

Protokoll zum  
Bochumer Steuerseminar für Praktiker und Doktoranden  
vom 14. Dezember 2007\*

Lars Rehfeld, Rechtsanwalt/Steuerberater:

**„Die Zukunft des AStG aus dem Blickwinkel des  
Gemeinschaftsrechts“**

---

\*Dipl.-Kff. Isabel Gabert, LL.M., wiss. Mitarbeiterin am Lehrstuhl für Steuerrecht, Bochum.

1. Einführung – AStG und Gemeinschaftsrecht .....	2
2. Einkünftekorrektur gem. § 1 AStG .....	3
3. Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 – 14 AStG .....	7
4. Treaty Override gem. § 20 AStG .....	8
5. Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG .....	9
6. Zusammenfassung .....	10
Literaturhinweis .....	10

*Prof. Seer* stellt einleitend die Frage, ob das deutsche Außensteuergesetz (AStG) unter dem Gesichtspunkt des Europarechts noch eine Zukunft hat.

## **1. Einführung – AStG und Gemeinschaftsrecht**

*Herr Rehfeld* beginnt seinen Vortrag mit einer kurzen Einleitung, die das Verhältnis zwischen AStG und Gemeinschaftsrecht näher untersucht.

Das AStG ist 1972 in Kraft getreten. Es war das Ergebnis jahrzehntelanger Diskussion über Steuerfluchttendenzen. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Gesetzes war die Europäische Integration noch wenig fortgeschritten. Der Europäische Binnenmarkt beschränkte sich auf einige Kernbereiche. Hierzu gehörten das Agrarwesen und die Kohle- und Stahlindustrie. Es handelte sich also im Wesentlichen um „Wirtschaftspolitik“. Das Steuerwesen stand noch nicht im Fokus der europäischen Diskussion. Erste Urteile des EuGH im Bereich der direkten Steuern kamen ab 1985 auf. Hierfür nennt *Herr Rehfeld* beispielhaft die Rs. 18/84 Kommission/Frankreich, bei der die Warenverkehrsfreiheit durch eine Abschreibungsregelung im französischen Recht verletzt wurde und „Avoir Fiscal“ (Rs. 270/83), bei dem der EuGH die Niederlassungsfreiheit verletzt sah, weil nur für inländische Steuerpflichtige der „Avoir fiscal“ möglich war. Bei beiden Verfahren handelt es sich um Vertragsverletzungsverfahren, zu denen nicht der Steuerpflichtige, sondern die Kommission den Anstoß gegeben hat.

Erste Tendenzen einer Kollision des AStG mit EG-Recht zeichneten sich seit etwa 1994 ab. Hier wurde eine verschärfte Hinzurechnungsbesteuerung für Zwischeneinkünfte mit Kapitalcharakter eingeführt. Hintergrund war das Aufkommen der IFSC-Gesellschaften in den Dublin Docklands.

Einschlägige Verfahren für Steuertatbestände des AStG wurden ab 2002 vor dem EuGH verhandelt. Dabei hatten zwei Urteile mittelbare Wirkung auf das AStG. Dies waren die Rechtsache „Lasteyrie du Saillant“ (Rs. C-9/02), in dessen Folge die Wegzugsbesteuerung des § 6 AStG angepasst wurde und die Rechtssache „Cadbury Schweppes“ (Rs. C- 196/04), die die

„Control Foreign Cooperations-(CFC-)Taxation“ betraf. Eine unmittelbare Wirkung auf das AStG hat die Rechtssache „Columbus Container Services“ (Rs. C-298/05) vom 6.12.2007.

## 2. Einkünftekorrektur gem. § 1 AStG

§ 1 AStG erfasst grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen, bei denen Bedingungen vereinbart wurden, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Der Regelfall, der unter diesen Steuertatbestand fällt, sind Kapitalgesellschaften, die mit mindestens 25% aneinander beteiligt sind und die miteinander Geschäftsbeziehungen unterhalten. Dabei bezieht der inländische unbeschränkt Steuerpflichtige Einkünfte, deren Höhe einem Fremdvergleich nicht standhält. Rechtsfolge ist hier eine fremdvergleichskonforme Einkünftekorrektur im Inland ohne korrespondierende Berichtigung im Ausland, das heißt beim inländischen Geschäftspartner kommt es zu einer Einkommenserhöhung während die Einkünfte beim ausländischen Geschäftspartner gleich bleiben.

