

Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

§§ 38 Abs. 1 Satz 3, Abs. 4 Satz 3 EStG

Die durch das Steueränderungsgesetz 2003 eingeführten Neuregelungen zur Lohnzahlung von dritter Seite und die damit zusammenhängenden Anzeigepflichten haben in der Praxis zu erheblicher Unsicherheit bei der Umsetzung geführt und sich in der Anwendung als höchst problematisch erwiesen. Daher ist zu befürchten, dass das Gesetz leer läuft oder nicht einheitlich angewendet wird. Insoweit ist eine – auf das In-Kraft-Treten der Regelung zurückwirkende - gesetzliche Korrektur dringend erforderlich. Auch der Vorsitzende des sechsten BFH-Senates, Prof. Dr. Walter Dreseck, rät zur Aufhebung der Vorschriften, "bevor sie zu einem Anwendungschaos führen"¹.

Die nunmehr beabsichtigte ausdrückliche Begrenzung des Haftungsrisikos des Arbeitgebers durch eine entsprechende Regelung in § 42d EStG in Art. 1 Nr. 12 EURLUmsG-E ist zwar angesichts der ausufernden Regelung zu begrüßen. Sie kann jedoch nur ein Symptom lindern, ändert aber nichts daran, dass die Regelung aus folgenden Gründen grundsätzlich missglückt ist:

- Die für die gesetzliche Neuregelung gewählte Formulierung „wenn er weiß oder erkennen kann“ ist zu unbestimmt. Dadurch entsteht Unsicherheit in Bezug auf den Anwendungsbereich der Abzugsverpflichtung. Entgegen der Absicht des Gesetzgebers ergibt sich aber auch aus Sicht des Fiskus keine Verbesserung des Vollzugs gegenüber der bisherigen Rechtslage (vgl. unten, Mitwirkungserlass), da letztlich weiterhin das Finanzamt in der Pflicht ist, nachzuweisen, dass der Arbeitgeber Kenntnis von der Drittzuwendung haben könnte.

¹ Kommentierung in Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 23. Auflage 2004, § 38 Tz.

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

- In Kombination mit den neuen Anzeigepflichten setzt die Neuregelung des § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG Anzeige-, Auskunfts- und Überwachungsverpflichtungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber voraus, für die keine Rechtsgrundlage besteht. So existiert weder im Konzern, noch bei Rahmenabkommen mit Dritten eine Auskunftspflicht. Auch ist zumindest zweifelhaft, ob eine gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers, seine Arbeitnehmer über die neuen Anzeigepflichten zu informieren, begründbar wäre².
- Hinzuweisen ist ferner darauf, dass Arbeitnehmer sich nach den Ausführungen des Bundesfinanzministeriums³ bei Nichterfüllung ihrer Anzeigepflicht einer Steuerverkürzung schuldig machen sollen. Diese werden also mit der Auslegung von steuerrechtlichen Begriffen wie „Sachbezug“, „Drittlohn“ oder „ortsüblicher Preis am Abgabeort“ belastet. Der Umfang des steuerrechtlichen Schrifttums und der einschlägigen Rechtsprechung zu diesen Begriffen zeigt, dass der durchschnittliche Arbeitnehmer hiermit regelmäßig überfordert sein muss.
- Nicht zuletzt muss auf die erhebliche Problematik der Meldeverpflichtung des Arbeitgebers bei einer fehlenden Anzeige des Arbeitnehmers über Drittlohn hingewiesen werden. Diese Vorschrift könnte sogar so weit interpretiert werden, dass ein Konzern alle seine Arbeitnehmer namentlich dem Finanzamt melden müsste, nur weil keiner der Arbeitnehmer eine Anzeige über Drittlohn abgegeben hat. Eine solche Anzeige „ins Blaue hinein“ wäre offenkundig nicht sinnvoll, würde zu unnötigem bürokratischem Aufwand auch auf Seiten der Finanzverwaltung führen und das Verhältnis von Arbeitgeber und Arbeitnehmer gravierend belasten. Die negative psychologische Wirkung einer solchen steuergesetzlichen Regelung, die Arbeitnehmer und Arbeitgeber quasi gegeneinander ausspielt, auf die Steuermoral der Bürger darf nicht unterschätzt werden.

² dagegen Dreseck a.a.O.; dafür van Lishaut FR 04, 203; Niermann/Plenker DB 03, 2725

³ vgl. BMF-Schreiben vom 27. Januar 2004, Az. IV C 5 S 2000 – 2/04

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Ohne hier auf sämtliche weitere praktische und rechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Neuregelung eingehen zu können, ist daher im Ergebnis festzustellen, dass die Neuregelung umgehend aufgehoben werden muss. Eine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug kann auch bei Drittlohn steuersystematisch nur in den Fällen begründet werden, in denen überhaupt Arbeitslohn vorliegt. Nach bisheriger Verwaltungspraxis wurde im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs insoweit insbesondere darauf abgestellt, ob der Arbeitgeber an der Verschaffung der Drittzuzwendung mitgewirkt hat⁴.

Petition: Die gesetzliche Vermutung einer Kenntnis von Drittzuzwendungen im Konzern geht an den rechtlichen Möglichkeiten und praktischen Gegebenheiten – insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten – vorbei und muss rückgängig gemacht werden. Insbesondere muss eine Lösung gefunden werden, die die in der Praxis bewährten und systematisch konsequenten Bestimmungen des Mitwirkungserlasses eindeutig umsetzen. Dies muss im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs insbesondere auch für verbundene Unternehmen gelten, die als Dritte und mangels gegenseitiger Auskunftspflichten für Zwecke des Lohnsteuerabzugs nach den allgemeinen Regeln zu behandeln sind.

§ 41b Abs. 1 EStG

Die mit dem Steueränderungsgesetz 2003 eingeführte elektronische Lohnsteuerbescheinigung und die elektronische Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigungsdaten an die Finanzverwaltung sind grundsätzlich zu begrüßen. Es zeigt sich jedoch in der Praxis, dass viele Unternehmen dieser Maßnahme sehr kritisch gegenüberstehen, da das elektronische Übermittlungsverfahren von der Finanzverwaltung mit zusätzlichen Informationspflichten des Arbeitgebers versehen wurde, die in der Folge wieder bürokratische Mehrbelastungen des Arbeitgebers bedeuten. Diese kritische Haltung der

⁴ vgl. so genannter Mitwirkungserlass vom 27. September 1993, BStBl I S. 814

DIHK

BDI

ZDH

BDA

BdB

GDV

HDE

BGA

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Unternehmen gegenüber der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung führt auch zu einer Ablehnung des im Grundsatz von allen Beteiligten begrüßten rein elektronischen Lohnsteuerabzugsverfahrens.

Die Mehrbelastung für die Unternehmen ergibt sich aus der Änderung des § 41b Abs. 1 EStG durch das Steueränderungsgesetz 2003. So wurden durch die Ergänzung der Ziffer 10 die nach § 3 Nr. 13 und 16 EStG steuerfrei gezahlten Verpflegungszuschüsse und Vergütungen bei doppelter Haushaltsführung zu Pflichtangaben, die bisher lediglich auf freiwilliger Basis zu übermitteln waren. Diese Daten stammen jedoch überwiegend aus anderen Systemen (Reisekostenabrechnung) und wurden bisher nicht im Lohnkonto erfasst. Die Erfassung sämtlicher dieser Daten im Lohnkonto ist technisch überaus problematisch. Es gibt in der Regel keine Verbindung zwischen der Reisekostenabrechnung und dem Lohnkonto.

Darüber hinaus hat in beiden Fällen der Ausweis einer gezahlten Summe keinen Informationsgehalt für die Finanzverwaltung, da nicht ersichtlich ist, inwieweit im Einzelfall die steuerfreien Beträge ausgeschöpft wurden. Die Ermittlung der Summenbeträge bereitet für die Unternehmen einen erheblichen Mehraufwand und dürfte zum Teil mit der bestehenden EDV nicht umzusetzen sein. Von den Unternehmen kann jedoch die für die Finanzverwaltung erforderliche Information, ob im Unternehmen entsprechende Zuschüsse oder Vergütungen bezahlt werden, durch einen Buchstaben wie bei der steuerfreien Sammelbeförderung kenntlich gemacht werden. Darüber hinaus stehen wie bisher dem Lohnsteuerausßenprüfer die entsprechenden Informationen im Unternehmen zur Verfügung.

