



Herrn
Minister a. D. Eduard Oswald MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses und
an die Mitglieder des Finanzausschusses des
Deutschen Bundestages

E-Mail: eduard.oswald@bundestag.de
 finanzausschuss@bundestag.de

Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: En/Ze
Tel.: 030 240087-64
Fax: 030 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

2. Oktober 2008

Entwurf für ein Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009)

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns zunächst für die Einladung zu der oben bezeichneten öffentlichen Anhörung, an der wir gern teilnehmen werden. Anliegend übersenden wir Ihnen unsere diesbezügliche Stellungnahme, in der wir uns primär zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 (Drs. 16/10189), aber auch zu der entsprechenden Stellungnahme des Bundesrates (Drs. 545/08) sowie zu den zusätzlichen Punkten, die von den Koalitionsfraktionen in die Beratung eingebracht worden sind, äußern. Neben diesen Anmerkungen haben wir in unseren detaillierten Ausführungen auch einige weitere Anregungen für Änderungen bzw. Klarstellungen aufgenommen.

Hervorheben möchten wir die geplante Verlängerung der Verfolgungsverjährung für Steuerstraftaten nach § 376 AO. Diese Neuregelung stellt aus unserer Sicht einen systematischen Bruch dar, der nicht zu rechtfertigen ist. Zwar erscheint das Bestreben des Gesetzgebers, Steuerstraftaten möglichst lange strafrechtlich ahnden zu können, insbesondere im Hinblick auf die derzeit aufgedeckten Steuerhinterziehungsfälle nachvollziehbar, jedoch wird die Verjährungsregelung damit aus dem vom Gesetzgeber ursprünglich gewollten Zusammenhang mit dem allgemeinen Strafrecht gerissen. Eine weitere Sondervorschrift für die Verjährung von Steuerstraftaten ist systematisch nicht sinnvoll. Bei Umsetzung der Regelung könnte dann z. B. ein Ehepaar, welches einmalig Kapitalerträge nicht angibt, ebenso 10 Jahre lang strafrechtlich belangt werden, wie der Täter eines schweren Raubes, der bei der Tat eine andere Person in Todesgefahr bringt.

Im Bereich der Lohnsteuer soll das vorgeschlagene optionale Faktorverfahren den Ehegatten ermöglichen, bereits im laufenden Jahr vom Splittingvorteil zu profitieren. Die Einführung eines optionalen Faktorverfahrens wird von der Bundessteuerberaterkammer zwar nicht generell abgelehnt, jedoch bezweifeln wir, ob das damit gewünschte Ziel tatsächlich erreicht werden kann. Letztendlich führt das Verfahren im Vergleich der Steuerklassenkombination III/V nur zu einer Verschiebung der Steuerlast von einem Ehegatten auf den anderen. Ob dadurch ein Anreiz zur Aufnahme einer Beschäftigung geschaffen wird, erscheint fraglich. Ein Beitrag

zur Steuervereinfachung stellt ein weiteres Verfahren eher nicht dar. Ungelöst bleibt nach wie vor das Problem der Berechnung der Lohnersatzleistungen. Zwar würde die Berechnung der Lohnersatzleistungen, die sich nach dem Nettolohn richtet, gerechter ausfallen. Eine zweckmäßigere Lösung im Sinne der gerechten Verteilung wäre insoweit allerdings, die Lohnersatzleistungen nicht vom Netto- sondern vom Bruttogehalt zu berechnen.

Der Bundesrat spricht sich in seiner Stellungnahme gegen die Wiedereinführung der Beschränkung des Vorsteuerabzugs für privat genutzte Firmenfahrzeuge auf 50 % aus. Diesem Votum schließt sich die Bundessteuerberaterkammer ausdrücklich an. Denn eine solche Regelung widerspräche dem Neutralitätsgebot der Umsatzsteuer, das eine der grundlegenden Säulen des europäischen Mehrwertsteuersystems ist und durch die ständige Rechtsprechung insbesondere des EuGH in seinen Entscheidungen immer wieder hervorgehoben wird.

Schließlich möchten wir noch folgenden Punkt hervorheben: die geplante Einführung eines so genannten „Verzögerungsgeldes“. Dieses soll im Zusammenhang mit einer Vorschrift über die Auslagerung der elektronischen Buchführung in bestimmte Länder neu in die Abgabenordnung aufgenommen werden. Für eine solche Neuregelung sehen wir keine Veranlassung. Es gibt in der Abgabenordnung genügend Zwangsmittel, mit denen sich die Vornahme einer Handlung, Duldung oder Unterlassung durchsetzen lässt; weitere Zwangsmittel sind absolut unnötig. Hier sollte dringend nachgebessert werden. Darüber hinaus trägt die vorgesehene Neuregelung bei der elektronischen Buchführung den tatsächlichen Gegebenheiten der internationalen Konzerne nicht hinreichend Rechnung.

Abschließend möchten wir darauf hinweisen, dass die Frist für die Abgabe der Stellungnahme diesmal nicht sehr reichlich bemessen war. Eine abschließende Diskussion der zahlreichen wichtigen Einzelregelungen in den zuständigen Praktikergremien ist bei einer so kurzen Fristsetzung kaum möglich. Insbesondere zu den Erfahrungen mit der zu Jahresbeginn in Kraft getretenen Unternehmensteuerreform aber auch zu weiteren Punkten möchten wir uns daher vorbehalten, weitere Anmerkungen nachzureichen.

Für Rückfragen stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Regierungsentwurf eines
Jahressteuergesetzes 2009

Bundessteuerberaterkammer

Steuerabteilung

Tel.: 030/24 00 87-61

E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

2. Oktober 2008

Zu Artikel 1 - Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 2 (§ 2 a)

Die Neuregelung des § 2 a Abs. 1 führt dazu, dass die dort bezeichneten negativen Einkünfte nur noch dann einer Verlustabzugsbegrenzung unterliegen sollen, wenn sie aus Drittstaaten stammen.

Diese Regelung, die zunächst positiv zu sein scheint, wird jedoch bei einem Blick in die Gesetzesbegründung relativiert. Denn hier wird ausgeführt, dass dann, wenn Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen mit den Mitgliedstaaten der EU/des EWR-Raums abgeschlossen hat, welches die Freistellungsmethode vorsieht, die Nichtberücksichtigung der Verluste Folge der Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Mitgliedstaaten innerhalb der EU ist.

Da Deutschland in den meisten Sachverhalten die Freistellungsmethode wählt, läuft diese Änderung somit fast immer ins Leere.

Die Aufteilung der Besteuerungsrechte stellt einen Rechtfertigungsgrund bei der Beschränkung von EU-Grundfreiheiten dar. Weiterer Prüfungsschritt ist jedoch die Verhältnismäßigkeit der Maßnahme und die Auswahl des geringst möglichen Eingriffs. Wendet man diesen weiteren Schritt an, so müsste man unseres Erachtens eine Nachversteuerungsregelung als milderes Mittel wählen.

Es kommt hinzu, dass die Rechtsprechung in der Rechtssache Lidl Belgium (EuGH-Urteil vom 15. Mai 2008, C - 414/06 und ihm nachfolgend das BFH-Urteil vom 17. Juli 2008, I R 84/04) einen Abzug der Verluste aus Auslandsbetriebsstätten nur dann versagt, wenn diese nicht endgültig sind und mithin in späteren Zeiträumen berücksichtigt werden können. Hierüber sagt § 2 a EStG in der Änderungsfassung jedoch nichts aus.

Die Schwierigkeiten einer möglichen Überprüfung der über viele Zeiträume zu kontrollierenden Verlustberücksichtigung können angesichts der immer weiter fortschreitenden EDV-technischen Möglichkeiten und der gegenseitigen Amtshilfe gerade im Bereich der EU nicht dazu führen, auf diese Lösungsmöglichkeit des weniger einschneidenden Eingriffs einer Nachversteuerung zu verzichten.

