

Herrn
Eduard Oswald, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 11
11011 Berlin

02.10.2007
Dr. Fu./MH/Allg./eingabe FA Bundestag

**Stellungnahme zum Gesetzentwurf d. BReg zum JStG 2008 (BT-Drs. 16/6290)
und der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines JStG 2008 (BR-
Drs. 544/07) anlässlich der Anhörung im Finanzausschuss am 10. Oktober 2007**

Sehr geehrter Herr Oswald,

wir bedanken uns für die Einladung zur Anhörung zum Entwurf des JStG 2008 und nehmen gern die Möglichkeit wahr, vorab zum Gesetzentwurf sowie zur Stellungnahme des Bundesrates schriftlich Stellung zu nehmen. Dabei möchten wir uns auf drei Regelungsbereiche konzentrieren, zum einen die im JStG 2008 enthaltene abgeltende Besteuerung der sog. EK 02-Bestände, die Zinsschranke sowie die im JStG 2008 und in der Beschlussempfehlung des Bundesrats vorgesehenen geänderten bzw. neuen sog. Missbrauchsbekämpfungsregelungen.

Zu Artikel 3 Nr. 4 d) und Nr. 6 - §§ 34 Abs. 16 u. 38 Abs. 4-9 KStG-E:

Abgeltende Besteuerung von EK 02

Mit dem Jahressteuergesetz 2008 wird es zu einer Abwicklung/Entstrickung des sog. „EK 02“ kommen. Die bisherige Regelung sah eine nur ausschüttungsabhängige Nachversteuerung des EK 02-Bestandes bis 2019 vor.



100 Jahre
Denken an Morgen.

Wirtschaftsprüfung • Steuerberatung • Consulting • Corporate Finance.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu

Sitz der Gesellschaft:
München
Amtsgericht München
HRB 83442

Vorsitzender des Aufsichtsrats:
Prof. Dr. Gerhard Emmerich

Geschäftsführer:

WP/StB Dr. Frank Beine
WP/StB Manfred Bögie
StB Marion Farnschläder

WP/StB Stefan Fröhlich

WP/StB Dr. Michael Göttgens

WP/StB Prof. Dr. Wolfgang Grewe

WP/StB Manfred Günkel

WP/StB Ulrich M. Hamacke

WP/StB Michael Irmischer

WP/StB Prof. Dr. Friedhelm Kläs

WP/StB Heiner Kompenhans

RA/StB Prof. Dr. Heinz-Klaus Kroppen

WP/StB Dr. Martin Künemann

WP/StB Lutz Meyer

WP/StB Rainer Plath

WP/StB Dr. Martin Plendl

WP/StB Herbert Reiß

WP/StB Dr. Hans-Rudolf Röhm

WP/StB Richard Roth

WP/StB Helmuth Schäfer

WP/StB Reinhard Scharpenberg

WP/StB Dieter Schlereth

WP Fred Strottmann

WP/StB Jörg Tesch

RA Prof. Dr. Otmär Thömmes

RA/StB Dr. Felix Wurm

Nach § 38 Abs. 4 KStG-E wird der Endbetrag des noch vorhandenen EK 02 zum 31.12.2006 letztmalig zu ermitteln und festzustellen sein. Auf diesen Bestand wird eine Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 von 3 % zzgl. Solidaritätszuschlag (insgesamt 3,165 %) festgesetzt. In den Jahren 2008 bis 2017 ist dieser Erhöhungsbetrag in zehn gleichen Jahresraten zu zahlen. Alternativ kann der Steuerpflichtige in jedem Jahr (letztmalig zum 30. September 2015) einen Antrag auf sofortige Bezahlung der (Rest-) Steuerschuld mit ihrem Barwert (Abzinsung mit 5,5 % p.a.) stellen.