Petition: Auf die Einbeziehung in den Pflichtkatalog der bisher freiwillig erfolgten Angaben gemäß § 41 b Abs. 1 Nr.10-12 EStG sollte verzichtet werden.

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

§ 43b EStG-E

Neben den redaktionellen Änderungen im EStG nimmt die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie großen Raum ein. § 43 b EStG ist grundlegend neu gefasst. Seine inhaltlichen Regelungen erscheinen begrüßenswert. Fraglich bleibt jedoch die grammatikalisch abweichende Definition der Betriebsstätte im Gesetzesentwurf gegenüber der Richtlinie, wenn sie doch inhaltlich im Einklang stehen. Zudem entsteht hiermit ein weiterer Betriebsstättenbegriff neben dem OECD-Musterabkommen und § 12 AO, wodurch eine Zunahme von gleichlautenden aber unterschiedlich definierten Rechtsbegriffen implementiert wird. Die Anlage 2 zu § 43 b EStG entspricht hingegen vollumfänglich der europäischen Richtlinie.

§ 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG

Der Arbeitgeber hat nach § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG i.V.m. § 39d EStG die Lohnsteuer auf Abfindungszahlungen einzubehalten, die in Deutschland steuerpflichtig sind. Dazu hat er zu prüfen, welche Einkünfte während des Bestehens des Dienstverhältnisses in Deutschland der Besteuerung unterlegen haben. Diese kann er nur aus den ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen ermitteln, aus denen in der Regel nur die Lohnbestandteile ersichtlich sind. Da er gem. § 41 Abs. 1 S. 10 EStG verpflichtet ist, die Lohnkonten lediglich sechs Jahre aufzubewahren, kann davon ausgegangen werden, dass er lediglich Lohnbestandteile der letzten sechs Jahre beurteilen kann. Einen darüber hinausgehenden Beschäftigungszeitraum wird er nicht mehr sicher beurteilen können.

Petition: § 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG sollte dahingehend ergänzt werden, dass es sich nur um Einkünfte handeln kann, für die nach § 41 Abs. 1 S. 10 EStG eine Pflicht des Arbeitgebers zur Aufbewahrung der erforderlichen Informationen besteht.

§ 49 Abs. 1 Nr. 4d EStG sollte folgender Halbsatz angefügt werden:

“...und die im Lohnkonto aufgezeichnet sind, solange dieses der Aufbewahrungspflicht nach § 41 Abs. 1 S. 10 EStG unterliegt.“

§ 50d Abs. 8 EStG

Die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellung von Einkünften eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus nichtselbständiger Arbeit erfolgt nach § 50d Abs. 8 EStG im Rahmen der Veranlagung nur, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Tätigkeitsstaat auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat oder im Tätigkeitsstaat auf die Einkünfte festgesetzte Steuern entrichtet wurden. Somit sind Voraussetzungen für die Freistellung in Deutschland wie folgt:

1. Nachweis einer nicht vorhandenen Steuerpflicht im Tätigkeitsstaat oder
2. Nachweis, dass im Tätigkeitsstaat auf die Einkünfte, die freigestellt werden sollen, Steuern gezahlt wurden.

Dies bedeutet für den Steuerpflichtigen folgendes (noch nicht durch Verwaltungsanweisungen konkretisiert):

Zu 1.: Nachweis einer nicht vorhandenen Steuerpflicht:

Der Steuerpflichtige muss von der Finanzbehörde des Tätigkeitsstaates einen schriftlichen Nachweis erhalten, dass für die nach deutschem Steuerrecht steuerpflichtigen Einkünfte im Tätigkeitsstaat keine Steuerpflicht besteht. Wie dieser auszugestaltet ist, ist nach wie vor offen. Es stellt sich die Frage, ob ein Nachweis für einzelne Lohnbestandteile sowie Sachvergütungen erfolgen muss. Es zeichnet sich ab, dass ausländische Staaten nicht bereit sind, individuelle Bescheinigungen auszustellen, aus denen bezogen auf den konkreten Einzelfall hervorgeht, dass nach nationalem Recht z. B. eine Nachzahlung für die Auslandstätigkeit nach Aufgabe der Ansässigkeit in dem betreffenden Staat dort nicht mehr der Steuerpflicht unterliegt. Falls in

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

einem Ausnahmefall von der Finanzverwaltung des Tätigkeitsstaats eine entsprechende Bestätigung der nicht vorhandenen Steuerpflicht ausgestellt wird, so müsste dieses Dokument zur Vorlage beim deutschen Finanzamt von einem Dolmetscher in die Amtssprache Deutsch übersetzt werden.

Zu 2.: Nachweis gezahlter Steuern:

Um eine Freistellung in Deutschland zu erreichen, muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass er für die Einkünfte, die freigestellt werden sollen, Steuern entrichtet hat. Der Steuerpflichtige muss somit zum einen die Zahlung der Steuern nachweisen, aber auch, wofür er Steuern gezahlt hat. Der Nachweis der Zahlung kann letztlich nur vom Steuergläubiger, der Finanzbehörde des Tätigkeitsstaates, geführt werden. Es erscheint nach wie vor fraglich, ob diese Bescheinigung zu erhalten ist.

Ferner ist durch die Regelung des § 50d Abs. 8 EStG kein fiskalisches Mehraufkommen zu erwarten. Im Finanztableau des Steueränderungsgesetzes 2003, mit dem § 50d Abs. 8 EStG eingeführt wurde, waren keine Steuernehreinnahmen in Deutschland enthalten. Die Regelung verursacht für die Steuerpflichtigen und die Unternehmen jedoch erhebliche Verwaltungskosten. Die Unternehmen tragen häufig die mit der Tätigkeit im Ausland verbundenen Mehraufwendungen des Arbeitnehmers und werden somit voraussichtlich auch die entstehenden Kosten für die in Deutschland zu erreichende Freistellung übernehmen. Dies ist vor dem Hintergrund der Vielzahl von Initiativen zum Abbau von Bürokratie nicht zu rechtfertigen.

Die mit dem Steueränderungsgesetz 2003 eingeführte Regelung steht zudem mit den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, die keine so genannte Rückfallklausel vorsehen, im krassen Widerspruch. Es wird ein so genannter „Treaty Override“ begangen und dadurch eine völkerrechtliche Vereinbarung bewusst verletzt. Diese abkommenswidrige Gesetzgebung wird mit der Missbrauchsbekämpfung gerechtfertigt. Hierzu wäre es jedoch erforderlich, dass der Missbrauch im Einzelfall nachgewiesen wird. Der Eingriff in völkerrechtliche Vereinbarungen dürfte dann auch nur auf diesen ermittelten Missbrauchsfall angewendet werden. Eine Pauschalregelung,

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

wie sie hier erfolgt, die weit über einige wenige Missbrauchsfälle hinausgeht, ist somit rechtlich nicht gedeckt.

Petition: § 50d Abs. 8 EStG ist zu streichen. Die Regelung führt zu erheblichem Verwaltungsmehraufwand für den Arbeitgeber, zu keinem wesentlichen Steuermehraufkommen und steht im Widerspruch zu völkerrechtlichen Vereinbarungen.

§ 52 Abs. 36 Satz 5 EStG-E

Nach dem Mitte des Jahres verabschiedeten Alterseinkünftegesetz wird die Besteuerung von Auszahlungen aus Kapitallebensversicherungen zu Beginn nächsten Jahres verschärft. Die Neuregelung gilt nach dem Gesetz für Neuverträge, d.h. für Verträge, die ab Beginn nächsten Jahres neu abgeschlossen werden. Für Altverträge bleibt der bisherige status quo erhalten. Gesetzgebungstechnisch wurde dazu in § 52 Abs. 36 Satz 5 EStG eine entsprechende Übergangsregelung eingefügt, die am 1. Januar 2005 in Kraft tritt.