Zu Nr. 3 Buchst. c (§ 3 Nr. 34 - neu -)

Die geplante Regelung, die vorsieht, dass Leistungen des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn an Arbeitnehmer erbracht werden, steuerfrei sind, wenn es sich um solche zur betrieblichen Gesundheitsvorsorge handelt, wird von uns begrüßt. Zwar wird hier eine weitere Ausnahme in den Katalog des § 3 aufgenommen, die Regelung trägt

aber dazu bei, Rechtsstreitigkeiten zu reduzieren, die bislang im Zusammenhang mit den genannten Leistungen auftraten.

Die Bundessteuerberaterkammer ist aber nach wie vor der Meinung, dass der Katalog des § 3 EStG kritisch überprüft werden sollte. Es finden sich dort sowohl Fiskalzwecknormen als auch Vereinfachungszwecknormen und Sozialzwecknormen, die in Bezug auf bestimmte Gruppen Steuerbefreiungen für bestimmte Zuwendungen vorsehen. Es ist dringend notwendig, die einzelnen Befreiungen auf ihre Erforderlichkeit hin zu überprüfen.

Zu Nr. 6 (§ 10 Abs. 1 Nr. 9)

Zunächst ist positiv anzumerken, dass die im Referentenentwurf vorgesehene Abschmelzung des Sonderausgabenabzugs im Regierungsentwurf nicht weiter verfolgt wird.

Kritisch ist zu der nunmehr vorliegenden Fassung anzumerken, dass das Schulgeld für den Besuch von bisher ebenfalls begünstigten berufsbildenden Ergänzungsschulen rückwirkend ab dem 1. Januar 2008 nicht mehr absetzbar sein soll. Betroffen wären davon z. B. private Wirtschaftsgymnasien, private Berufsfachschulen, Handels- oder Sprachschulen. Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt daher die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme zum JStG 2009, Dr. 545/08 (B) vom 19. September 2008 vorgeschlagene Formulierung für die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG.

Zu Nr. 8 (§ 15 a)

Mit der vorgesehenen Änderung wird die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in seinen Urteilen vom 14. Oktober 2003 sowie vom 26. Juni 2007 konterkariert. Der BFH hatte entschieden, dass Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht wurden, regelmäßig zum Ansatz eines Korrekturpostens führen. Verluste späterer Wirtschaftsjahre waren dann bis zum Verbrauch dieses Korrekturpostens auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren, wenn hierdurch erneut ein negatives Kapitalkonto entstand oder sich erhöhte. Nachdem die Finanzverwaltung auf das erste Urteil mit einem Nichtanwendungserlass reagiert hatte, erkannte sie nach der zweiten BFH-Entscheidung mit koordiniertem Ländererlass vom 19. November 2007 die Rechtsprechung an. Durch die nunmehrige gesetzliche Regelung wird dieser Rechtsprechung für die Zukunft der Boden entzogen. Die Begründung zum Gesetzentwurf spricht davon, dass dadurch Gestaltungsspielräume in Form willkürlicher Einlagen zur Schaffung von Verlustausgleichsvolumina eingeschränkt werden sollen.

Da die praktische Umsetzung der BFH-Rechtsprechung mit der Erfassung und Fortführung der Korrekturposten im Ergebnis sehr aufwändig wäre, ist anzunehmen, dass die praktische Bedeutung dieser Rechtsprechung zumindest für den Mittelstand relativ gering bleiben würde. Vor diesem Hintergrund dürften auch die Auswirkungen der Gesetzesänderung gering bleiben. Gleichwohl halten wir grundsätzlich die zunehmende Praxis, eine missliebige BFH-

Rechtsprechung durch verwaltungsinduzierte Gesetzgebung auszuhebeln, für kritisch und dem Grundsatz der Gewaltenteilung nicht entsprechend.

Darüber hinaus ist auch nicht einsichtig, warum die nachträgliche Ausstattung einer Personengesellschaft mit zusätzlichem Eigenkapital, und um nichts anderes handelt es sich bei einer Einlage durch den Kommanditisten, ungünstiger behandelt werden soll als die ursprüngliche Einlage. Dies vermindert den andererseits erwünschten Anreiz zur verbesserten Eigenkapitalausstattung der mittelständischen Wirtschaft. Von der vorgesehenen Änderung des § 15 a EStG sollte daher Abstand genommen werden.

Zu Nr. 12 (§ 23 Abs. 3 Satz 4)

Durch die Regelung des § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG wird eine Angleichung der Behandlung privater Veräußerungsgewinne mit Gewinnen aus der Veräußerung von Betriebsvermögen angestrebt. Diese Regelung soll nun auch als Auffangtatbestand für die sonstigen Einkünfte gelten.

Zur Vermeidung von Umgehungstatbeständen mag dies sinnvoll sein. Allerdings stellt sich die Frage, ob die resultierende faktische Notwendigkeit, auch bei Überschusseinkünften umfassende Anlageverzeichnisse zu führen, in jedem Fall verhältnismäßig ist. Dies gilt umso mehr, wenn die Formulierung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG „Wirtschaftsgüter ... , aus deren Nutzung als Einkunftsquelle ... Einkünfte erzielt werden ...“ weit ausgelegt wird. Stellt etwa der Rasenmäher, mit dem der Vermieter einer größeren Wohnanlage den dazugehörenden Rasen mäht und für diese Leistung einen entsprechenden Aufschlag in der Miete veranschlagt, ein bewegliches Wirtschaftsgut dar, das zur Einkunftserzielung genutzt wird?

Um zu vermeiden, dass Steuerpflichtigen in einer Vielzahl von Bagatellfällen umfassende Aufzeichnungspflichten entstehen, regen wir an, eine Nichtaufgriffsgrenze vorzusehen. Sie könnte zum Beispiel an den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes anknüpfen, um gegebenenfalls schwierige Abgrenzungsfragen zumindest auf materiell bedeutsame Sachverhalte zu beschränken.

Zu Nr. 13 (§ 32 b Abs. 1 Nr. 5)

Hier werden der positive und negative Progressionsvorbehalt entsprechend der geplanten Neuregelung in § 2 a EStG entsprechend auf Drittstaateneinkünfte begrenzt, so dass wir auf unsere Stellungnahme zu Nr. 2 (§ 2 a) Bezug nehmen.

Zu Nr. 14 (§ 32 d Abs. 5)

Wir begrüßen die Neufassung dieser Rechtsnorm, weil sie keine Anwendung der sog. per-country-limitation vorsieht. Aufgrund der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 % der auf den einzelnen kapitalertragsteuerpflichtige Ertrag oder sich einer aufgrund der Günstigerprüfung er-

gebenden geringeren tariflichen Einkommensteuer wird es jedoch zukünftig in verstärktem Umfang zu Anrechnungsüberhängen kommen. Daher regen wir erneut an, die in einem Veranlagungszeitraum nicht anrechenbaren Quellensteuern in einem Quellensteuertopf zusammenzufassen und auf spätere Veranlagungszeiträume vorzutragen.

Zu Nr. 19 (§ 39 f - neu -)

Im bisherigen Lohnsteuerrecht haben Ehegatten die Wahl zwischen der Lohnsteuerklassenkombination IV/IV und III/V. Die hohe Belastung in der Lohnsteuerklasse V wird dabei oft als Hemmschwelle gesehen, eine Beschäftigung aufzunehmen. Das nun vorgeschlagene optionale Faktorverfahren soll es Ehegatten ermöglichen, bereits im laufenden Jahr vom Splittingvorteil zu profitieren. Eine Einkommensteuerveranlagung ist dabei verpflichtend vorgesehen.

Die Einführung eines optionalen Faktorverfahrens wird von der Bundessteuerberaterkammer zwar nicht generell abgelehnt, jedoch möchten wir nachfolgend einige kritische Anmerkungen in die Diskussion einbringen.