§ 1 AStG muss systematische hinsichtlich folgender anderer Korrekturtatbestände abgegrenzt werden: Nutzungen und Dienstleistungen, verdeckte Entnahme und Einlage und verdeckte Gewinnausschüttung. Hier kann es ggf. zu Diskriminierungen kommen. Zur Verdeutlichung der mit § 1 AStG verbundenen Probleme bildet *Herr Rehfeld* zwei Beispielfälle.

Beim *ersten Beispielfall* geht es um den Verzicht auf Vergütung konzerninterner Dienstleistungen. Die deutsche D-GmbH ist jeweils zu 100% an der France-S.A. und an der deutschen T-GmbH beteiligt. Beide Tochtergesellschaften haben Liquiditätsprobleme. Die D-GmbH leistet einen Sanierungsbeitrag, indem sie für ein Jahr auf die Zahlung eines Verrechnungspreises verzichtet. Bezüglich der France S.A. ist für die Finanzverwaltung § 1 AStG einschlägig und es kommt zu einer Einkünftekorrektur. Bei dem vergleichbaren inländischen Sachverhalt liegt bezogen auf die T-GmbH kein Korrekturtatbestand vor. Hierin ist eine Diskriminierung nach Art. 43 EG zu sehen. Das Problem stellt dabei nach *Herrn Rehfeld* nicht die Ausgestaltung des § 1 AStG dar, sondern die Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung. Der Fremdvergleichsgrundsatz sei im Lichte des Zweckes der Norm unter Beachtung des gemeinschaftsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsprinzips auszulegen.

Beim *zweiten Beispielfall* ist das Mutterunternehmen D-GmbH zu jeweils 100% an zwei Vertriebsgesellschaften beteiligt, an der ausländischen Baltic-S.A. und an der deutschen T-GmbH. Bezogen auf beide Gesellschaften wird der Verrechnungspreis gleich den Herstellungskosten der gelieferten Waren angesetzt. Nach dem Willen der Finanzverwaltung findet

bezüglich der Baltic-S.A. § 1 AStG Anwendung und § 6 Abs. 1 Nr. 4, 5 EStG bezüglich der D-GmbH. Damit wird die Baltic-S.A. einem Fremdvergleich ausgesetzt, während bei der T-GmbH die Herstellungskosten verrechnet werden. Hier liegen erneut eine Ungleichbehandlung und eine Diskriminierung nach Art. 43 EG vor. Fraglich ist, ob diese Diskriminierung über das Territorialitätsprinzip in seiner Ausgestaltung durch den Fremdvergleichsgrundsatz zu rechtfertigen ist. Wenn dies der Fall wäre, müsste die Ungleichbehandlung hingenommen werden. Eine Lösung könnte sein, den Fremdvergleich (bei Umlaufvermögen) auch im Inland durchzuführen. Dagegen sprechen u. a. der Verwaltungsaufwand und die Dokumentationspflichten, dafür die Verhinderung einer Gewerbesteuerverlagerung im Inland.

*Herr Rehfeld* kommt dann zu folgenden Einschätzungen des § 1 AStG. Zum einen ist der Zweck des § 1 AStG primär die ordnungsgemäße zwischenstaatliche Allokation von Besteuerungssubstrat. Dabei hat der EuGH das Territorialitätsprinzip zur Rechtfertigung einer steuerrechtlichen Diskriminierung als Zweck anerkannt, so z. B. im Urteil „Marks & Spencer“ (Rs. C-446/03) zur grenzüberschreitenden Verlustverrechnung und im Urteil zur Rechtsache „Oy AA“ (Rs. C-231/05) zum grenzüberschreitenden Gewinntransfer. Das Mittel zur Allokation ist hier der Fremdvergleichsgrundsatz. Nach dieser Ansicht sei die Diskriminierung des zweiten Beispielsfalls gerechtfertigt. Zum anderen ist der Zweck des § 1 AStG erst sekundär die Verhinderung einer Steuerumgehung, weil die „Umgehungsrechtsprechung“ des EuGH im Bereich der direkten Steuern keine unmittelbare Anwendung findet und nicht anhand des Urteils zur Rechtssache „Cadbury Schweppes“ (Rs. C-196/04) argumentiert werden kann.