Diese Übergangsvorschrift soll durch das vorliegende Gesetz bereits wieder geändert werden. Die Altregelung soll danach lediglich mit der Maßgabe angewendet werden, dass „in (§ 20 Abs. 1 Nr. 6) Satz 2 (EStG a. F.) die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 5“ durch die Angabe „§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 6“ ersetzt wird“.

Hintergrund ist nach der Gesetzesbegründung eine „redaktionelle Bereinigung“. Durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29. Dezember 2003⁵ sei nämlich die Vorschrift zum Sonderausgabenabzug für Beiträge zu Versicherungen geändert worden, konkret Satz 5 in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b redaktionell um einen Satz nach hinten geschoben worden. Diese Änderung sei versehentlich nicht im Besteue-

⁵ BGBl. I S. 3076

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

rungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 EStG (gegenwärtig noch geltende Fassung) nachvollzogen worden, auf den die Übergangsvorschrift verweist.

Die Änderung ist grundsätzlich zweckmäßig. Doch ist der Entwurf der Übergangsvorschrift redaktionell fehlerhaft. Der Verweis auf “§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 5“ befindet sich derzeit in Satz 3 und nicht in Satz 2 des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

Darüber hinaus sollte die Anpassung des Gesetzestextes an die Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz unseres Erachtens nicht in der Überleitungsvorschrift des § 52 Abs. 36 Satz 5 EStG n. F. erfolgen, sondern direkt im Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 EStG. Nur so kann sichergestellt werden, dass Rechtsklarheit und Rechtssicherheit auch für den Veranlagungszeitraum 2004 besteht. Durch die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung der Übergangsregelung in § 52 Abs. 36 Satz 5 EStG n. F. wäre das redaktionelle Versehen lediglich für Veranlagungszeiträume ab 2005 beseitigt. Für die Rechtsanwendung im Veranlagungszeitraum 2004 bliebe die unzutreffende Verweisung bestehen.

Petition: Wir regen an, die Korrektur des Verweises auf “§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b Satz 6“ direkt in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 EStG durchzuführen und nicht in § 52 Abs. 36 Satz 5 EStG n. F. Sofern dem nicht gefolgt werden soll, ist zumindest der Verweis in § 52 Abs. 36 Satz 5 EStG n. F. von Satz 2 in Satz 3 zu ändern.

Artikel 3: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

§ 8a KStG

Die Vorschrift des § 8a KStG wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz („Korb II“) neu gefasst. Die überaus deutliche Kritik im Schrifttum an der unvollkommenen Vorschrift zeigt, dass der Gesetzgeber mit der Norm Sachverhalte geregelt hat, die er so nicht regeln wollte bzw. dass er andere Sachverhalte nicht geregelt hat, die er regeln wollte. Im Ergebnis besteht eine erhebliche Rechtsunsicherheit im Hinblick auf eine Vielzahl von Anwendungs- und Auslegungsproblemen, die sich nicht allein durch Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums beseitigen lassen.

Durch diese Gesetzesänderungen kommen auf die Unternehmen in Deutschland, insbesondere auf den Mittelstand, neue unzumutbare steuerliche Mehrbelastungen zu, deren Auswirkungen zudem unkalkulierbar sind. Im Ergebnis verfehlt die Vorschrift den erklärten gesetzgeberischen Zweck, die Regelungen zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung EU-rechtskonform auszugestalten. Ziel der alten Gesellschafter-Fremdfinanzierungsregelung war es, übermäßige Auslandsfinanzierungen zu verhindern bzw. Missbrauch zu bekämpfen. Durch die Neuregelung ist jedoch das erforderliche Maß weit überschritten worden. Im internationalen Vergleich bleibt festzustellen, dass Deutschland eine völlig überzogene steuerliche Neuregelung zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung eingeführt hat, die die Finanzierungsfreiheit der Unternehmen drastisch einschränkt sowie die Unternehmensbesteuerung deutlich erhöht. Die Politik sollte sich wieder auf das Ziel besinnen, wirtschaftlich notwendige Finanzierungsstrukturen zu stärken, hingegen missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

Dies erfordert die Aufhebung des § 8a KStG in seiner jetzigen Fassung sowie die Ausgestaltung einer neuen Vorschrift zur Verhinderung von Missbrauch. Es ist daher dringend erforderlich, dass der Gesetzgeber die jetzige Vorschrift noch einmal grund-

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

legend überdenkt und im Benehmen mit der Wirtschaft nach einer sachgerechten Lösung sucht.

Viele Unternehmen sind durch die Gesetzesänderung zum 1. Januar 2004 in ihrer Existenz bedroht, da neben der sachlich nicht gerechtfertigten Steuerbelastung von Zinsen mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer oft auch noch erhebliche Probleme bei Kreditverhandlungen eintreten. Es häufen sich die Fälle, in denen die Liquidität von Unternehmen aufgrund der Nichtverlängerung von Kreditzusagen akut bedroht ist. Dies ist insbesondere für mittelständische Unternehmen ein erhebliches Problem, da Bankkredite an Unternehmen oft durch die Stellung von Sicherheiten, Abgabe von Garantieerklärungen oder Bürgschaften seitens des Gesellschafters abhängig gemacht werden.

Daher müssen in einer ad-hoc-Maßnahme rückwirkend zum 1.1.2004 mindestens folgende Punkte kurzfristig vom Gesetzgeber korrigiert werden, um erheblichen Schaden von den Unternehmen abzuwenden:

1. Freibetrag statt Freigrenze

§ 8a Abs. 1 KStG definiert eine Freigrenze für an den Gesellschafter gezahlte Zinsen i. H. v. 250.000 Euro. Bis zu diesem Betrag kann eine Kapitalgesellschaft an ihren Anteilseigner Zinsen im Rahmen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung zahlen, ohne von der Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung erfasst zu werden. Betragen die Zinsen dagegen mehr als 250.000 Euro, wird die gesamte Vergütung unter den weiteren Voraussetzungen des § 8a KStG (Überschreiten des „safe haven“ etc.) in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert.

Die Ausgestaltung der Regelung als Freigrenze führt zu nicht sachgerechten Ergebnissen, da sie extreme Steuerbelastungsunterschiede nahezu identischer Sachverhalte mit sich bringt. Zudem ist die Regelung sehr schwer handhabbar: Zum einen können nur geringfügige zeitliche Verschiebungen bei den Tilgungen bedeuten, dass die Freigrenze überschritten wird. Zum

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

anderen sind Darlehensverträge in der Praxis häufig an eine variable Bezugsgröße, wie z. B. dem Basiszinssatz, geknüpft. In diesem Fall sind die voraussichtlichen Zinsbelastungen eines Jahres nur schwer kalkulierbar. Gefordert wird daher die Ausgestaltung der Regelung als Freibetrag.

2. *Bankfinanzierung herausnehmen*

Durch die Neufassung des § 8a KStG werden auch Darlehen von dritter Seite (z. B. Kreditinstitute) in den Anwendungsbereich der Gesellschafter-Fremdfinanzierung einbezogen, wenn ein so genanntes Rückgriffsrecht besteht. Damit werden u.a. folgende Fälle erfasst:

- Garantieerklärung oder Bürgschaft;
- dingliche Sicherheit;
- harte oder weiche Patronatserklärung.

Das Tatbestandsmerkmal des rückgriffsberechtigten Dritten ist gesetzlich auf die Fälle zu beschränken, in denen tatsächlich eine Missbrauchgefahr gegeben ist. Die Fälle „normaler Bankenfinanzierung“ dürfen nicht in den Anwendungsbereich des § 8a KStG fallen. Die entsprechende Passage im Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8a KStG ist zwar ein Schritt in die richtige Richtung, bedarf aus Rechtssicherheitsgründen aber der gesetzlichen Absicherung. Mittelständische Unternehmen sind oft darauf angewiesen, dass der Gesellschafter durch die Stellung von Sicherheiten, die Abgabe von Garantieerklärungen oder Bürgschaften etc. zugunsten der kreditgebenden Bank die Kreditvergabe ermöglicht. Die an die Bank gezahlten Zinsen müssen in diesen Fällen wieder uneingeschränkt steuerlich absetzbar sein.

