaltung zu mehr Steuern geführt hätte?
  - Wann liegen „beachtliche“ außersteuerliche Gründe vor und wann unbeachtliche? Wer bestimmt, was beachtlich ist?
  - Wie erkennt man „eine vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzte rechtliche Gestaltung“?
  - Wo kann der Steuerpflichtige sich vor seiner Gestaltung nach den vom Gesetzgeber vorausgesetzten Gestaltungen erkundigen? Woraus ergeben sich diese planwirtschaftlichen Gestaltungen?
  - Welche Gestaltung gilt, wenn das Gesetz mehrere Gestaltungen mit unterschiedlichen Steuerfolgen zulässt?
  - Wie verträgt sich die überragende Bedeutung, die künftig den Wertungen des Gesetzgebers beigemessen werden soll, mit den allgemeinen Auslegungsprinzipien, nach denen der objektivierte Wortlaut und der gesetzessystematische Zusammenhang der Norm im Vordergrund stehen und der Wille des Gesetzgebers eine deutlich untergeordnete Rolle spielt?
  - Wie lässt sich die Gestaltung des „verständigen Dritten“, der den Steuervorteil nicht in seine Beurteilung einbeziehen darf, vorhersehen? Nach welchen Kriterien muss der „verständige Dritte“ die Gestaltung wählen?
4. Auch das in § 42 Abs. 1 Satz 3 AO-E vorgesehene Verständigungsverfahren stellt einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip dar. Denn es sollen sich der Steuerpflichtige und die Finanzbehörde „darauf verständigen, inwieweit die gewählte Gestaltung steuerlich zu berücksichtigen ist“, wenn der Nachweis der beachtlichen außersteuerlichen Gründe schwierig ist. Es geht also nicht um eine Verständigung über die Gründe und ihren Nachweis, sondern um die Art und das Ausmaß der steuerlichen

Berücksichtigung der Gestaltung. Damit verständigen sich Steuerpflichtige und Finanzbehörde über den Umfang der Steuerpflicht. Dies verstößt gegen die Bindung der Steuerverwaltung an Recht und Gesetz gemäß Art. 20 Abs. 3 GG. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes sind demgemäß Verständigungen nur über Sachverhaltsfragen, nicht aber über Fragen des gesetzlichen Tatbestandes und seiner Rechtsfolgen statthaft.

5. Der vorgesehene § 42 AO-E verletzt des Weiteren den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung in seiner speziellen Ausformung als Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, der seinen Niederschlag in § 3 Abs. 1 AO und § 38 AO gefunden hat. Dem ehernen Grundsatz im Strafrecht „nulla poena sine lege“ entspricht im deutschen Steuerrecht bislang ein eherner § 38 AO, wonach ein Steueranspruch nur entsteht, wenn der gesetzliche Tatbestand der Steuernorm verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Dies wird jetzt in Frage gestellt. Führt eine rechtliche Gestaltung zu einem Steuervorteil, so soll sich die Steuerpflicht künftig grundsätzlich nicht mehr nach der tatbestandlich verwirklichten Steuerrechtsnorm richten, sondern nach einer Norm, die „bei einer vom Gesetzgeber bei seiner Regelung vorausgesetzten rechtlichen Gestaltung“ zur Geltung gekommen wäre. Ausnahmsweise kann die verwirklichte Rechtsnorm zur Anwendung kommen, aber nur wenn der Steuerpflichtige „beachtliche außersteuerliche Gründe“ nachweisen oder sich mit der Finanzverwaltung verständigen kann, „inwieweit die gewählte Gestaltung steuerlich zu berücksichtigen ist“. Anhaltspunkte dafür, welche wirtschaftliche Gestaltung der Gesetzgeber verfolgt, enthält die vorgesehene Neuregelung nicht. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist aber eine „vage Generalklausel“, die es völlig dem Ermessen der Exekutive überlässt, die Grenzen von Freiheit und Eigentum des Steuerpflichtigen im Einzelnen zu bestimmen, mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar (BVerfGE 8, 274, 276; 11, 153, 160).
6. Mit der geplanten Neuregelung wird die allgemeine rechtliche Gestaltungs- und Vertragsfreiheit des Steuerpflichtigen in einer Weise beschränkt, die mit den grundgesetzlichen Freiheiten des Art. 2 Abs. 1 GG unvereinbar ist. An die Stelle des Rechts zur freien individuellen Gestaltung seiner persönlichen und wirtschaftlichen Lebensverhältnisse auch in steuerlicher Hinsicht tritt die Bindung der Besteuerung an den Gestaltungsmaßstab des „verständigen Dritten“ und eine fiktiv anzunehmende steuerlich neutrale Gestaltung. Die persönliche Gestaltungsfreiheit und die Vertragsfreiheit werden für Besteuerungszwecke abgelöst durch die Bindung an gesetzgeberisch

vorausgesetzte Gestaltungen, die unabhängig von der individuellen Gestaltung der Besteuerung zwingend zugrunde gelegt werden sollen. Das Grundgesetz schützt demgegenüber auch im Steuerrecht die persönliche Willensentscheidung des Einzelnen und seine individuellen Gründe und Motive, und zwar auch in Gestalt atypischer Formen.

