

Bundessteuerberaterkammer, KdÖR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

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

**E-Mail: [eduard.oswald@bundestag.de](mailto:eduard.oswald@bundestag.de)  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

Geschäftsführung

Haus der Steuerberater  
Neue Promenade 4  
10178 Berlin

Zentrale 030 240087-0  
Durchwahl 030 240087-60  
Telefax 030 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)  
<http://www.bstbk.de>

5. Oktober 2007  
Sw/Ze

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008)“ – Drucksache 16/6290 – unter Einbeziehung der Empfehlungen des Bundesrates zum Jahressteuergesetz in Bundesratsdrucksache 544/1/07**

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. Der vorliegende Gesetzentwurf enthält eine Vielzahl von Änderungsvorhaben, zu denen wir noch einen erheblichen Diskussionsbedarf sehen.

Ein Großteil der im Gesetzentwurf enthaltenen Regelungen ist ohne weiteres nachvollziehbar. Die in der Abgabenordnung beabsichtigten Änderungen bieten jedoch aus unserer Sicht größten Grund zur Besorgnis. Die beabsichtigte Neufassung des **§ 42 AO** hat zu Recht eine Welle von Kritik hervorgerufen. Es ist zu begrüßen, dass die Diskussion zunächst dazu geführt hat, die ausufernde Formulierung des Referentenentwurfes im Kabinettsbeschluss einzugrenzen und wieder auf den Missbrauch von Steuergestaltungsmöglichkeiten abzustellen. Wir halten allerdings weitere wesentliche Änderungen für dringend notwendig.

Eine missbräuchliche Steuergestaltung darf nicht bereits dann unterstellt werden, wenn die zugrundeliegende steuerliche Gestaltung „ungewöhnlich“ ist. Der Steuerpflichtige muss auch weiterhin seine steuerliche Belastung optimieren können, ohne generell unter Missbrauchsverdacht zu geraten. Ungewöhnlich muss nicht gleichbedeutend sein mit unangemessen, wie schon der Reichsfinanzhof in seiner Rechtsprechung zur GmbH & Co. KG festgestellt hat. Im Rahmen des § 42 AO sollte ausschließlich auf die unangemessene Steuergestaltung abgestellt und dabei die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geforderte Umgehungsabsicht des Steuerpflichtigen einbezogen werden.

Sehr kritisch ist in diesem Zusammenhang auch die vorgesehene partielle Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen zu sehen. Muss er der Finanzverwaltung künftig nachwei-

sen, dass für eine „ungewöhnliche“ Gestaltung beachtliche außersteuerlicher Gründe vorliegen, wie jetzt vorgesehen, führt das zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Es ist nämlich noch in keiner Weise abzusehen, was für Gründe als beachtlich anzuerkennen wären. Hier bestünde die Gefahr, dass dies je nach Sachbearbeiter und Kassenlage unterschiedlich ausgelegt würde, solange hier keine verbindlichen Leitlinien vorgegeben sind.

Sorgen bereitet darüber hinaus auch der in den Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates enthaltene Entwurf eines **§ 138 a AO**, der die Einführung einer umfassenden Meldepflicht für so genannte „Anzeigepflichtige Steuergestaltungen“ vorsieht. Nach der Gesetzesbegründung sollen ein gleichmäßiger Steuervollzug erreicht sowie zeitliche Verzögerungen in der Erkennung und Bekämpfung insbesondere unerwünschter legaler Modelle beseitigt werden. Der neue § 138 a AO schießt jedoch weit über das Ziel hinaus. Die Anzeigepflicht stellt grenzüberschreitende Steuergestaltungen unter einen nicht gerechtfertigten Generalverdacht und wird daher von uns abgelehnt.

Die geplante Meldepflicht birgt erhebliche Risiken für das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant. Das Argument, dass es beispielsweise in den USA oder Großbritannien vergleichbare Regelungen gebe, vermag nicht zu überzeugen. Denn Deutschland hat im Gegensatz zu den USA und Großbritannien ein ausgereiftes System der Betriebsprüfung.

Steuergestaltung ist legal und legitim und muss es auch weiterhin bleiben. Dies entspricht der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, nach der es jedem Steuerpflichtigen frei steht, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht. Durch die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen wird diese Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen und Steuerberater mit neuen Bürokratiepflichten überzogen und eingeschränkt.

Die erforderliche Anzeige soll nicht nur „eine vollständige Beschreibung des Modells und das Ziel der Gestaltung“ enthalten. Auf Anforderung hat der Anzeigepflichtige auch innerhalb eines Monats „sämtliche für das Verständnis der Gestaltung sachdienlichen Unterlagen und Dokumente vorzulegen“. Diese unfassende neue Berichtspflicht läuft dem Ziel der Bundesregierung, Bürokratie abzuschaffen, deutlich zuwider. Aus einer gewissenhaften Erfüllung der Pflicht leiten sich zudem für den Steuerpflichtigen keinerlei Sicherheiten her. Weder erfährt er innerhalb eines überschaubaren Zeitraums, ob die angezeigte Gestaltung problematisch ist, noch schützt sie ihn vor späteren verzinslichen Steuernachforderungen.

Nachdem die Attraktivität Deutschlands als Wirtschaftsstandort durch die Senkung der Steuersätze in der Unternehmensteuerreform 2008 gestärkt wurde, geben diese Änderungen Anlass zur Besorgnis. Die daraus resultierende Rechtsunsicherheit wirkt auf Investoren eher abschreckend.

Aus dem Bereich der Einkommensteuer ist u. E. die geplante Änderung zur Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen in **§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG** noch einmal zu überdenken. Das Ziel, dieses Rechtsinstitut auf die Übertragung ertragbringenden Vermögens zu beschränken, ist aus unserer Sicht durchaus nachvollziehbar, soweit es um die Übertragung von selbstgenutztem Wohneigentum geht. Der vorliegende Vorschlag führt jedoch zu einer bedenklichen Ungleichbehandlung bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegenüber der Übertragung von Personengesellschaften, die so nicht begründbar ist. Auch eine Benachteiligung von Grundvermögen gegenüber Betriebsvermögen ist jedenfalls dann nicht zu rechtfertigen, soweit aus dem Grundvermögen existenzsichernde (Miet-)Erträge fließen.

Besonders zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch der Grundsatz des Vertrauensschutzes. Für eine Zukunftssicherung und Altersversorgung ist eine langfristige Planung unverzichtbar. Dieser Planung kann nicht durch einen einfachen Federstrich des Gesetzgebers rückwirkend der Boden entzogen werden. Ob eine Anpassung an neue gesetzliche Gegebenheiten überhaupt durch eine Vertragsänderung möglich ist, ist nicht in jedem Fall gewährleistet, denn eine mögliche Vertragsänderung hängt u. a. auch von den Interessen der Vertragspartner ab. Aus diesem Grund darf eine gesetzliche Neuregelung u. E. in jedem Fall nur für solche Vermögensübertragungen Geltung erlangen, die ab Inkrafttreten der gesetzlichen Änderung durchgeführt werden.

Neben unseren Anmerkungen zu den im Entwurf enthaltenen Gesetzesänderungen haben wir in unsere anliegend beigefügten detaillierten Ausführungen auch einige weitere Anregungen für Änderungen bzw. Klarstellungen aufgenommen. Besonders möchten wir hier auf den Korrekturbedarf bei den Hinzurechnungen zur Gewerbesteuer in **§ 8 Nr. 1 GewStG** sowie bei den Folgen einer Anteilsveräußerung nach **§ 8 c KStG** hinweisen. Gerade bei diesen die Unternehmensteuerreform 2008 betreffenden Regelungen, böte das Jahressteuergesetz 2008 die Möglichkeit, noch rechtzeitig vor Inkrafttreten der Unternehmensteuerreform nachzusteuern.

Mit freundlichen Grüßen  
im Auftrag  
Jörg Schwenker  
Leiter der Steuerabteilung

Anlage

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum  
Entwurf eines  
Jahressteuergesetzes 2008**

**Bundessteuerberaterkammer**

Steuerabteilung

Tel.: 030/24 00 87-61

E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

5. Oktober 2007

## **Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

### Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates zu § 3 c Abs. 2 Satz 2 EStG (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Der Bundesrat empfiehlt eine Ergänzung des § 3 c Abs. 2 EStG parallel zu der im Regierungsentwurf vorgesehenen Änderung des § 8 b Abs. 3 KStG. Gewinnminderungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen sollen danach steuerlich nicht mehr berücksichtigt werden können.

Grundsätzlich ist eine parallele Ausgestaltung der Regelungen für Kapital- und Personengesellschaften angemessen. Die vorgesehene Ergänzung des § 8 b Abs. 3 KStG schießt jedoch u. E. deutlich über das Ziel hinaus und sollte deutlich eingeschränkt werden; wir verweisen insoweit auf unsere entsprechenden Ausführungen. Für § 3 c Abs. 2 EStG darf nichts anderes gelten.

### Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates zu § 4 Abs. 5 und Abs. 5 b, § 52 Abs. 12 EStG (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften durch § 34 a EStG belegt im Unternehmen verbleibende Gewinne mit einem Sondersteuersatz von 28,25 %. Damit soll eine Angleichung der Bedingungen zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften erreicht und ein Beitrag zu einer Verbesserung der Rechtsformneutralität des Steuersystems geleistet werden. Der Vorschlag des Bundesrates, die Gewerbesteuerzahlungen den nichtabziehbaren Betriebsausgaben zuzuordnen, ist zu begrüßen, weil dadurch eine Hürde beseitigt wird, welche die Reichweite der Thesaurierungsbegünstigung einschränkt.

Die Attraktivität der Vorschrift würde weiter steigen, wenn das gleiche wie für die Gewerbesteuer auch für die Einkommensteuer gelten würde. In vielen Fällen kann gerade bei gewinnstarken Personengesellschaften, für die eine Einbehaltung des Gewinns möglich und sinnvoll wäre, der Gesellschafter die auf ihn entfallende Einkommensteuer nicht aus unternehmensfremden Einkommensquellen aufbringen. Die Bundessteuerberaterkammer hat bereits in ihrer Stellungnahme zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 20. April 2007 gefordert, dass erforderliche Entnahmen für Einkommensteuerzahlungen nicht zu einer Nachversteuerung führen dürfen. Die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung sollte außerdem bereits im Rahmen der Festsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen berücksichtigt werden können. Zu diesem Zweck regen wir an, § 37 Abs. 3 Satz 6 EStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 wieder aufzuheben.

Änderungsantrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen „Pendlerpauschale verfassungsgemäß regeln“ vom 19. September 2007 sowie Antrag der Fraktion DIE LINKE „Entfernungspauschale vollständig anerkennen – Verfassungsmäßigkeit und Steuergerechtigkeit herstellen“ (BT Drs. 16/6374) vom 14. September 2007

Beide Anträge zielen darauf ab, die Entfernungskilometer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wieder vollständig vom ersten Kilometer an steuerlich anzuerkennen. Diese Forderung wird von der Bundessteuerberaterkammer unterstützt, weil dies ein zweckmäßiger Weg wäre, wieder einen verfassungsrechtlich unbedenklichen Zustand zu schaffen. Wir verweisen insoweit auf unsere Stellungnahme zum Steueränderungsgesetz 2007 (vgl. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 unter [www.bundessteuerberaterkammer.de](http://www.bundessteuerberaterkammer.de)).

Unumstritten ist zwar, dass dem Gesetzgeber bei Maßnahmen, die Einschnitte in das durch das Nettoprinzip konkretisierte Leistungsfähigkeitsprinzip verursachen, ein gewisser Spielraum zu steht. Unklar ist jedoch, wie weit dieser reicht. Natürlich kann der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen von Typisierungen und Pauschalierungen Gebrauch machen und selbstverständlich steht ihm auch insoweit ein Beurteilungs- und Gestaltungsspielraum zu.

Nach der im Rahmen des Steueränderungsgesetzes 2007 durchgeführten Neuregelung gibt es jedoch nun vier unterschiedliche Gruppen von Arbeitnehmern:

1. Arbeitnehmer mit einem Weg von bis zu 20 Kilometer ohne Aufwendungen (Beispiel: Jemand legt den Weg von der Wohnung bis zum Büro mit dem Fahrrad zurück.)
2. Arbeitnehmer mit einem Weg von bis zu 20 Kilometer mit Aufwendungen (Beispiel: Der betreffende Arbeitnehmer fährt mit der Straßenbahn oder dem Bus.)
3. Arbeitnehmer mit einem Weg über 20 Kilometer ohne eigene Aufwendungen (Beispiel: Die Ehefrau wird von ihrem Mann im gemeinsamen Auto mitgenommen.)
4. Arbeitnehmer mit einem Weg über 20 Kilometer mit eigenen Aufwendungen (Beispiel: Der Arbeitnehmer legt den Weg zur Arbeit aufgrund flexiblere Arbeitszeiten jeweils alleine in seinem eigenen Pkw zurück, oder er fährt mit der Bahn).

Während Fall 1 sachlich gerechtfertigt wäre, bliebe es im Fall 3 bei einer Subventionswirkung. In Fall 2 würden tatsächlich entstandene Kosten, die das verfügbare Einkommen mindern, vollständig und in Fall 4 teilweise vom Abzug ausgeschlossen. Diese Ungleichbehandlung erscheint aus sachlichen Gründen kaum zu rechtfertigen.

Der BFH hat in seinem Beschluss vom 23. August 2007 (VI B 42/07) ernstliche Zweifel an der geltenden Fassung des § 9 Abs. 2 EStG bejaht. Die derzeit herrschende gravierende Rechtsunsicherheit nicht nur für Arbeitnehmer, sondern auch für Freiberufler und Gewerbetreibende hinsichtlich ihrer Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, muss schnellstmöglich behoben werden. Dem Gesetzgeber bietet sich hier die Chance zu einem verfassungsmäßigen Zustand zurückzukehren, ohne auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts warten zu müssen. Da solche Entscheidungen erfahrungsgemäß einige Zeit in Anspruch nehmen, sollte jetzt schnell gehandelt werden.

## Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zu § 4 g EStG i. d. F. des SEStEG

§ 4 g EStG, der nach § 12 Abs. 1 KStG in der Fassung des vorliegenden Referentenentwurfs nun auch auf Körperschaften ausgeweitet wird, erlaubt die Bildung eines Ausgleichspostens bei Entstrickung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens infolge der Zuordnung des Wirtschaftsgutes zu einer ausländischen Betriebsstätte des unbeschränkt Steuerpflichtigen. Die Möglichkeit wurde auf Initiative des Bundesrates wegen der berechtigten Befürchtung eingeführt, dass eine Sofortversteuerung der stillen Reserven ohne Realisationsakt gegen EG-Recht (Art. 43 EG) verstoßen würde.

§ 4 g EStG beschränkt die Möglichkeit der Bildung des Ausgleichspostens allerdings auf die Überführung in Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union. Soweit damit der Ausgleichsposten bei Überführung in eine in einem EFTA-Staat belegene Betriebsstätte versagt bleibt, liegt ein Verstoß gegen Art. 31, 34 EWR-Abkommen vor (vgl. Brink/Endres in PricewaterhouseCoopers AG (Hrsg.), Reform des Umwandlungssteuerrechts, Rz. 336; Förster, DB 2007, 75). Das Jahressteuergesetz 2008 sollte daher genutzt werden, um § 4 g EStG europarechtskonform auf Betriebsstätten in EWR-Staaten auszuweiten.

Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates zu § 4 h Abs. 3 EStG (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Der Vorschlag des Bundesrates sieht vor, im Gesetz klarzustellen, dass eine übliche inländische GmbH & Co. KG keinen Konzern im Sinne der Zinsschranke bildet. Diese Klarstellung wird von der Bundessteuerberaterkammer unterstützt.

Die Abgrenzung des Konzerns im Rahmen des § 4 h EStG wird voraussichtlich zu einer Vielzahl von Problemen und Unklarheiten führen und die Anwendung der Vorschrift sehr erschweren. Sie schießt außerdem über das Ziel der Norm hinaus, soweit diese darauf gerichtet ist, eine „Gewinnabsaugung“ in das Ausland zu verhindern. Die Zinsschranke trifft jedoch auch rein nationale Konzerne. Anders als zunächst vorgesehen wird sie nicht zielgenau nur wenige, sondern voraussichtlich im Gegenteil die Mehrzahl der Unternehmen treffen. Vor diesem Hintergrund wäre es zu begrüßen, den Anwendungsbereich der Norm auf die Fälle zu beschränken, für die sie ursprünglich vorgesehen war.

Dass die übliche GmbH & Co. KG nicht betroffen sein sollte, ergab sich bisher nur aus der Gesetzesbegründung, die jedoch keine eigene Rechtswirksamkeit entfaltet. Eine Klarstellung im Gesetzestext ist daher wünschenswert.

Darüber hinaus sind u. E. weitere Nachbesserungen im Rahmen der Zinsschranke erforderlich, um die Vorschrift praktikabel zu machen. Dies betrifft z. B. die Berechnung der Eigenkapitalquote im Rahmen der Öffnungsklausel. Hier sollte die Kürzung um den Beteiligungsbesitz entfallen, die bei Holdinggesellschaften de facto den Abzug von Zinsen unmöglich macht. Damit wird Deutschland als Holdingstandort empfindlich geschwächt; dies kann standortpolitisch kaum gewollt sein.



## Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zur Poolabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2, 2 a EStG)

Mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 ist geregelt worden, dass für selbstständig nutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 150 € und 1.000 € liegen, ein Sammelposten zu bilden und dieser über fünf Jahre abzuschreiben ist. Dies ist in all den Fällen problematisch, in denen die tatsächliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für die angeschafften Wirtschaftsgüter deutlich unter fünf Jahren liegt, wie z. B. gerade bei Computern und anderen elektronischen Geräten, bei denen der technische Fortschritt schnell zu einem Wertverlust und zu einem ständigen Anpassungsdruck führt.

Darüber hinaus führt die Neuregelung zu einer weiteren Verwerfung zwischen Handels- und Steuerrecht. Handelsrechtlich ist es u. E. stets erforderlich, auch den Abgang einzelner Wirtschaftsgüter zu verfolgen. Der Ausweis eines Sammelpostens, der das Vorhandensein sich tatsächlich nicht mehr im Betrieb befindlicher Wirtschaftsgüter suggeriert, führt zu einem falschen Bilanzausweis. Die Verwerfungen steigen mit der Länge des Zeitraums, über den der Sammelposten unverändert beizubehalten ist. Fünf Jahre halten wir auch aus diesen Erwägungen für zu lang.

Wir regen daher an, den Zeitraum für die Abschreibung des Sammelpostens einheitlich auf **drei Jahre** festzulegen.

## Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zur neuen Gewinngrenze des § 7 g Abs. 1 EStG

Die Gewinngrenze für Betriebe, die ihren Gewinn durch Ermittlung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, ist erstmals durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 in die Regelung des § 7 g EStG aufgenommen worden. Die Norm soll in der neuen ebenso wie in der alten Fassung dazu dienen, es kleinen und mittleren Unternehmen zu erleichtern, die Liquidität für notwendige Investitionen bereitzustellen.

Gegen die Einführung einer solchen Gewinngrenze ist grundsätzlich nichts einzuwenden. Wir halten den festgelegten Betrag von 100.000 € jedoch in den Fällen von Personengesellschaften für zu gering. Schon bei Zusammenschlüssen von z. B. drei Ärzten, Rechtsanwälten oder Steuerberatern wäre die Anwendung des § 7 g EStG bereits bei einem Gewinn von knapp über 30.000 € pro Gesellschafter ausgeschlossen. Dies erscheint zu restriktiv. Der Betrag sollte entweder deutlich angehoben oder auf den einzelnen Gesellschafter bezogen werden. Die Vollverzinsung im Fall einer Nichtinvestition reicht u. E. aus, um unerwünschte missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

Zu Nr. 5 Buchst. a i. V. m. Nr. 37 Buchst. d des Regierungsentwurfs (§§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a, 52 Abs. 23 e EStG)

- Berücksichtigungsfähiges Vermögen

Der Gesetzentwurf sieht vor, das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen zu begrenzen. Nur noch solche Versorgungsleistungen sollen als Sonderausgaben abzugsfähig sein, die mit der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft zusammenhängen, deren Gesellschafter Gewinneinkünfte erzielen, sowie Versorgungsleistungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs.

Die vorgesehene Regelung führt zu einer durch sachliche Gründe nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung. Während ein Einzelunternehmer seinen Betrieb zukünftig gegen Versorgungsleistungen übertragen könnte, wäre dies für dasselbe Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH nicht möglich. Gerade bei kleinen und mittelständischen GmbH's werden die Gesellschafter aber in aller Regel nicht nur wesentlich beteiligt sein, sondern auch das Unternehmen leiten und für seinen wirtschaftlichen Erfolg unmittelbar mitverantwortlich sein. Die Anteilsübertragung eines Altgesellschafters an seinen Nachfolger kann hier zur Sicherung der Unternehmensfortführung sinnvoll und notwendig sein und sollte aus diesem Grund auch steuerlich berücksichtigt werden können.

Das gilt auch für die Übertragung von vermieteten Grundvermögen, etwa von mehreren Mietwohngrundstücken, mit denen steuerpflichtige Erträge nach § 21 EStG erzielt werden. Müssen z. B. vermietete Objekte instand gesetzt oder umstrukturiert werden und kann oder will der Altinhaber dies nicht mehr leisten, so reicht die Einräumung eines Nießbrauchs an den laufenden Erträgen für den Vermögensübergeber nicht aus, wenn diese Erträge im Rahmen der Umstrukturierung vorübergehend einbrechen oder ausfallen. Zur Sicherung der zukünftigen Ertragsfähigkeit des Vermögens wären diese Einbrüche aber erforderlich. In diesen Fällen kann nur durch die Übertragung des Vermögens auf den Nachfolger für eine verlässliche Altersversorgung des Übertragenden gesorgt werden. Wenn Grundvermögen zur Einkünfteerzielung genutzt wird, besteht auch keine Veranlassung, hier eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen nicht zuzulassen.

Erfreulicherweise hat sich auch der Finanzausschuss des Bundesrates in seinen Empfehlungen (BR-Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007) in dieser Hinsicht geäußert. Eine Änderung des Gesetzes in der vom Bundesrat vorgeschlagenen Form würde die ungewünschte steuerwirksame Übertragung von „ertraglosem“ Vermögen verhindern ohne die oben angesprochenen Probleme zu verursachen. Wir plädieren daher dafür, den Vorschlag des Bundesrates zu § 10 Abs 1 Nr. 1 a EStG zu übernehmen.

- Übergangsregelung

Bedenken bestehen unsererseits auch hinsichtlich der erforderlichen Übergangsregelung. Die im Regierungsentwurf vorgesehene fünfjährige Übergangsfrist greift viel zu kurz. Es muss einen Bestandsschutz für Übertragungen vor dem 1. Januar 2008 geben, um bestehenden Regelungen der Altersversorgung nicht den Boden zu entziehen. Gerade bei Nachfolgeregelungen in Familienunternehmen war die Übertragung gegen Versorgungsleistungen das Instrument, den Generationenübergang praktikabel zu gestalten, indem einerseits die vollständige Übergabe gewährleistet und andererseits die Versorgung des ausscheidenden

Altunternehmers sicher gestellt wurde. Dies hat auch positive Effekte für die Sozialkassen, weil im Pflegefall auf diese Versorgungsleistungen zurückgegriffen werden kann.

Die Empfehlungen des Bundesrates weisen auch hier in die richtige Richtung. Die neue Rechtslage darf nur für nach dem 1. Januar 2008 vereinbarte Vermögensübertragungen Anwendung finden. Wie der Bundesrat in seiner Begründung zur von ihm vorgeschlagenen Formulierung des § 52 Abs. 23 e EStG zutreffend ausführt, kann nicht davon ausgegangen werden, dass geschlossene Verträge an die veränderten gesetzlichen Rahmenbedingungen angepasst werden können. Dies gilt allerdings auch für solche Verträge, bei denen das übertragene Vermögen nur unter Berücksichtigung ersparter Aufwendungen einen ausreichenden Ertrag bringt. Eine zeitlich ungleichmäßige Rechtsanwendung auf Übertragungen unterschiedlicher Art, die nach höchstrichterlicher Rechtsprechung jedoch jeweils anerkannt wurde, lehnen wir ab. Der Satz 2 des vom Bundesrat vorgeschlagenen § 52 Abs. 23 e EStG sollte daher entfallen.

## Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zur Realteilung (§ 16 Abs. 3 Satz 2 EStG)

Wir möchten die Gelegenheit nutzen, erneut auf ein seit langem bestehendes Problem im Zusammenhang mit der Realteilung von Mitunternehmenschaften hinzuweisen, das Betriebsumstrukturierungen erheblich erschwert. In vielen Fällen sind stille Reserven zwangsweise aufzudecken und zu versteuern, obwohl die Wirtschaftsgüter zu keinem Zeitpunkt die betriebliche Sphäre verlassen und damit steuerverhaftet bleiben und obwohl den betroffenen Steuerpflichtigen keinerlei Liquidität zufließt, die ihre steuerliche Leistungsfähigkeit erhöhen würde. Für Einzelheiten verweisen wir auf unser Schreiben vom 18. September 2006 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages. Wir schlagen darin vor, den Gesetzestext des § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG wie folgt anzupassen:

„Werden im Zuge der Realteilung einer Mitunternehmenschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter **in Betriebsvermögen der Mitunternehmer oder anderer Mitunternehmenschaften, an denen bisherige Mitunternehmer beteiligt sind**, übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmenschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden.“

## Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zu den Ausnahmeregelungen bei der Abgeltungsteuer in § 32 d Abs. 2 EStG

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz ist auch die Einführung einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte zum 1. Januar 2009 beschlossen worden. § 32 d Abs. 2 EStG enthält Ausnahmeregelungen für Sachverhalte, die nicht der Abgeltungsteuer unterliegen sollen.

- Nahe stehende Person (§ 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG)

Soweit hier von „nahe stehenden Personen“ die Rede ist, geht aus der Gesetzesbegründung zweifelsfrei hervor, dass es sich dabei um nahe stehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG und nicht etwa um Angehörige i. S. d. § 15 AO handelt. Zur Klarstellung regen wir an, in § 32 d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG einen Verweis auf § 1 Abs. 2 AStG einzufügen.

- Back-to-back-Finanzierungen (§ 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG)

Unterhält ein Steuerpflichtiger bestimmte Einlagen bei demselben Kreditinstitut, bei dem er auch einen Kredit für sein Unternehmen aufgenommen hat, so sollen die Erträge dieser Einlagen nicht dem Abgeltungsteuersatz unterliegen. Diese Regelung ist einerseits nicht zielgenau, da nur Einlagen betroffen sind, die zu Kapitalerträgen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 und 7, Abs. 2 Nr. 4 und 7 EStG führen. Andererseits ist sie viel zu umfassend, da sie keinen sachlichen oder zeitlichen Zusammenhang zwischen der Einlage und der Aufnahme eines Kredites voraussetzt.

Die Rechtsunsicherheit, die sich im Zuge des § 8 a KStG a. F. bis zu ihrer Eingrenzung durch Verwaltungsanweisungen in vergleichbarer Weise ergeben hatte, sollte keine Wiederholung finden. Dies gilt um so mehr, als die Zahl der von § 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG betroffenen Fälle um ein Vielfaches höher sein wird als beim alten § 8 a KStG. Dies gilt zum einen

aufgrund der großen Zahl von Personenunternehmen, zum anderen aber auch wegen des in Deutschland traditionell herrschenden Hausbankprinzips. Die Privatanlagen des Unternehmers werden in der Regel bei demselben Institut getätigt, bei dem auch die betrieblichen Konten geführt werden.

Vor diesem Hintergrund sollte die Regelung des § 32 d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c EStG wenn nicht völlig gestrichen, so doch zumindest grundlegend korrigiert und auf die befürchteten Missbrauchsfälle beschränkt und zugeschnitten werden.

## Zu Nr. 21 des Regierungsentwurfs (§ 39 e EStG – neu –)

Im Rahmen des sog. Anteilsverfahrens ist vorgesehen, dass die von den Arbeitnehmer-Ehegatten insgesamt zu entrichtende Lohnsteuer den beiden Ehegatten im Verhältnis der Bruttolöhne anteilig zugeordnet wird. Die Intention dieses Vorschlags ist zu begrüßen und zu unterstützen. Die tatsächliche Ausgestaltung erscheint uns im Einzelnen aber durchaus kompliziert und sollte nochmals überprüft werden.

- Alternative zur Steuerklassenwahl

Das Anteilsverfahren soll eine Alternative zur Steuerklassenwahl sein. Insbesondere die Kombination der Steuerklassen V/III wird in der Literatur durchaus kritisch diskutiert. Die Einstufung in die Steuerklasse V gilt oftmals als Beschäftigungshemmnis. Mit einem optionalen Anteilsverfahren, bei dem die steuerlichen Entlastungen je nach Anteil am gemeinsamen Bruttoeinkommen auf die Ehepartner verteilt werden, könnten auf den ersten Blick "objektive Motivationsprobleme" der in Steuerklasse V eingestuften Ehepartner gelöst werden. Es ist jedoch zu bezweifeln, ob insbesondere in diesen Fällen tatsächlich eine Option für das Anteilsverfahren erfolgt. Wenn aber nur ein geringer Prozentsatz von dem Anteilsverfahren Gebrauch macht, stellt sich die Frage, ob es dieser weiteren Wahlmöglichkeit bedarf. Zudem sollte beachtet werden, dass in einer funktionierenden Ehe auch bei der Steuerklassenwahl V/III im Rahmen der Veranlagung ein interner Ausgleich erfolgt. Der Vorteil des Anteilsverfahrens liegt eher beim Fiskus, da dieser die Steuerzahlungen zeitnäher erhält.

- Bürokratieaufwand

Es ist zu befürchten, dass die Umsetzung des Anteilsverfahrens mit einem erheblichen Bürokratieaufwand verbunden ist. Selbst das Bundesministerium der Finanzen räumt ein, dass wegen des hohen Verwaltungsaufwandes eine Umsetzung vor 2009 nicht möglich ist. Zudem erhöhe das Anteilsverfahren insgesamt die Bürokratiekosten (vgl. Handelsblatt Nr. 100 vom 25.05.07). Diese geplante Neuregelung steht also in keinem Verhältnis zum Bestreben der Bundesregierung, Bürokratie abzubauen.