3. *Eigenkapital-/Fremdkapital-Relation vergrößern*

Der Blick auf die Eigenkapitalausstattung zeigt, dass die inländischen Kapitalgesellschaften mit einer durchschnittlichen Eigenkapitalisierung von 22 –

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

27 % die Anforderungen des jetzigen § 8a KStG nicht erfüllen können, denn die vorgesehene Eigenkapital-/Fremdkapital-Relation von 1:1,5 setzt bei den Kapitalgesellschaften eine Eigenkapitalausstattung von mindestens 40 % voraus. Gefordert wird daher eine Eigenkapital-/Fremdkapital-Relation von 1:4. Bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Versicherungen, deren Eigenkapital-Ausstattung aufsichtsrechtlich geregelt ist, muss die dort akzeptierte Kapitalausstattung auch für steuerliche Zwecke als ausreichend angesehen werden.

Der Gesetzgeber ist aufgefordert, rasch zu reagieren, um die verheerenden Folgen der Gesetzesänderung zu korrigieren. § 8a KStG in seiner jetzigen Fassung sollte deshalb grundlegend überarbeitet werden, unter Einbeziehung des Sachverständigen der gewerblichen Wirtschaft. Dabei muss vor allem überlegt werden, ob statt einer Neuregelung andere Lösungsalternativen vorzusehen sind. Auf jeden Fall sind aber die jetzigen Regelungen zur Freigrenze, zu den Darlehen von dritter Seite und zur Eigenkapital-/Fremdkapital-Relation deutlich zu entschärfen.

§ 14 Abs. 3 KStG-E

Mit der Änderung plant die Bundesregierung, die Mehr- und Minderabführung abweichend von der BFH-Rechtssprechung gesetzlich zu regeln. Die Erfahrungen der letzten Jahre mit der gesetzeswidrigen Regelung in Abschnitt 59 Absatz 4 KStR haben die Probleme und Schwierigkeiten bereits aufgezeigt, die diese geplante Gesetzesregelung aufwerfen wird.

Politische Zielrichtung für die Regelung und die jetzt vorgeschlagene Gesetzesänderung ist offenbar die Auskehrung von vororganschaftlich gebildeten steuerfreien Rücklagen. Zur Begründung für die Gesetzesänderung wird angeführt, dass hiermit die Verwaltungsauffassung, welcher der BFH in seinen Urteilen vom 18.12.1992 (Az. R I 50/01, I R 51/01, I R 68/01) nicht gefolgt war, gesetzlich fixiert wird. Die Verwaltungsauffassung besagt, dass Mehrabführungen, die ihre Ursache in vororganschaft-

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

licher Zeit haben, nicht nach den steuerlichen Regelungen für Organschaften, sondern nach den allgemeinen Körperschaftsteuerlichen Regeln als Gewinnausschüttungen behandelt werden. Für die ehemals gemeinnützigen Wohnungsbaugesellschaften wird darüber hinaus fingiert, dass die Aufwertung der Grundstücke auf den Teilwert bei Eintritt in die Steuerpflicht der vororganschaftlichen Zeit zuzurechnen ist. Die geplante gesetzliche Regelung geht jedoch weit über diese steuerpolitische Zielrichtung hinaus. Sie führt nicht nur zu erheblichen Zusatzbelastungen für die Unternehmen, sondern erweist sich zudem als völlig unpraktikabel. Auf folgende Problemfelder weisen wir insbesondere hin:

1. Gleichbehandlung mit „Ausschüttungen“

Das nach § 37 Absatz 1 KStG ermittelte Körperschaftssteuerguthaben mindert sich um jeweils 1/6 der auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhenden Gewinnausschüttung. Das geplante Gesetzesvorhaben fingiert eine „Ausschüttung“, die somit nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Die Hebung des Körperschaftssteuerguthabens ist somit in Gänze ausgeschlossen, obwohl hier in Rede stehende vororganschaftliche Abweichungen in der Steuerbilanz zu erheblichen Teilen gerade zur Entstehung eines solchen Körperschaftssteuerguthabens geführt haben. Zu berücksichtigen ist vielmehr vom Gesetzgeber, soweit er bestimmte Gewinnabführung als Ausschüttungen umqualifiziert, zumindest die Körperschaftssteuererminderung auch für diesen Fall zu gewähren.

2. Definition der Mehr- oder Minderabführung

Der Begriff der Mehr- oder Minderabführungen ist gesetzlich nicht definiert. Unseres Erachtens sind alle Abweichungen zwischen der Handelsbilanz und Steuerbilanz (Sonderposten) im Zeitpunkt des Beginns des ersten Wirtschaftsjahres der Organschaft maßgebend.

Die Höhe der einzelnen Sonderposten muss zu Beginn der Organschaft festgestellt werden. Bei der Fortentwicklung der Sonderposten muss in den folgenden Veranlagungszeiträumen unterschieden werden, ob es sich um Mehr- oder Minderabführungen handelt. Zugleich bedeutet dies, dass in späteren Jahren jeder einzelne steuerli-

DIHK

BDI

ZDH

BDA

BdB

GDV

HDE

BGA

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

che Sonderposten daraufhin untersucht werden muss, ob es sich um einen vororganschaftlichen oder um einen organschaftlichen Sonderposten handelt. Dies ist bei Gesellschaften mit vielen Abweichposten mit erheblichem Aufwand und großen Abgrenzungsrisiken verbunden. So kann ein Steuerbilanzsonderposten aus einer nur teilweisen Anerkennung einer Pauschalwertberichtigung nur im Wege einer Schätzung auf Bestandteile, die noch aus vororganschaftlicher Zeit stammen, aufgeteilt werden. Gleiches gilt für nicht anerkannte Vorrätewertberichtigungen, Garantierückstellungen und ähnliche nicht auf Einzelsachverhalte aufschlüsselbare Bilanzpositionen. Auch bei den Folgen aus bilanziellen Abweichungen bei Personengesellschaften bestehen Unsicherheiten. Wann sich solche Sachverhalte drehen, kann der Minderheitsgesellschafter praktisch nicht erkennen. Weitere Unsicherheiten bestehen dann, wenn eine Organtochter mit Sonderposten auf eine andere Gesellschaft bei gleichzeitigem Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages verschmolzen wird. Fraglich ist, ob in diesem Fall die Abweichposten der Organgesellschaft vororganschaftlich sind, obwohl die Organschaft praktisch nie beendet wurde.

3. Weiterverfolgung der Sonderposten

Die vororganschaftlichen Sonderposten sind von ihrer Entstehung bis zu ihrer Auflösung zu verfolgen. Dies führt insbesondere bei Grundstücken, Gebäuden und langlebigen Wirtschaftsgütern zu erheblichen Schwierigkeiten und ist teilweise sogar unmöglich.

Gleichermaßen problematisch ist die Bestimmung der Art der Sonderposten und deren Weiterverfolgung im Rahmen von Verschmelzungen auf eine Organkapitalgesellschaft sowie die Untersuchung der gesetzlich „erzwungenen“ Abweichposten für Pensions- und Jubiläumsrückstellungen. Insbesondere lassen sich bei den Rückstellungen die handelsrechtlichen Abgänge und Inanspruchnahmen für jeden einzelnen Arbeitnehmer bzw. Rentner nicht ohne weiteres auf vororganschaftliche und organschaftliche Zeit aufteilen.

4. Saldierung von Mehr- und Minderabführungen eines Veranlagungszeitraums, Mehrabführung in Verlustjahren

Unklar bei der gesetzlichen Regelung des § 14 Absatz 3 KStG-E ist die Frage der Saldierung von Mehr- und Minderabführungen, die innerhalb eines Veranlagungszeitraums anfallen. Bereits mit BMF-Schreiben vom 28. Oktober 1997 wurde darauf hingewiesen, dass Mehr- und Minderabführungen, die gleichzeitig innerhalb eines Veranlagungszeitraumes angefallen sind, nicht saldiert werden dürfen. Das Saldierungsverbot führte in der Praxis zu einem erheblichen und unnötigen Arbeitsaufwand. Es bedarf insoweit der Klarstellung, dass Mehr- und Minderabführungen, die innerhalb eines Veranlagungszeitraumes anfallen, miteinander saldiert werden können - gedanklich kann es entweder nur eine Mehr- oder eine Minderabführung in Bezug auf die handelsrechtliche Gewinnabführung geben.