7. Zugleich verletzt der Zwang für den Steuerpflichtigen, im Interesse einer Anerkennung seiner Gestaltung seine persönliche wirtschaftliche Situation und seine Gedanken dazu auszubreiten, um die „außersteuerlichen Gründe“ nachzuweisen, das allgemeine Persönlichkeitsrecht gem. Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG. Aufgrund der Beweislastumkehr ist er bei all seinen Gestaltungen gezwungen, im Interesse der Besteuerung seine wirtschaftlichen Interna preiszugeben, also Angaben zu machen, die grundsätzlich den Fiskus nichts angehen und deren Darlegung deshalb – wie bei der heutigen Regelung des § 42 AO – nur dann in Betracht kommen kann, wenn es gilt, eine ersichtlich ungewöhnliche und aus sich heraus wirtschaftlich nicht verständliche Steuerkonstruktion zu erklären. Den Steuerpflichtigen bei jeglicher Gestaltung zu zwingen, seine Verhältnisse und Gedanken offen zu legen und zu rechtfertigen, greift in unverhältnismäßiger Weise in seine Privatsphäre und sein Persönlichkeitsrecht ein, ohne dass die geforderte Offenlegung durch ein überwiegendes Allgemeininteresse zu rechtfertigen wäre.

#### **Art. 4 Nr. 2 (§ 8b Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz)**

Durch die Neuregelung des § 8b Abs. 3 KStG wird versucht, steuerlich zu einer Gleichsetzung zwischen Gesellschaftskapital und Darlehenskapital für die Zwecke der Anwendung des § 8b KStG zu gelangen.

Die fiskalisch intendierte Neuregelung ist verfehlt; weder gesellschaftsrechtlich noch schuldrechtlich stehen Gesellschaftskapital und Gesellschafterdarlehen funktional gleich. Der Gesellschafter hat zivilrechtlich die Möglichkeit, sich für eine Alternative frei zu entscheiden. Er kann damit nach seiner unternehmerischen Entscheidung festlegen, ob er die Beteiligungsgesellschaft mit Eigenkapital oder Fremdkapital finanziert. An stillen Reserven nimmt der Gesellschafter nur über das Eigenkapital teil, nicht aber über das Darlehenskapital. Aufgrund dieser Differenzierung ist der Denkansatz der Begründung unzutreffend, dass „...durch die Hingabe von Gesellschafterdarlehen ... die Abzugsverbote des

§ 8b KStG ...." umgangen werden sollen. Zutreffend ist, dass die gesetzliche Regelung des § 8b KStG Gesellschafterdarlehen nie hat erfassen wollen.

Die geplante Regelung schafft eine neue steuerliche Fiktion, die mit dem Sachverhalt, der zivilrechtlich der Hingabe von Eigenkapital einerseits und der Hingabe von Fremdkapital andererseits aus finanzwirtschaftlicher Sicht zugrunde liegt, aus steuerlicher Sicht nur unangemessen Rechnung trägt.

**Art. 15 Nr. 4 (§ 116 Abs. 1 Abgabenordnung)**

Die in der Vorschrift für sämtliche Träger der öffentlichen Verwaltung (Bund, Länder und Gemeinden) und für die Gerichte begründete Verpflichtung, „Tatsachen“ an das Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen, erscheint als erster Schritt zu einer einheitlichen Bundesfinanzverwaltung. Jede angesprochene Behörde bzw. jedes angesprochene Gericht sollte in der Lage sein, bei einer von ihm gesehenen Steuerstraftat das jeweilige, als zuständig angesehene Finanzamt/Zollamt zu adressieren. Dessen Information ist jedoch im Gesetz nur noch nachrangig vorgesehen (...soweit bekannt ...), vorrangig ist die Mitteilung an die zentrale Bundesbehörde.