Das Faktorverfahren soll den höheren Lohnsteuerabzug in der Steuerklasse V bei der Steuerklassenkombination III/V in der Ehe mildern. Ehegatten haben aber auch jetzt schon die Möglichkeit, die Steuerklassenkombination IV/IV zu wählen. Sofern Sie davon keinen Gebrauch machen, ist es durchaus fraglich, ob Sie die Kombination IV (Faktor)/IV (Faktor) wählen werden. Auch hier müssen beide Ehegatten zustimmen. Da der Wechsel des besser verdienenden von der Steuerklasse III in die Steuerklasse IV (Faktor) bei diesem zu einer höheren Belastung führen kann, ist fraglich, ob in diesen Fällen tatsächlich eine Option für das Faktorverfahren erfolgt. Wenn aber nur ein geringer Prozentsatz von dem Faktorverfahren Gebrauch macht (der nationale Normenkontrollrat berichtet in seiner Stellungnahme vom 21. Mai 2008 davon, dass selbst das BMF nur von 5 % der betroffenen Ehegatten ausgeht), stellt sich die Frage, ob es dieser weiteren Wahlmöglichkeit bedarf.

Zudem ist unabhängig von der Steuerklassenwahl die Verteilung des Familieneinkommens bereits ausreichend durch das Zivilrecht in den §§ 1353, 1360 ff. BGB geregelt. Letztendlich führt das Verfahren im Vergleich der Steuerklassenkombination III/V nur zu einer Verschiebung der Steuerlast von einem Ehegatten auf den anderen. Ob dadurch ein Anreiz zur Aufnahme einer Beschäftigung geschaffen wird, erscheint fraglich. Ein Beitrag zur Steuervereinfachung stellt ein weiteres Verfahren eher nicht dar.

Gegen die Berechnung nach dem Faktorverfahren ist nichts einzuwenden, soweit die im Voraus geschätzten Jahresarbeitslöhne zutreffend sind. Sofern sich aber im Laufe des Jahres gravierende Änderungen ergeben, z. B. durch längere Krankheiten, Arbeitslosigkeit, Kurzarbeit, Elternzeit oder Entgelterhöhungen oder -minderungen, ist die nach dem Faktorverfahren ermittelte Lohnsteuer nicht mehr zutreffend. In diesem Zusammenhang sollte nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Bedeutung von variablen Gehaltsbestandteilen, also beispielsweise die Vergütung im Rahmen von Prämien oder Tantiemen, durchaus zunimmt - und zwar in al-

len Einkommensklassen. Die jeweilige - monatliche - Versteuerung des sonstigen Bezugs erscheint kompliziert. Eine Regelung dazu findet sich nicht.

Keine Regelung findet sich im Entwurf ferner für die Fälle der Pauschsteuersatzberechnung nach § 40 Abs. 1 EStG. Wie in solchen Fällen verfahren werden muss, bleibt unklar.

Grundsätzlich sind die Bestrebungen des Gesetzgebers, die nachteiligen Auswirkungen der Besteuerung in der Steuerklasse V zu mindern, nachvollziehbar. Ob diejenigen Ehepaare, für die dieses Verfahren von Vorteil wäre, es tatsächlich nutzen werden, ist fraglich. Auf jeden Fall müssen die bislang vorhandenen Steuerklassenkombinationen erhalten bleiben, das Faktorverfahren mag dann eine weitere Option darstellen.

Ungelöst bleibt nach wie vor das Problem der Berechnung der Lohnersatzleistungen. Zwar würde die Berechnung der Lohnersatzleistungen, die sich nach dem Nettolohn richtet, gerechter ausfallen. Eine zweckmäßigere Lösung im Sinne der gerechten Verteilung wäre insoweit allerdings, die Lohnersatzleistungen nicht vom Netto- sondern vom Bruttogehalt zu berechnen.

Zu Nr. 23 (§ 44 a Abs. 9 Satz 2)

Die Ergänzung des Abs. 9 Satz 2 der Vorschrift führt dazu, dass insbesondere die Anti-Treaty-Shopping-Regel des § 50 d Abs. 3 EStG zukünftig Anwendung finden soll. In § 50 d Abs. 3 EStG ist versucht worden, die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtssache Cadbury-Schweppes (Rs. C-196/04) in das deutsche Steuerrecht umzusetzen. Wie wir bereits vorgebracht haben, ist diese Vorschrift jedoch viel zu restriktiv gefasst und geht hinsichtlich der Anforderungen an die eigene Wirtschaftstätigkeit der ausländischen Gesellschaft weit über diejenigen des EuGH-Urteils in der Rs. Cadbury-Schweppes hinaus.

Zu Nr. 26 (§ 50 Abs. 1)

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei beschränkt Steuerpflichtigen werden Steuerermäßigungen bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen gemäß § 35 a EStG nicht zugelassen. Insofern kommt es zu gemeinschaftswidrigen Diskriminierungen.

Zu Nr. 26 und 27 (§§ 50 und 50 a)

Generell begrüßen wir die in diesen Gesetzesnormen vorgesehenen Änderungen. Es stellt sich uns jedoch die Frage, warum diese Änderungen erst so spät in das deutsche Einkommensteuergesetz Eingang finden. Bereits seit dem Urteil des EuGH vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache C-234/01, Gerritse, war klar, dass die bisher in § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG enthaltene Regelung eines Mindeststeuersatzes von 25 % für beschränkt Steuerpflichtige dem EG-

Vertrag widerspricht, wenn sich aus der Anwendung des progressiven Steuertarifs auf ihr Einkommen zuzüglich eines Betrages in Höhe des Grundfreibetrages tatsächlich ein niedrigerer Steuersatz ergibt.

Gleiches gilt für die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten/Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Steuerabzugsbetrages/Haftungsbetrages gemäß § 50 a EStG. Auch hier hat der EuGH in seinem Urteil vom 3. Oktober 2006 in der Rechtssache C-290/04 festgestellt, dass die Anwendung eines pauschalen Steuersatzes vom Bruttobetrag ohne die Möglichkeit der Berücksichtigung mindestens direkt zuordenbarer Aufwendungen gegen die EU-Grundfreiheiten verstößt.

Der Steuerpflichtige und sein Steuerberater waren in der Zwischenzeit immer darauf verwiesen, restriktive und zum Teil auch rechtlich fragwürdige BMF-Schreiben anzuwenden. Diese Vorgehensweise halten wir aus rechtsstaatlichen Erwägungen für äußerst problematisch.

Die Beibehaltung eines Steuerabzugsverfahrens auch bei EU-Sachverhalten in § 50 a EStG sollte angesichts der Geltung der EU-Betriebungsrichtlinie innerhalb der EU unseres Erachtens überprüft werden. Denn sie verlagert einseitig (zwischen-)staatliche Vollzugsdefizite auf den Steuerpflichtigen. Im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten ergeben sich hier auch weiterhin nicht gerechtfertigte Diskriminierungen der Beteiligten.

Insbesondere ist es jedoch im Zuge der umfassenden Umgestaltung des § 50 a EStG unverständlich, dass künftig in EU-/EWR-Fällen ein Betriebsausgabenabzug zwar bei Aufsichtsräten, Künstlern, Sportlern, etc., nicht aber bei den ebenfalls in § 50 a EStG dem Steuerabzug unterworfenen Lizenzgebühren etc. möglich sein soll. Vergleichbares gilt im Übrigen auf Kapitalerträge, soweit diese ebenfalls einem abgeltenden Steuerabzug unterliegen.

Zu Nr. 27 (§ 50 a)

Generell begrüßen wir die Neufassung des § 50 a EStG. Nicht nachvollziehbar ist es jedoch, dass die Aufsichtsratssteuer auch weiterhin 30 % beträgt und damit im Vergleich zu den anderen Abzugsteuersätzen unabhängig von der Berücksichtigung von Betriebsausgaben/Werbungskosten auch bei einem Ansatz der Bruttovergütung als Bemessungsgrundlage 30 % der gesamten Einnahmen beträgt.

Die Berücksichtigung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten schon beim Steuerabzug durch den Schuldner der Vergütung (§ 50 a Abs. 3 EStG-E) gilt nicht für den Steuerabzug bei Lizenzen i. S. d. § 50 a Abs. 1 Nr. 3 EStG-E. Gemeinschaftsrechtlich dürfte das nicht haltbar sein.