- Praktikabilität

Zudem ist uns zum jetzigen Zeitpunkt die Praktikabilität der Regelung nicht ganz klar. Insbesondere die Verfahrensweise im Fall der erfolgsabhängigen Vergütung erschließt sich nicht. Eine Lösung wäre, dass das Anteilverfahren in solchen Fällen nicht anwendbar wäre, da ein voraussichtlicher gemeinsamer Jahresarbeitslohn nicht ermittelt werden kann. Alternativ müsste regelmäßig eine Kontrolle des Prozentsatzes und ggf. eine entsprechende Korrektur stattfinden. Oder aber der Arbeitnehmer müsste, entgegen der Begründung, nach der bei Wahl des Anteilsverfahrens auf eine Pflichtveranlagung verzichtet werden soll, eine Einkommensteuererklärung abgeben. Gleiches gilt für den Fall, dass ein Ehepartner unterjährig eine Gehaltserhöhung bekommt oder aber aus der Erwerbstätigkeit ausscheidet.

Zu beachten ist dabei, dass die Bedeutung von variablen Gehaltsbestandteilen, also beispielsweise die Vergütung im Rahmen von Prämien oder Tantiemen, durchaus zunimmt – und zwar in allen Einkommensklassen. Die jeweilige – monatliche - Versteuerung des sonstigen Bezugs erscheint uns kompliziert. Wir möchten uns insofern vorbehalten ggf. zu diesem Punkt nochmals ausführlich Stellung zu nehmen.

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.

Diese Regelung darf zu keiner weiteren Haftung für den Arbeitgeber führen.. Beispielsweise muss gesichert sein, dass sich der Arbeitgeber auf die ihm übermittelten Prozentsätze verlassen können muss. Stimmen diese Angaben nicht, darf dies nicht zu Lasten des Arbeitgebers ausgelegt werden. Die bisherigen Erfahrungen im Bereich der Lohnsteuerhaftung machen eine zwingende Freistellung u. E. unbedingt erforderlich.

- Datenschutz

Die datenschutzrechtlichen Probleme werden durch die Ausgestaltung als Wahlmöglichkeit natürlich verringert. Trotzdem können sich Probleme ergeben, die sich auf den ersten Blick nicht erschließen. Beispielsweise könnte die Kenntnis des Arbeitgebers vom Jahresgehalt des Ehepartners bei einer möglichen Sozialauswahl zu negativen Ergebnissen führen. Zudem können sich in Einzelfällen auch Probleme im Zusammenhang mit Gehaltsverhandlungen ergeben.

- Fazit

Grundsätzlich sind die Bestrebungen des Gesetzgebers in diesem Zusammenhang zu begrüßen. Die konkrete Ausgestaltung lässt aber befürchten, dass die Anzahl derjenigen Ehepaare, die dieses Verfahren nutzen können, verhältnismäßig gering sein wird. Auch aus diesem Grund sollte unbedingt darauf geachtet werden, dass nicht unnötiger bürokratischer Aufwand eingeführt wird. Insoweit möchten wir nochmals auf den Koalitionsvertrag vom 11. November 2005 verweisen. Die Koalitionspartner haben sich auf die „Priorität Steuervereinfachung“ verständigt. „Das Einkommensteuerrecht zu vereinfachen, um mehr Transparenz, Effizienz und Gerechtigkeit zu erreichen“ war insoweit die Zielrichtung; ob dies mit dem Anteilsverfahren tatsächlich erreicht werden kann bleibt sehr zu bezweifeln. Zumal es fraglich erscheint, ob ein Ehepaar, das nicht steuerlich beraten ist, das Anteilsverfahren wählen wird, weil es die Vorteile ohne Hilfe nicht berechnen können wird.

Mit dem Anteilsverfahren würde zwar erreicht werden, dass die Berechnung der Lohnersatzleistungen, die sich nach dem Nettolohn richtet, gerechter ausfiele. Einfacher wäre allerdings, zu diesem Zweck festzulegen, dass Lohnersatzleistungen statt vom Netto- vom Bruttogehalt zu berechnen sind.

## Zu Nr. 22 des Regierungsentwurfs (§ 39 f EStG neu)

Das Vorhaben der Finanzverwaltung, die Kommunikation zwischen Bürger, Unternehmen und Finanzamt individuell, papierlos und sicher auf elektronischem Wege zu ermöglichen, wird von der Bundessteuerberaterkammer grundsätzlich begrüßt. Die Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale stellt zweifellos ein ambitioniertes Projekt dar, das generell geeignet ist, Arbeitsabläufe zu vereinfachen und Verfahrenskosten zu senken. Die elektronische Erfassung und Meldung lohnsteuerrechtlich relevanter Daten entspricht zudem internationalen Standards. Vergleichbare Systeme wurden bereits in einigen EU-Mitgliedsländern wie z. B. Dänemark und den Niederlanden installiert, weshalb angeregt wird, dortige Erfahrungswerte zu nutzen.

Positiv ist festzustellen, dass die Bildung und Speicherung elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale nur noch für Arbeitnehmer und nicht mehr für alle im Inland gemeldeten Steuerbürger (so noch das Projekthandbuch zu ElsterLohn II, Stand 11/2005) vorgesehen ist.

Die (bisher nicht erfolgte) Verknüpfung mit den Daten (ID-Nummer) des Ehegatten und der Kinder (§ 39 f Abs. 2 Nr. 4 und 5 EStG) ist, da sie nicht zwingend in dem zentralen Speicher benötigt wird, unter Datenschutzgesichtspunkten problematisch. Auf diese Weise werden in der Datenbank nämlich nicht nur die Lohnsteuerabzugsmerkmale, sondern auch ihre Ursachen gespeichert. Da außerdem der Zugriff (oder Nichtzugriff) von Arbeitgebern – aus Haftungsgründen – gespeichert werden muss, entsteht eine Datenbank über das gegenwärtige und vergangene Erwerbsleben eines jeden Arbeitnehmers.

Gemäß § 39 f Abs. 4 Satz 4 EStG hat sich der Arbeitgeber für den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale zu authentifizieren und seine Wirtschafts-Identifikationsnummer sowie die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum des Arbeitnehmers mitzuteilen. Damit ist das Sicherheitsverfahren gegenüber den Signaturkartenmodellen (Jobcard etc.) mangelhaft. Es sollte unbedingt eine weitere Zugangskontrolle für die im Datenpool gespeicherten Daten geschaffen werden. Das Authentifizierungsverfahren muss in einer Weise erfolgen, die einerseits Missbrauchsmöglichkeiten ausschließt und andererseits eine sichere Identifizierung und Nachverfolgung des Anfragenden gewährleistet. Die in der Begründung vorgetragene Annahme, ein Datenabruf des ehemaligen Arbeitgebers dürfte in der Regel berechtigt sein, z. B. bei sich wiederholenden Beschäftigungsverhältnissen oder bei nachträglicher Auszahlung von Arbeitslohn, mag zutreffend sein. Gleichwohl muss der Arbeitnehmer vor der bloßen Möglichkeit des unberechtigten Zugriffs wirksamer geschützt werden als lediglich durch den vorgesehenen programmgesteuerten Hinweis auf mögliche strafrechtliche Folgen eines unzulässigen Datenabrufs sowie einer schriftlichen Mitteilung über den erfolgten Datenabruf an ihn.

Gemäß § 39 f Abs. 4 Satz 5 EStG hat der Arbeitgeber dem Bundeszentralamt für Steuern die Beendigung des Dienstverhältnisses unverzüglich mitzuteilen. Kommt der (ehemalige) Arbeitgeber dieser Pflicht jedoch nicht nach, bedeutet dies, dass ein Abruf der Lohnsteuerabzugsmerkmale durch andere bzw. den neuen Arbeitgeber nicht möglich ist. Wie in der Begründung ausgeführt wird, kann der neue bzw. weitere Arbeitgeber ohne Mitteilung des vorherigen Arbeitgebers über die Beendigung des Dienstverhältnisses nur Lohnsteuerabzugsmerkmale mit der Steuerklasse VI abrufen und dem Lohnsteuerabzug zugrunde legen. Der vormalige Arbeitgeber hat es deshalb in der Hand, dem Arbeitnehmer, der möglicherweise im Streit ausgeschieden ist, erhebliche Schwierigkeiten bei der Aufnahme eines neuen Arbeitsverhältnisses zu bereiten. Aus diesem Grund muss das Mitteilungsverfahren betreffend



die Beendigung des Arbeitsverhältnisses überarbeitet werden. Ggf. könnte vorgesehen werden, dass im Falle des säumigen Arbeitgebers der Arbeitnehmer anzeigeberechtigt wird.

Gemäß § 39 f Abs. 6 Satz 1 EStG (bzw. der Erläuterung dazu) übersendet das Bundeszentralamt für Steuern dem Arbeitgeber eine elektronische Mitteilung (E-Mail) in das ElsterOnline-Portal, wenn sich die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Arbeitnehmer ändern. Dieses Verfahren bedeutet, dass sich der Arbeitgeber bzw. der von ihm beauftragte Steuerberater in diesem Portal registrieren und aktiv überprüfen muss, ob sich die Daten geändert haben. Der Aufwand, in der Regel einmal jährlich alle Lohnsteuerkarten zu überprüfen, wird durch den Aufwand, einmal im Monat zu überprüfen, ob Änderungen vorliegen, „ersetzt“. Die beabsichtigte Verfahrenserleichterung fällt damit wesentlich geringer aus als angenommen wird.

Gemäß § 39 f Abs. 7 Satz 3 EStG sind erstmalig gebildete oder geänderte elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale dem Arbeitnehmer auf Antrag mitzuteilen oder elektronisch bereitzustellen. Durch das Antragsverfahren werden die Datenschutzbedürfnisse des Arbeitnehmers nicht genügend berücksichtigt. Jede Neubildung bzw. Änderung der ELSTAM sollte dem betreffenden Steuerpflichtigen unverzüglich und unaufgefordert mitgeteilt werden, erforderlichenfalls auch schriftlich, damit er diese zeitnah überprüfen kann.

Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer für den Übergang zur Abgeltungsteuer bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (§ 44 a Abs. 9 EStG i. V. m. § 52 a Abs. 16 EStG)

Im Rahmen der Einführung einer Abgeltungsteuer auf private Kapitaleinkünfte durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde in den § 44 a EStG ein neuer Absatz 9 eingefügt, der die Erstattung einbehaltener Kapitalertragsteuer für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften regelt. Nach der dazu gehörigen Anwendungsregelung in § 52 a Abs. 16 EStG ist Absatz 9 erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen.

Bereits ab dem 1. Januar 2008 sinkt jedoch der Körperschaftsteuersatz für inländische Körperschaften von 25 % auf 15 %. Da der Quellenabzug in 2008 aber noch 20 % beträgt, muss eine Möglichkeit geschaffen werden, nach der beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sich für Kapitalerträge, die nach dem 31. Dezember 2007 zufließen, die Differenz von fünf Prozentpunkten erstatten lassen können.

Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates zu § 52 Abs. 23 EStG (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Der Bundesrat empfiehlt, eine Regelungslücke in der Anwendungsvorschrift zu § 7 g EStG zu schließen, durch die deutliche Nachteile für den Fall entstehen, dass die Investition, für die noch nach altem Recht eine Ansparabschreibung gebildet worden ist, erst nach dem 31. Dezember 2007 durchgeführt wird.

Wir unterstützen diesen Vorschlag in vollem Umfang.

Empfehlung des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates zu § 11 d EStDV (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 4. Dezember 2006 zur Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Kiesvorkommens in das Betriebsvermögen hatte zunächst eine Vielzahl von Zweifelsfragen hinsichtlich der praktischen Umsetzung aufgeworfen. Zwischenzeitlich sind diese Fragen in der Literatur bereits diskutiert und beantwortet worden.

Die Empfehlung des Bundesrates greift diese Diskussion auf und sieht eine klarstellende Regelung in § 11 d EStDV vor, die festlegt, dass der Buchwert des eingelegten Bodenschatzes nach Maßgabe des Substanzabbaus gewinnneutral zu mindern ist. Aus Gründen der Rechtsklarheit ist diese Ergänzung zu unterstützen.

### Artikel 3: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

#### Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zu § 8 a Abs. 3 KStG i. d. F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

In diesem Absatz wird eine Voraussetzung genannt, die erfüllt sein muss, damit ein Unternehmen die Öffnungsklausel des § 4 h EStG in Anspruch nehmen und die Anwendung der Zinsschranke vermeiden kann. Diese Voraussetzung ist jedoch so unklar formuliert, dass der Wille des Gesetzgebers nicht ersichtlich ist.

Die Gesellschaft X, welche die Anwendbarkeit der Öffnungsklausel überprüft, muss feststellen, ob Zinsaufwendungen der X oder einer anderen Konzerngesellschaft an einen zu mehr als 25 % beteiligten Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person oder einen rückgriffsberechtigten Dritten mehr als 10 % "der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen des Rechtsträgers i. S. d. § 4 h Abs. 3 EStG" betragen. Weder aus diesem Verweis, noch aus der Gesetzesbegründung ist zu erkennen, wie dieser Abgleich im Einzelnen vorzunehmen ist.

- Sind die Zinsaufwendungen der X und der anderen Konzerngesellschaft zusammenzurechnen und darf die Summe dieser Zinsaufwendungen nicht die Grenze von 10 % des Nettozinsaufwandes der X übersteigen?
- Oder ist die Öffnungsklausel für die X bereits dann nicht anwendbar, wenn irgendeine andere Gesellschaft die 10-%-Grenze bezogen auf deren Nettozinsaufwand überschreitet? Dann wäre die Öffnungsklausel auch für keine andere der Konzerngesellschaften anwendbar. Der betrachteten Gesellschaft X würden Nachteile aus dem Verhalten einer anderen Konzerngesellschaft erwachsen, ohne dass die X Einfluss auf dieses Verhalten der anderen Gesellschaft nehmen könnte.
- Worauf bezieht sich der Verweis "i. S. d. § 4 h Abs. 3 EStG"? Ist dies der Rechtsträger, so stellt sich die Frage, ob es der konzernzugehörige Betrieb ist, für den die Anwendung der Zinsschranke geprüft wird, oder irgendein Betrieb des Konzerns. Oder bezieht sich der Verweis auf die die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen? Soll damit zum Ausdruck gebracht werden, dass Bezugsgröße (= Nenner) für den 10%-Test nur der Nettozinsaufwand nach der Definition des § 4 h Abs. 3 EStG ist (z. B. soweit er sich in einer inländischen Gewinnermittlung niederschlägt)?
- Nach der Gesetzesbegründung sollen nur Zinsaufwendungen (wohl in den Zähler) einbezogen werden, die Teil einer inländischen Gewinnermittlung sind. Aus welchem Teil der gesetzlichen Vorschrift ergibt sich dies?

Ganz grundsätzlich stellt sich hier die Frage, wie das Nichtvorhandensein einer schädlichen Finanzierung nachgewiesen werden soll. Nach den Denkgesetzen der Logik ist ein Beweis der Nichtexistenz grundsätzlich unmöglich. Auch dem Praktiker tun sich hier unüberwindbare Hindernisse auf. Fraglich ist beispielsweise auch, ob Vorgänge, die wegen ihrer geringfügigen Bedeutung nicht mit in den konsolidierten Konzernabschluss eingegangen sind, im Rahmen dieser Vorschrift mit zu berücksichtigen wären. Es wird aber kaum zumutbar sein, nur aus steuerlichen Gründen für den erforderlichen Eigenkapitalquotenvergleich einen weiteren Konzernabschluss zu erstellen.