Weiterhin ist unklar, ob der Fall einer vororganschaftlich bedingten Mehrabführung bei gleichzeitiger Verlustübernahme im Organschaftsjahr den Tatbestand des § 14 Absatz 3 KStG-E erfüllt. Zu denken ist hier an eine Inanspruchnahme einer Drohverlustrückstellung, die vor Beginn einer Organschaft in der Handelsbilanz gebildet werden müsste.

5. Einbehaltung von Kapitalertragsteuern

Mehrabführungen als Folgewirkung von Geschäftsvorfällen aus vorvertraglicher Zeit gelten nach der geplanten gesetzlichen Regelung als Gewinnausschüttung. Gewinnausschüttungen unterliegen der Kapitalertragssteuer – soweit nicht ausnahmsweise das Einlagekonto als verwendet gilt. Dies trifft auch auf die Fiktion „Gewinnausschüttung“ auf Grund von Mehrabführung zu. Betriebsprüfungen für zurückliegende, d.h. vor Begründung der Organschaft liegende Jahre führen regelmäßig zu Mehrergebnissen, die Geschäftsfälle aus vorvertraglicher Zeit betreffen. Die Kapitalertragssteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. Der Zufluss ist im Zeitpunkt der Realisierung der Gewinnausschüttung, also liegt dieser in den geprüften Jahren und nicht im Zeitpunkt der Feststellung durch die Betriebsprüfung. Fraglich bleibt indes, ob nachträgliche Kapitalertragssteueranmeldungen mit der Folge vorgenommen werden müssen, dass die nachträglich angemeldete Kapitalertragssteuer verspätet abgeführt werden muss. Dies zeigt, dass in diesen Fällen

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

auf die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer für Mehrabführungen verzichtet werden muss.

6. Unzulässige Rückwirkung bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Nach § 34 Buchstabe d) Doppelbuchstabe bb) KStG-E ist die geplante gesetzliche Neuregelung erstmals für Mehrabführungen von Organgesellschaften anzuwenden, deren Wirtschaftsjahr nach dem 31. Dezember 2003 endet.

Organgesellschaften mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr haben in der Regel noch vor Gesetzeskraft ihren handelsrechtlichen Jahresabschluss auf- bzw. festgestellt. Nach der geplanten Neuregelung ist ein Teil der bereits tatsächlich durchgeführten Gewinnabführung nachträglich steuerlich als Gewinnausschüttung anzusehen. Die fiktive Gewinnausschüttung für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre löst rückwirkend einzubehaltende und an das Finanzamt abzuführende Kapitalertragsteuer aus.

Die geplante Regelung ist auf Grund der unzulässigen Rückwirkung verfassungswidrig.

Darüber hinaus haben und hatten diejenigen Gesellschaften, deren Wirtschaftsjahr bereits im Kalenderjahr 2004 endete, überhaupt keinen Handlungsspielraum mehr, um sich auf die neue Gesetzeslage im Veranlagungszeitraum 2004 einzustellen. Damit würden Gesellschaften mit abweichendem Wirtschaftsjahr gegenüber Gesellschaften mit kalendergleichen Wirtschaftsjahr erheblich benachteiligt.

Petition: Die geplante gesetzliche Regelung ist grundsätzlich abzulehnen und darf nicht umgesetzt werden. Denn sie führt in der Konzernpraxis

- zu steuerlichen Schlechterstellungen,
- bringt einen erheblichen unnötigen administrativen Aufwand mit hohen Abgrenzungsrisiken mit sich,
- ist unter dem Blickwinkel der echten Rückwirkung und der Durchführbarkeit verfassungsrechtlich zweifelhaft und
- führt alles in allem zu einer wenig hilfreichen Lösung für die Unternehmen und die Finanzverwaltung.

DIHK

BDI

ZDH

BDA

BdB

GDV

HDE

BGA

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Soweit die Regelung trotz der verfassungsmäßigen und praktischen Zweifel umgesetzt werden sollte, ist der Anwendungsbeginn in der Weise zu ändern, dass die Neuregelung erst für nach dem 31.12.2003 beginnende Wirtschaftsjahre Anwendung findet.

Darüber hinaus bedarf es einer Ergänzung, nach der bei nachträglich aufgedeckten Mehrabführungen auf die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer für Mehrabführungen verzichtet wird, die dem Organträger im Zeitpunkt der Aufdeckung bereits zugeflossen sind. Eine entsprechende Regelung enthält bereits eine nunmehr veraltete Verwaltungsanweisung.

Weiterhin ist zwingend eine Änderung des § 37 Abs. 2 KStG in der Weise vorzunehmen, dass auch die Fiktion der Ausschüttung bei Mehrabführungen als Folgewirkung aus vororganschaftlichen Geschäftsvorfällen zu einer Verringerung des Körperschaftsteuerguthabens und entsprechender Minderung des Körperschaftsteuer bei der Organgesellschaft führt. Die Begrenzung der Minderung des Körperschaftsteuerguthabens im § 37 Abs. 2 a KStG (sog. Moratorium) darf auf diese Art von fiktiven Ausschüttungen keine Anwendung finden. Mehrabführungen und somit auch die damit zusammenhängenden fiktiven Ausschüttungen sind von den Unternehmen nicht steuerbar und aus diesem Grund nicht mit dem Gesetzeszweck des Moratoriums vereinbar.

Artikel 4: Änderung des Gewerbesteuergesetzes§ 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG-E

Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG soll zukünftig für den Teil des Gewerbeertrags ausgeschlossen werden, der auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i. S. des § 7 Satz 2 GewStG entfällt.

Begründet wird die Änderung damit, dass der bisherige § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dem Gesetzeszweck des § 7 Satz 2 GewStG widerspreche. Kapitalgesellschaften hätten die Möglichkeit, Grundstücke zum Buchwert in eine grundstücksverwaltende Personengesellschaft einzubringen und den nach § 7 Satz 2 GewStG steuerpflichtigen Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Gesellschaft durch die erweiterte Kürzung gewerbesteuerfrei zu stellen.

Die nun vorgesehene Gesetzesänderung widerspricht jedoch seinerseits dem Gesetzeszweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG und diskriminiert die Rechtsform der GmbH & Co. KG einseitig.

Die erweiterte Kürzung soll die Gleichbehandlung aller Grundbesitz verwaltenden Unternehmen ungeachtet ihrer Rechtsform sicherstellen; insbesondere soll eine Benachteiligung der lediglich kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Unternehmen vermieden werden. Durch die geplante Einschränkung könnte dieser Gesetzeszweck des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht mehr erreicht werden. Es käme zu einer Benachteiligung der gewerblich geprägten Personengesellschaft, die zukünftig als einzige Rechtsform mit ihren Veräußerungs- und Aufgabegewinnen – soweit diese auf Kapitalgesellschaften als Beteiligte entfallen - der Gewerbesteuer unterliegen würde.

Die vorgesehene Gesetzesänderung widerspricht der Systematik des Gesetzes, da es die Erträge aus dem Grundbesitz steuerlich anders behandelt als die Substanz. Es führt ferner in Teilen zu einer Doppelbelastung mit Grundsteuer und Gewerbe-

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

steuer, die durch die Kürzungsregelungen des § 9 Nr. 1 GewStG eigentlich verhindert werden soll. Angesichts der gegenwärtig erörterten Reformbestrebungen im Bereich der Grundsteuer muss mittelfristig sogar mit einer Verschärfung der Doppelbelastung gerechnet werden.

Die Neuregelung geht auch im übrigen über den Gesetzeszweck hinaus. Der Wortlaut erfasst über den Mitunternehmeranteil nicht nur die Veräußerung von zu Buchwerten eingebrachten Grundstücken, sondern jedwede Veräußerung einer (Grundstücks-)Personengesellschaft oder eines Anteils daran durch den körperschaftsteuerpflichtigen Mitunternehmer. Unerheblich ist auch, wann das bzw. die Grundstücke eingebracht wurden.