Problematisch erscheint der Abzugsteuersatz in § 50 a Abs. 3 Satz 3 EStG im Fall der „Nettobesteuerung“ in Höhe von 30 %, wenn Gläubiger der Vergütung eine natürliche Person ist. Hier ist zwar grundsätzlich eine gesetzliche Regelung zur Umsetzung des EuGH-Urteils in der Rs. Scorpio zu begrüßen (bisher existiert nur ein BMF-Schreiben vom 5. April 2007). Zu begrüßen ist auch die Absenkung des Abzugsteuersatzes gegenüber dem vorgenannten BMF-

Schreiben von 40 % auf 30 %. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob damit dem Vorwurf der EU-Widrigkeit der Kommission im Vertragsverletzungsverfahren (Az. der Kommission 1999/4852) vom 31. Januar 2008 begegnet werden kann.

Zur Klarstellung sollte unseres Erachtens der Wortlaut des § 50 a Abs.3 Nr. 1 wie folgt lauten:

„1. Gläubiger der Vergütung eine natürliche Person oder Mitunternehmerschaft ist, soweit an ihr natürliche Personen beteiligt sind, 30 %.“

Zu der Stellungnahme des Bundesrats (BR-Drs. 545/08)

Zu Art. 1 nach Nr. 4 und Art. 3 (§ 4 h EStG und § 8 a KStG)

Der Bundesrat regt an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu Prüfen, ob die Regelung des § 4 h EStG bzw. § 8 a KStG (Zinsschrankenregelung) im Hinblick auf die Behandlung von Zinsaufwendungen von im Inland ansässigen Personengesellschaften an ihre im Ausland ansässigen Gesellschafter geändert werden muss.

Es ist aufgrund des Gesetzeswortlauts nicht klar, ob die nach dem BFH-Urteil I R 5/06 in Deutschland nicht zu besteuern den Sondervergütungen entsprechend Tz. 19 des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008 Zinsaufwendungen im Sinne der Zinsschranke sind. Ungeachtet aller dogmatischen Fragen im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften ist es in der Sache richtig, wenn in diesen besonderen Fällen Zinsaufwendungen (Sondervergütungen) von der Zinsschranke erfasst werden.

Die vom Bundesrat intendierte Ergänzung der Zinsschrankenregelung wäre aus unserer Sicht jedenfalls sachgerechter als ein unspezifiziertes allgemeines Treaty override in diesen Fällen.

Zu Art. 1 Nr. 26 (§ 50 Abs. 4 Nr.2 EStG)

Der Bundesrat regt an, in Art. 1 Nr. 26 in § 50 Abs. 4 Nr. 2 die Wörter „einer ausländischen Kulturvereinigung“ durch die Wörter „ausländische Künstler“ zu ersetzen. Diese Anregung wird damit begründet, dass damit die problematische Abgrenzung von (begünstigten) Kulturvereinigungen und von der Begünstigung ausgeschlossenen solistisch besetzten Ensembles entfallen würde. Die nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehene Formulierung hätte demgegenüber zur Folge, dass im Erfordernis von Einzelfallprüfungen zur Abgrenzung solistisch besetzter Ensembles, die in der Praxis bereits jetzt große Schwierigkeiten bereiten, weiterhin festgehalten würde.

Der Verzicht auf den Ausschluss von Solisten und solistisch besetzten Ensembles wäre somit ein Schritt zur Steuervereinfachung, da die aufwändige, streitanfällige Abgrenzung zu den Kulturvereinigungen hinfiele.

Wie der Bundesrat selbst ausführt, sind nennenswerte Steuerausfälle nicht zu befürchten, da die öffentliche Hand in der Regel nur solche Solisten bzw. solistisch besetzte Ensembles mit mindestens einem Drittel bezuschussen wird, die auf eine solche Förderung tatsächlich angewiesen sind. Diese Anregung wird von uns befürwortet.

Zusätzliche Punkte in der Anhörung

Weitergeltung des § 24 c EStG

Die Verpflichtung für Kreditinstitute und Finanzdienstleister, dem Gläubiger der Kapitalerträge eine Jahresbescheinigung über Kapitalerträge und Veräußerungsgewinne auszustellen, ist im Zusammenhang der Einführung der Abgeltungsteuer durch das Unternehmensteuergesetz 2008 aufgehoben worden. Zwar wird unter der Abgeltungsteuer eine Erklärung der Kapitalerträge grundsätzlich entbehrlich. Aufgrund der Tatsache, dass die Kapitaleinkünfte dennoch angegeben werden müssen, wenn

- eine außergewöhnliche Belastung geltend gemacht wird,
- der Sonderausgabenabzug für Spenden begehrt wird
- oder im Fall einer Tarifbelastung von unter 25 % ein Antrag auf Veranlagung nach § 32 d Abs. 6 EStG gestellt wird,

wird der Wegfall der Bescheinigung dennoch für viele Steuerpflichtige zu einer deutlichen Erschwerung führen. Sie werden, wie vor der Existenz des § 24 c EStG bei ihren Banken im Einzelfall die entsprechenden Angaben erfragen und für die Ausstellung von Bescheinigungen voraussichtlich Gebühren entrichten müssen. Dies führt die von der Abgeltungsteuer erhoffte Vereinfachung in vielen Fällen ad absurdum.

Da die Banken die notwendigen Vorkehrungen in der Vergangenheit bereits getroffen haben und die entsprechende EDV vorhanden ist, plädieren wir dringend dafür, die Aufhebung des § 24 c EStG wieder rückgängig zu machen.

§ 37 b EStG

Die Möglichkeit einer Pauschalierung der Steuer auf Sachzuwendungen nach § 37 b EStG ist aus steuerlicher Sicht mit dem BMF-Schreiben vom 29. April 2008 in vielen Punkten für die Praxis handhabbar gemacht worden. Leider hat die Verwaltung unsere Anregung, die Bagatellgrenze von 10 auf 35 Euro anzuheben, nicht umgesetzt. Für den Bereich der Sozialversicherung steht eine Lösung bisher noch aus.

Gerade im Bereich eines Massenverfahrens ist der Gesichtspunkt der Praktikabilität und Handhabbarkeit einer Regelung von großer Bedeutung. Das bestehende Nebeneinander der

pauschalen Steuer und dem für jeden Arbeitnehmer individuell vorzunehmenden Sozialversicherungsabzug führt dazu, dass der erhoffte Vereinfachungseffekt des § 37 b EStG entfällt.

Mit der vorgesehenen Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung, wonach gem. § 37 b EStG pauschal versteuerte Sachzuwendungen an die Arbeitnehmer Dritter keinen sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn darstellen, wird die heute bestehende Problematik für einen Großteil der Fälle beseitigt. Wir unterstützen die vorgesehene Änderung daher nachdrücklich.

Weitere Anregungen:

Zinslauf in Fällen des Investitionsabzugsbetrags (§ 7 g - neu- EStG)

In seiner durch die Unternehmensteuerreform 2008 neu gefassten Form regelt der § 7 g EStG, dass eine Änderung der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen ist, wenn ein Investitionsabzugsbetrag zunächst in Anspruch genommen wurde, die Investition jedoch unterblieben ist oder die Verbleibens- und Nutzungsfristen nicht eingehalten wurden.

Wird das Ausbleiben der Investition als rückwirkendes Ereignis angesehen, beginnt der Zinslauf nach § 233 a Abs. 2 a AO erst fünfzehn Monate nach dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem das rückwirkende Ereignis eingetreten ist. Hinsichtlich der Nichteinhaltung der Verbleibensfristen legt § 7 g Abs. 4 EStG ausdrücklich fest, dass die Rückgängigmachung der Anwendung des § 7 g Abs. 1 und 2 EStG keinen abweichenden Zinslauf nach § 233 a Abs. 2 a AO auslöst. Eine entsprechende Regelung fehlt in § 7 g Abs. 3 EStG. Es ist derzeit nicht zweifelsfrei geklärt, wann der Zinslauf in Fällen der unterbliebenen Investition beginnt. Wir regen insoweit eine Klarstellung an.

Zu Artikel 3 - Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 2 und 4 (§§ 4, 8)

Im Jahressteuergesetz ist eine gesetzliche Festschreibung der bisher durch Rechtsprechung entwickelten Regeln zum so genannten kommunalen Querverbund vorgesehen. Nachdem der BFH durch ein Urteil vom 22. August 2007 (BStBl. II 2007, S. 961) entschieden hatte, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich zumindest in Höhe der laufenden Verluste zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt, wurde hier ein gesetzgeberischer Handlungsbedarf gesehen.