§ 34 Abs. 16 KStG-E des Regierungsentwurfs sieht ein (bis zum 30.09.2008 auszuübendes) **Antragswahlrecht** vor für

- (1) **steuerbefreite Körperschaften** sowie
- (2) für **regulär steuerpflichtige Körperschaften**, die
 - **ausschließlich** Grundbesitz verwalten und nutzen und
 - an denen unmittelbar oder mittelbar **ausschließlich** juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt sind.

Danach können die bisherigen Regelungen zur nur ausschüttungsabhängigen Nachversteuerung des EK 02 (nur) von diesen Unternehmen (bis 2019) weiter angewendet werden.

Der persönliche und sachliche **Anwendungsbereich dieses Wahlrechts** wird demgegenüber in der Stellungnahme des Bundesrates vom 21.09.2007 zum Entwurf eines JStG 2008 **deutlich erweitert**. Demnach bleibt das Wahlrecht zwar auf Wohnungsunternehmen beschränkt (zu den steuerbefreiten Unternehmen vgl. weiter unten); es ist aber für die Inanspruchnahme des Wahlrechts ausreichend, wenn sich ein Wohnungsunternehmen nach dem in seiner Satzung festgelegten Unternehmensgegenstand mit folgenden Tätigkeiten befasst:

- Bau von Wohnungen im eigenen Namen,
- Betreuung von Wohnungsbauten oder

- Errichtung oder Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen im Sinne des Ersten Teils des Wohnungseigentumsgesetzes.

Ausweislich der Begründung will der Bundesrat auf diese Weise **allen typischen Wohnungsunternehmen** das Wahlrecht einräumen, auch wenn neben den genannten satzungsmäßig geregelten Tätigkeiten weitere immobilienwirtschaftliche Betätigungen erfolgen.

Auch hinsichtlich der Gesellschafterstruktur enthält die Bundesratsfassung keinerlei Einschränkungen; das Wahlrecht besteht also auch dann, wenn an dem Wohnungsunternehmen außer der öffentlichen Hand natürliche Personen (wichtig für die Wahlrechtsausübung bei Genossenschaften) oder Unternehmen beteiligt sind.

Wir gehen davon aus, dass auch der Bundesrat (ebenso wie die Bundesregierung) den **steuerbefreiten Körperschaften**, die keine Wohnungsunternehmen sind, ein Wahlrecht zur Fortgeltung der bisherigen EK 02-Besteuerung einräumen will (vgl. auch Begründung des Bundesrates zu Artikel 3 Nr. 4 Buchstabe d (§ 34 Abs. 16 KStG)); hierzu wäre die Formulierung des Bundesrates für einen § 34 Abs. 16 KStG um steuerbefreite Körperschaften zu ergänzen. Dies betrifft beispielsweise die Siedlungsunternehmen nach dem Reichssiedlungsgesetz (vgl. auch die unter Nr. 37 enthaltene Empfehlung der Ausschüsse zu § 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG).

Allgemeines Wahlrecht

EK 02-Bestände existieren bei Unternehmen, die vor dem Körperschaftsteuer-Systemwechsel vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (2000 / 2001), aber nach dem 31.12.1976, in ihren **Steuerbilanzen** steuerfreie, d.h. nicht mit Körperschaftsteuer belastete Eigenkapitalzugänge ausgewiesen haben¹. Zu einer Nachversteuerung des EK 02 in Höhe von rd. 45 % kommt es aktuell – vereinfacht dargestellt – dann, wenn aus diesem, auf Unternehmensebene steuerfreien Eigenkapital Gewinnausschüttungen getätigt werden. Nach neuerem Körperschaftsteuer-System ist diese Belastung dann auch **definitiv**, d.h. nicht mehr auf die Steuern des dividendenberechtigten Anteilseigners anrechenbar.

Über EK02-Bestände verfügen im Wesentlichen die ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen einschließlich der steuerbefreiten Vermietungsgenossenschaften, Wohnungsunternehmen in den neuen

¹ Außer steuerfreien Auslandserträgen (EK 01) und Gesellschaftereinlagen (EK 04).