Durch die Neuregelung wird das Vertrauen der Steuerpflichtigen in die Steuerrechtslage nachhaltig gestört. Insbesondere nach schon viele Jahre zurückliegender Verkehrswerteinbringung bzw. Kauf kann von vorneherein keine Missbrauchsabsicht unterstellt werden.

Petition: Für die vorgeschlagene Neuregelung besteht kein Bedarf. Wenn aber überhaupt an einer Änderung der Kürzungsvorschrift nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG festgehalten werden soll, ist diese zumindest zielgenauer auszugestalten. Jedenfalls müsste sie auf Buchwerteinbringungen und/oder Grundstückseinbringungen begrenzt werden, die nach dem In-Kraft-Treten des vorliegenden Gesetzes erfolgen.

Artikel 5: Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1999

Bevor wir auf die Änderungen des Umsatzsteuergesetzes 1999 im Einzelnen eingehen, möchten wir auf Folgendes hinweisen:

Durch Artikel 5 und 6 des Steueränderungsgesetzes 2003 wurden die Bestimmungen der EU-Richtlinie zur Rechnungsstellung in nationales Recht umgesetzt und sind am 1. Januar 2004 in Kraft getreten. Obwohl die EU-Richtlinie zur Rechnungsstellung ein Wahlrecht vorsieht, Steuerpflichtige von der Verpflichtung zu befreien, eine Rechnung für steuerbefreite Umsätze auszustellen, hat der deutsche Gesetzgeber - im Gegensatz zu den meisten anderen EU-Mitgliedsstaaten - hiervon keinen Gebrauch gemacht und eine generelle Rechnungsstellungspflicht auch für steuerfreie Umsätze eingeführt. Dies verursacht bei den betroffenen Unternehmen enorme Umsetzungsprobleme verbunden mit entsprechendem bürokratischem und finanziellem Mehraufwand.

Der mit der Rechnungserteilung verfolgte Zweck, dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug der offen ausgewiesenen Umsatzsteuer zu ermöglichen, geht bei steuerfreien Umsätzen ins Leere, da ein Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann. Steuerliche Auswirkungen, Missbrauch oder andere Umgehungsmöglichkeiten rechtfertigen also nicht die Rechnungsstellungspflicht bei steuerfreien Umsätzen. Eine Pflicht zur Rechnungserteilung bei steuerfreien Umsätzen ist daher kein Beitrag zur wirksamen Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs und ebenfalls nicht zur wirksamen Bekämpfung der Schwarzarbeit.

Wir möchten an dieser Stelle betonen, dass sowohl die Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs als auch die Bekämpfung der Schwarzarbeit von uns nachdrücklich unterstützt wird. Die generelle Verpflichtung, Rechnungen für sämtliche steuerfreien Umsätze ausstellen zu müssen, bürdet den betroffenen Unternehmen jedoch lediglich weitere bürokratische Lasten auf, ohne dass ein zusätzlicher Nutzen erkennbar wäre. Dies steht klar im Widerspruch zu den verfolgten Zielen der Initiative zum Bürokratieabbau bzw. zur Vermeidung zusätzlicher bürokratischer Lasten.

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Petition: Wir bitten daher dringend, von einer generellen Rechnungsstellungspflicht für steuerfreie Umsätze abzusehen.

§ 3g UStG-E

Um die Regelung zur Ortsbestimmung bei Lieferungen von Gas und Elektrizität umsetzen zu können, bedarf es noch einiger Klarstellungen, ggf. im Rahmen eines BMF-Schreibens:

Zu Abs. 1: Wie ist die „untergeordnete Bedeutung“ der Verwendung zum eigenen Verbrauch definiert?

Zu Abs. 2: Wie ist der Ort der tatsächlichen Nutzung/Verbrauchs festzustellen? Anhand einer Erklärung des Empfängers? (Beispiel: Ein Industrieunternehmen kauft einen Kontrakt Strom, der Strom wird an unterschiedlichen Stellen entnommen).

Wie soll die Regelung umgesetzt werden, wenn eine Lieferung sowohl für den eigenen Verbrauch, als auch für den Handel durch den Empfänger verwendet wird (Überschussmengen)?

§ 4 Nr. 8 Buchst. j UStG-E

Mit § 4 Nr. 8 Buchst. j wird die Steuerbefreiung der Beteiligung als stiller Gesellschafter am Tag nach der Verkündung des Gesetzes aufgehoben. Gemäß EuGH-Urteil vom 26. Juni 2003 (Az. C-442/01) erbringt eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters keine steuerbare Leistung. Während diese Geldeinlage als nichtsteuerbare Leistung derzeit systemwidrig von der Umsatzsteuer befreit ist, wird in den Fällen einer Einlage von Dienstleistungen eine steuerbare Leistung EU-rechtswidrig befreit. Hier sollte eine Übergangsfrist geschaffen werden, um auf die neue Rechtslage hinweisen zu können.

§ 10 Abs. 4 Satz 1 UStG-E

Es erscheint europarechtlich fragwürdig und nicht sachgerecht, die Anschaffungskosten über den Berichtigungszeitraum gem. § 15a UStG zu verteilen und damit von den ertragsteuerlichen Regelungen abzuweichen. Bisher waren gemäß den Umsatzsteuererrichtlinien die nach den ertragsteuerlichen Regelungen entstandenen Kosten auch für die Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe maßgebend. Der Bundesfinanzhof hat dies in seinem Urteil vom 18.12.1996, Az. XI R 12/96 bestätigt und den Unternehmern sogar freigestellt, welche ertragsteuerlich zugelassenen Methoden sie für die Kostenermittlung zugrunde legen.

Der Urteilsbegründung in der Rechtssache C-269/00 (Seeling) kann entnommen werden, dass die Tatsache, dass der Steuerpflichtige ein Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zuordnen und somit die für die gesamten Herstellungskosten geschuldeten Vorsteuerbeträge abziehen kann, zur Folge haben kann, dass ein Letztverbrauch nicht versteuert wird, weil bei dem in Art. 20 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie vorgesehene Berichtigungszeitraum der Vorsteuerabzug, der im Zeitpunkt der Herstellung des Gebäudes erfolgt ist, nur teilweise korrigiert werden kann. Dies ist jedoch die Folge einer bewussten Entscheidung des Gemeinschaftsgesetzgebers und kann nicht dazu führen, dass eine weite Auslegung eines anderen Artikels dieser Richtlinie geboten wäre. Des Weiteren weist das Gericht auf die Möglichkeit hin, den Berichtigungszeitraum auf 20 Jahre zu verlängern.

Unseres Erachtens stellt die geplante gesetzliche Regelung den Versuch dar, die Entscheidung des EuGH zu unterwandern und stimmt nicht mit Art. 11 A. (1) C) der 6. EG-Richtlinie überein, wo es heißt, dass der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen die Bemessungsgrundlage darstellt.

Die Regelung erscheint zudem unpraktikabel. Wenn Herstellungs- oder Anschaffungskosten, die in die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe einfließen müssen, auf die in § 15a UStG genannten Berichtigungszeiträume zu verteilen sind und nicht die für ertragsteuerliche Zwecke maßgebenden Abschreibungs-

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

dauern anzusetzen sind, wird sich dies in der Praxis nur mit erheblichem administrativen Aufwand umsetzen lassen. Es erscheint unverhältnismäßig, wenn für das Umsatzsteuerrecht eigene „Abschreibungstabellen“ eingeführt werden sollen. Wir würden es begrüßen, wenn zumindest bei den Wirtschaftsgütern, die gemäß § 15a UStG dem Berichtigungszeitraum von fünf Jahren unterliegen (Wirtschaftsgüter, die nicht Grundstücke sind), aus Vereinfachungsgründen auf die ertragsteuerlichen Abschreibungen zurückgegriffen werden könnte.