Kritisch ist aus unserer Sicht dazu anzumerken, dass die mögliche Quersubventionierung bei der öffentlichen Hand einerseits ökonomisches Verhalten behindert und andererseits zu einer Wettbewerbsverzerrung zu Lasten der gewerblichen Wirtschaft führen kann. Dies mag nicht für solche Bereiche zutreffen, in denen nur die öffentliche Hand bestimmte Leistungen etwa der Daseinsvorsorge anbieten kann oder, vor dem Hintergrund mangelnder Gewinnerzielungsmöglichkeiten, anzubieten bereit ist. Gerade für Hoheitsbetriebe ist aber ein Querverbund mit anderen Betrieben der gewerblichen Art weiterhin ausgeschlossen.

Aus steuersystematischer Sicht sind Sonderregelungen für die öffentliche Hand bedenklich. Sie sollten allenfalls in anders nicht lösbaren Fällen erwogen werden. Die Rechtfertigung des grundsätzlichen Ausschlusses von verdeckten Gewinnausschüttungen in den in § 8 Abs. 7 KStG-E geht u. E. zu weit. Zudem besteht die Gefahr, dass der in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG-E aufgeführte Katalog von Tätigkeiten fortwährend ausgeweitet wird und dies zu Lasten von gewerblichen Betrieben geht, soweit diese vergleichbare Leistungen ebenfalls anbieten könnten.

Zu Nr. 6 (§ 8 c)

Im Zusammenhang mit den oben bezeichneten Regelungen zum kommunalen Querverbund sollen auch neue Verlustnutzungsbeschränkungen eingeführt werden. Anders als im Entwurf vorgesehen, müssten diese Regelungen statt in einen neuen Absatz 2 jedoch in einen neuen Absatz 3 gefasst werden. Ein zweiter Absatz mit Sonderregelungen für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften ist nämlich bereits mit dem Gesetz zur Modernisierung der Rahmenbedingungen für Kapitalbeteiligungen (MoRaKG) angefügt worden.

Nachdem die Norm bei ihrer Einführung durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 noch lediglich aus einem Absatz bestand, ist ihr Umfang innerhalb eines Jahres bereits auf drei Absätze angewachsen. Auch vor diesem Hintergrund unterstützt die Bundessteuerberaterkammer nachdrücklich die Prüfbitten des Bundesrates in seiner Stellungnahme zum JStG 2009 nach einer zielgenaueren Ausgestaltung des § 8 c KStG. Dies ist auch deshalb erforderlich, weil das BMF-Schreiben vom 4. Juli 2008 nicht dazu geeignet war, die Norm für die Praxis handhabbar zu machen. Nicht nur sind nach wie vor verschiedene Fragen offen, vor allem hat die Finanzverwaltung darin oftmals die schärfstmögliche Auslegung gewählt und ist in Ein-

zefällen noch über den Gesetzeswortlaut hinausgegangen. Gerade in Sanierungsfällen wird die Vorschrift den Beteiligten vielfach unüberwindbare Steine in den Weg legen.

Im Zusammenhang mit der Verlustnutzungsbeschränkung des § 8 c KStG liegt zudem auch eine Bitte des Bundesrates für eine Änderung des § 10 a GewStG vor. Dadurch soll eine Ausweichgestaltung zur „Rettung“ von gewerbesteuerlichen Verlusten bei einem schädlichen Anteilseignerwechsel verhindert werden. Das Geflecht der Normen rund um Verluste (z. B. § 10 d EStG, § 15 a EStG, § 23 Abs. 3 EStG, § 8 c KStG, § 10 a GewStG) würde sich damit weiter erhöhen und verkomplizieren. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer muss in der kommenden Legislaturperiode der Versuch unternommen werden, zu einer grundlegenden Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Verlusten zu gelangen. Damit verbunden könnte eine Vielzahl von Paragraphen entschlackt und ein nennenswerter Beitrag zu einer deutlichen Vereinfachung des Ertragsteuerrechts geleistet werden.

Zusätzliche Punkte in der Anhörung

Streubesitzdividenden § 8 b KStG

Wir begrüßen ausdrücklich, dass der im Referentenentwurf enthaltene Vorschlag zur Besteuerung von Streubesitzdividenden weder im Regierungsentwurf noch als Formulierungshilfe vorliegt. Unserer Kritik wurde insoweit Rechnung getragen. Trotzdem ist dieser Punkt durch die von den Koalitionsfraktionen eingebrachte Liste Gegenstand der Anhörung geworden. Die Bundessteuerberaterkammer widerspricht allen Versuchen, Streubesitzdividenden im Inlandsfall einer Steuerpflicht zu unterwerfen. Eine solche Steuerpflicht würde dem Grundgedanken des mit dem Steuersenkungsgesetz eingeführten Systems der Dividendenbesteuerung widersprechen und zu einer durch nichts zu rechtfertigenden wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen. Entlarvend ist insoweit die vom BMF in diesem Zusammenhang angedachte Erstreckung der Steuerpflicht auf diesbezügliche Veräußerungsgewinne; insoweit besteht schon im Ansatz kein europarechtswidriger Zustand. Es scheint vielmehr um den "Einstieg aus dem Ausstieg" aus § 8 b KStG zu gehen. Die in diesem Zusammenhang erwähnten befürchteten Steuerausfälle von einer Milliarde Euro sind letztlich nicht zu verifizieren. Sie beziehen aber in jedem Fall Streubesitzdividenden an Drittstaatsempfänger ein. Ob insoweit wirklich eine Europarechtswidrigkeit vorliegt, dürfte angesichts der vom EuGH inzwischen vorgenommenen Einschränkungen der Wirkung der Kapitalverkehrsfreiheit gegenüber Drittstaaten, nicht zuletzt wegen fehlender Ermittlungsmöglichkeiten, mehr als zweifelhaft sein. Im Übrigen wird nach der - zugegebenermaßen noch nicht völlig abgeschlossenen - EuGH-Rechtsprechung in den Rechtssachen Denkavit und Amurta auch in EU-/EWR-Fällen kein Grundfreiheitenverstoß vorliegen, soweit der Empfängerstaat aufgrund DBA zur Anrechnung der deutschen Steuer verpflichtet ist und sie auch tatsächlich anrechnet. Hierdurch dürfte sich das Volumen möglicher Steuerausfälle weiter reduzieren. Wegen der Gesamtsituation verweisen wir im Übrigen auf den Beitrag von Baumgärtel/Lange in Ubg 2008, S. 525 bis 532. Der Beitrag macht deutlich, dass die Einführung einer Steuerpflicht von Streubesitzdividenden eine Reihe wirtschaftspolitisch bedenklicher Kollateralschäden zur Folge haben dürfte.

Weitere Anregungen

Kapitalertragsteuerabzug in Fällen des § 8 b KStG

Die §§ 44 Abs. 1, 45 a Abs. 1 EStG bestimmen die Fristen, innerhalb derer die Kapitalertragsteuer einzubehalten und abzuführen ist. Bei Dividenden ist die Kapitalertragsteuer zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. Dies gilt selbst in den Fällen, in denen die Gewinnausschüttungen nach § 8 b KStG zu 95 % steuerfrei bleiben. Die abgeführte Kapitalertragsteuer kann hier erst im Veranlagungsverfahren, das heißt Monate später, zurückerstattet werden. Diese zeitliche Verzögerung kann bei der entsprechenden Körperschaft zu Liquiditätsengpässen führen. Zumindest entstehen ihr aber aus wirtschaftlicher Sicht Opportunitätskosten in Form entgehender Zinserträge. Wir regen daher an, zu prüfen, ob für die geschilderten Fälle die Aufnahme eines Ausnahmetatbestandes für unter § 8 b KStG fallende Gewinnausschüttungen in die §§ 44 ff. EStG möglich wäre.