Darüber hinaus können diskriminierungsrelevante Sachverhalte durch eine Ausdehnung des Steuertatbestands auf inländische Sachverhalte umgangen werden. Hierbei ergibt sich jedoch das Problem der Vermeidung einer Gewerbesteuerverlagerung im Inland und des erhöhten administrativen Aufwands durch eine Verrechnungspreisdokumentation im Inland (§ 90 Abs. 3 AO).

#### Ausblick: Funktionsverlagerung gem. UntStRefG 2008

Zu Beginn seines Ausblicks zur Funktionsverlagerung gem. UntStRefG 2008 stellt *Herr Rehfeld* einige Thesen auf. Zum einen sei die Funktionsverlagerung das kodifizierte Ergebnis der von Franz Müntefering angestoßenen „Heuschrecken“-Diskussion. Zum anderen sei die Funktionsverlagerung ein Fremdkörper im System der Einkünftekorrektur. Des Weiteren sei die Funktionsverlagerung verfassungs-, europa- und abkommensrechtlich problematisch. Als mögliche Motive für eine Funktionsverlagerung nennt er die ständige Anpassung der Ge-

schäftsmodelle und Organisation der Unternehmen an volkswirtschaftliche Rahmenbedingungen, die permanente Optimierung der betrieblichen Prozesse und Kostensteuerung, die Risikostreuung durch Verteilung auf verschiedene Standorte und die Nutzung von Synergieeffekten und Standortvorteilen. Es zeigt sich also, dass eine Funktionsverlagerung nicht immer missbräuchlich sein muss. Was unter einer Funktionsverlagerung zu verstehen ist, wird vom Gesetzgeber nicht zufrieden stellend definiert. Die Legaldefinition des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG und des § 1 Abs. 2 FVerlV-E sind vielmehr tautologisch. In § 1 Abs. 3 S. 9 AStG heißt es: „Funktionsverlagerung ist Verlagerung einer Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mit übertragenen und überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile.“ Nach § 1 Abs. 2 FVerlV-E liegt eine Funktionsverlagerung dann vor, wenn eine Funktion, die bisher von einem Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) ausgeübt wurde, auf ein anderes, nahe stehendes Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) übergeht. Denkbare Anwendungsfälle in der Praxis sind die *Funktionsverlagerung*, mit vollständiger Aufgabe und Verlagerung einer Funktion, die *Funktionsabspaltung*, mit Verlagerung einer Teilfunktion, die *Funktionsabschmelzung*, mit Verminderung von Funktionen, die *Funktionsausweitung*, mit Entwicklung vom Lohnfertiger zum Eigenfertiger und die *Funktionsverdoppelung*, bei der eine Funktion im Ausland ohne Einfluss auf die bisherige Funktionsausübung im Inland zusätzlich wahrgenommen wird. Gerade in den Grenzfällen der Funktionsverdoppelung und der Funktionsabschmelzung kann es zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommen. Zudem verstößt die Regelung zur Funktionsverlagerung gegen zahlreiche Grundfreiheiten innerhalb der EU. Eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit des Art. 43 EG liegt bei der Verlagerung einer Funktion in eine EU-Tochtergesellschaft vor. Gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 Abs. 1 EG wird beim Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter im Gemeinschaftsgebiet verstoßen. Die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EG ist bei einer Allokation konzerninterner Dienstleistungen verletzt. Ein Verstoß gegen die Warenverkehrsfreiheit der Art. 28, 29 EG ist bei immateriellen Wirtschaftsgütern als Ware gegeben. Ferner kann die Arbeitnehmerfreizügigkeit des Art. 39 EG bei konzerninternem Arbeitnehmertransfer verletzt werden. Damit kann die Funktionsverlagerung dem Grunde nach zu einer gemeinschaftsrechtlichen Diskriminierung führen. Auch bei der Verrechnungspreisbestimmung können sich Probleme ergeben. Die Finanzverwaltung sieht hier eine ertragswertorientierte Bewertung einer Funktionsverlagerung im Rahmen eines Transferpaketes vor, wobei das Transferpaket nicht nur aus materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen, sondern auch aus Chancen, Risiken und sonstigen Vorteilen besteht.

Bei der Verrechnungspreisbestimmung muss der Steuerpflichtige den Mindestpreis für das abgebende und den Höchstpreis für das aufnehmende Unternehmen selbst bestimmen (Einigungsbereich). Die Unter- und Obergrenze des Einigungsbereichs muss auf Berechnungen der erwarteten Gewinnentwicklung basieren (Gewinnpotential). Dann ist die Einigung auf den Median des Einigungsbereichs verpflichtend, wenn der Steuerpflichtige keinen anderen Verrechnungspreis glaubhaft machen kann. Hier ergeben sich große Beweisprobleme.