Durch die Änderung des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG wird auch die Berechnung der Mindestbemessungsgrundlage für Leistungen des Unternehmers für den privaten Bedarf seines Personals geändert. Dies hat u.a. die folgenden Auswirkungen:

Bei der verbilligten Überlassung von Parkplätzen an Mitarbeiter führt die Änderung i.d.R. zu einer Erhöhung der Mindestbemessungsgrundlage. Bisher wurde in die Mindestbemessungsgrundlage die lineare AfA (2%, 3% oder 4%) der Anschaffungs-/Herstellungskosten nach § 7 Abs. 4 EStG eingerechnet. Diese Kosten erhöhen sich nun auf 10 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten. Die Versteuerung der Kosten (AfA) über die Mindestbemessungsgrundlage wird zeitlich vorgezogen gegenüber dem heutigen Verfahren.

Die Änderung führt zu einer Mehrbelastung der Unternehmen, wenn die Zahlung der Mitarbeiter für die Überlassung der Parkplätze unter der Mindestbemessungsgrundlage und unter dem marktüblichen Entgelt liegt. In diesem Fall ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen.

Nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG-E sollen auch solche Kosten für die Erstellung von Dienstleistungen in die Kosten einbezogen werden, die gar nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt haben. Dennoch soll ihre Höhe (über den Verweis auf Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3) entsprechend des Berichtigungszeitraums des § 15a UStG ermittelt werden. Hier zeigt sich deutlich, wie verfehlt diese Regelung ist, wenn die Höhe der

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Kosten/Bemessungsgrundlage anhand von Umsatzsteuerberichtigungszeiträumen bestimmt wird, obwohl überhaupt kein Vorsteuerabzug gegeben war.

Petition: Aus den vorgenannten Gründen plädieren wir dafür, von der geplanten Regelung abzusehen.

§ 15a Abs. 3 UStG-E

Die Ausdehnung des § 15a UStG auf Gegenstände und sonstige Leistungen, die in ein Wirtschaftsgut eingehen, ist eine Überregulierung, die in der Praxis zu einem unzumutbar hohen administrativen Aufwand sowohl für die Unternehmen und ihre Berater als auch für die Finanzverwaltung führen würde. Insbesondere für kleine, steuerlich nicht beratene Unternehmen wäre eine derart komplizierte Regelung im Umsatzsteuerrecht überhaupt nicht mehr verstehbar, geschweige denn handhabbar.

Bereits die Frage, ob ein Gegenstand, der nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingeht, dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert, beinhaltet für den Steuerpflichtigen in der Praxis kaum zu lösende Abgrenzungsprobleme.

Daneben ist stets zu klären, ob der Gegenstand oder die sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsgutes im Sinne der Regelung geführt hat oder nicht. Insbesondere bei sonstigen Leistungen dürfte dies nur mit größten Schwierigkeiten feststellbar sein. Denn es stellt sich hierbei auch immer die Frage, ob es sich um eine Werterhöhung oder vielmehr um eine Werterhaltung des Wirtschaftsgutes handelt. Bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtung müsste außerdem geklärt werden, ob die Werterhöhung dauerhaft in dem Sinne ist, dass sie während des gesamten Berichtigungszeitraumes vorliegt bzw. ob die Werterhöhung bei einer späteren Nutzungsänderung des Wirtschaftsgutes, die eine Änderung der Verhältnisse darstellt, noch gegeben ist.

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Schließlich würde die Regelung dazu führen, dass eine unüberschaubare Anzahl von Berichtigungsreihen zu bilden wäre, die kaum noch administrierbar ist. Davon abgesehen ließe sich bei einer späteren Änderung der Verhältnisse überhaupt nicht mehr nachvollziehen, welche Gegenstände und sonstigen Leistungen in den vergangenen Jahren in das Wirtschaftsgut eingegangen sind.

An dieser Stelle stellt sich auch die Frage nach der Überprüfbarkeit für die Finanzverwaltung und dem tatsächlichen Nutzen für den Fiskus. Denn der Verwaltungsaufwand aufgrund dieser Regelung würde sich deutlich erhöhen und ein Mehrfaches der tatsächlichen, sich ggf. zugunsten der Finanzverwaltung ergebenden, Vorsteuerberichtigungsbeträge betragen.

Eine Vorschrift, die aus tatsächlichen Gründen nicht befolgt werden kann und zu hohem administrativem Aufwand führt, bewirkt eher einen volkswirtschaftlichen Schaden als steuerliche Mehreinnahmen.

Petition: Die Regelung führt zu einer unzumutbaren Verkomplizierung der Berichtigungsvorschrift des § 15a UStG. Wir fordern daher, § 15a Abs. 3 UStG-E ersatzlos zu streichen.

§ 15a Abs. 4 UStG-E

Gemäß § 15a Abs. 4 UStG-E soll auch für eine sonstige Leistung eine Vorsteuerberichtigung vorgenommen werden.

Nach der Gesetzesbegründung können somit auch für sonstige Leistungen (z. B. Beratungsleistungen) nach § 15a Abs. 1 UStG Vorsteuerberichtigungen vorgenommen werden, obwohl diese sonstigen Leistungen nicht als immaterielle Wirtschafts-

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

güter aktiviert werden. Zudem könnten sonstige Leistungen z. B. in selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter eingegangen sein, die ertragsteuerlich nicht zu aktivieren sind (z. B. Software).

Die geplante Regelung hätte folgende Auswirkungen:

In den Fällen, in denen eine nicht aktivierte sonstige Leistung nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, müsste ein fiktives Wirtschaftsgut nur für Umsatzsteuerzwecke ermittelt, aufgezeichnet und überwacht werden. Dies würde wie bei § 15a Abs. 3 UStG-E (siehe oben) zu erheblichen Aufwendungen (Schattenbuchhaltung) führen.

Petition: Wir empfehlen, § 15a Abs. 4 UStG-E enger zu fassen. Eine mögliche Lösung könnte in der folgenden Zuordnung sonstiger Leistungen bestehen:

- Nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten aktivierte sonstige Leistungen (z. B. Software) sind nach § 15a Abs.1 UStG zu berichtigen,
- übrige sonstige Leistungen nur nach § 15 Abs. 2 UStG.

Damit dürfte das Hauptanliegen der Finanzverwaltung erfüllt sein, dass die tatsächliche Verwendung einer sonstigen Leistung für den Vorsteuerabzug maßgebend sein soll.

§17 Abs. 2a UStG-E

Mit dem Gesetzentwurf wird in § 17 UStG (Änderung der Bemessungsgrundlage) ein Absatz 2a neu eingefügt. Dieser soll sicherstellen, dass sich die Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen bei dem Unternehmer, der den finanziellen Aufwand für die Erstattung des Gutscheines trägt, unabhängig davon mindert, ob die mit dem Gutschein verbundene Erstattung auf allen Stufen der Leistungskette erfolgt.

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Auslöser für die Neuregelung ist die Rechtsprechung des EuGH. Der EuGH hat in seinem Urteil vom 15.10.2002 festgestellt, dass es einen Verstoß gegen Art. 11 der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG darstellt, wenn im Fall der Erstattung von Preisnachlassgutscheinen die Berichtigung der Besteuerungsgrundlage des Steuerpflichtigen, der die Erstattung vorgenommen hat, nicht zugelassen wird.

Nach der Gesetzesbegründung und dem BMF-Schreiben vom 19. Dezember 2003 (zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen) gelten als Gutscheine allgemein schriftlich zugesicherte Rabatt- oder Vergütungsansprüche, die ein Hersteller zur Förderung seiner Umsätze ausgibt und die auf einer nachfolgenden Umsatzstufe den Leistungsempfänger berechtigen, die Leistung im Ergebnis verbilligt um den Nennwert des Gutscheins in Anspruch zu nehmen.

Demnach würden die durch das Beitragssatzsicherungsgesetz angeordneten Zwangsrabatte der pharmazeutische Industrie gegenüber den gesetzlichen Krankenkassen nicht von der gesetzlichen Neuregelung erfasst. Die Rabatte werden zum einen nicht auf Grund einer vertraglichen Zusicherung gewährt und dienen zum anderen nicht der Umsatzförderung.