Die Empfehlung des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates in der Drucksache 455/1/07 vom 11. September 2007 bildet hier einen ersten kleinen Schritt in die richtige Richtung, indem zumindest eine Bagatellregelung eingeführt werden soll. Eine Fremdfinanzierung wäre

danach nur dann schädlich, wenn sie von einigem Gewicht ist. Wir begrüßen diese Überlegungen.

Aufgrund der oben aufgeführten Fragen sind wir allerdings der Auffassung, dass der § 8 a Abs. 3 KStG in seiner gegenwärtigen Ausgestaltung das Gebot der Normenklarheit nicht erfüllt und aufgrund mangelnder Bestimmtheit so nicht anwendbar ist. Hier muss dringend eine Klarstellung im Gesetzeswege erfolgen.

## Zu Nr. 2 des Regierungsentwurfs (§ 8 b Abs. 3 KStG)

Mit der Ergänzung sollen die Abzugsverbote des § 8 b KStG auch auf Gesellschafterdarlehen ausgedehnt werden. Kritisch erscheint daran insbesondere, dass sich die Neuregelung nicht auf eigenkapitalersetzende Darlehen beschränkt, sondern dass grundsätzlich jede Darlehensgewährung zunächst als gesellschaftsrechtlich veranlasst angesehen werden soll. Der grundsätzlich mögliche Gegenbeweis durch einen Fremdvergleich wird kaum je erbracht werden können, da die in der Gesetzesbegründung aufgeführten Ansprüche sehr weit gehen. In dieser Fassung schießt die Vorschrift u. E. weit über das Ziel hinaus.

Die allein der Gesetzesbegründung zu entnehmende Spezifizierung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ist überschießend und definiert diese neu. So soll die Darlehensvergabe schon allein wegen Unverzinslichkeit gesellschaftsrechtlich veranlasst sein. Es stellt sich die Frage, ob die Grundsätze eines Vorteilsausgleichs (vgl. H 36 KStR) in diesem Kontext keine Anwendung finden sollen.

Soweit die Fremdüblichkeit allein wegen fehlender Sicherheitengestellung verneint wird, steht dies im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung:

„a. I-R-65/94 (unter 4 am Ende): "Die "Besicherung des Darlehensrückzahlungsanspruchs" liegt regelmäßig schon in den Einflußnahmemöglichkeiten, die jedenfalls der beherrschende Gesellschafter auf seine Kapitalgesellschaft regelmäßig hat. Zwischen Kapitalgesellschaften, die demselben Konzern angehören, ist die Besicherung von Darlehensforderungen unüblich."

b. I-R-24/97: "Die Vereinbarung einer Sicherheitsleistung für Darlehensansprüche hat keinen Selbstzweck. Sie kann nur gefordert werden, wenn auch ein fremder Gläubiger unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen eine Sicherheit gefordert hätte. Dies kann jedenfalls dann zu verneinen sein, wenn der fremde Gläubiger aus tatsächlichen Gründen die Möglichkeit hat, auf den Darlehensschuldner Einfluß zu nehmen und für die Darlehensrückzahlung Sorge zu tragen. Deshalb hat der BFH in seinem Urteil vom 21. Dezember 1994 I R 65/94 (BFHE 176, 571) entschieden, daß bei Darlehensgewährung zwischen Kapitalgesellschaften in einem Konzern keine Sicherheiten gefordert werden können, wenn die Konzernbeziehungen für sich gesehen eine Sicherheit bedeuten. Diese Überlegung ist auch mit dem Fremdvergleich vereinbar. Dieser verlangt nur das "Wegdenken" der Nahestehensbeziehung. Das Fortbestehen aller übrigen Beziehungen wird unterstellt. Dazu gehören z. B. die Ausstattung der Kapitalgesellschaft mit Eigenkapital durch die Gesellschafter, die gesellschaftsvertraglichen Vorgaben, der durch den Konzernrückhalt entstehende Geschäftswert und auch eine faktisch vorhandene Sicherheit."

Nach der Gesetzesbegründung soll die Neuregelung außer auf Teilwertabschreibungen auch auf Fälle des Forderungsverzichts anzuwenden sein. In diesem Fall würde die Darlehensvergabe allerdings nicht der Eigenkapitalhingabe gleichgestellt (dies scheint die Zielsetzung der Neuregelung), sondern gegenüber dieser deutlich benachteiligt. Anders als bei der Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung ergibt sich beim Forderungsverzicht auf Ebene der Darlehensnehmerin ein buchmäßiger Ertrag aus dem Wegfall der Verbindlichkeit, der im Falle eines unter § 8 b Abs. 3 KStG fallenden Forderungsverzichts regelmäßig steuerpflichtig sein wird. Diesem steuerpflichtigen Ertrag stünde infolge § 8 b Abs. 3 KStG auf Ebene des Gesellschafters kein abzugsfähiger Aufwand gegenüber. Hätte der Gesellschafter an Stelle des Darlehens Eigenkapital gegeben, wäre eine Teilwertabschreibung auf die Beteili-

gung zwar ebenfalls nicht abzugsfähig, auf Ebene der Darlehensnehmerin wäre diese Kapitalausstattung jedoch steuerfrei gewesen und geblieben.

Diese Problematik ist offensichtlich erkannt worden, da in der Gesetzesbegründung nunmehr die Möglichkeit eines Steuererlasses aus sachlichen Billigkeitsgründen eingeräumt wird, wenn ein steuerwirksamer Ertrag bei der Gesellschaft entsteht. Dies reicht jedoch u. E. aus mehreren Gründen nicht weit genug. Zum einen entfaltet die Gesetzesbegründung keine unmittelbare Rechtswirkung, auf die sich der Steuerpflichtige berufen könnte. Zum anderen ist der Steuererlass daran geknüpft, dass eine Sanierung vorliegt (Verweis auf das BMF-Schreiben vom 27. März 2003, BStBl. I 2003, S. 240), was nicht stets der Fall sein wird. Steuersystematisch geboten ist vielmehr, unmittelbar im Gesetzestext sicherzustellen, dass es nicht zu einer doppelten Besteuerung auf Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters kommt.

Nach § 8 b Abs. 3 Satz 4 KStG soll es darauf ankommen, ob der Gesellschafter beteiligt **ist** oder **war**. Unklar ist, warum auch an eine allein in der Vergangenheit gegebene Gesellschafterstellung - zudem offenbar zeitlich nicht begrenzt - angeknüpft wird. Wenn der Gesellschafter nicht mehr Gesellschafter (und auch nicht nahestehende Person des gegenwärtigen Gesellschafters) ist, ist er Dritter. Wirkt er mit dem heutigen Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen zusammen, ist dies hinreichend durch Satz 5 der Vorschrift abgedeckt. Tut er dies aber nicht, ist nicht nachzuvollziehen, warum bei Darlehensvergabe durch einen Dritten eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung unterstellt wird, allein weil der Dritte zu irgendeinem Zeitpunkt (ggf. vor der Darlehensvergabe) an der Darlehensnehmerin beteiligt war.

Wenn Gewinnminderungen aus Darlehensforderungen dem Abzugsverbot des § 8 b Abs. 3 KStG unterworfen werden, ist die korrespondierende Freistellung entsprechender Gewinne aus solchen Darlehensforderungen in voller Höhe systematisch geboten. Diese Gewinne werden durch § 8 b Abs. 3 Satz 7 KStG nicht erfasst. Dies betrifft z. B. Wechselkursgewinne, die bei Rückzahlung des Darlehens realisiert werden (Rückzahlungsbetrag übersteigt die ursprünglichen Anschaffungskosten der Forderung wegen geänderten Wechselkurses).

Soweit nach § 8 b Abs. 3 Satz 4 KStG aber auch Gewinnminderungen aus der Inanspruchnahme von für ein Darlehen hingegebenen Sicherheiten von dem Abzugsverbot erfasst werden sollen, ist sicherzustellen, dass aus der Inanspruchnahme resultierende Erträge (Rückforderungsansprüche gegen den Darlehensgeber) nicht besteuert werden. Dies betrifft z. B. den Fall des gesetzlichen Forderungsübergangs gemäß § 774 BGB bei Inanspruchnahme des Bürgen.

Die Regelung in Satz 8 der Norm, wonach ein Zuschreibungsgewinn steuerfrei bleiben soll, wenn vorher eine nicht steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden ist, ist sach- und systemgerecht. Sie sollte allerdings auf Gewinne aus der Veräußerung oder Einlage einer Darlehensforderung ausgeweitet werden. Andernfalls würden seit dem letzten Bilanzstichtag eingetretene und mit den genannten Realisationsakten realisierte Werterholungen systemwidrig doch besteuert.

Schließlich sollte die systemgerechte Regelung in Satz 8 der Vorschrift zum Anlass genommen werden, die systemwidrige 5 % Besteuerung von Zuschreibungsgewinnen auf die Beteiligung selbst zu beseitigen. Satz 3 der Norm sollte entsprechend ergänzt werden.

## Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zu § 8 c KStG i. F. d. Unternehmensteuerreformgesetzes 2008

Die Einführung der generellen Verlustabzugsbeschränkung in Fällen eines Anteilseignerwechsels halten wir für grundsätzlich verfehlt. Die Vorschrift behindert betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen und ist volkswirtschaftlich schädlich. Es darf nicht verkannt werden, dass auch Unternehmen, die längerfristig keine oder nur vernachlässigbare Gewinne erzielen können, wesentlich zum Steueraufkommen beitragen und zwar durch

- das Lohnsteueraufkommen der in ihnen beschäftigten Mitarbeiter und
- die Umsatzsteuer für die von ihnen getätigten Umsätze sowie
- ggf. die Gewerbesteuer auf einen durch Hinzurechnungen entstehenden Gewerbeertrag.

Sowohl der § 8 c KStG wie auch die neue Zinsschranke tragen dazu bei, ertragsschwache Unternehmen weiter zu schwächen. Werden diese Unternehmen insolvent, gehen nicht nur die oben aufgeführten Steuereinnahmen verloren, sondern es entstehen dem Staat auch zusätzliche Kosten, wenn sich dadurch die Arbeitslosenquote nicht nur vorübergehend erhöht.

Die Vorgängerregelung in § 8 Abs. 4 KStG war zwar nicht leicht zu handhaben; sie war jedoch zumindest auf die Missbrauchsverhinderung ausgerichtet. Von dem Gedanken der Missbrauchsvermeidung löst sich der § 8 c KStG jedoch ganz. Er sollte u. E. ersatzlos wieder gestrichen werden.

## Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zu § 27 Abs. 5 KStG i. d. F. des SEStEG

Mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) ist § 27 Abs. 5 KStG geändert worden. Das mit § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG verfolgte Ziel war wohl, die Gesellschaften zu veranlassen, Bescheinigungen über das steuerliche Einlagekonto mindernde Leistungen zeitnah zu erstellen, und so der mit der Bescheinigung verbundenen Verwendungsfestschreibung Geltung zu verschaffen. Dies ist grundsätzlich nicht zu beanstanden.

Nach § 27 Abs. 5 Satz 3 KStG soll eine Berichtigung oder spätere Erteilung der Steuerbescheinigung nicht möglich sein. Diese Regelung geht u. E. jedoch dann zu weit, wenn im Nachhinein eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt wird. Eine solche Leistung konnte nicht zeitnah in der Bescheinigung erfasst werden, da sie der Gesellschaft zum Leistungszeitpunkt als solche nicht bekannt war. Nachdem mit dem § 32 a KStG gerade eine Korrektornorm geschaffen worden ist, mit deren Hilfe eine systematisch zutreffende Besteuerung in Fällen einer nachträglichen Aufdeckung von verdeckten Gewinnausschüttungen oder verdeckten Einlagen ermöglicht wird, sollte in diesen Fällen auch eine erstmalige Erteilung bzw. die Berichtigung einer Steuerbescheinigung ermöglicht werden. Wir schlagen daher vor, den Satz 3 wie folgt zu ergänzen:

„In den Fällen der Sätze 1 und 2 ist eine Berichtigung oder erstmalige Erteilung von Steuerbescheinigungen im Sinne des Absatzes 3 nicht zulässig; **dies gilt nicht bei späterer Aufdeckung einer verdeckten Gewinnausschüttung.**“



## Zu Nr. 6 des Regierungsentwurfs (§ 38 KStG)

Es ist vorgesehen, den zum 31. Dezember 2006 festgestellten Bestand des EK 02 mit einer Pauschalsteuer zu belegen und damit die bisherige verwendungsabhängige Besteuerung abzulösen. Zwar mag damit eine Vereinfachung in der Besteuerung durchaus erreicht werden; die vorgesehene Änderung ist jedoch bedenklich, weil damit steuerfreie Kapitalbestandteile endgültig und zwingend besteuert werden. Insoweit diese Kapitalbestandteile auf Investitionszulagen beruhen, wird die beabsichtigte Förderung durch die Gewährung einer steuerfreien Zulage damit teilweise zurückgenommen. Selbst wenn die Besteuerung in ihrer absoluten Höhe moderat bleibt, erscheint dies vom Grundsatz her als systemwidrig. Die bisherige Übergangsregelung mit ausschüttungsabhängiger Realisierung des EK 02 sollte daher beibehalten werden.

Zwischenzeitlich ist allerdings in § 34 Abs. 16 KStG ein Wahlrecht vorgesehen, wonach das alte Recht aus Antrag weiter anwendbar sein soll. Antragsberechtigt sind aber nur Körperschaften oder deren Rechtsnachfolger, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen und an denen unmittelbar oder mittelbar ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts beteiligt sind, sowie steuerbefreite Körperschaften. Wenn an der pauschalen Nachbelastung der Altbestände festgehalten wird, sollte dieses Wahlrecht u. E. auf alle betroffenen Steuerpflichtigen ausgeweitet werden. Damit würde auch den Bedenken des Bundesrates Stellung getragen, wonach eine Ausnahme nur für bestimmte grundstücksverwaltende Unternehmen eine notifizierungspflichtige Beihilfe darstellen könnte.

## Artikel 5: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

### Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zur Hinzurechnung von Mieten, Pachtzinsen und Leasingraten bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG)

Bereits im Vorfeld der Unternehmensteuerreform 2008 war von vielen Seiten vorgetragen worden, dass die neuen Hinzurechnungstatbestände in vielen Fällen zu Steuer Mehrbelastungen führen würden, die auch durch die Erhöhung des Anrechnungsfaktors für die Gewerbesteuer nicht ausreichend gemildert würden. Ganz besonders galt dies im Hinblick auf die 75 %ige Hinzurechnung bei Mieten, Pachtzinsen und Leasingraten bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Nachdem das Unternehmensteuerreformgesetz verabschiedet worden ist und die Steuerpflichtigen und ihre Berater sind im Detail damit befasst, werden immer mehr konkrete Fälle vorgetragen, in denen sich die Belastung mit Gewerbesteuer in unakzeptablen Größenordnungen bewegt. Ein uns vorgetragener Originalfall sieht aus wie folgt:

Es handelt es sich um ein Hotel, welches das Gebäude von einer Besitz-KG gemietet hat und seit vielen Jahren mehr oder weniger schwarze Zahlen schreibt. Bei einem **Gewinn von rund 90.000 €** und einer Jahrespacht von etwa 2.500.000 € ergibt sich aufgrund der neuen gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen (es liegen Zinsen und Mieten für bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter vor) eine **Gesamtsteuerbelastung in Höhe von 114.000 €**, darunter alleine schon etwa **97.000 € Gewerbesteuer**, d. h. mehr als das Betriebsergebnis. Auch bei einer Berechnung mit einem etwaigen höheren Gewinn von 190.000 € ergäbe sich ein unbefriedigendes Ergebnis mit einer Steuerlast von 145.000 €, mithin würde die Steuerlast vor Ausschüttung nahezu 77 % betragen.