Zu Art. 7 - Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5 (insbesondere § 15 Abs. 1 b - neu)

Die Bundessteuerberaterkammer lehnt die Wiedereinführung der Kappung des Vorsteuerabzuges auf dem Unternehmensvermögen gewidmete Kfz, die auch privat genutzt werden, ab. Denn diese Regelung widerspräche dem Neutralitätsgebot der Umsatzsteuer, das eine der grundlegenden Säulen des europäischen Mehrwertsteuersystems ist und durch die ständige Rechtsprechung insbesondere des EuGH in seinen Entscheidungen immer wieder hervorgehoben wird. Gegen dieses Gebot würde eklatant verstoßen, wenn etwa ein Unternehmer, der nachweislich seinen Pkw zu 85 % für unternehmerische Zwecke nutzt, dennoch die Vorsteuer z. B. auf die Anschaffungskosten nur in Höhe von 50 % in Anspruch nehmen dürfte.

Damit verstößt die vorgesehene Einschränkung des Vorsteuerabzuges in der vorliegenden Form gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (vgl. EuGH-Urteil vom 10. April 1984 in der Rs. 324/82). Auch im EuGH-Urteil vom 29. April 2004 hatte der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen ebenso wie die Kommission auf die Problematik der Verhältnismäßigkeit hingewiesen.

Der Richtlinienvorschlag der EU-Kommission vom 17. Juni 1998 hinsichtlich der Möglichkeit für alle Mitgliedstaaten, Einschränkungen des Vorsteuerabzugs im Bereich der so genannten Präsentationsaufwendungen (einschließlich von Fahrzeugen) einzuführen, ist bisher auf EU-Ebene nicht umgesetzt worden.

Aus praktischer Sicht kommt hinzu, dass insbesondere die geplante Einführung einer Berichtigungsvorschrift gem. § 15 a Abs. 6 a (neu) zu weiterem massiven Bürokratieaufbau statt des geplanten Bürokratieabbaus führen würde und nicht nur den Steuerpflichtigen, sondern vor allen Dingen auch die Finanzverwaltung zusätzlich belasten würde.

Aus den vorbezeichneten Gründen schließen wir uns vollen Umfangs den Ausführungen in der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. September 2008 an.

Zu Nr. 3 (§ 14 Buchst. a und b)

Bisher waren Laborleistungen, die der ärztlichen Diagnose und Behandlung dienen, von der Umsatzsteuer befreit, da die Rechtsnorm sich einzig auf die Tätigkeit, z. B. als Arzt oder klinischer Chemiker, bezieht.

Nach der Gesetzesbegründung sollen die Leistungen der klinischen Chemiker und Laborärzte nunmehr unter § 14 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. cc UStG-E fallen, so dass die Umsatzsteuerbefreiung an die Bedingung geknüpft wäre, dass diese Partner eines Versorgungsver-

trags nach §§ 111, 111 a SGB V sind. Diese Bedingung dürfte in der Praxis für klinische Chemiker kaum zu erfüllen sein.

Die alternativ in Betracht kommende Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG-E dürfte für klinische Chemiker und Laborärzte ebenfalls kaum zur Anwendung kommen, denn eine Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung nach den Normen des § 95 SGB V bzw. § 115 SGB V liegt im Regelfall nicht vor.

Wie sich insbesondere aus der Begründung des Jahressteuergesetzes 2009 ferner ergibt, soll das Abstellen auf „Heilbehandlungen im Rahmen der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausführung der Tätigkeit als Arzt ...“ dazu dienen, die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in deutsches Umsatzsteuerrecht umzusetzen und eine Anpassung an die Rechtsprechung des EuGH vornehmen.

Der EuGH hat jedoch in seinem Urteil vom 6. November 2003 (C - 45/01) in Tz. 48 eindeutig ausgeführt, dass der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ nicht besonders eng auszulegen sei und dass unter den Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin die Diagnose eindeutig dazugehöre. Zur Diagnose gehören jedoch Laboruntersuchungen.

In Tz. 49 des vorgenannten Urteils wird nochmals ausgeführt, dass arztähnliche Leistungen, worunter auch Laborleistungen zur Diagnostik- und Heilbehandlung fallen dürften, unabhängig vom Ort der Leistung, also nicht am Ort des Arztes, von der Mehrwertsteuer befreit sind.

In Tz. 44 des oben bezeichneten Urteils wird wiederum das Gebot der umsatzsteuerlichen Neutralität angesprochen. Hiergegen wird jedoch verstoßen, wenn der Diagnostik dienende Leistungen, die durch einen öffentlichen Träger erbracht werden, Umsatzsteuerfreiheit genießen, während die gleiche Leistung, die durch einen privaten Träger erbracht wird, nicht umsatzsteuerbefreit erbracht werden kann. Damit würde auch dem Gebot der Wettbewerbsneutralität der Mehrwertsteuer, die der EuGH in mehreren Urteilen angesprochen hat und die auch Eingang in die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie gefunden hat, widersprochen.

Zwar ist das vorgenannte EuGH-Urteil noch zur 6. EG-Richtlinie ergangen, insoweit hat sich jedoch im Vergleich zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie keinerlei Veränderung ergeben.

Wir möchten in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass gerade die Umsatzsteuerbefreiungen im Bereich der Medizin dazu dienen, die Kosten der Heilbehandlung zu senken und so die Sozialversicherungsträger zu entlasten.

Aus diesem Grunde regen wir an, Laborärzte und ggf. auch klinische Chemiker auch weiterhin unter die weitergehende Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG-E zu fassen.

Es ist zudem nicht verständlich, dass einerseits medizinische Leistungen durch die Umsatzsteuer verteuert werden sollen, aber auf der anderen Seite im gleichen Gesetz Maßnahmen zur Gesundheitsförderung eine steuerliche Förderung erfahren sollen.

Zu Art. 9 - Änderung des Außensteuergesetzes

Zu Nr. 5 c (§ 21 Abs. 18)

Gemäß § 21 Abs. 18 soll die Regelung des § 15 Abs. 7 AStG in allen Fällen angewendet werden, in denen die Einkommen- und Körperschaftsteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. Das bedeutet, dass rückwirkend auch für Veranlagungszeiträume vor 2008 tatsächlich entstandene Verluste der Stiftung auf Stifter- bzw. Begünstigtenebene nicht mehr berücksichtigt werden sollen, obwohl die entsprechenden Veranlagungszeiträume zeitlich vollständig abgeschlossen sind.

Die beabsichtigte Rückwirkung der Änderung des § 15 Abs. 7 AStG ist verfassungswidrig, denn es handelt sich um eine sog. echte Rückwirkung. Diese rückwirkende Änderung wird mit dem öffentlichen Interesse an einer Klarstellung einer „unklaren“ Regelung begründet, so dass der Steuerpflichtige daher grundsätzlich kein schutzwürdiges Vertrauen habe. Es handelt sich jedoch u. E. nicht nur um eine Klarstellung, sondern um eine sachliche Änderung. Eine wie auch immer geartete Einschränkung der Zurechnung negativen Einkommens sieht das AStG ausdrücklich nicht vor (vgl. etwa Wassermeyer in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG § 15 Anm. 24.1 m. w. N.).

Auch der in der Gesetzesbegründung enthaltene Hinweis, dass das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluss vom 14. Mai 1986 (2 BvL 2/83) das Vertrauen von Beteiligten ausländischer Stiftungen in die bestehende Rechtslage eingeschränkt habe, ist so nicht korrekt. Vielmehr verwies das BVerfG in der zitierten Entscheidung darauf, dass der Vertrauensschutz für einen laufenden Veranlagungszeitraum und für die Zukunft dann ggf. eingeschränkt werden könnte, wenn im laufenden Veranlagungszeitraum ein Gesetzesbeschluss des Bundestages ergeht und dieser durch die Fachpresse kommentiert wird. Mit keinem Wort rechtfertigte das BVerfG jedoch die Einschränkung des Vertrauensschutzes für zeitlich (vollständig) abgeschlossene Veranlagungszeiträume. Im o. b. Beschluss sieht das BVerfG hingegen einen Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip darin, dass der Umfang beschränkter steuerpflichtiger Einkünfte durch eine Gesetzänderung erweitert wurde, obwohl die betreffenden Sachverhalte vor der Gesetzesverkündung abgeschlossen waren.