Bundesländern (steuerbefreite Erträge aus einem Schuldenabbau nach dem Altschuldenhilfegesetz) und sonstige steuerbefreite Unternehmen (z.B. Siedlungsunternehmen nach dem Reichssiedlungsgesetz).

Grundsätzlich ist es sehr zu begrüßen, dass es nun zu einer Abwicklung der Restbestände an unbelasteten Teilbeträgen i.S.d. § 38 KStG kommen soll. Das bisherige Nebeneinander der aus den Zeiten des Anrechnungsverfahrens stammenden Regelungen mit einer ausschüttungsabhängigen Körperschaftsteuer und dem Halbeinkünfteverfahren wird damit vermieden; dies trägt für viele Unternehmen und auch für die Finanzverwaltung zu einer Vereinfachung der Besteuerung bei.

Eine einschränkungslose Zwangsabgeltung ist nach unserer Auffassung jedoch nicht der richtige Weg, denn das Nebeneinander der Körperschaftsteuersysteme wurde bei dem Übergang vom Anrechnungszum Halbeinkünfteverfahren (Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433) bewusst in Kauf genommen, unter anderem um eine zu große Belastung der Unternehmen aus der sofortigen Nachversteuerung des EK 02 zu vermeiden. Ein generelles, nicht an weitere Voraussetzungen geknüpftes Wahlrecht, wäre hier der aus Sicht der Unternehmen und des Fiskus der beste Weg.

Auch ein generelles Wahlrecht dürfte nach unserer Einschätzung zu erheblichen Steuermehreinnahmen führen, da nach unserem, in zahlreichen Beratungskonstellationen gewonnenen Eindruck, insbesondere große bereits privatisierte und konzernverbundene ehemals gemeinnützige Wohnungsunternehmen die Abgeltungssteuer zahlen werden.

Genau für die – aufgrund der hohen Bestände an EK 02 besonders betroffenen - Wohnungsunternehmen ist aber ein Wahlrecht unabdingbar. Sollte es nur zu einem auf diese Branche beschränkten Wahlrecht kommen, so bietet der Entwurf des Bundesrates eine sehr gute Grundlage. Die im Regierungsentwurf vorgesehene Ausgestaltung des Wahlrechtes ist dagegen viel zu restriktiv und geht an ihrem Ziel – Wahlrecht insbesondere für Wohnungsunternehmen in öffentlicher Hand – vorbei.

Entstehung des EK 02 bei ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmern

Von der geplanten abgeltenden Besteuerung des EK 02 sind – wie erwähnt – die **ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen** besonders betroffen. Diese Unternehmen sind nach dem Wegfall des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) zum 1.1.1990/91 in die volle Körperschaft- und Gewer-

besteuerungspflicht eingetreten; sie haben in ihrer steuerlichen Eröffnungsbilanz ihre Wirtschaftsgüter mit Teilwerten angesetzt (§ 13 Abs. 2 und Abs. 3 Satz 1 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Dies führte zur steuerfreien **Aufdeckung erheblicher stiller Reserven im Grundbesitz** (Grundstücke und Wohnbauten), denn die Teilwerte der Grundstücke und Gebäude zum Zeitpunkt des Eintritts in die Steuerpflicht (1.1.1990/91) lagen deutlich über den fortgeführten, im Falle der Gebäude um planmäßige Abschreibungen verminderten Anschaffungs- und Herstellungskosten der Immobilien. Diese stillen Reserven sind somit in der (steuerbefreiten) Zeit der Gemeinnützigkeit der Wohnungsunternehmen entstanden. Dieses steuerbilanzielle Eigenkapital wurde im EK 02 ausgewiesen.

Seit dem Übergang vom körperschaftsteuerlichen Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren unterliegen Dividendenzahlungen der ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen in einem Übergangszeitraum bis 2019 im typischen Regelfall einer **Körperschaftsteuer-Erhöhung** (zzgl. Solidaritätszuschlag) von **rd. 45 %**, da hierfür regelmäßig sog. **EK 02** nach Maßgabe von § 38 i.V.m. § 27 KStG als verwendet gilt.