Hier besteht dringender Nachbesserungsbedarf. Da sich in den Fällen, in denen ein abweichendes Wirtschaftsjahr vorliegt, die Steuerpflichtigen sich bereits im Veranlagungszeitraum 2008 für die Gewerbesteuer befinden, muss eine Lösung bald gefunden werden. Wir halten eine generelle Absenkung der Hinzurechnungssätze zumindest für unbewegliche Wirtschaftsgüter für geboten, die von einer Härtefallregelung flankiert werden sollte, um in jedem Fall zu verhindern, dass solche enteignungsähnlichen Steuerbelastungen entstehen wie oben geschildert.

Ändert sich an der gegenwärtigen Lage nichts, wird dies auch deshalb weitreichende Folgen für den Mittelstand haben, da die Betriebsaufspaltung stark betroffen ist. Die Betriebsaufspaltung ist ein wichtiges Instrument, um eine Haftungsbeschränkung zu erreichen, und daher im Mittelstand weit verbreitet.

## **Artikel 8: Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

### Zu Nr. 3 des Regierungsentwurfs (Aufhebung des § 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG)

Wir begrüßen die Aufhebung der Sätze 4 und 5, denn diese Regelung hat in der Vergangenheit dazu geführt, dass der Anwendungsbereich der zum Normalsteuersatz zu steuernden sonstigen Leistungen (Restaurationsleistungen) durch Anweisungen der Finanzverwaltung immer stärker ausgeweitet worden ist. Insbesondere im Rahmen von Außenprüfungen wurden, entgegen der Rechtsprechung insbesondere des EuGH und des BFH, sonstige Leistungen angenommen. Diesbezüglich verweisen wir auch auf unsere Eingabe an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom 11. Mai 2007 zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Catering-Leistungen.

Entgegen der Gesetzesbegründung hat die Finanzverwaltung in der Vergangenheit § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG generell nicht im Sinne der Rechtsprechung gemeinschaftsrechtskonform ausgelegt und angewendet.

Der EuGH hatte in seiner grundlegenden Entscheidung Faaborg Gelting-Linien A/S (Rs. C-231/94 vom 2. Mai 1996) geurteilt, dass die Abgabe von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr nur dann eine dem Normalsteuersatz zu unterwerfende Restaurationsleistung darstelle, wenn diese durch eine Reihe von Vorgängen gekennzeichnet ist, von denen nur ein Teil in der Lieferung von Nahrungsmitteln besteht, während Dienstleistungen bei weitem überwiegen. Dabei werde, so der der EuGH, dem Gast eine organisatorische Gesamtheit zur Verfügung gestellt, die sowohl einen Speisesaal mit Nebenräumen (Garderoben u. a.) als auch das Mobiliar und das Geschirr umfasst.

Wie der BFH mit Urteil vom 10. August 2006 (Az. V R 55/04) unter Hinweis auf das oben zitierte EuGH-Urteil Faaborg Gelting-Linien A/S entschieden hat, ist der Wortlaut des § 3 Abs. 9 Satz 4 UStG nicht in vollem Umfang gemeinschaftsrechtskonform. Denn insoweit ist das überwiegende Element des besteuerten Umsatzes zu berücksichtigen. Dabei können bei der Beurteilung des Dienstleistungsanteils an der Gesamtheit eines komplexen Geschäftes, zu dem auch die Lieferung eines Gegenstandes gehört, nur die Dienstleistungen berücksichtigt werden, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung eines Gegenstandes verbunden sind. Demnach ist für jeden besteuerten Gegenstand festzustellen, welches das überwiegende Element ist (vgl. auch EuGH-Urteil vom 10. März 2005 in der Rechtssache C-491/03 – Hermann). Der EuGH stellt in seiner Entscheidung vom 10. März 2005 darauf ab, ob das Dienstleistungselement qualitativ überwiegt.

Wir regen bereits jetzt an, klare Abgrenzungsregelungen zu schaffen, die den vorstehenden Grundsätzen der Rechtsprechung Folge leisten und die erforderlichen Abgrenzungen zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen nach den für alle einheitlichen Leistungen geltenden allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen vornehmen.

Ferner sollten in den Rechtsnormen des Umsatzsteuergesetzes entsprechende Verweise auf § 3 Abs. 9 Satz 4 und/oder Satz 5 UStG aufgehoben oder angepasst werden. So enthält z. B. § 4 Nr. 6 Buchst. e UStG auch weiterhin die Verweisung auf § 3 Abs. 9 Satz 4 UStG und nimmt auf die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle Bezug.

## Zu Nr. 5 des Regierungsentwurfs (Aufhebung des § 13 d UStG)

Wir begrüßen die Aufhebung des § 13 d UStG. Denn bereits im Vorfeld seiner Einführung in das Umsatzsteuergesetz gab es erhebliche rechtliche Bedenken. Diese Bedenken werden durch den Europäischen Gerichtshof in seinem Urteil vom 11. Mai 2006 in der Rechtssache C-384/04 – Federation of Technological Industries u. a. geteilt. Der EuGH sieht darin einen Verstoß gegen Art. 22 Abs. 8 der 6. EG-Richtlinie in ihrer durch die Richtlinien 2000/65 und 2001/11 5 geänderten Fassung. Danach ist es einem Mitgliedstaat nicht erlaubt, eine Regelung wie diejenige dem Ausgangsverfahren zugrunde liegende zu erlassen, wonach ein Empfänger einer Lieferung oder Dienstleistung, der wusste oder hinreichende Verdachtsgründe hatte, dass die aufgrund dieser oder einer früheren oder späteren Lieferung oder Dienstleistung fällige Mehrwertsteuer ganz oder teilweise unbezahlt bleiben würde, gesamtschuldnerisch mit dem Steuerschuldner auf Zahlung der Steuer in Anspruch zu nehmen.

§ 13 d UStG verstößt demnach gegen Art. 21 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie, da § 13 d UStG keine verschuldensabhängige Komponente enthält. Der EuGH hat in obiger Entscheidung ausgeführt, dass die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit beachtet werden müssen und daher im Sinne einer verschuldensabhängigen Komponente dahingehend ausgelegt werden müssen, dass der Haftende wissen oder hätte wissen müssen, dass sein Vertragspartner unredlich handle.

Die Gesetzgeber der Mitgliedstaaten seien zwar grundsätzlich ermächtigt, Maßnahmen zu erlassen, nach denen eine Person für einen Mehrwertsteuerbetrag, der von einer anderen Person, die durch eine der Bestimmungen der Absätze 1 und 2 des Art. 21 der 6. EG-Richtlinie als Steuerschuldner bezeichnet wird, geschuldet wird, gesamtschuldnerisch haftet. Bei der Ausübung dieser Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten jedoch die allgemeinen Rechtsgrundsätze, die Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung sind und zu denen u. a. die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören, beachten (Entscheidungsgründe Nr. 28 und 29 des o. b. EuGH-Urteils).

Es ist abzusehen, dass bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze der EuGH-Rechtsprechung § 13 c UStG, also die Haftung bei Abtretung, bei Pfändung oder Pfändung von Forderungen durch den Abtretungsempfänger, entsprechenden Bedenken unterliegt. Aus diesem Grunde regen wir an, § 13 c UStG ebenfalls aufzuheben. Auch bei Einführung des § 13 c UStG sind Probleme hinsichtlich einer Vereinbarkeit mit der 6. EG-Richtlinie und der verschuldensunabhängigen Haftung, hier des Abtretungsempfängers, vorgetragen worden.

Generell würde es u. E. der Rechtssicherheit dienen, die im Vorfeld vorgetragenen Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit einer Umsatzsteuernorm zu überprüfen und diesen ggf. dadurch Rechnung zu tragen, dass auf eine entsprechende Gesetzesregelung von vornherein verzichtet wird.

## Artikel 14: Änderung der Abgabenordnung

### Zu Nr. 2 a des Regierungsentwurfs (§ 42 Abs. 1 AO)

Auch nach der Überarbeitung des § 42 AO im Rahmen des Kabinettsbeschlusses eines Jahressteuergesetzes 2008 bleiben wesentliche Kritikpunkte bestehen:

- Umsetzung der BFH-Rechtsprechung zu „Missbrauch“?

Nach der Neufassung wird Missbrauch angenommen, wenn eine zu einem Steuervorteil führende ungewöhnliche steuerliche Gestaltung gewählt wird, für die keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden.

Die Neufassung des § 42 AO führt generell zu mehr Rechtsunsicherheit. Besonders problematisch kann werden, dass „ungewöhnlich“ viel weiter ausgelegt werden kann als die bisher nach der BFH Rechtsprechung notwendige Einordnung als „unangemessen“.

Insoweit unterstützen wir vollumfänglich die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates (BR-Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007) zu § 42 AO. Dieser bittet, die geplante Neuregelung des § 42 AO im weiteren Gesetzgebungsverfahren dahingehend zu prüfen, ob der beabsichtigte Zweck mit der Formulierung des Gesetzentwurfs erreicht wird.

Nach Ansicht des Finanzausschusses enthält der Gesetzentwurf der Bundesregierung eine Reihe unbestimmter Rechtsbegriffe, deren künftige Behandlung durch die Rechtsprechung in keiner Weise abzusehen ist. Es steht zu befürchten, dass die angestrebte Verbesserung der gegenwärtigen Rechtslage nicht erreicht werde. Insbesondere mit der Einführung des Begriffes "ungewöhnliche rechtliche Gestaltung" könne die Rechtslage sogar noch zu Lasten der öffentlichen Haushalte verschlechtert werden, wenn Wertungsaspekte von Steuergesetzen, die vom Gesetzgeber nicht vorgesehen worden sind, im Rahmen des Begriffs "Ungewöhnlichkeit" nicht mehr einfließen können.

Dieser Kritik können wir uns nur anschließen.

Zudem ist anzumerken, dass laut Gesetzesbegründung der Begriff „ungewöhnlich“ in „Anlehnung an die Rechtsprechung des BFH definiert“ werden soll. Die Entwurfsfassung entspricht aber nur einem Teil der Missbrauchsdefinition. Die vollständige Definition von Missbrauch der Rechtsprechung lautet tatsächlich wie folgt:

- Eine Umgehung i. S. des § 42 Abs. 1 Satz 1 AO 1977 ist nach ständiger Rechtsprechung gegeben, wenn eine Gestaltung gewählt wird, die --gemessen an dem erstrebten Ziel-- unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist (vgl. BFH-Urteile vom 18. Dezember 1991 XI R 40/89 , BFHE 166, 550, BStBl II 1992, 486).

Der BFH setzt zwar teilweise den Begriff „unangemessen“ mit „ungewöhnlich“ gleich. Das erklärt sich daraus, dass § 5 RAO 1919 von ungewöhnlichen Rechtsformen gesprochen hat und die Rechtsprechung den Begriff „ungewöhnlich“ weiterbenutzt hat. Aber selbst in den Fällen, in denen von „ungewöhnlich“ ausgegangen wird, stellt dies nur einen Teil der Missbrauchs-Definition dar:

- Rechtsmissbräuchlich i. S. des § 42 Abs. 1 AO ist eine Gestaltung, die -gemessen an dem erstrebten Ziel- unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist. Eine rechtliche Gestaltung ist dann unangemessen, wenn der Steuerpflichtige die vom Gesetzgeber vorausgesetzte Gestaltung zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele nicht gebraucht, obwohl hierfür keine beachtlichen außersteuerlichen Gründe vorliegen, sondern dafür einen **ungewöhnlichen** Weg wählt, auf dem nach den Wertungen des Gesetzgebers das Ziel, Steuern zu sparen, nicht erreichbar sein soll (vgl. BFH-Urteile vom 14. Januar 2003 IX R 5/00 , BFHE 201, 246 , BStBl II 2003, 509, und vom 26. März 1996 IX R 51/92 , BFHE 180, 330 , BStBl II 1996, 443 , m. w. N.).

Ein Missbrauch sollte nicht allein von einer möglichen „ungewöhnlichen“ Steuergestaltung ausgemacht werden. Von einer derartigen Auslegung sollte dringend abgesehen werden.

„Unangemessen“ und „ungewöhnlich“ ist nicht das gleiche. Ungewöhnlich ist, was bestehender Übung, bestehenden Gewohnheiten oder Sitten nicht entspricht oder u. U. sogar das, was geschieht, ohne dass sich zuvor eine bestimmte Übung herausgebildet hat. § 42 AO darf den Steuerberater bzw. den Steuerpflichtigen nicht dazu verpflichten, fortschrittliche rechtliche Wege zu meiden. Innovative Steuergestaltung würde so unangemessen erschwert bzw. verhindert.

- Beispielsweise hat der RFH die Rechtsform der GmbH und Co KG 1922 als ungewöhnlich bezeichnet (Vgl. RFHE 10, 65 (67)).

Bisher war zudem die Missbrauchsabsicht, also die Umgehungsabsicht, Voraussetzung für das Vorliegen des § 42 AO. Lagen die weiteren Voraussetzungen vor, wurde diese zwar unterstellt, ein völliger Wegfall dieses Tatbestandsmerkmals würde die Voraussetzungen für den Missbrauch aber zu stark reduzieren.

Maßgeblich für die Prüfung der „Ungewöhnlichkeit“ sollen nach Entwurf des § 42 Abs. 1 Satz 2 AO die folgenden zwei Kriterien sein:

- Die vom Gesetzgeber zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzten Gestaltungen sowie
- die Übereinstimmung mit der Verkehrsauffassung.

Unklar ist insoweit zunächst das Verhältnis beider Kriterien zueinander. Welches Kriterium im Zweifel überwiegt, wird nicht deutlich. Darüber hinaus wird das Kriterium der „vom Gesetzgeber zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzten Gestaltungen“ in der Praxis zu Problemen führen. Für die Beurteilung der vom Gesetzgeber des materiellen Steuerrechts vorausgesetzten rechtlichen Gestaltungen sollen nach der Begründung des JStG 2008 die Gesetzesbegründungen und die Gesetzesmaterialien herangezogen werden. Insoweit wird die Praktikabilität stark bezweifelt. Ungeachtet der Tatsache, dass Gesetzesmaterialien nicht immer ohne weiteres jedem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen, wird hier legale Steuerplanung um einiges erschwert. Grundsätzlich gilt der Gesetzestext und dies muss weiterhin so bleiben. Unklarheiten des Gesetzes können nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen.

Individuelle Erwägungen des Steuerpflichtigen sollen nach den oben genannten Kriterien bei der Wahl der steuerlichen Gestaltung außer Acht bleiben sollen. Laut Entwurfsbegründung liegen beachtliche außersteuerliche Gründe nicht vor, wenn der Grund für die gewählte Gestaltung in erster Linie in der Steuerersparnis liegt.

Dies widerspricht eindeutig der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, wonach das Ziel, Steuern zu sparen, ausdrücklich anerkannt worden ist. Hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen zwei steuerlichen Gestaltungen, dann ist er legitimiert, diejenige zu wählen, die zu einem größeren Steuervorteil führt.