Wenn im Transferpaket immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen wurden, kann es innerhalb von 10 Jahren zu einer nachträglichen Preisanpassung kommen. Es gilt eine widerlegbare gesetzliche Vermutung für eine Preisänderungsklausel zwischen fremden Dritten bei der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern bzw. Transferpaketen, wenn zukünftige Gewinne daraus unsicher sind. Hier kann es zu einer einmaligen Berichtigung innerhalb von 10 Jahren durch die Finanzverwaltung kommen, wenn eine Anpassungsklausel nicht vereinbart ist und eine erhebliche Abweichung der Gewinnentwicklung eintritt. Bei einer derartigen erheblichen Abweichung wird ein angemessener Verrechnungspreis ermittelt, der auf dem ursprünglichen Mindestpreis des übertragenden Unternehmens und dem neu bestimmten Höchstpreis des aufnehmenden Unternehmens basiert.

Diese nachträgliche Preisanpassung ist zu kritisieren. Zum einen sind Preisanpassungsklauseln im Geschäftsverkehr unüblich. Zum anderen besteht ein Doppelbesteuerungspotential. Des Weiteren wird die Bestandskraft von Steuerbescheiden unterlaufen. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass erst eine (fiktive) Preisanpassung die Besteuerung auslöst. Fraglich ist ferner, ob die Preisanpassungsklauseln mit dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG kollidieren.

Die Frage von *Prof. Seer*, ob international ein § 1 Abs. 3 AStG vergleichbares Vorgehen existiert, beantwortet *Herr Rehfeld* damit, dass es international keine vergleichbaren Vorschriften gebe. Die OECD plane jedoch Regelungen über den Funktionstransfer in das OECD-Musterabkommen einfließen zu lassen.

Darüber hinaus ergeben sich verfahrensrechtliche Probleme. Die Umkehrung und Erweiterung von Nachweispflichten berühren den Amtsermittlungsgrundsatz aus § 88 AO. Der Umfang der grenzüberschreitenden Dokumentationspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO ist unverhältnismäßig und die Erweiterung von § 162 AO über § 1 Abs. 4 AStG hat Strafsteuercharakter. Weitere Probleme ergeben sich auf der Ebene des Gemeinschaftsrechts. Zum einen ist das Territorialitätsprinzip nur auf im Inland angesammelte stille Reserven anzuwenden. Es ist aber nicht auf zukünftige, in einem anderen Staat erwirtschaftete fiktive Gewinne anwendbar.

Zum anderen wäre eine Missbrauchsvermutung im Einzelfall nachzuweisen und die Mitwirkungs- und Nachweispflichten sind unverhältnismäßig.

*Prof. Seer* pflichtet *Herrn Rehfeld* bei und hält innerhalb der EU keine Rechtfertigung der Regelungen zur Funktionsverlagerung für möglich, weil es sich um diffuse Tatbestandsmerkmale handele, bei denen auf zukünftige Potentiale und somit auf Scheingewinne abgestellt werde. Das BMF sei kein Gesprächspartner mehr, weil die genannten Probleme vor Erlass des Gesetzes bekannt gewesen sein.

*Herr Rehfeld* sieht ferner abkommensrechtliche Probleme. So liege ein Verstoß gegen die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Art. 9 OECD-MA vor. Hier kennt man zukünftige Gewinne nicht und ordnet sie daher auch nicht dem Staat zu, aus dem sie heraus verlagert wurden. Fraglich ist zudem, ob ein Verstoß gegen die Allokation von Unternehmensgewinnen gemäß Art. 7 OECD-Musterabkommen vorliegt. Es kommt auch zu einer Problematisierung von Verständigungsverfahren gem. Art. 25 OECD-MA und EU-SchiedsV-Konvention.

Auch das Verfassungsrecht ist betroffen. So wird die Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit durch die Erfassung fiktiver, zukünftiger Gewinne berührt und die Unmöglichkeit der Beweisführung für einen bestimmten Transferpreis könnte das Rechtsstaatsprinzip berühren.