Vorteile der abgeltenden Besteuerung für (insbesondere große) Wohnungsunternehmen

Bislang vermeiden (insbesondere) **große, insbesondere auch konzernverbundene Wohnungsunternehmen**, die an sich in der Lage wären, regelmäßig Dividenden an ihre Anteilseigner auszuschütten, Gewinnausschüttungen, um die erhebliche definitive Steuerbelastung aus der EK 02-Verwendung zu vermeiden. Um dem Gesellschafter (insbesondere nach einer **Privatisierung** der Unternehmen) dennoch Liquidität zukommen zu lassen, werden in der Praxis diverse aufwändige Gestaltungen umgesetzt. Diese werden mit einer moderaten Abgeltungssteuer überflüssig, was mit einem deutlichen Rückgang des Verwaltungsaufwandes verbunden ist. Für diese Sachverhaltskonstellation ist die geplante Abgeltungsregelung somit **grundsätzlich positiv zu bewerten**. Aller Voraussicht **nach wird ein großer Teil dieser (i.d.R. großen) Unternehmen von der Abgeltungssteuer Gebrauch machen**, also das Wahlrecht **nicht** ausüben und auch die Möglichkeit einer Sofortzahlung des (abgezinsten) Gesamtbetrags wählen.

Der Fiskus stellt sich bei dieser Fallgruppe mit den tatsächlichen Steuereinnahmen aus dieser Abgeltungssteuer deutlich besser als mit einer höheren, aber nur in Ausnahmefällen gezahlten Steuer nach den bisherigen Regelungen.

Notwendigkeit eines Wahlrechtes

Völlig anders ist dies jedoch bei vielen kleinen oder mittelgroßen Wohnungsunternehmen, die entweder Wohnungsgenossenschaften oder Wohnungsunternehmen der öffentlichen Hand sind und die keine oder nur geringe Ausschüttungen an ihre Genossen bzw. Gesellschafter leisten. Durch die unterbleibenden oder vergleichsweise nur geringen Ausschüttungen entsteht bei diesen Unternehmen aktuell keine – oder zumindest keine erhebliche – wirtschaftliche Belastung aus der 45 %-Nachversteuerung des EK 02 bei Ausschüttungen.

Ein grundlegender Aspekt der Tätigkeit dieser Wohnungsgenossenschaften und -gesellschaften liegt in der Instandsetzung und Modernisierung ihrer Bestände. Für viele dieser Unternehmen würde eine Zwangsabgeltungssteuer auf das gesamte EK 02 regelmäßig eine erhebliche Ergebnis- und Liquiditätsbelastung bedeuten, die ohne die Neuregelung nicht eintreten würde. Die finanziellen Belastungen aus der Zahlung der Abgeltungssteuer können diese Unternehmen nicht über höhere Mieten kompensieren. Ein Vorteil aus der künftigen Nichtversteuerung von Ausschüttungen entsteht nicht oder nur in vergleichsweise geringem Umfang, da entsprechende Ausschüttungen gar nicht möglich und geplant sind.

Die bereits in 2007 in voller Höhe eintretende Ergebnisbelastung und die in den Folgejahren eintretende Liquiditätsbelastung könnten zur Konsequenz haben, dass **Instandsetzungs- und Modernisierungsprogramme nur mit erheblicher zeitlicher Verzögerung** durchgeführt werden. **Wettbewerbsnachteile** im Verhältnis zu privaten Wohnungsvermietern oder anderen, nicht zum Kreis der ehemals gemeinnützigen Wohnungsunternehmen gehörenden Vermietungsunternehmen wären die unmittelbare Folge.