Das Bundeszentralamt für Steuern wird mit dieser Vorschrift zu einer beim Bund geführten Zentralstelle für die Verfolgung von Steuerstrafverfahren aufgebaut. Damit müssen in der Praxis Konflikte zwischen der zuständigen, für die jeweilige Veranlagung zuständigen Behörde (Finanzamt/Zollamt) und dem Bundeszentralamt entstehen. Die jeweils zuständige Behörde kann zukünftig das ihr von Gesetzes wegen eingeräumte Amtsermessen nicht mehr ohne Koordination mit dem Bundeszentralamt ausüben. Ohne eigene Kenntnis der Steuerakten ist andererseits das Bundeszentralamt nicht in der Lage, eigenständig als Strafverfolgungsbehörde tätig zu werden.

Zu befürchten ist ein erheblicher weiterer Ausbau der Bürokratie auf Bundesebene, die selbst keine Steuern verwaltet, aber bei Steuerpflichtigen und zuständigen Behörden eine erhebliche zusätzliche Verwaltungslast bewirken wird. Damit entspricht die in der Vorschrift angelegte Zentralisierung weder dem föderalen Vollzug der Steuergesetze, noch dem Subsidiaritätsprinzip.



**Art. 17. (§ 2 Abs. 2 EG-Amtshilfe-Gesetz)**

Die Neuregelung, die eine bisher als notwendig angesehene Ermessensprüfung im Hinblick auf die sog. Spontanauskunft abschafft, wird von der BRAK kritisch beurteilt.

Die deutschen Finanzbehörden werden dadurch verpflichtet, unter den verschärften Tatbestandsmerkmalen der Vorschrift Spontanauskünfte an andere EU-Mitgliedstaaten zu erteilen. Eine Rücksichtnahme auf berechnete wirtschaftliche und fiskalische Interessen des deutschen Steuerpflichtigen, die im Rahmen einer „pflichtgemäßen Ausübung des Ermessens“ stattzufinden hatte, findet nicht mehr statt. Der deutsche Steuerpflichtige wird durch den deutschen Steuerstaat auf Grundlage nur von „Vermutungen“ dem ausländischen Fiskus „zur Betreuung“ an die Hand gegeben.

Der Wegfall der Verpflichtung für die deutsche Finanzbehörde, vor einer Spontanauskunft „... tatsächliche Anhaltspunkte ... für die Vermutung einer Steuerverkürzung ...“ zu prüfen, ist für das inländische Miteinander zwischen deutscher Finanzverwaltung und inländischen Steuerpflichtigen praktisch nicht erträglich. Wird zukünftig seitens der deutschen Finanzverwaltung „... nur vermutet...“, dass im Ausland „... ein nicht gerechtfertigtes Steuerersparnis ...“ durch den Steuerpflichtigen erzielt worden ist, so müsste der Steuerpflichtige eine Spontanauskunft erdulden. Die Schäden in der Praxis werden groß sein, wenn die „Vermutung“ sich nachträglich nicht als richtig erweist. Bis dahin ist dem Steuerpflichtigen im Ausland eine Darlegungs-, Beweis- und Verwaltungslast durch die Spontanauskunft durch die deutsche Finanzverwaltung auferlegt worden, die zu ganz erheblichen Kosten und wirtschaftlichen Nachteilen des deutschen Steuerpflichtigen/Unternehmers führen kann. Ohne qualifizierten steuerrechtlichen ausländischen Berater kann der inländische Steuerpflichtige sich im Ausland praktisch nicht gegen die an den ausländischen Staat durch die deutsche Steuerverwaltung übermittelte „Vermutung“ mit Aussicht auf Erfolg wehren.

Unter Berücksichtigung rechtsstaatlichen Vorgehens sollte vorgesehen werden, dass es eine Spontanauskunft auf Grundlage einer bloßen „Vermutung“ zukünftig nicht geben kann, ohne dass die Finanzverwaltung zuvor den Steuerpflichtigen selbst - oder auf dessen Verlangen - den steuerlichen Berater des Steuerpflichtigen zu dem Sachverhalt angehört hat.

**Art. 24 Nr. 2 (§ 8 Abs. 2 Außensteuergesetz)**

Mit der Vorschrift des § 8 Abs. 2 AStG-E wird der Anwendungsbereich der Zurechnungsbesteuerung für den Bereich der „Mitgliedstaaten der EU oder der Vertragsstaaten des EWR-Abkommens" gesetzlich eingeschränkt. Die Neuregelung ist zu begrüßen, da sie die bisher vom Gesetz angeordnete wirtschaftliche Doppelbesteuerung beseitigt.