Zudem erscheint fraglich, ob die Wertungen des Gesetzgebers tatsächlich immer der richtige Maßstab sein können: Der BFH hat mit Beschluss vom 6. September 2006 (XI R 26/04) dem BVerfG die Frage vorgelegt, ob die Regelungen zur Mindestbesteuerung wegen Verletzung des Grundsatzes der Normenklarheit verfassungswidrig sind. Insbesondere die steuerrechtlichen Gesetze lassen den Willen des Gesetzgebers also nicht immer klar erkennen.

Der Gesetzgeber sollte daher ausschließlich auf die unangemessene Steuergestaltung abstellen und dabei nicht die von der Rechtsprechung geforderte Umgehungsabsicht des Steuerpflichtigen außer Acht lassen.

- Beispiele für potenzielles Eingreifen der Norm beim Festhalten am Merkmal „ungewöhnlich“

Folgende Beispiele sollen deutlich machen, in welchen Fällen ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten eingreifen könnte, würde die Norm tatsächlich in der nun vorliegenden Fassung umgesetzt werden:

- Heirat kurz vor Jahreswechsel, um den Splittingvorteil rückwirkend fürs ganze Jahr zu nutzen?
- Schenkung der Eltern an die Kinder alle 10 Jahre innerhalb des Freibetrages, um so Schenkungsteuer sowie im Erbfall Erbschaftsteuer zu vermeiden?
- Zwischenschaltung bzw. Umstrukturierung einer Gesellschaft aus steuerlichen Gründen?
- Transfer des Vermögens in ein steuerlich „günstigeres“ Ausland in Form von Beteiligungen an dortigen Unternehmen?
- Entnahme von Kapital aus dem Betriebsvermögen, um bei der Kapitalanlage den niedrigen Abgeltungssteuersatz zu nutzen?
- Die steuerlich günstige Gestaltung von Mietverträgen mit Angehörigen?

Sind all diese Fälle aus der Praxis „(un-)gewöhnlich“? Oder muss in Zukunft auch in diesen Fällen nachgewiesen werden, dass nicht nur ein steuerlicher Vorteil ausschlaggebend gewesen ist?

- Beweislastverteilung

Nach wie vor neu ist die zumindest partielle Beweislastumkehr. Bisher musste die Finanzverwaltung die missbräuchliche Steuergestaltung und damit auch das Nichtvorhandensein vernünftiger wirtschaftlicher Gründe nachweisen. Der Steuerpflichtige musste dabei lediglich im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht mitwirken. Nunmehr trifft ihn die volle Beweislast für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe. Das bedeutet, dass der Gesetzgeber eine widerlegbare gesetzliche Vermutung für das Vorliegen von Missbrauch bei der Nutzung einer „ungewöhnlichen“, also im Zweifel auch bei einer innovativen, Gestaltung begründen will.

Eine Beweislast des Steuerpflichtigen sieht § 42 AO bisher allerdings nicht vor. Diese Neuregelung stellt eine massive Abweichung von der bisherigen Rechtslage dar, die in keiner Weise gerechtfertigt ist. Grundsätzlich trägt die Behörde die objektive Beweislast.

Die Neuregelung widerspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung: Der BFH hat entschieden, dass es eine generelle Vermutung für die Annahme von Steuerumgehung selbst dann nicht gibt, wenn es sich um eine unübliche Steuergestaltung handelt (BFH vom 13. Juni 1989, V R 8/86, BStBl. II 1990, 100).

Zudem ist zu befürchten, dass bei Umsetzung dieser Regelung zukünftig dem Nachweis außersteuerlicher Gründe eine überragende Bedeutung zukommen wird.

Angesichts der kaum praktikablen Definition von „ungewöhnlich“ wird ein Schwerpunkt der Auseinandersetzungen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde in den entsprechenden Fällen der Streit über das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe sein. Dabei wird vermutlich das Hauptgewicht auf der Frage der Beachtlichkeit liegen. Inwieweit diese aber tatsächlich nachgewiesen werden kann oder ob es sich dabei nicht tatsächlich nur um eine nicht nachweisbare Wertung handelt, wird wohl zukünftig von den Gerichten geklärt werden müssen.

- Verfassungsrechtliche Bedenken

Fraglich bleibt, ob der Gesetzestext den Anforderungen des Bestimmtheitsgebots genügt. Nach dem Grundsatz der Normenbestimmtheit und der Normenklarheit soll der Betroffene in die Lage versetzt werden, die Rechtslage anhand der gesetzlichen Regelung zu erkennen, damit er sein Verhalten danach ausrichten kann (BVerfG vom 26. Juli 2005, 1 BvR 782/94). Die Bestimmtheitsanforderungen dienen auch dazu, die Verwaltung zu binden und ihr Verhalten nach Inhalt, Zweck und Ausmaß zu begrenzen.

Ob ein Blick ins Gesetz ausreicht, um unterscheiden zu können, was zukünftig anerkannt wird und was nicht, ist angesichts des mehr als bedenklichen Befunds der Steuerrechtsordnung sehr fraglich.

- Bürokratieaufwand

Die geplante Neuregelung steht in keinem Verhältnis zum Bestreben der Bundesregierung, Bürokratie abzubauen. Da immer der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass für die von ihm gewählte Gestaltung beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen, muss er für jedes relevante steuerliche Vorhaben entsprechende Unterlagen vorhalten.

- Fazit

Auch nach der Neufassung bestehen erhebliche Bedenken gegen die Änderung des § 42 AO. Insbesondere entspricht die Definition nicht der Definition der Rechtsprechung und erscheint zudem auch nicht zeitgemäß. Die Ergebnisse der bisherigen Rechtsprechung werden in Zukunft nicht mehr angewendet werden können und es steht zu befürchten, dass eine Vielzahl neuer Fragen von den Gerichten geklärt werden muss.

Außerdem bleiben die Bedenken gegen die Beweislastumkehr nach wie vor bestehen. Wir plädieren dafür, dass der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten wie bisher in der Rechtsprechung von folgenden Tatbestandsmerkmalen umschrieben werden sollte:

- eine Gestaltung, die --gemessen an dem erstrebten Ziel-- unangemessen ist,



- der Steuerminderung dienen soll und
- durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist.

Grundsätzlich sollte weiterhin gelten, dass der Nachweis der Steuerumgehung von der Finanzbehörde zu führen ist. Der Steuerpflichtige sollte nach wie vor „nur“ das Recht haben, im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten beachtliche Gründe substantiiert darzulegen.

#### Zu Nr. 2 b des Regierungsentwurfs (§ 42 Abs. 2 AO)

Laut Gesetzesbegründung soll es sich bei der Ergänzung des Absatzes 2 lediglich um eine Klarstellung handeln. Tatsächlich steckt aber viel mehr dahinter. Es handelt sich zwar tatsächlich um eine Klarstellung, nämlich um die Bestärkung, dass der allgemeine juristische Grundsatz „lex specialis derogat legi generali“ hier keine Anwendung finden soll.

Eine lex specialis ist ein spezielles Gesetz, das grundsätzlich dem allgemeinen Gesetz (lex generalis) vorgeht. Dieses besondere Gesetz verdrängt das allgemeine Gesetz. Hier soll aber das allgemeinere Gesetz neben dem speziellen anwendbar bleiben. Dies kann in der Praxis problematisch werden:

- Zum einen wird in Zukunft in den Fällen, in denen eine spezialgesetzliche Missbrauchsvorschrift zwar eingreift, im Einzelfall aber nicht alle Tatbestandsmerkmale vorliegen, dazu führen, dass § 42 AO einschlägig sein wird. Die spezialgesetzlichen Missbrauchsregelungen würden damit zukünftig ins Leere laufen. Damit könnte konsequenterweise auch deren Abschaffung überlegt werden.
- Daneben stellt sich folgende Frage: Wie soll verfahren werden, wenn eine spezielle Missbrauchsvorschrift eingreift und eine spezielle Rechtsfolge vorsieht, daneben weiterhin aber auch die allgemeine Regelung des § 42 AO anwendbar sein soll? Hier kommt es zu einem nicht auflösbaren Widerspruch zwischen beiden Vorschriften. Nach dem Wortlaut des § 42 Abs. 2 AO soll die Vorschrift des § 42 AO „neben anderen Vorschriften anwendbar sein“, das heißt in der Konsequenz, dass sie zusätzlich neben der spezialgesetzlichen Regelung anwendbar sein soll. Welche Rechtsfolge in der Praxis dann aber maßgeblich ist, bleibt unklar.

Insoweit können auch hier verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Erweiterung in Abs. 2 geltend gemacht werden, da fraglich ist, ob diese Norm zukünftig dem Bestimmtheitsgebot genügen wird. Denn in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige sich, wie oben ausgeführt, an die erlaubten Grenzen einer speziellen Missbrauchsregelung gehalten hat, kann zukünftig wegen möglicher Ungewöhnlichkeit der Gestaltung zusätzlich § 42 AO eingreifen. Das stellt nicht nur, wie oben erläutert, eine Verletzung der in den Spezialvorschriften zum Ausdruck kommenden Wertungen des Gesetzgebers dar, sondern führt zusätzlich zu mehr Rechtsunsicherheit. Die steuerliche Anerkennung von Gestaltungen des Steuerpflichtigen wird nahezu unvorhersehbar, so dass ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot zumindest zu diskutieren ist.

Zu Nr. 4 des Regierungsentwurfs (§ 116 AO) und zu der Empfehlungen des Finanzausschusses des Bundesrates zu § 116 AO (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Mit der Änderung des § 116 AO durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl. I, 2098) wurde festgeschrieben, dass statt der Finanzbehörde das Bundeszentralamt für Steuern über Tatsachen, die auf eine Steuerstraftat hindeuten, zu informieren ist. Nunmehr soll durch die Ergänzung in § 116 Abs. 1 AO sichergestellt werden, dass bisherige Informationswege nicht abgeschnitten werden. Dieses Vorhaben ist grundsätzlich zu begrüßen.

Allerdings erscheint insoweit die Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats (BR-Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007 zu Punkt 54) zweckmäßiger. Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung würde die Anzeigepflicht wahlweise doppelt entstehen; im Zweifel würde weiterhin nur das Bundeszentralamt für Steuern informiert und so die Intention des Gesetzgebers, den „kleinen Dienstweg“ weiterhin zu ermöglichen, umgangen.

Nach dem Vorschlag des Finanzausschusses würde für die anzeigende Behörde bzw. das anzeigende Gericht die Anzeigepflicht nur einmal entstehen. Trotzdem bestände die Möglichkeit, die zuständige Finanzbehörde direkt zu informieren, so dass eine reibungslose und zeitnahe Verfolgung von Steuerstraftaten und die Erhebung von Steuern gewährleistet wäre.

Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrates zu § 138 a - neu - und § 379 a - neu - AO (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Das Interesse des Gesetzgebers, eine entsprechende Anzeigepflicht einzuführen, ist zwar nachvollziehbar. Nach der Gesetzesbegründung soll ein gleichmäßiger Steuervollzug erreicht sowie zeitliche Verzögerungen in der Erkennung und Bekämpfung insbesondere unerwünschter legaler Modelle beseitigt werden. § 138 a AO ist u. E. dafür jedoch kein geeignetes Mittel. Ziel sollte es weiterhin bleiben, Missbrauch zu bekämpfen und nicht Steuergestaltungen zu verbieten.

Nicht verkannt werden darf, dass die geplante Meldepflicht erhebliche Risiken für das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandant birgt und außerdem eine Verschlechterung des Wirtschaftsstandorts Deutschland bedeuten kann. Der Hinweis auf entsprechende Regelungen im Ausland vermag nicht ausreichend zu überzeugen, da dort zum Teil vom deutschen Besteuerungssystem abweichende Rahmenbedingungen herrschen und verwertbare rechtsvergleichende Untersuchungen noch nicht vorliegen.

Unter Abwägung der erkennbaren Vor- und Nachteile kommt die Bundessteuerberaterkammer daher zu dem Ergebnis, dass von der Einführung der Anzeigepflicht abgesehen werden sollte.

- Legitimität und Legalität grenzüberschreitender Steuergestaltungen

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass Steuergestaltung legal und legitim ist. Durch die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen wird diese Gestaltungsfreiheit der Steuerpflichtigen und Steuerberater mit neuen Bürokratiepflichten überzogen und eingeschränkt. Steuergestaltung kann als Steuerplanung bzw. als aktive Umsetzung der Steuerplanung bezeichnet werden. Bei der Steuergestaltung geht es darum, im Rahmen der gesetzlich zulässigen Möglichkeiten Problemlösungsvorschläge aus steuerlichen Gesichtspunkten heraus in die Gestaltung unternehmerischen Handelns einzubringen.

Der deutsche Gesetzgeber lädt den Steuerpflichtigen an vielen Stellen geradezu zur Steuergestaltung ein. Beispielsweise stehen angesichts der fehlenden Rechtsformneutralität der Besteuerung die Unternehmer vor der Wahl der Rechtsform der Unternehmen. Zudem steht dem Steuerpflichtigen durch den Ansatz von Wahlrechten und Optionen Steuergestaltung zu. Und auch das Bundesverfassungsgericht hat wiederholt entschieden, dass es jedem Steuerpflichtigen frei stehe, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht (ständige Rechtsprechung (seit 1959): BVerfGE 9, 237 (250); ebenso der BFH in ständiger Rechtsprechung: BFH, BStBl. II 1983, S. 272 (277); BFH, BStBl. II 1988, S. 942 (943); BFH, BStBl. II 1996, S. 214 (215)).

Weder dem Steuerpflichtigen noch dessen Berater kann hiernach der Vorwurf einer Steuerumgehung gemacht werden, wenn sie die nach geltendem Recht bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten ausschöpfen. Der Steuerpflichtige und dessen Berater handeln hiernach gesetzeskonform. Dies gilt auch für den Bereich grenzüberschreitender Steuergestaltung.

- Vermarkter“-Eigenschaft des Beraters?

Der Entwurf des § 138 a AO legt „Vermarktern“ die Anzeigepflicht von Steuergestaltungen auf. Als „Vermarkter“ sollen nach der Gesetzesbegründung ausdrücklich auch Steuerberater erfasst werden. Steuerberater „vermarkten“ jedoch nicht. Sie treten im Gegensatz zu Banken und Finanzdienstleistern nicht auf dem Markt auf, um „Kunden“ Produkte zu verkaufen. Steuerberater beraten Mandanten über gesetzlich zulässige Gestaltungen. Steuerberater sind Freiberufler, keine Gewerbebetreibenden, die ein Produkt „vermarkten“.

- Tendenz zur „Kriminalisierung“ des Beratungsmarktes?

Der Entwurf verpflichtet mit der Einführung der Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in § 138 a Abs. 3 den Vermarkter solcher Modelle, d. h. insbesondere „Angehörige der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte oder auch Banken, Investmentgesellschaften und sonstige Berater, die die Modelle zum Zwecke der Vermarktung für ihre Kunden/Mandanten entwerfen“. Die diesbezügliche Gesetzesbegründung überzeugt nicht.

Der Entwurf lässt die Vermutung aufkommen, als erscheinen grenzüberschreitende Steuergestaltungen generell als unerwünscht, so dass frühzeitig gesetzgeberische Gegenmaßnahmen eingeleitet werden müssen. Dies wird insbesondere deutlich, wenn in der Begründung die Inanspruchnahme der „Angebotsseite“ des Beratungsmarktes damit gerechtfertigt wird, dass „die – Modellentwickler – in ihrer Eigenschaft als Berater und/oder Vermarkter (...) ggf. noch mehr als der Steuerpflichtige zur Steuervermeidung beitragen“. Diese sollen mit spürbaren Bußgeldern zur Offenbarung der von ihnen entwickelten Modelle veranlasst werden.

