

Einkommensteuergesetz

Zu Art. 1 Nr. 2b (§ 3 Nr. 40 EStG-E) sowie Art. 4 Nr. 4 (§ 8b Abs. 1 KStG-E): Halbeinkünfteverfahren

Das Halbeinkünfteverfahren soll nur dann anwendbar sein, wenn die in Frage stehenden Bezüge das Einkommen der zahlenden Gesellschaft nicht gemindert haben. Mit diesen Bestimmungen soll die (hälftige oder volle) Steuerfreistellung insbesondere von verdeckten Gewinnausschüttungen an die Behandlung der leistenden Gesellschaft geknüpft werden.

Unklar ist zunächst, ob die Neuregelung für alle Einkünfte i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG-E, § 8b Abs. 1 KStG-E gilt oder nur für verdeckte Gewinnausschüttungen. Unabhängig davon greift die Neuregelung in das Recht von ausländischen Staaten ein; sie überschreibt einseitig die steuerliche Behandlung des anderen Staates, der Leistungen/Zahlungen nach seinem innerstaatlichen Recht als abzugsfähig ansieht. Da diese Abzugsfähigkeit sich i. d. R. nicht auf deutsche Anteilseigner/Empfänger beschränkt, sondern generell gilt, werden im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige für Investitionen im betreffenden Ausland gegenüber im Ausland ansässigen Investoren u. U. benachteiligt.

Petition:

Von der Neuregelung sollte abgesehen werden.

Zu Art. 1 Nr. 2 d (§ 3 Nr. 56 EStG-E): Umlagefinanzierte Pensionskassen

Gemäß § 3 Nr. 56 EStG-E soll die Möglichkeit eröffnet werden, umlagefinanzierte Pensionskassen steuerfrei zu dotieren. Verknüpft ist damit der Wegfall der Steuerfreiheit der Saniierungsgelder sowie der Sonder- und Gegenwertzahlungen, allerdings verbunden mit der Möglichkeit der Lohnsteuerpauschalierung gemäß § 40b EStG. Ein Blick auf die finanziellen Auswirkungen zeigt, dass es sich im Grunde um eine Subvention für umlagefinanzierte Versorgungssysteme handelt. Ungeachtet dessen wird über den Gesetzeswortlaut nicht deutlich, was unter „nicht kapitalgedeckten Pensionskassen“ zu verstehen sein soll.

Petition:

Die Änderung ist so nicht akzeptabel. Es wäre zumindest eine Klarstellung sinnvoll, welche Einrichtungen „nicht kapitalgedeckte Pensionskassen“ sind. In dem im letzten Jahr neu eingeführten § 118a VAG ist der Begriff der „Pensionskasse“ gesetzlich dahin gehend definiert, dass eine Pensionskasse ein rechtlich selbständiges Lebensversicherungsunternehmen ist, das das Versicherungsgeschäft im Wege des Kapitaldeckungsverfahrens betreibt.

Zu Art. 1 Nr. 2 e (§ 3 Nr. 65 EStG-E): Contractual Trust Agreement bzw. Arrangement

Mit dem Jahressteuergesetz soll erstmals die steuerliche Begleitung von CTA (Contractual Trust Agreement bzw. Arrangement) in dem neuen § 3 Nr. 65 Buchstabe c) EStG-E gere-

gelt werden. Durch die Änderung wird laut Gesetzesbegründung sichergestellt, dass das Entstehen eines Dritten für die Erfüllung von Ansprüchen auf Grund bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder in gleichgestellten Fällen nicht zu steuerlichen Konsequenzen für den Arbeitnehmer und ggf. dessen Hinterbliebenen führt.

Das neue Thema CTA ist in dem Umfeld zu bewerten, das sich über Jahrzehnte entwickelt und für alle Beteiligten als effektiv und unverzichtbar erwiesen hat: die bisher von umfangreichen gesetzlichen Regelungen begleitete betriebliche Altersversorgung mit ihren anerkannten 5 Durchführungswegen (Direktversicherung, Pensionskasse, Pensionsfonds sowie (rückgedeckter) Unterstützungskassen und Direktzusage). Wesentliches Anliegen muss es sein, entsprechend den verfassungsrechtlichen Vorgaben für vergleichbare Sachverhalte gleiche Rahmenbedingungen zu schaffen. Somit müssen vor allem die für die betriebliche Altersversorgung geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen an die Regelungen für CTA's angepasst werden.