### **3. Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 – 14 AStG**

*Herr Rehfeld* stellt die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Jahressteuergesetz 2008 im Lichte der „Cadbury-Schweppes“-Entscheidung (Rs. C- 196/04) dar. In der Rechtsache „Cadbury Schweppes“ hat der EuGH die Control-Foreign-Cooperations- (CFC-) Taxation für diskriminierend erklärt. Sie ist nur bei rein künstlichen Gestaltungen zwecks Steuerumgehung gerechtfertigt, nicht jedoch wenn die CFC im Aufnahmestaat tatsächlich angesiedelt ist und dort einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht. Erhöhte Nachweis- und Mitwirkungspflichten des inländischen Steuerpflichtigen bzgl. der CFC sind zwar diskriminierend, aber gleichwohl gerechtfertigt, wenn sie im Einzelfall verhältnismäßig ausgestaltet sind. Nach dem Jahressteuergesetz 2008 wurde der Aktivkatalog in § 8 Abs. 1 AStG um eine Möglichkeit zur Einzelfallbetrachtung ergänzt. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter sind von dieser Möglichkeit weiterhin ausgenommen. Die Einkünftezuordnung der Höhe nach unterliegt dem Fremdvergleichsgrundsatz. Hiermit wurden die Regelungen des Erlasses vom Januar 2007 weitgehend ins Gesetz übernommen. Dieser Erlass erlaubte im Einzelfall einen

Gegenbeweis der den Steuerpflichtigen von der Hinzurechnungsbesteuerung ausnahm, wobei Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter von dieser Möglichkeit ausgenommen waren. An der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem Jahressteuergesetz 2008 ist zu kritisieren, dass der „Aktivkatalog“ des § 8 Abs. 1 AStG nicht überarbeitet wurde. So findet sich dort nach wie vor eine Abgrenzung zu positiven Einkünften, die mit der Realität nicht vereinbar ist. Negativ ist zudem, dass die Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter von der Möglichkeit der Exkulpation ausgenommen sind. Zu kritisieren ist zudem, dass die Schwelle für eine niedrige Besteuerung gemäß § 8 Abs. 3 AStG trotz der KSt-Minderung auf 15% bei 25% verbleibt. Außerdem findet sich in § 8 Abs. 2 AStG keine Legaldefinition der „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“. Überdies besteht selbst bei einer Exkulpation gem. § 8 Abs. 2 AStG die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung über die Grundlagen der Hinzurechnungsbesteuerung. Der Grund hierfür ist aus der Gesetzesbegründung nicht ersichtlich. Kritisch anzumerken ist darüber hinaus, dass keine Systematisierung mit § 32d EStG im Ausschüttungsfall vorliegt, so dass es zu einer Doppelbesteuerung kommen kann. *Herr Rehfeld* stellt sodann die These auf, dass § 8 AStG gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen muss, weil § 42 AO vorrangig ist, da der Test den „Cadbury Schweppes“ fordert auch von § 42 AO gefordert wird. Im Fazit ist die Reform der Hinzurechnungsbesteuerung durch das Jahressteuergesetz 2008 somit zu kritisieren.

#### **4. Treaty Override gem. § 20 AStG**

Im Folgenden stellt *Herr Rehfeld* das EuGH-Urteil „Columbus Container Services“ (Rs. C-298/05) vom 6.12.2007 vor. Hierbei ist die belgische Betriebsstätte Coordination Centre, d. h. Bemessungsgrundlage für die belgische Ertragsbesteuerung. Das DBA-Belgien sieht eine Freistellungsmethode vor. In § 20 AStG ist die Anrechnungsmethode kodifiziert. Es kommt zu einer Heraufschleusung der ausländischen Steuerbelastung auf das inländische Steuerniveau und es herrscht Kapitalexporthneutralität für niedrig besteuerte Kapitalanlageeinkünfte. Fraglich ist, ob diese Regelung die Niederlassungsfreiheit beschränkt, weil eine faktische Diskriminierung durch tatbestandliche Begrenzung vorliegt. Der EuGH hat entschieden, dass hier weder eine Diskriminierung noch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vorliegt. Der EuGH hat keine Zuständigkeit zur Judizierung eines „Treaty Override“. Problematisch an diesem EuGH-Urteil ist, dass der Rechtsgrundverweis auf § 8 AStG völlig ausgeblendet wird. Zudem ist nach dem JStG 2008 kein Entlastungsbeweis gem. § 8 Abs. 2 AStG möglich. Es könnte sich das Problem einer unzulässigen Beihilfe nach Art. 87 EG ergeben, weil Steuer-



subvention contra nationale Steuerabwehrgesetzgebung steht. Laut *Herrn Rehfeld* verpasst es der EuGH mit diesem Urteil, den Beschränkungs begriff auszulegen.