Zwar wird in der Begründung auch klargestellt, dass „die weitaus überwiegende Zahl dieser Gestaltungen ... legal seien (dürften)“. Dessen ungeachtet wird die negative Grundeinstellung deutlich, da viele Fälle laut Begründung, „dem Sinn und Zweck der Steuergesetze der betroffenen Staaten nicht entsprechen oder sogar zuwiderlaufen“.

Obwohl in der Begründung hervorgehoben wird, dass mittels der Anzeigepflicht „pauschal (nicht) jedes Steuerplanungsmodell erfasst“ werden soll, hinterlässt der Gesetzentwurf insbesondere aufgrund der Begründung den Eindruck, grenzüberschreitende Steuergestaltungen bewegten sich regelmäßig am Rande der Legalität und die Vermarkter dieser Modelle, eben auch die Steuerberater, würden dieses fast schon illegale Verhalten unterstützen, indem sie ihren Mandanten mit einer Gestaltung in eine „rechtliche Grauzone“ bringen.

Betrachtet man dazu die Konsequenzen, die in den Fällen der Verletzung der Meldepflichten nach § 138 a AO drohen, muss sich dieser Eindruck noch verstärken. Die Ahndung mit einer Geldbuße bis zu fünf Mio. Euro sprengt u. E. jeden Rahmen für eine angemessene Reaktion auf die Verletzung einer Präventivmaßnahme des Staates gegenüber Steuerbürgern.

- Vereinbarkeit mit der Verschwiegenheitsverpflichtung des Steuerberaters?

Nach Absatz 5 der vorgesehenen Regelung sind solche Vermarkter von der Anzeigepflicht befreit, die nachweisen können, dass ihr „durch Vermarktung und damit im Zusammenhang stehender Beratung erzielter Umsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder bei Beginn der Vermarktungstätigkeit im laufenden Wirtschaftsjahr voraussichtlich 250.000 € nicht übersteigt“.

Wie aber soll ein Steuerberater, dem vorgeworfen wird, dass er seiner Anzeigepflicht nicht nachgekommen ist, dies nachweisen? Um den Nachweis zu führen, dass er durch Vermarktung und damit im Zusammenhang stehende Beratung nicht die Umsatzgrenze übersteigt, muss er möglicherweise Berufsgeheimnisse offenbaren und so gegen seine Verschwiegenheitsverpflichtung verstoßen. Der Nachweis über den Umsatz kann allein durch Vorlage der Gebührenabrechnungen geführt werden. Legt der Steuerberater seine Rechnungen offen, so werden auch Mandanteninformationen preisgegeben.

Diesen Verstoß gegen die Verschwiegenheitsverpflichtung kann der Berater nur verhindern, indem er die entsprechenden Angaben anonymisiert. Will der Steuerberater aber nachweisen, dass er die Umsatz-Grenze im Wirtschaftsjahr nicht überschritten hat, bedeutet das, dass er sämtliche Rechnungen eines Wirtschaftsjahres auf die entsprechenden Mandanteninformationen hin durchsehen und ggf. schwärzen muss. Dies stellt einen unzumutbaren Aufwand dar, der in keinem Verhältnis zu den Bemühungen der Bundesregierung zum Bürokratieabbau steht.

- Ausmaß der Anzeigepflicht

Die Definition der „Steuergestaltung“ § 138 a Abs. 2 AO greift deutlich zu weit. Nach der Entwurfsbegründung, sollen zwar nur grenzüberschreitende Sachverhalte tangiert werden. Aus dem Gesetz lässt sich dies nicht immer entnehmen. Zumindest § 138 a Abs. 2 Nr. 2 AO geht weit über das Gewollte hinaus. Danach liegt eine Steuergestaltung vor, „wenn die gleichen Einkünfte mehreren Steuerpflichtigen zugeordnet werden“. Dies kann auch rein national der Fall sein. Zudem ist zu befürchten, dass insbesondere die Definition der „gleichen Einkünfte“ in diesem Zusammenhang für Rechtsunsicherheit sorgen wird. Legt man diese Definition sehr eng aus, könnten beispielsweise auch Beratungen zur Zusammenveranlagung bzw. getrennten Veranlagung von Ehegatten unter die Vorschrift zu subsumieren sein. Daneben könnte die Norm auch bei Beratungen über Realteilungen und vorweggenommene Erbfolgen bei Betriebsvermögen einschlägig sein. In diesen alltäglichen Beratungsfällen sind die gleichen Einkünften mehreren Steuerpflichtigen zuzuordnen. Dem Mandanten wäre dies allerdings wohl nicht vermittelbar.

- Verfassungsmäßigkeit einer Beratern und Steuerpflichtigen auferlegten Anzeigepflicht für Steuergestaltungen

Angesichts der vom Bundesverfassungsgericht getroffenen Feststellung, „dass es grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen freisteht, seine Angelegenheiten so einzurichten, dass er möglichst wenig Steuern zu zahlen braucht“ (BVerfGE 9, 237 (250)), also der verfassungsrechtlichen Legitimation der Steuergestaltung, stellt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit der von dem Gesetzentwurf vorgesehenen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen.

Geht man mit dem Bundesverfassungsgericht davon aus, dass Steuergesetze „in ihrer Freiheit beschränkenden Wirkung jedenfalls an Art. 2 Abs. 1 GG zu messen sind“ (BVerfGE 87, 153), dann könnte mit der Auferlegung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen das aus

Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 GG abgeleitete Recht auf informationelle Selbstbestimmung betroffen sein. Das vom Bundesverfassungsgericht erstmals im sog. „Volkszählungsurteil“ herausgearbeitete Recht soll den Bürger gegen unbegrenzte Erhebung, Speicherung, Verwendung und Weitergabe seiner personenbezogenen Daten schützen (BVerfGE 65, 1 ff.; s. a. BVerfGE 67, 100). Angesichts des Regelungsgehalts des Gesetzentwurfs, der auf die Erhebung bis hin zur Verwendung individualisierter Daten der „Vermarkter“ und über von ihnen angebotenen bzw. empfohlenen Steuergestaltungen ausgerichtet ist, kann an der Eingriffsrelevanz dieses Gesetzentwurfs für das Recht auf informationelle Selbstbestimmung kein Zweifel bestehen.

Das Bundesverfassungsgericht formuliert im Rahmen des Beschlusses zum automatisierten Kontenabruf vom 13. Juni 2007 unmissverständlich: „Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung schützt den Einzelnen gegen informationsbezogene Maßnahmen, die für ihn weder überschaubar noch beherrschbar sind. Solche Gefährdungen drohen insbesondere dann im hohen Maße, wenn Informationsbestände für eine Vielzahl von Zwecken genutzt oder miteinander verknüpft werden können.“ Daher wäre eine Sammlung der dem Grundrechtsschutz unterliegenden personenbezogenen Informationen auf Vorrat zu unbestimmten oder noch nicht bestimmbar Zwecken mit dem Grundgesetz nicht vereinbar (vgl. BVerfGE 96, 1, 46; 115, 32, 350). Der Gesetzgeber hat den Zweck einer Informationserhebung bereichsspezifisch und präzise zu bestimmen. Zudem ist die Informationserhebung und Verwendung auf das zu diesem Zweck Erforderliche zu begrenzen (vgl. BVerfGE 65, 1, 46; 84, 239, 279 f.; 113, 29, 57 f.).

Auch hinsichtlich der gemäß Art. 12 Abs. 1 GG geschützten Berufsfreiheit liegt ein Eingriff in den Schutzbereich dieses Grundrechts nahe. Für die „Vermarkter“ wird man ohne weiteres in der Anzeigepflicht für Steuergestaltungen den Charakter einer Berufsausübungsregelung zuerkennen können. Zudem ist zu unterstellen, dass die Anzeigepflicht darüber hinaus Einfluss auf das Vertrauensverhältnis zwischen Steuerberater und Mandanten nehmen wird, so dass auch hier ein Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit anzunehmen ist.

Die genannten Grundrechte werden nicht schrankenlos gewährleistet. Die durch den Entwurf bewirkten Eingriffe in den Schutzbereich der jeweiligen Grundrechte sind jedoch nur dann verfassungsrechtlich gerechtfertigt, wenn die vorgesehene Regelung einen „legitimen Zweck“ verfolgt und zu dessen Erreichung geeignet, erforderlich und angemessen ist.

Laut Begründung soll die in dem Entwurf vorgesehene Regelung dem „gleichmäßigen Steuervollzug dienen“. Die Finanzverwaltung könne durch die Einführung einer gesetzlichen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen auch legale, jedoch unerwünschte Gestaltungen früher als bisher erkennen und entsprechende Maßnahmen auf Verwaltungsebene ergreifen oder Maßnahmen gesetzgeberischer Art anregen.

Diese Regelung müsste also zunächst geeignet sein, diesen Zweck zu erfüllen. Auch unter Berücksichtigung des weiten gesetzgeberischen Einschätzungsspielraumes ergeben sich Zweifel an der Geeignetheit, weil die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen gar nicht an der Nutzung dieser Modelle, sondern an dem Angebot bzw. der Empfehlung solcher Modelle anknüpft. Für einen „gleichmäßigen Steuervollzug“ bzw. die Bekämpfung „unerwünschter Gestaltungen“ ist jedoch das Angebot, aber auch die Empfehlung von Modellen zur Steuergestaltung per se noch nicht relevant.

Soweit man die Eignung der vorgesehenen Regelung einmal unterstellt, muss die Anzeigepflicht für Steuergestaltungen auch erforderlich sein. Erforderlich wäre die Regelung dann nicht, wenn ein „milderes Mittel“ den Regelungszweck gewährleisten würde. Zumindest ist der Gesetzgeber verpflichtet, von mehreren Möglichkeiten nur diejenige zu ergreifen, die den

Steuerpflichtigen am geringsten belastet. So ist die Anzeigepflicht nicht erforderlich, weil die Finanzbehörde über die zeitnahe (Groß-) Betriebsprüfung ohne weiteres auf Steuergestaltungen zugreifen kann. Diese Regelung ist insbesondere nicht gegenüber den sog. Vermarktern erforderlich, da erst die Nutzung der Steuergestaltungen einen möglichen Steuermisbrauch auslöst. Die Nutzung solcher Modelle erfolgt nun aber bei den Steuerpflichtigen, die mittels Betriebsprüfung der zeitnahen Kontrolle durch die Finanzbehörde ausgesetzt sind.

Da die vorgesehenen Regelungen insoweit eben nicht das „mildeste Mittel“ darstellen, bestehen ernste Bedenken gegen die Verhältnismäßigkeit der Vorschriften und somit erhebliche verfassungsrechtliche Zweifel.

- Europatauglichkeit einer Anzeigepflicht?

Fraglich erscheint zudem, ob der Entwurf mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist.

Laut Entwurfsbegründung wird davon ausgegangen, dass sich die Anzeigepflicht auf inländische und ausländische Vermarkter bezieht. Die Steuerhoheit für den deutschen Steuerstaat endet jedoch an dessen Grenzen. Die durch den Wohnsitz der natürlichen Person und durch den Ort der Geschäftsleitung der juristischen Person gekennzeichnete unbeschränkte Steuerpflicht umgreift zwar das sog. Welteinkommen. Indes bleibt es dem Steuergesetzgeber, der Finanzrechtsprechung und der Finanzverwaltung verwehrt, über Steuerausländer hoheitliche Befugnisse zu begründen bzw. auszuüben.

Deshalb wird mit Hilfe des § 138 a AO allein die verfahrensrechtliche Behandlung von inländischen Vermarktern grenzüberschreitender Steuergestaltungen verschärft. Auf diese Weise könnte die Anzeigepflicht aber sowohl gegen das Diskriminierungsverbot des EG-Vertrages als auch gegen die gemeinschaftsrechtlich geschützten Beschränkungsverbote der Niederlassungs- (Art 43 EG), Dienstleistungs- (Art. 50 Abs. 1 EG) und Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) verstoßen.

Zwar hat der EuGH wiederholt festgestellt, dass ein Verstoß einer gesetzlichen Maßnahme gegen die Beschränkungspflichtverbote des EG-Vertrages durch „zwingende Gründe des Allgemeininteresses“ gerechtfertigt werden kann.

Die Berufung auf diesen Rechtfertigungsgrund in diesem Zusammenhang begegnet allerdings mit Rücksicht auf die Existenz der EG-Amtshilfe-Richtlinie erheblichen Zweifeln.

Der EuGH verweist bei Informationsdefiziten der nationalen Behörden stets darauf, dass die erforderlichen Informationen mit Hilfe der EG-Amtshilfe-Richtlinie zu erhalten sind. Sollte die EG-Amtshilfe-Richtlinie Defizite aufweisen, so sollten diese durch eine Überarbeitung der Richtlinie selbst behoben werden und nicht durch innerstaatliches Recht.

Die hier angestrebte Anzeigepflicht stellt auch keinen Tatbestand der Amtshilfe dar. Sie ist vielmehr nur von nationaler Bedeutung und zielt ausschließlich darauf ab, dem Gesetzgeber bestimmte Informationen frühzeitig zu verschaffen.

Außerdem erkennt der EuGH Steuervorteile, die sich beispielsweise aus unterschiedlichen Steuersätzen zwischen den Mitgliedstaaten und aus dem Ausnutzen von nicht aufeinander abgestimmten Steuerrechtsordnungen ergeben durchaus an (EuGH Entscheidung vom 26.10.1999, Rs. C-294/97 Tz 44 (Eurowings)). Das bedeutet aber auch, dass eine nationale Regelung, wie sie hier vorgesehen ist, nicht damit begründet werden kann, dass sie gerade gemeinschaftsrechtlichen Zielsetzungen zur Koordination der nationalen Steuerrechte dienen soll.

- Bürokratieabbau oder -aufbau?

Die Bundesregierung unternimmt derzeit, basierend auf den Koalitionsvertrag vom 11. November 2005, erhebliche Anstrengungen, um den Bürokratieabbau in Deutschland voranzubringen. „Die Neuentlastung von Bürgern, Wirtschaft und Behörden von einem Übermaß an Vorschriften und der damit einhergehenden Belastung durch bürokratische Pflichten und Kosten ist ein wichtiges Anliegen der Koalition“, so heißt es im Koalitionsvertrag.

Das in § 138 a Abs. 6 vorgesehene Ausmaß der Anzeigepflicht erscheint mehr als bedenklich und führt zu weiteren Informationspflichten und damit zu weiterer Bürokratie. Die Anzeige soll nicht nur „eine vollständige Beschreibung [des Modells] und das Ziel der Gestaltung“ enthalten (§ 138 a Abs. 6 S. 2). Auf Anforderung durch das Bundeszentralamt für Steuern hat der Anzeigepflichtige innerhalb eines Monats „sämtliche für das Verständnis der Gestaltung sachdienlichen Unterlagen und Dokumente vorzulegen“. Dieses Ausmaß an geforderten Informationen steht u. E. im Widerspruch zum vom Bundeskabinett am 25. April 2006 beschlossenen Programm „Bürokratieabbau und bessere Rechtsetzung“, mit dem eine entsprechende Umsetzung des international anerkannten Standardkosten-Modells vorgesehen ist. Mit diesem Standardkosten-Modell werden bürokratische Belastungen durch gesetzlich vorgeschriebene Informationspflichten systematisch identifiziert und gemessen, mit dem Ziel, Bürokratiekosten zu reduzieren. Durch den vorliegenden Entwurf werden aber bürokratische Pflichten geschaffen, um Erkenntnisse zu gewinnen, die die Finanzverwaltung ohne weiteres über eine zeitnahe (Groß-)Betriebsprüfung erlangen könnte.