Die gesetzliche Neuregelung sollte jedoch über den vorgeschlagenen Gesetzestext hinaus Anlass dazu geben, über das Konzept der außensteuerrechtlichen Zurechnung insgesamt gesetzepolitisch neu nachzudenken. Wenn es zukünftig gegenüber den EU-/EWR-Staaten keine Zurechnungsbesteuerung mehr geben soll, so ist dies - wie in der Begründung des Gesetzes aufgezeigt - eine Referenz vor den Freiheitsrechten des EU-Vertrages. Wenn den vorgenannten Staaten aus deutscher Sicht auch diejenigen Staaten unter Anwendung des Grundsatzes der Nichtdiskriminierung gleichgestellt werden müssen, mit denen Sonderabkommen bestehen (z. B. USA wegen des Freundschaftsabkommens), so ist fraglich, ob das bisherige gesetzepolitische Konzept der „steuerpolitischen Bedrohung" von Tätigkeiten inländischer Steuerpflichtiger in sog. Niedrigsteuerländern im Zeitalter der Globalisierung überhaupt noch trägt. Da jede aus dem Inland veranlasste wirtschaftliche Tätigkeit im Ausland im Inland Arbeitsplätze sichert oder schafft, mit den heutigen Zurechnungs- und Hinzurechnungsregeln des Außensteuergesetzes praktisch aber kein relevantes Steueraufkommen verbunden ist, sollte die vorgeschlagene gesetzliche Regelung Anlass geben zu einer grundsätzlichen Erörterung der steuerrechtlichen Problematik.

Im Übrigen ist es so, dass das neu im Gesetz genannte Kriterium einer „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit", das sich aus der Rechtsprechung des EuGH ableitet, auch als Prüfungskriterium für inländische Sachverhalte herangezogen werden sollte.

**Art. 24 Nr. 2 (§ 8 Abs. 3 AStG)**

Die Regelung verschärft den Anwendungsbereich der Zurechnungsregelung dadurch, dass der inländische Steuerpflichtige wegen der Einkünfte der ausländischen Gesellschaft statt der „geschuldeten Steuer" zukünftig „die tatsächliche Belastung" nachweisen soll.

Das Konzept verbietet sich. Mit der Neuregelung hat der inländische Finanzbeamte die tatsächliche Belastung der ausländischen Gesellschaft selbst nachzuprüfen. Er würde damit zu einer Art „Super-Veranlagungsbeamten" für sämtliche Auslandssachverhalte.

Die Vorschrift ist verfehlt insoweit, als das Kriterium einer „25 %igen Besteuerung im Ausland“ unverändert fortgeschrieben wird. Wenn zukünftig ein inländischer Körperschaftsteuersatz von nur noch 15 % (nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008) besteht, lässt sich im Ausland von einer niedrigen Besteuerung erst bei angemessenem Abstand zu diesem Inlandsteuersatz sprechen (z. B. 10%ige Besteuerung im Ausland als niedrig). Die Zusammenrechnung der Körperschaftsteuerbelastung und der Gewerbesteuerbelastung im Inland, die seitens der Finanzverwaltung erfolgt, um die heutige 25 %-Grenze zu rechtfertigen, verbietet sich. Die inländische Gewerbeertragsteuer steht im Ausland oft wirtschaftlich/finanziell sonstigen Abgaben gleich, die der Finanzierung ausländischer Kommunalbehörden dienen (Gemeindeabgaben; Vermögensteuer; Schulsteuern etc.), die aber keine Ertragsteuern sind.

Hinzuweisen ist darauf, dass das Außensteuergesetz früher einen Niedrigsteuersatz von 30 % festlegte, als der deutsche Körperschaftsteuersatz bei 56 % lag. Die rechnerische Differenz betrug zum damaligen Zeitpunkt damit mehr als 85 % zu Lasten des Inlandes. Nach der Unternehmenssteuerreform hat sich dieses Verhältnis bei Beibehaltung des 25 %igen Steuersatzes für das Ausland umgekehrt: Der als die niedrige Besteuerung qualifizierende ausländische Steuersatz (25 %) liegt tatsächlich um mehr als 65 % **höher** als der zukünftige deutsche Körperschaftsteuersatz. Wird der Steuersatz des § 8 Abs. 3 AStG nicht deutlich abgesenkt, ist das Missbrauchskonzept des Außensteuergesetzes in sich selbst nicht mehr schlüssig. Im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist damit das Außensteuergesetz aus sich heraus nicht mehr verständlich und führt folglich zu einem sachwidrigen steuerlichen Zugriff, den das Grundgesetz verbietet. Das Außensteuergesetz wird zugleich zu einem „Spielplatz“ von „steuerrechtlich hoch qualifizierten Steuerverwaltern“, hinter deren Veranlagungstätigkeit kein Steueraufkommen mehr steht.