Mithin würden durch diese Anwendungsregelung die Grenzen einer zulässigen Rückwirkung überschritten, denn es läge ein unzulässiger Fall einer echten Rückwirkung vor, weil in bereits abgeschlossene Zeiträume eingegriffen würde.

Zu Artikel 10 - Änderungen der Abgabenordnung

Zu Nr. 6 (§ 146 Abs. 2 a und b - neu -)

Nach § 146 Abs. 2 a und b AO soll zukünftig die Verlagerung der elektronischen Buchführung ins Ausland ermöglicht werden. Die ist insbesondere bei internationalen Konzernen relevant, für den Mittelstand stellt sich diese Frage in der Regel nicht. Grundsätzlich ist es für die Konzerne zu begrüßen, wenn der bestehende Status quo gesetzlich verankert wird. Laut Gesetzesbegründung soll die Regelung sogar für diese Unternehmen eine Kostenreduzierung bei den Buchführungs- und Aufzeichnungsarbeiten zur Folge haben. Ob dies in der Praxis nach dem jetzigen Gesetzeswortlaut allerdings eintreten wird, ist u. E. stark zu bezweifeln. Ursache sind die vorgesehenen strengen Voraussetzungen, an die die Verlagerung geknüpft werden soll. Nach der Entwurfsbegründung überwiegt der Anschein, als würde die Verlagerungsmöglichkeit nur rein pro forma eingeführt, da die entsprechenden Voraussetzungen eine begrenzende Wirkung haben sollen, „so dass nicht damit zu rechnen ist, dass es zu einer massenhaften Verlagerung kommen wird“ (vgl. Begründung S. 143 zu Art. 10, Nr. 6).

Auch der Bundesrat weist in seiner Stellungnahme vom 19. September 2008 (BR-Drs. 545/08) darauf hin, dass die Voraussetzungen zu eng gefasst sind und bittet um eine Überprüfung im weiteren Gesetzgebungsverfahren mit dem Hinweis, dass die restriktive Fassung des Regierungsentwurfs den tatsächlichen Gegebenheiten nicht hinreichend Rechnung trägt. Diesem Petitum möchten wir uns anschließen und noch einen Schritt weitergehen. Unseres Erachtens ist eine Neuregelung nicht zwangsläufig notwendig, da auch bisher schon eine Verlagerung der Buchführung ins Ausland nach § 148 AO möglich ist. Diese Möglichkeit wird in der Praxis regelmäßig genutzt. Eine Regelung, wie sie nun vorgeschlagen ist, schränkt die bestehenden Möglichkeiten zur Auslagerung ein. Entsprechende Regelungen im Ausland sind uns nicht bekannt. Sollte dennoch an den Plänen festgehalten werden, möchten wir insbesondere die folgenden Punkte hervorheben:

- Absatz 2 a Sätze 1 und 2

Nicht nachvollziehbar ist, warum eine Verlagerung auf den EU-Raum und die meisten Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes beschränkt sein soll. Laut Begründung würde eine darüber hinausgehende weltweite Verlagerungsmöglichkeit eine effektive Kontrolle der Bücher und Aufzeichnungen der Steuerpflichtigen nicht gewährleisten. Allerdings hat der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 2 Nr. 2 sicherzustellen, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind, unverzüglich lesbar gemacht und maschinell ausgewertet werden können. Insoweit ist nicht nachzuvollziehen, warum beispielsweise eine Auslagerung in die USA nicht möglich sein soll. Ein Ausschluss aller übrigen Staaten führt zu einer Verschärfung der gegenwärtigen Handhabung.

- Absatz 2 a Satz 3 Nr. 1

Voraussetzung für die Verlagerung soll u. a. die Vorlage einer Zustimmung des Staates sein, in dem die Buchführung zukünftig geführt und aufbewahrt werden soll. Diese Voraussetzung ist nicht nachvollziehbar. Zum einen wird die Vorlage einer Zustimmung aus praktischen Gesichtspunkten im Einzelfall nicht immer leicht möglich sein. Insbesondere ist nicht klar, welches die zuständige Stelle im Ausland sein soll. Zum anderen ist nicht klar, warum eine solche Zustimmung überhaupt erforderlich sein soll. Hoheitsrechtliche Bedenken bestehen u. E. nicht, da die deutsche Finanzverwaltung nicht vor Ort tätig werden wird. Die Prüfung wird nach wie vor auf deutschem Staatsgebiet erfolgen, so dass keine Rechte anderer Staaten beeinträchtigt werden. Von dieser Voraussetzung sollte u. E. aus Praktikabilitätsgründen dringend abgesehen werden.

- Absatz 2 a Satz 3 Nr. 2

Abzulehnen ist zudem die Bedingung, dass nur der Steuerpflichtige eine Verlagerung ins Ausland erreichen kann, der in der Vergangenheit immer alle steuerlichen Mitwirkungspflichten ordnungsgemäß erfüllt hat. Der Zusammenhang ist uns nicht klar. Was hat das eine mit dem anderen zu tun? Soll hier neben den Zwangsmitteln nach § 328 ff. AO eine weitere Sanktion eingeführt werden? Dies ist u. E. absolut nicht notwendig. Außerdem wäre eine solche Voraussetzung absolut streitanfällig und würde zu vermehrten Klageverfahren führen.

- Absatz 2 a Satz 5

Bei Widerruf der Bewilligung soll der Steuerpflichtige die elektronischen Bücher unverzüglich wieder nach Deutschland zurückverlagern. „Unverzüglich“ ist dies in der Praxis nicht durchführbar. Hier müssen ausreichende Übergangsfristen geschaffen werden.

- Absatz 2 b

Es ist die Einführung eines so genannten „Verzögerungsgeldes“ geplant. Dieses soll nicht nur dann fällig werden, wenn der Steuerpflichtige der Aufforderung zur Rückverlagerung nicht nachkommt, sondern auch dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Pflichten nach § 147 Abs. 6 AO, seinen Pflichten zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen im Sinne des § 200 Abs. 1 AO nicht nachkommt. Außerdem soll es sogar dann fällig werden, wenn der Steuerpflichtige seine Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde ins Ausland verlagert. Für die Einführung dieses Verzögerungsgeldes, dessen Rechtscharakter im Übrigen unklar bleibt, sehen wir keine Veranlassung. Es gibt in der Abgabenordnung genügend Zwangsmittel, mit denen sich die Vornahme einer Handlung, Duldung oder Unterlassung durchsetzen lässt, weitere Zwangsmittel sind absolut unnötig.

Unabhängig von den konkreten Plänen, bleibt für die Praxis folgender Sachverhalt unklar: Nach bisheriger Rechtslage war die Verlagerung ins Ausland im Einzelfall nach § 148 AO möglich. Nunmehr ist fraglich, ob diese Verlagerungen nach Inkrafttreten der Neuregelung, also am Tag nach der Verkündung des JStG 2009, rechtswidrig werden und sogar ein Verzö-

gerungsgeld auslösen würden. Hier muss dringend klargestellt werden, dass eine mögliche Neuregelung nichts an der Gültigkeit etwaiger Ausnahmeregelungen ändert.

Zu Nr. 11 (§ 376)

Mit der Änderung des § 376 AO soll die Verfolgungsverjährung für Steuerstraftaten, die bislang den allgemeinen Regeln des Strafgesetzbuches folgt, auf 10 Jahre verlängert werden.

Wir haben gegen die geplante Änderung erhebliche Bedenken. Zwar erscheint das Bestreben des Gesetzgebers, Steuerstraftaten möglichst lange strafrechtlich ahnden zu können, insbesondere im Hinblick auf die derzeit aufgedeckten Steuerhinterziehungsfälle nachvollziehbar, jedoch wird die Verjährungsregelung damit aus dem vom Gesetzgeber ursprünglich gewollten Zusammenhang mit dem allgemeinen Strafrecht gerissen. Eine weitere Sondervorschrift für die Verjährung von Steuerstraftaten ist systematisch nicht sinnvoll.