Petition: Wir halten ein **generelles Wahlrecht** für alle Unternehmen mit EK 02-Beständen für den besten Weg. Sollte es jedoch hierzu nicht kommen, ist ein Wahlrecht für Wohnungsunternehmen und für sonstige steuerbefreite Körperschaften dringend erforderlich. Das auf Wohnungsunternehmen bezogene Wahlrecht sollte nicht an bestimmte Konstellationen in der Anteilseignerstruktur anknüpfen, wie es im Regierungsentwurf vorgesehen ist. Das Wahlrecht sollte auch nicht bestimmte Restriktionen in der Geschäftstätigkeit vorsehen, da viele Wohnungsunternehmen nicht nur ihren eigenen Grundbesitz vermieten, sondern darüber hinaus diverse weitere immobilienwirtschaftliche Aktivitäten entfalten – nicht zuletzt im Interesse ihrer öffentlichen Anteilseigner.

Der Vorschlag des Bundesrates trägt diesem Anliegen Rechnung; alternativ könnte auch der Entwurf der Bundesregierung dergestalt angepasst werden, dass das Wahlrecht allen Wohnungsunternehmen – ohne Beschränkungen bezüglich der Anteilseignerstruktur (!) – eingeräumt wird, die **überwiegend** eigenen Grundbesitz verwalten.

Zu Artikel 1 Nr. 3f – neu – § 4h Abs. 3 EStG sowie zu Artikel 3 Nr. 1a – neu - § 8a Abs. 3 KStG: Änderungen bei der Zinsschranke – Konsolidierungskreis bei GmbH & Co. KG und bei Kommunen sowie weitere Einzelregelung (Beschlussempfehlung Bundesrat)

Der Bundesrat bittet sowohl in seiner Stellungnahme als auch in der Beschlussempfehlung der Ausschüsse um eine Prüfung der Ergänzung des § 4h Abs. 3 S. 6 EStG. Mit der Ergänzung soll die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, wenn ihre Tätigkeit nahezu ausschließlich in der Geschäftsführung und Haftung für eine einzige Kommanditgesellschaft besteht, von der Einbeziehung in einen Konzern hinsichtlich des Kriteriums „einheitliche Finanz- und Geschäftspolitik“ ausgenommen werden.

Diese Korrektur ist grundsätzlich zu begrüßen, jedoch geht sie bei weitem nicht weit genug. Der hier aufgegriffene Korrekturbedarf macht deutlich, wie problematisch der mit § 4h Abs. 3 S. 6 EStG steuerlich eigenständige Konzernbegriff ist. Ein weiteres Beispiel, das dies deutlich macht, ist die Frage der Bildung von steuerlichen Konzernen unter Einbeziehung der öffentlichen Hand als Gesellschafter. Bildet eine Kommune mit ihren ansonsten nicht konzernverbundenen kommunalen Versorgungs- oder Wohnungsunternehmen einen steuerlichen Konzern für Zwecke der Zinsschranke? Durch die sehr weitgehende Definition des steuerlichen Konzernbegriffs im § 4h Abs. 3 S. 6 EStG, der auch von der Zugehörigkeit eines Betriebs zu einem Konzern ausgeht, wenn die Finanz- und Geschäftspolitik einheitlich zusammen mit anderen Konzernbetrieben bestimmt werden kann, müssten auch die verschiedenen Beteiligungsgesellschaften einer Kommune, auch wenn diese die verschiedenen Beteiligungen im Rahmen der Vermögensverwaltung hält, gleichwohl aber die Geschäftspolitik der Unternehmen bestimmt, zusammen einen Konzern bilden.

Weiterhin sehen wir dringenden Korrekturbedarf bei den Kürzungsregelungen für die Ermittlung der Eigenkapitalquote nach § 4h Abs. 2 Buchstabe c) EStG. Nach § 4h Abs. 2 Buchst. c) S. 5 EStG ist das Eigenkapital um das Eigenkapital, das keine Stimmrechte vermittelt – mit Ausnahme von Vorzugsak-

tien – zu kürzen. Dies ist jedoch viel zu weit gefasst und geht über die bezweckte Missbrauchsbe-
kämpfung hinaus. Vielmehr sollte sich eine Kürzung des Eigenkapitals auf Fälle beschränken, bei de-
nen die Vergütung für das Eigenkapital als Betriebsausgabe abzugsfähig ist, wenn somit tatsächlich
Zinsaufwand im Sinne des § 4h Abs. 3 EStG vorliegt.