- So ist die Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskasse durch einen Pensionsfonds im Vergleich zum CTA-Modell nur unter den gesetzlich deutlich engeren Rahmenbedingungen der §§ 3 Nr. 66, 4e Abs. 3, 4d Abs, 3 EStG möglich. Bei der Übertragung einer Direktzusage oder Unterstützungskassenzusage auf einen Pensionsfonds sind die entstehenden zusätzlichen Betriebsausgaben erst in den auf die Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren verteilt abziehbar, wenn die sofortige Besteuerung beim Arbeitnehmer vermieden werden soll. Nach Auffassung der Finanzverwaltung umfasst dabei § 3 Nr. 66 EStG zudem wohl lediglich den sogenannten „Past-Service“, nicht jedoch den „Future-Service“. Die zukünftige Finanzierung der Anwartschaften kann danach nur in dem häufig nicht ausreichenden Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG erfolgen. Um hier nicht bei grds. vergleichbarem Sachverhalten zu einer deutlichen anderen Behandlung des Pensionsfonds gegenüber einem CTA zu kommen, ist eine Vereinheitlichung der steuerlichen Rahmenbedingungen auf der Basis der Bedingungen für CTA's erforderlich. Denn entgegen der ursprünglichen Absicht des Gesetzgebers, hat der Pensionsfonds sich bisher wegen der steuerlichen Beschränkungen in vielen Fällen nicht als das geeignete Mittel zur Übertragung von Pensionsverpflichtungen erwiesen. Daher ist es zumindest erforderlich, dass die Finanzierung der nach einer Übertragung erdienten zusätzlichen Leistungen ebenfalls nach § 3 Nr. 66 EStG gesetzlich steuerfrei gestellt wird.
- Mit der angedachten Neuregelung des § 3 Nr. 65 EStG-E wäre für den Falle der Insolvenz des Arbeitgebers bei bestehendem CTA geklärt, dass die Insolvenzeröffnung keine lohnsteuerrechtlichen Konsequenzen hätte. Sollte es bei einer entsprechenden Regelung bleiben, müsste Vergleichbares auch im Zusammenhang mit einer bei einer Direktzusage verpfändeten Rückdeckungsversicherung gelten. Bisher ist bei Übertragung einer Rückdeckungsversicherung auf den Arbeitnehmer im Falle der Insolvenz des Arbeitgebers ein lohnsteuerlicher Zufluss beim Arbeitnehmer anzunehmen. Es sind keine sachlichen Gründe ersichtlich, warum zwei vergleichbare Fälle steuerlich unterschiedlich zu behandeln sind. Entsprechend ist zumindest fest-

zuschreiben, dass § 3 Nr. 65 Buchstabe c) EStG auch für diese speziellen Fälle eines Versicherungsnehmerwechsels zur Anwendung kommt.

Petition:

Wir halten eine Anpassung der Rahmenbedingungen für die betriebliche Altersversorgung entsprechend der oben dargestellten Anforderungen für erforderlich.

Zu Art. 1 Nr. 3 (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 12 EStG-E): Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO

Die Vorschrift betrifft die Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO. Wenn ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen gemäß § 90 Abs. 3 AO zu Geschäftsbeziehungen mit ausländischen verbundenen Unternehmen nicht bzw. verspätet vorlegt oder wenn diese Aufzeichnungen nach Auffassung der Finanzverwaltung im Wesentlichen unverwertbar sind, soll die Finanzverwaltung Zuschläge festsetzen können.

Durch diese Zuschläge soll letztlich eine Vorlage dieser Unterlagen erzwungen werden. Sie stellen eine Sanktion dar; es bedarf angesichts des gestreckten Rahmens von 5 bis 10 % des Mehrbetrages der Einkünfte aufgrund einer Berichtigung keiner weiteren Verschärfung durch die Nichtabzugsfähigkeit dieser Zuschläge.