Die RAO 1919 sah eine einheitliche Frist von 5 Jahren für die Verfolgungsverjährung von Steuerzuwiderhandlungen vor. Das 2. AOStfÄndG von 1968 hat diese Frist einheitlich für Steuervergehen übernommen. Im Zuge des EGStGB von 1974 ist die Regelung in der Sache beibehalten, jedoch nicht mehr gesondert in der AO geregelt worden, sondern über die generelle Anwendbarkeit der allgemeinen Regeln des StGB und damit des § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB. Das Bemühen des Gesetzgebers ging ersichtlich dahin, das Nebenstrafrecht der AO in das allgemeine Strafrecht nach dem StGB zu integrieren. Schon vor diesem Hintergrund ist nicht nachvollziehbar, warum die Strafverfolgungsverjährung nun wieder unabhängig vom StGB in der AO geregelt werden soll.

Ungeachtet ihrer historisch bedingten Normierung im StGB gilt die Verjährung heute nach allgemeiner Auffassung als Institut des Verfahrensrechts. Der Fristablauf stellt ein Verfahrenshindernis dar (vgl. BVerfGE 25, 269, 287). Das Rechtsinstitut der Verjährung findet seine sachliche Legitimation in der Schaffung von Rechtsfrieden, im Bemühen, einer Untätigkeit der Behörden vorzubeugen, in der Rücksicht auf zunehmende Beweisschwierigkeiten und schließlich in einem mit Ablauf der Zeit zunehmend schwächer werdenden Strafbedürfnis (vgl. BGHSt 2, 300, 306 f.; 18, 274, 278).

Dieses Verständnis bleibt bei der vorgeschlagenen Regelung unberücksichtigt. Die offensichtlich ausschließlich fiskalische Motivation, die strafrechtliche Frist der 10-jährigen Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 S. 2 AO anzugleichen (vgl. die Begründung zu Art. 10 Nr. 13, S. 101 des Entwurfs) reißt die Regelung aus dem vom Gesetzgeber gewollten Zusammenhang mit dem allgemeinen Strafrecht. Dort bemisst sich die Verjährungsfrist nach der Höhe der angedrohten Strafe für die Verwirklichung des betreffenden Tatbestandes. Dieser Systematik würde die Verjährung der Steuerstraftaten dann nicht mehr folgen.

Es könnte dann z. B. ein Ehepaar, welches einmalig Kapitalerträge nicht angibt, ebenso 10 Jahre lang strafrechtlich belangt werden, wie der Täter eines schweren Raubes, der bei der

Tat eine andere Person in Todesgefahr bringt. Der Unrechtsgehalt der Tat ist wohl kaum vergleichbar.

Im Übrigen ist das in der Begründung angeführte Argument, dass eine erhebliche Diskrepanz zwischen der Steuerfestsetzungsverjährung und der Strafverfolgungsverjährung bestehe, die durch die Neuregelung wohl beseitigt werden soll, nicht nachvollziehbar. Die steuerliche Festsetzungsverjährung und die strafrechtliche Verfolgungsverjährung können auch bei gleich langer Frist unterschiedlich lang laufen, da der Beginn der Verjährungsfrist unterschiedlich sein kann.

Einen solchen Gleichlauf der Fristen gibt es auch in anderen Rechtsgebieten nicht. Die strafrechtliche Verjährung läuft unabhängig von der zivilrechtlichen Verjährung. So tritt die Strafverfolgungsverjährung z. B. bei Betrug gem. § 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB nach 5 Jahren ein, die zivilrechtliche Verjährung unterliegt den Regelungen der §§ 194 ff. BGB.

Zudem steht zu befürchten, dass im gerichtlichen Verfahren zukünftig die Abgrenzung zwischen Steuerhinterziehung und leichtfertiger Steuerverkürzung nach § 378 AO an Bedeutung zunehmen werde, da Taten möglicherweise voreilig als Steuerhinterziehung qualifiziert werden, um so die Vorteile einer verlängerten Strafverfolgungsverjährung zu nutzen.

Zu Artikel 12 a - neu - Änderung des Grundsteuergesetzes

Zu der Stellungnahme des Bundesrats (BR-Drs. 545/08)

Zu Art. 12 a - neu - (§ 33 GrStG)

Der rein fiskalisch motivierten Änderung des Grundsteuergesetzes kann in dieser rigiden Form nicht zugestimmt werden. Der Bundesrat schlägt in seinem Beschluss vor, einen teilweisen Grundsteuererlass erst ab einer Minderung des normalen Rohertrags um 50 % zuzulassen, wenn der Steuerschuldner die Minderung nicht zu vertreten hat. Dies ist ein weiteres Beispiel dafür, dass auf eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung eine Einschränkung durch den Gesetzgeber erfolgt.

Das Bundesverwaltungsgericht hat aufgrund einer Vorlage des BFH an den gemeinsamen Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes an seiner bisherigen Rechtsprechung, wonach § 33 Abs. 1 GrStG in der Weise ausgelegt wurde, dass bei strukturell bedingten Ertragsminderungen ein Steuererlass ausgeschlossen ist, nicht mehr festgehalten. Mit Beschluss vom 24. April 2007 hat sich das BVerwG der Auffassung des BFH angeschlossen, dass ein Grundsteuererlass gemäß § 33 Abs.1 GrStG nicht nur bei atypischen und vorübergehenden Ertragsminderungen in Betracht kommt, sondern auch strukturell bedingte Ertragsminderungen nicht nur vorübergehender Natur erfassen kann (BVerwG GmS-OGB 1.07).

Bei strukturell bedingtem Leerstand ist zu berücksichtigen, dass es oft über Jahre hinaus keinen „normalen Rohertrag“ des Steuergegenstandes geben kann, da eine „ordnungsgemäße Bewirtschaftung“ auch bei den Vergleichsobjekten nicht möglich ist: Der fiktive „normale Rohertrag“ und der tatsächliche Rohertrag sind null; die Aufwendungen für das Objekt führen zu Verlusten. Die – wenn auch reduzierte Grundsteuerzahlung – lässt sich nur aus anderweitigen Erträgen oder – soweit eine Veräußerung möglich ist – aus dem Veräußerungserlös bestreiten. Ein Verstoß gegen Art. 14 GG kann in diesen Fällen nicht ausgeschlossen werden.

Unabhängig davon ist anzumerken, dass durch die vorgesehene Änderung des § 33 GrStG die durch die erweiterte Anwendung *möglicherweise* eintretenden Steuerausfälle aufgefangen werden sollen. Ob hier überhaupt nennenswerte Steuerausfälle zur Diskussion stehen kann nicht nachvollzogen werden. Dennoch wird eine für die Betroffenen wichtige Regelung vorsorglich eingeschränkt.

Eine ggf. notwendige Änderung des § 33 GrStG sollte daher zurückgestellt werden, um sie kompatibel in die längst überfällige und im Koalitionsvertrag vereinbarte grundlegende Reform der Grundsteuer schlüssig einzubinden.

Zu Art. 22 a - neu - Änderung der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften

Zusätzliche Punkte in der Anhörung

Änderungsantrag zu § 21 Abs. 1 DVStB (Art. 22 a)

Nach derzeitiger Gesetzeslage kann bei der Steuerberaterprüfung der Bewerber bis zum Ende der Bearbeitungszeit der letzten Aufsichtsarbeit von der Prüfung zurücktreten. In diesem Fall gilt die Prüfung als nicht abgelegt, so dass die Steuerberaterprüfung beliebig oft wiederholt werden kann.

Vor diesem Hintergrund hatte die BSStBK im Zuge des 8. StBÄndG vorgeschlagen, die Regelung des § 21 Abs. 1 DVStB dahingehend zu ändern, dass ein folgenloser Rücktritt nach Beginn der Bearbeitung der ersten Klausur nur bei Vorlage eines ärztlichen Attests möglich ist. Das BMF hatte diesen Vorschlag erst befürwortet, nach Beratung mit den Ländern dann aber doch abgelehnt. Dabei wurde allerdings versäumt, den in der Vorlage des BMF gestrichenen § 21 Abs. 1 Satz 2 DVStB (alt) wieder aufzunehmen, d. h. der Satz wurde schlicht vergessen.

Es handelt sich lediglich um die Beseitigung eines redaktionellen Versehens. Gegen den Vorschlag bestehen daher keine Bedenken.