Die außerdem vorgeschlagene Bagatellregelung bezüglich der Relevanz einer Gesellschafterfremdfi-
nanzierung (1 %-Freigrenze gem. Entwurf zu § 8a Abs. 3 KStG) ist ausdrücklich zu begrüßen, macht
aber wiederum den ausufernden Regelungsbereich der Zinsschranke deutlich.

Petition: Der erweiterte steuerliche Konzernbegriff sollte im Interesse der Rechtsklarheit und Recht-
sicherheit vollständig aufgegeben werden. Anstelle der Ergänzung würde sich daher die Streichung
des § 4h Abs. 3 S. 6 EStG anbieten. Sollte hieran jedoch festgehalten werden, so ist dringend neben
der Klarstellung für die GmbH & Co. KG eine Klarstellung für Beteiligungen der öffentlichen Hand
erforderlich.

Weiterhin sollte die Kürzungsvorschrift für das Eigenkapital bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote
überarbeitet werden. Die Anknüpfung an ein Stimmrecht ist zu weit gefasst.

Zu Artikel 14 Nr. 2 § 42 AO-E:

Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

Das Jahressteuergesetz sieht eine Neufassung des § 42 Abs. 1 AO vor. Ziel dieser Neufassung ist die
Definition des steuerlichen Missbrauchs im Gesetz.

Grundsätzlich sind die Zielsetzungen: „Rechtssicherheit“ und „Vorhersehbarkeit steuerlicher Rechts-
folgen“ zu begrüßen. Doch wird beides mit der im Gesetzentwurf vorgesehenen Formulierung nicht
erreicht; dieser Entwurf ist daher abzulehnen.

Die Legitimität des Grundsatzes, dass ein steuerorientierter Missbrauch rechtlicher Gestaltungen ver-
hindert werden muss, steht außer Frage. Fraglich ist aber, ob der Maßstab für einen solchen Miss-
brauch in den Kategorien der „Ungewöhnlichkeit“ einer rechtlichen Gestaltung – diese konkretisiert

durch eine vermeintliche sicher ermittelbare „Übereinstimmung mit der Verkehrsanschauung“ – sowie der „Beachtlichkeit“ außersteuerliche Gründe gesucht werden kann.

Zunächst ist festzuhalten, dass es sich hierbei allesamt um „unbestimmte Rechtsbegriffe“ handelt, die in ihrer Summierung dazu führen, dass sich die Vorschrift von vornherein jeder Planbarkeit und Berechenbarkeit entzieht und – auch aus richterlicher Sicht – nicht subsumtionsfähig und damit insgesamt unter dem Aspekt einer fehlenden Tatbestandsmäßigkeit verfassungswidrig ist. Aktuelles Beispiel für eine genau deswegen misslungene und letztlich gescheiterte Gesetzgebung ist der vor kurzem wieder abgeschaffte § 2b EStG, mit dem eine Zeitlang versucht wurde, die Steuersparmodelle in den Griff zu bekommen. Auch diese Vorschrift war nach einhelliger Ansicht infolge ihrer zahlreichen unbestimmten Rechtsbegriffe verfassungswidrig unbestimmt.