*Prof. Seer* merkt an, dass dieses Urteil nicht in frühere Entscheidungen des EuGH einzugliedern ist.

## 5. Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG

*Herr Rehfeld* stellt die Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG nach der Reform durch das SE-StEG dar. Nach dem EuGH-Urteil „*Lasteyrie du Saillant*“ beinhaltet das Territorialitätsprinzip das Recht zur Besteuerung im Inland gebildeter stiller Reserven zum Zeitpunkt ihrer tatsächlichen Realisierung. Nach der neuen Rechtslage für „offene“ Fälle ist die Besteuerung der stillen Reserven bei einer Wohnsitz- bzw. Geschäftssitzverlegung zwar zu verlangen, es ist aber im EU-/EWR-Raum nach § 6 Abs. 5, 7 AStG eine Steuerstundung möglich. Voraussetzungen für eine Steuerstundung sind, dass der Wegzug innerhalb des EU-/EWR-Raums stattgefunden hat und dass im EU-/EWR-Raum eine Steuerpflicht besteht. Zudem muss die Amtshilfe und Beitreibung im Zuzugsstaat sichergestellt sein, und der Steuerpflichtige muss seine Mitwirkungspflichten aus § 6 Abs. 7 AStG erfüllen. Werden diese Voraussetzungen eingehalten, ist die Rechtsfolge eine zinslose Stundung ohne Sicherheitsleistung bis zur tatsächlichen Realisierung der stillen Reserven. Ein Step-Up auf den Zuzugszeitpunkt gem. § 17 Abs. 2 S. 3 EStG ist möglich.

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bestehen in einer jährlich wiederkehrenden Nachweispflicht bis zum 31.01. des Folgejahres über die eigene Anschrift im EU-/EWR-Raum und die Zurechnung der Gesellschaftsanteile und in einer Anzeigepflicht eines Realisierungstatbestands beim Steuerpflichtigen. Zuständig ist das letzte Wohnsitzfinanzamt des Steuerpflichtigen.

Fraglich ist, wie die Mitwirkungspflichten gemeinschaftsrechtlich zu beurteilen sind. Liegt eine Diskriminierung des grenzüberschreitenden Sachverhalts vor? Gibt es einen Rechtfertigungsgrund der Sicherstellung einer grenzüberschreitenden Sachverhaltsausklärung? Ist die konkrete Beschränkung verhältnismäßig? Im Ergebnis kommt *Herr Rehfeld* dazu, dass die Finanzverwaltung die ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten ausschöpfen muss und der Steuerpflichtige die Pflicht hat, entsprechende Nachweise zu erbringen. Die Norm in ihrer geltenden Fassung steht nicht im Widerspruch zu den Grundfreiheiten.

## **6. Zusammenfassung**

Herr Rehfeld kommt zu dem Ergebnis, dass das deutsche AStG aus EG-rechtlicher Perspektive dringend reformbedürftig ist. Es muss zu einer stärkeren Systematisierung der ertragsteuerlichen Einkünftekorrektornormen kommen. Zudem ist die Funktionsverlagerung des § 1 AStG abzuschaffen. Wenn der Aktivkatalog des § 8 Abs. 1 AStG nicht ganz gestrichen wird, so ist er doch zu überarbeiten. Ferner sind die Kapitaleinkünfte in § 8 Abs. 2 AStG einzubeziehen und die Grenze für eine Niedrigbesteuerung in § 8 Abs. 3 AStG ist auf 15% abzusenken. Es muss zudem zu einer Synchronisierung von Hinzurechnungsbesteuerung und § 32d EStG kommen. Die Steuererklärungspflicht in § 18 AStG ist trotz Exkulpation abzuschaffen. Des Weiteren ist der Treaty Override in § 20 Abs. 2 AStG in die Exkulpation einzubeziehen.

*Prof. Seer* weist darauf hin, dass eine bessere Zusammenarbeit der Fiski wünschenswert ist.

## **Literaturhinweis**

Der Vortrag von Herrn Rehfeld basiert auf seiner Dissertation, die 2008 in der Bochumer Schriftenreihe zum Steuerrecht, Peter Lang Verlag, erscheinen wird.