Von den wirtschaftlichen Auswirkungen und der Interessenlage her ist der Sachverhalt der gesetzlich angeordneten Zwangsrabatte jedoch gleichzusetzen mit dem Fall der durch die Ausgabe von Gutscheinen verbundenen Entgeltminderung.

Unmittelbar aus der 6. EG-Richtlinie geht hervor, dass in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage Rabatte und Rückvergütungen, die einem Abnehmer zum Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes eingeräumt werden, nicht einbezogen werden sollen. Werden Preisnachlässe nach der Ausführung des Umsatzes gewährt, soll die Besteuerungsgrundlage entsprechend vermindert werden.

Für den Fall der Preisnachlassgutscheine hat der EuGH in dem zitierten Urteil ausdrücklich klargestellt, dass es einen Verstoß gegen den Grundsatz der Neutralität der

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Mehrwertsteuer darstellen würde, wenn die Bemessungsgrundlage für die von einem Hersteller geschuldete Umsatzsteuer, der eine Preisminderung gewährt, höher wäre als der Betrag, den er letztlich erhalten habe. Dieser Grundsatz muss unabhängig davon gelten, auf welchen Gründen der Preisnachlass des Unternehmers beruht (vertragliche Vereinbarung oder gesetzliche Anordnung) und ob der Rabatt an den unmittelbaren Leistungsempfänger des Herstellers oder einen anderen in der Absatzkette (Unternehmer oder Endverbraucher) gewährt wird.

In dem Verfahren vor dem EuGH hat die Bundesregierung die Auffassung vertreten, § 17 Abs. 1 UStG berechtige im Falle von Rabatten nur zur Änderung der Bemessungsgrundlage für den Umsatz eines Unternehmers an seinen unmittelbaren Abnehmer. Eine Vergütung des Herstellers an einen anderen in der Absatzkette stelle keine solche Entgeltminderung dar.

Dies unterstellt, würden im Fall der gesetzlichen Verpflichtung zur Rabattgewährung weder § 17 Abs. 1 UStG noch der geplante Abs. 2a eine Möglichkeit zur Minderung der Bemessungsgrundlage eröffnen, wenn diese nicht an einen unmittelbaren Abnehmer erfolgt.

Die geplante gesetzliche Regelung ließe daher den Sachverhalt der gesetzlichen Verpflichtung eines Unternehmers zur Rabattgewährung vollkommen außer Acht, indem ihr Anwendungsbereich allein auf den Fall der Ausgabe von Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen beschränkt würde.

Petition: Um dieses – wohl unbeabsichtigte – Resultat zu vermeiden, schlagen wir vor, § 17 Abs. 2a Satz 1 UStG wie folgt abzufassen:

„(2a) Die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 mindert sich, wenn der leistende Unternehmer dem Empfänger eines nachfolgenden steuerpflichtigen Umsatzes im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 eine Erstat-

DIHK

BDI

ZDH

BDA

BdB

GDV

HDE

BGA

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

“... auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung oder schriftlichen Zusicherung gewährt.“

§ 22 Abs. 4d und 4e UStG-E

Die zusätzlichen Aufzeichnungspflichten lehnen wir als unverhältnismäßig ab, da bereits aus den sonstigen Geschäftsunterlagen zu ersehen ist, welche Forderungen an wen abgetreten werden.

Artikel 11: Änderung des InvestmentsteuergesetzesStreichung von § 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 InvStG-E

Von einer Streichung § 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 InvStG sollte abgesehen werden, da andernfalls betriebliche Anleger, bei denen § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden ist, nochmals gegenüber Direktanlegern zusätzlich massiv steuerlich benachteiligt würden.

Bereits nach der aktuellen Gesetzeslage sind diese Anleger gegenüber Direktanlegern deutlich diskriminiert. So sind einerseits Werbungskosten auf Fondsebene, die in direktem Zusammenhang mit Dividenden stehen, nicht abzugsfähig. Weiter gelten in mittelbarem Zusammenhang mit Dividenden stehende Werbungskosten auf Fondsebene als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Zusätzlich hierzu gelten schließlich auf der Anlegerebene nochmals 5% der steuerfreien Einnahmen als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Im Gegensatz gelten in der Direktanlage lediglich 5% der steuerfreien Einnahmen als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben, während die Betriebsausgaben, die in direktem oder indirektem Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehen, steuermindernd zu berücksichtigen sind.

Bereits diese unterschiedliche Besteuerungssituation stellt eine sachlich nicht gerechtfertigte Benachteiligung des betrieblichen Fondsanlegers gegenüber dem Direktanleger dar. Durch die beabsichtigte Streichung des § 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 InvStG würde diese Diskriminierung weiter massiv ausgeweitet. Auch die Begründung, dass Gewinne aus Wertpapierveräußerungsgeschäften vor ihrer Ausschüttung bei allen Anlegern nicht steuerpflichtig seien, trägt diese Gesetzesänderung nicht, da dies nur den Fall der Thesaurierung betrifft. Die endgültige Steuerpflicht oder Steuerfreiheit ist nach § 2 InvStG zu beurteilen. Auch der behauptete Vereinfachungseffekt kann nicht geeignet sein, eine weitere zusätzliche Steuerbelastung zu rechtfertigen.

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Petition: Von einer Streichung des Satzes 2 sollte unbedingt abgesehen werden. Um zu einer der Direktanlage vergleichbaren Besteuerungssituation zu gelangen, ist es notwendig, durch eine Neugestaltung des § 3 Abs. 3 InvStG - welche unter anderem auch eine Streichung des § 3 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 InvStG erfordert - zukünftig bei betrieblichen Anlegern, bei denen § 8b Abs. 1 und 5 KStG anzuwenden ist, eine Abzugsfähigkeit der gesamten Werbungskosten zu gewährleisten.

§§ 1 Abs. 4, 2 Abs. 1, 5 Abs. 3, 6 Abs. 1, 7 Abs. 1 Satz 1, 18 Abs. 3 InvStG-E

Von der Wiedereinführung der Zwischengewinnbesteuerung sollte abgesehen werden, da hierdurch neben dem entstehenden zusätzlichen Aufwand und Kosten das Vertrauen der Anleger in die Verlässlichkeit der Steuerpolitik beschädigt und ein äußerst negatives Signal für den Kapitalmarkt gesetzt würde.

Nachdem die Zwischengewinnbesteuerung durch das Investmentsteuergesetz erst mit Wirkung ab 2004 abgeschafft worden ist, soll sie nun ab 1. Januar 2005 wieder eingeführt werden. Laut Begründung des Gesetzentwurfs wurde bei der Verabschiedung des Investmentsteuergesetzes von der Besteuerung des Zwischengewinns nur deshalb abgesehen, weil von einer kurzfristigen Regelung zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen bei Kapitalanlagen ausgegangen wurde. Da z. Zt. aber nicht absehbar sei, wann es zu einer Neuregelung komme, soll die Zwischengewinnbesteuerung nunmehr wieder eingeführt werden.

Diese Wiedereinführung würde zum einen für die Fonds erneute Ermittlungen und Veröffentlichungen der Zwischengewinne bedeuten, die sich bereits auf die neue Rechtslage eingestellt haben und damit zusätzlichen Aufwand und Kosten verursachen.

Vor allem würde jedoch das Vertrauen der Anleger in die Verlässlichkeit der Steuerpolitik beschädigt und ein äußerst negatives Signal für den Kapitalmarkt gesetzt. Es würde deutlich gemacht, dass sich der Gesetzgeber von seinem Versprechen, ein

DIHK

BDI

ZDH

BDA

BdB

GDV

HDE

BGA

Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

Konzept für die dringend erforderliche Neuordnung der Besteuerung privater Kapitalanlagen vorzulegen, verabschieden will. Damit würden zugleich die Erfolgsaussichten des Gesetzes zur Förderung der Steuerehrlichkeit erheblich beeinträchtigt. In Anbetracht dessen ist die Wiedereinführung der Zwischengewinnbesteuerung abzulehnen.

Petition: Wir plädieren dafür, von der Wiedereinführung der Zwischengewinnbesteuerung abzusehen und statt dessen möglichst bald ein einfaches und einheitliches Besteuerungskonzept für private Kapitalanlagen einzuführen.