Es kommt hinzu, dass ein Maßstab der „Ungewöhnlichkeit“ und der „Verkehrsanschauung“ in seinem Kerngehalt jeden Fortschritt bei der Entwicklung neuer rechtlicher und wirtschaftlicher Sachverhalte verhindert. Neue rechtliche und wirtschaftliche Sachverhalte sind stets ungewöhnlich und widersprechen vielfach auch einer – wie auch immer definierten - Verkehrsanschauung – ohne deswegen gleich wirklich missbräuchlich zu sein. Es ist doch eigentlich immer so, dass der Gesetzgeber auf rechtliche und wirtschaftliche (so wie auch auf soziale, technische oder kulturelle) Neuentwicklungen erst **im Nachhinein** reagiert und einen rechtlichen Rahmen für diese Entwicklungen erst im Nachhinein schafft.

Beispiele für die Richtigkeit dieser Überlegungen im steuerlichen Bereich sind

- die rasanten Entwicklungen im Bereich der Finanzinstrumente
- die Entwicklungen im Bereich des Umwandlungssteuerrechts
- die Entwicklungen im Bereich der Gestaltung familiärer Rechtsverhältnisse
- die rasanten Entwicklungen im Bereich der Info-Technologie.

In allen diesen und vielen anderen Fällen folgt das Steuerrecht der Entwicklung und ringt dann im jeweiligen Einzelfall um die Abgrenzung zwischen Anerkennung und Missbrauch.

Wenn man aber zur steuerlichen Anerkennung einer rechtlichen Gestaltung – wie nun der geplante § 42 AO – fordert, dass der Gesetzgeber **zuvor** eine entsprechende gesetzliche Gestaltung „in Über-

einstimmung mit der Verkehrsanschauung“ bereitgestellt hat, verkehrt man diese Zusammenhänge in ihr Gegenteil: Entwicklung und Fortschritt sind dann nur noch möglich, wenn der Gesetzgeber **zuvor** den Rahmen hierfür geschaffen hat. Dies dürfte insoweit dann das Ende jeden rechtlichen und wirtschaftlichen Fortschritts markieren.

Denn als Ergebnis einer gesetzlichen Beweislastumkehr soll künftig der Steuerpflichtige im Falle der „Ungewöhnlichkeit“ seines Tuns stets seine außersteuerlichen Gründe nachweisen müssen, und diese außersteuerlichen Gründe müssen dann die Hürde der „Beachtlichkeit“ – insbesondere in der Wertung der Finanzverwaltung – nehmen. Damit aber wird die ökonomische und rechtliche Ermessensentscheidung der Verwaltung in verfassungsrechtlich bedenklicher Weise höher bewertet als die freie rechtliche und ökonomische Entscheidung des Bürgers.

Völlig unsystematisch ist es außerdem, wenn künftig neben die eindeutigen Missbrauchsregelungen in den Einzelsteuergesetzen **zusätzlich** die Generalklausel des § 42 Abs. 2 AO treten soll. Hier muss auch künftig der Rechtsgrundsatz des Vorrangs einer „Lex Specialis“ uneingeschränkt im Interesse der Rechtssicherheit Beachtung finden.

Petition: Wir plädieren mit Nachdruck dafür, den § 42 AO in seiner jetzigen Form beizubehalten und in Zweifels- und Streitfällen auf die abgewogene richterliche Entscheidung im Einzelfall zu vertrauen. Im Übrigen sollte der bereits eingeschlagene Weg einer Absenkung der absoluten und relativen Steuerbelastung weiter verfolgt und sollten gleichzeitig die Anstrengungen zur Beseitigung der Vollzugsdefizite im Bereich der Steuerverwaltung (einschließlich der steuerlichen Betriebsprüfung) und der Schattenwirtschaft verstärkt werden: Je besser die Steuerlasten auf alle verteilt und dort vollzugssicher erhoben werden, desto akzeptabler dann die Steuerbelastung des Einzelnen mit sämtlichen Steuern ist, desto geringer ist seine Neigung, nur der Steuerbelastung wegen Rechtsinstrumente zu missbrauchen.