- Fazit

Die Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen schon vor deren Nutzung – somit eine Vorverlagerung der steuerstaatlichen Eingriffsmöglichkeiten – begegnet gravierenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Auf diesem verfassungsrechtlichen Hintergrund vermögen auch die in Großbritannien, in den USA oder in Kanada geschaffenen Referenzvorschriften nicht zu überzeugen, zumal im Vergleich zur Bundesrepublik Deutschland weder die USA noch Großbritannien über ein so ausgereiftes System der Betriebsprüfung verfügen.

Unbeschadet der verfassungsrechtlichen Vorgaben ist Einführung einer Anzeigepflicht für Steuergestaltungen auch ein Angriff gegenüber der „Steuerkultur“ unseres Landes. Damit wird die Steuerplanung und -gestaltung all zu nah in die Verbindung gebracht mit einer „aggressiven Steuerplanung“ oder sogar der Ausnutzung von „Steuerschlußflöchern“.



### Zu Nr. 6 des Regierungsentwurfs (§ 393 AO)

Durch die vorgesehene Ergänzung in § 393 AO soll eine Befugnis geschaffen werden, die im Rahmen eines rechtmäßigen, strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens gewonnenen Erkenntnisse auch im Besteuerungsverfahren zu verwenden. Darüber hinaus soll die Verwertung solcher Aufzeichnungen zugelassen werden, die im Rahmen des § 100 a StPO gewonnen worden sind. Gegen die vorgesehene Ergänzung bestehen aus unserer Sicht verschiedene Bedenken.

- Die Trennung von Strafverfahren und Besteuerungsverfahren wird durchbrochen. Die Tendenz der allgemeinen Offenlegung von persönlichen Daten und Tatsachen und ihre Verwendung gegen den Steuerpflichtigen forciert.
- Es besteht eine Grundrechtskollision: Allein der Verweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung rechtfertigt nicht den Rückgriff auf eine verfassungsrechtlich geschützte Rechtsposition und kann das diesbezügliche Verwertungsverbot, das sich aus Art. 10 GG ergibt, nicht umgehen.
- Auskunft an die Steuerbehörden: Erkenntnisse, die dem Brief-, Post- und Fernmeldegeheimnis unterliegen, sollen laut Gesetzentwurf nur dann verwendet werden dürfen, soweit nach den Vorschriften der StPO Auskunft an die Steuerbehörden erteilt werden darf. Hier stellt sich die Frage, in welchen Fällen dies zutrifft.

Der Gesetzentwurf sollte unter Berücksichtigung dieser Aspekte noch einmal kritisch überprüft und angepasst werden.

Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats zu § 367 Abs. 2 Satz 1, 2. Halbsatz – neu - (Drs. 544/1/07 vom 11. September 2007)

Der Intention des Gesetzgebers, die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 zum Ausdruck gekommen ist, folgend, erscheint der Vorschlag des Finanzausschusses des Bundesrats konsequent und folgerichtig. Danach sollten durch die Änderungen bei der Erledigung von Einsprüchen die Eindämmung von Masseneinsprüchen sowie eine damit verbundene Entlastung der Finanzämter erreicht werden.

Wir möchten in diesem Zusammenhang nochmals die Gelegenheit nutzen und darauf hinweisen, dass die Erledigung von Masseneinsprüchen durch eine pauschale und abstrakte Möglichkeit der Zurückweisung durch Allgemeinverfügung erheblichen rechtsstaatlichen Bedenken begegnet.

Darüber hinaus wird durch die Regelungen unverhältnismäßig in das Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz eingegriffen. Die geplanten Regelungen dienen zwar der Arbeitsvereinfachung der Finanzverwaltung bei „Masseneinsprüchen“ und „Massenanträgen“. Für den einzelnen Steuerpflichtigen entsteht jedoch durch die Zurückweisung im Rahmen einer Allgemeinverfügung eine nicht zu durchschauende Rechtslage, denn welcher Steuerpflichtige liest regelmäßig das Bundessteuerblatt oder informiert sich auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen über eine mögliche Rückweisung auch seines Einspruches.

Die Umsetzung des Vorschlages des Finanzausschusses des Bundesrates würde eine weitere Verschlechterung des Rechtsschutzes für den Steuerpflichtigen darstellen. Bisher hat die Finanzbehörde nach Einlegung eines zulässigen Einspruchs die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Natürlich ist uns bewusst, dass diese vollumfängliche Prüfung in der Praxis nicht in jedem Fall möglich war. Trotzdem ist sie bisher gesetzlich vorgeschrieben. Diese Möglichkeit soll nunmehr in den Fällen des Abs. 2 b Satz 1 entfallen.

Wir regen daher dringend an, von dieser Änderung abzusehen.

Gleichzeitig möchten wir an Sie appellieren, in diesen Massenverfahren nicht nur nach Arbeitserleichterungen für die Finanzverwaltung zu suchen, sondern auch zu versuchen, den Aufwand für den Steuerpflichtigen zu reduzieren. In Betracht käme insoweit beispielsweise eine Änderung des § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AO in dem Sinne, dass der Vorläufigkeitsvermerk nicht nur die Frage der Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht sondern auch einfachgesetzliche Auslegungsfragen umfassen kann. So würde für den Steuerpflichtigen im Einzelfall kaum zumutbarer Prüfungsaufwand vermieden. Zudem sollte dringend eine gesetzliche Lösung für den Fall gefunden werden, in dem ein Massenverfahren erst an einem Finanzgericht anhängig ist. Hier ist der Steuerpflichtige gezwungen, im Einzelfall Einspruch einzulegen, um im Zweifel von einer positiven Entscheidung profitieren zu können.

Vorschlag der Bundessteuerberaterkammer zu Teil-Einspruchsentscheidung und Einspruchserledigung durch Allgemeinverfügung (§ 367 Abs. 2 a, b AO)

Gleichzeitig möchten wir auf Praxisprobleme zu den eingeführten Regelungen zur Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2 a AO) und zur Einspruchserledigung durch Allgemeinverfügung (§ 367 Abs. 2 b AO) hinweisen:

Insbesondere ergibt sich ein Problem im Zusammenhang mit der Fristenüberprüfung. Sollte die Finanzverwaltung im Einzelfall von Teil-Einspruchsentscheidung und Zurückweisung durch Allgemeinverfügung, also von beiden Möglichkeiten Gebrauch machen, so ist es theoretisch denkbar, dass der Steuerpflichtige drei oder mehr verschiedene Klagefristen zu überwachen hat.

Zudem besteht die Befürchtung, dass die Abgrenzung, inwieweit der Steuerbescheid weiterhin offen bleibt, zu Problemen führen wird. In der Regelung zu § 367 AO im Anwendungserlass zur Abgabenordnung heißt es zwar unter Tz. 7, dass in der Teil-Einspruchsentscheidung genau zu bestimmen ist, hinsichtlich welcher Teile des Verwaltungsakts Bestandskraft nicht eintreten soll, um die Reichweite zu bestimmen. Ob dieses allerdings in der Praxis immer möglich ist, insbesondere wenn im Einzelfall Wechselwirkungen zwischen den verschiedenen, mit dem Einspruch angefochtenen Bereichen bestehen, bleibt fraglich.

Hinsichtlich der Fristenkontrolle erscheint nur eine Gesetzesänderung zweckmäßig. Die Klagefrist darf nicht ablaufen, solange nicht über den letzten Teil des Einspruchs entschieden worden ist. Folgende Ergänzung des § 367 AO ist also zweckmäßig:

„Die Klagefrist für die Teil-Einspruchsentscheidung bzw. die Zurückweisung durch Allgemeinverfügung läuft nicht ab, bevor die übrige Sache bestandskräftig geworden ist.“

Diese Regelung ist nicht mit weiteren Kosten für die Finanzverwaltung und/oder den Steuerberater/Steuerpflichtigen verbunden und ändert zudem nichts daran, dass Verwaltungsaufwand auch weiterhin vermieden und somit Bürokratieabbau gefördert wird. Der verfassungsrechtlich gebotene Rechtsschutz des Steuerpflichtigen ist aber mit einer entsprechenden Regelung auf jeden Fall ausreichend gewährleistet.

Wir möchten daher appellieren, eine entsprechende Regelung in das Jahressteuergesetz aufzunehmen.

## **Artikel 24: Änderung des Außensteuergesetzes**

### Allgemeines

Wir regen erneut an, wie in der Begründung zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 angekündigt worden war, das gesamte Außensteuerrecht einer Revision zu unterziehen und es modernen Erfordernissen anzupassen, beispielsweise durch die Modernisierung des Aktivitätskatalogs in § 8 AStG. Nunmehr wird stattdessen wiederum nur eine „Baustelle“ des AStG, wie sie durch das Urteil des EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes entstanden ist, bearbeitet. So ist bereits heute vorhersehbar, dass durch das Urteil in der Rechtssache „Columbus Container Services“ (C-298/05) § 20 Abs. 2 und 3 AStG als gegen das Europarecht verstoßend verworfen werden wird.

Das schon seit längerer Zeit aufgeworfene Problem, dass § 1 AStG wegen seiner nur auf ausländische Sachverhalte beschränkten Wirkung gegen Europarecht verstößt, besteht auch weiterhin und wird durch die Änderungen des § 1 AStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz weiter verstärkt.

### Zu Nr. 2 Buchst. b des Regierungsentwurfs (§ 7 Abs. 6 Satz 2 AStG)

Die Bagatellgrenze der den Zwischeneinkünften mit Kapitaleinlagecharakter zugrunde liegenden Bruttoerträge soll von 62 T€ auf 80 T€ angehoben werden. Da der Betrag über umgerechnet 62 T€ bereits im Jahre 1972 eingeführt worden ist und seitdem unverändert besteht und sich die wirtschaftlichen Verhältnisse im starken Maße verändert haben, wäre eine Anhebung auf einen höheren Betrag angebracht. Unseres Erachtens sollte dieser mindestens das Doppelte, also 124 T€, betragen.

### Zu Nr. 3 Buchst. b des Regierungsentwurfs (§ 8 Abs. 2 AStG)

Durch die Einführung des Abs. 2 in § 8 AStG sollen die Rechtsfolgen aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache Cadbury Schweppes (EuGH-Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04) gezogen werden.

Insofern verweisen wir auf die einleitenden Ausführungen und regen an dieser Stelle nochmals an, insbesondere § 8 AStG einer generellen Überarbeitung zu unterziehen.

Der EuGH hatte in seinem Urteil in der Rechtssache Cadbury Schweppes entschieden, dass eine Hinzurechnungsbesteuerung nur dann nicht gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn sie nur auf rein künstliche Gestaltungen, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen, Anwendung findet. Von der Anwendung einer solchen Besteuerungsmaßnahme ist folglich abzusehen, wenn es sich auf der Grundlage objektiver und von dritter Seite nachprüfbarer Anhaltspunkte erweist, dass die beherrschte ausländische Gesellschaft ungeachtet des Vorhandenseins von Motiven steuerlicher Art tatsächlich im Aufnahmemitgliedstaat angesiedelt ist und dort wirklich wirtschaftlichen Tätigkeiten nachgeht. Vor allen Dingen verfolge, so der EuGH, die Niederlassungsfreiheit das Ziel, den

Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates zu erlauben, in einem anderen Mitgliedstaat eine zweite Niederlassung zu gründen, um dort ihren Tätigkeiten nachzugehen.

Steuerliche Motive sind für sich betrachtet dagegen nicht schädlich. Die Tatsache, dass die den Gewinnen der beherrschten ausländischen Gesellschaft entsprechenden Tätigkeiten ebenso gut von einer im Hoheitsgebiet desjenigen Mitgliedstaates, in dem die ansässige Gesellschaft angesiedelt ist, niedergelassenen Gesellschaft hätten ausgeführt werden können, lässt, so der EuGH, nicht den Schluss zu, dass eine rein künstliche Gestaltung vorliegt.

Legt man diese Rechtsprechung des EuGH zugrunde, so verstößt die in Satz 5 vorgesehene Einkünftebegrenzung auf diejenigen Erträge, die aus der tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft resultieren, gegen die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rechtsache Cadbury Schweppes. Das in der Gesetzesbegründung zu Satz 5 angeführte Beispiel steht u. E. nicht im Einklang mit der oben zitierten EuGH-Rechtsprechung, weil die Verwaltung des Kapitals einer Unternehmensgruppe, etwa in Form eines Cash Pools, eine unternehmerische Entscheidung darstellt und sich nicht als „rein künstliche Gestaltung“, auf die die Hinzurechnungsbesteuerung Anwendung finden darf, darstellt. Apodiktisch wird jedoch in diesem Beispiel eine künstliche Gestaltung angenommen, so dass die Zinsen im Beispielfall der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen sollen.

Auch die in den Sätzen 3 und 4 vorgesehenen Ausnahmen der zuzurechnenden Einkünfte einer Untergesellschaft, bzw. der Zwischeneinkünfte, die einer Betriebsstätte der Gesellschaft außerhalb der Europäischen Union oder des EWR-Raumes zuzurechnen sind, sind u. E. problematisch. Auf jeden Fall werden diese neuen Regelungen zu erheblichen Abgrenzungsproblemen führen.

Aufgrund der vorstehenden Ausführung regen wir an, § 8 Abs. 2 AStG nochmals komplett zu überarbeiten.

#### Zu Nr. 3 Buchst. c des Regierungsentwurfs (§ 8 Abs. 3 AStG)

Wie in der Gesetzesbegründung selbst gesagt wird, sollen damit die Rechtsfolgen der Entscheidung des BFH vom 9. Juli 2003, I R 82/01, BStBl. II 2004, 4, zukünftig entfallen. In diesem Urteil hatte der BFH § 8 Abs. 3 AStG so ausgelegt, dass Maßstab für die Frage einer Niedrigbesteuerung die rechtlich geschuldete Steuer sei. Unterschreitet diese, etwa aufgrund von besonderen Steuerermäßigungen, die Grenze von 25 %, so sind danach die Voraussetzungen einer Niedrigbesteuerung nicht gegeben. Hier wird wiederum apodiktisch und vor allen Dingen ohne nähere Begründung angeführt, dass es Sinn und Zweck der Regelung des § 8 Abs. 3 AStG sei, auf die tatsächlich geschuldete Steuer abzustellen.

Diese Änderung soll in einer weiteren Fallgestaltung dazu führen, dass für den Steuerpflichtigen günstige höchstrichterliche BFH-Rechtsprechung zukünftig nicht mehr angewendet wird. Diese Vorgehensweise ist u. E. aus Gründen des Rechtsstaatsprinzips problematisch und daher abzulehnen.

Durch die Unternehmenssteuerreform 2008 wird der deutsche Körperschaftsteuersatz nur noch 15 % betragen, so dass rein formal - bei Außerachtlassung der Gewerbesteuer - Deutschland selbst zum Niedrigsteuerland geworden ist. Dementsprechend müsste 2008 auch der Steuersatz für die Annahme einer Niedrigbesteuerung auf 15 % gesenkt werden.