Zu Artikel 14 Beschlussempfehlung Bundesrat §§ 138a, 379a AO-E:

Anzeigepflichtige Steuergestaltungen

Der Vorschlag für die Einführung einer sanktionsbewehrten Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen, die zwar weder illegal noch missbräuchlich sind, die aber aus Sicht des deutschen Fiskus illegitim und auf dem Verwaltungsweg oder durch Initiierung gesetzgeberischer Maßnahmen

zu bekämpfen sind, begegnet aus unserer Sicht schwerwiegenden rechtsstaatlichen, berufsrechtlichen und europarechtlichen Bedenken und ist daher mit Nachdruck abzulehnen. Der Bundesrat hat diese Empfehlung zu Recht nicht in seine Stellungnahme übernommen.

Die im Entwurf einzeln aufgeführten Tatbestände sind der Verwaltung – wie die Aufzählung belegt – seit langem bekannt. Die Meldepflicht zielt daher wohl in erster Linie nicht auf die Beseitigung der Gestaltungen ab, die auf politischem Weg oder im Verwaltungsweg erfolgen müsste und könnte, sondern auf eine Verbreitung der Kenntnis solcher (legalen) Gestaltungen durch die Rechts- und Steuerberater.

Zu einigen Sachverhaltskonstellationen wurden bereits entsprechende materiell-rechtliche Vorkehrungen getroffen, wie zum Beispiel mit § 50d Abs. 3, 8 und 9 EStG. § 50d Abs. 9 wurde erst mit dem Jahressteuergesetz 2007 eingeführt und § 50d Abs. 3 EStG deutlich verschärft. Die Wirkung solcher Maßnahmen sollte jedoch erst abgewartet werden, bevor weitere Schritte von Seiten des Gesetzgebers unternommen werden.

Die Regelung wird – allen sonstigen gegenteiligen Willensbekundungen zum Trotz – zu einer weiteren signifikanten Verkomplizierung des Steuerrechts und zu einer massiven Rechtsunsicherheit im Bereich der Steuerberatung und des internationalen Steuerrechts führen.

Es bestehen u.E. Zweifel, ob die Meldepflicht über Gegenstände einer bloßen Rechts- oder Steuerberatung – nämlich Sachverhalte einer bloßen **Steuerplanung**, also der potenziellen Gestaltung künftiger, noch nicht verwirklichter Sachverhalte, überhaupt in einem **Steuergesetz** geregelt werden kann und nicht vielmehr in Regelungen des Berufsrechts (z.B. StBerG) geregelt werden müsste. Denn das Steuerrecht regelt (nur) die steuerlichen Folgen verwirklichter Sachverhalte oder aber die verbindliche Zusage der Finanzverwaltung über die steuerliche Behandlung geplanter Sachverhalte; genau diese Bindungswirkung will die Verwaltung aber nicht eingehen.

Die Regelung trifft im Ergebnis nur die inländischen umsatzstarken Berater und verstößt damit gegen den verfassungsrechtlich geschützten Grundsatz der Berufsfreiheit. Die Regelung verletzt zugleich das verfassungsrechtlich geschützte Berufsgeheimnis zwischen Steuerberatern und ihren Mandanten.


Die Wirksamkeit der Regelungen ist schon deswegen zweifelhaft, weil sie Ausweichkonstruktionen und Umgehungsgestaltungen provozieren wird (Inhouse-Beratung, ausländische Berater, geänderte Zuordnung von Beratungsvergütungen).

Da die Regelung ein Sonderrecht für die Steuerplanung der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit schafft, beschränkt sie die Dienstleistungsfreiheit der Berater. Tragfähige Rechtfertigungsgründe hierfür sind nicht erkennbar, so dass die EG-Rechtswidrigkeit der Regelung anzunehmen ist.


Petition: Wir plädieren aus den vorstehend genannten Gründen mit Nachdruck dafür, den Diskussionsvorschlag zur Einfügung der §§ 138a u. 379a AO nicht umzusetzen.

Mit freundlichen Grüßen

Deloitte & Touche GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



(Dr. M. Fuchs)



(D. Gegusch)