Petition:

Wir empfehlen, dass § 4 Abs. 5 EStG nicht um eine Nr. 12 ergänzt wird. Sollte dem nicht gefolgt werden, halten wir eine Absenkung des Rahmens für die Festsetzung der Zuschläge für erforderlich.

Zu Art. 1 Nr. 7 (§ 10 EStG-E): Basisrente

Die Korrektur der Günstigerprüfung bei der Ermittlung des abzugsfähigen Höchstbetrags von Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG) und sonstigen Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG) ist ausdrücklich zu begrüßen. Damit wird die derzeit in vielen Fällen bestehende Unsicherheit beseitigt, ob die Beiträge des Steuerpflichtigen zu einer Basisrentenversicherung sich tatsächlich steuermindernd auswirken.

Aufgrund der Änderung des § 10 Abs. 4a EStG sind in Zukunft Beiträge zu einer Basisrentenversicherung bis maximal 20.000 Euro bzw. 40.000 Euro (Höchstbeträge) im Jahre 2006 i. H. v. 62% stets steuerlich absetzbar, sofern die Höchstbeträge noch nicht durch andere Beiträge (z. B. zur gesetzlichen Rentenversicherung) ausgeschöpft wurden. Um Schlechterstellungen gegenüber der bisherigen Rechtslage zu vermeiden, ist die Formulierung zwar kompliziert ausgefallen, sie lässt sich jedoch in der Praxis einfach anwenden. Dies gilt insbesondere auch für die Prüfung im laufenden Kalenderjahr, ob der Steuerpflichtige noch Raum für steuerlich abzugsfähige Beiträge hat.

Erfreulich ist ebenfalls, dass der Entwurf vorsieht, diese Korrektur bereits für das Beitrags- bzw. Veranlagungsjahr 2006 vorzunehmen.

Petitum:

Die geplante Änderung zur Günstigerprüfung sollte unbedingt wie vorgesehen umgesetzt werden.

Zu Art. 1 Nr. 8 (§ 10a EStG-E): (Zulage-)Ansprüche

Die nach der Gesetzesbegründung vorgenommene „Klarstellung“, dass bei unmittelbar zulageberechtigten Ehegatten die beiden Ehegatten zustehenden (Zulage-)Ansprüche bei der Günstigerprüfung nach § 10a Abs. 2 EStG berücksichtigt werden, ist mit der Gesetzessystematik nicht vereinbar. Nach § 10a Abs. 3 S. 1 EStG steht unmittelbar zulageberechtigten Ehegatten der Sonderausgabenhöchstbetrag i. S. d. § 10a Abs. 1 EStG jeweils gesondert zu. Mithin kann der dem jeweiligen Ehegatten zustehende Zulageanspruch auch nur gesondert bei der Günstigerprüfung berücksichtigt werden. Lediglich in den Fällen der mittelbaren Zulageberechtigung gibt es nur einen (für den unmittelbar zulageberechtigten Ehegatten) maßgeblichen Höchstbetrag i. S. d. § 10a Abs. 1 EStG, der es rechtfertigt, die Zulageansprüche beider Ehegatten anzurechnen.

Im Übrigen ist fraglich, wie in der Praxis die den beiden unmittelbar zulageberechtigten Ehegatten zustehenden Ansprüche berücksichtigt werden sollen, wenn nur ein Ehegatte einen Antrag auf Sonderausgabenabzug nach § 10a Abs. 1 EStG mittels der Bescheinigung nach § 10a Abs. 5 EStG stellt.

Petitum:

Wir empfehlen, die bisherige Rechtslage nicht zu ändern.

Artikel 1 Nr. 9 (§ 10d Abs. 4 Satz 6 EStG-E bzw. § 35b Abs. 2 Satz 4 GewStG-E): Festsetzung von Verlustvorträgen

Nach der Änderung des § 10d Abs. 4 Satz 6 EStG und des § 35b Abs. 2 Satz 4 GewStG sollen gesonderte Feststellungen von Verlustvorträgen nach Ablauf der Feststellungsverjährung nur noch nach § 181 Abs. 5 AO möglich sein, wenn die zuständige Finanzbehörde die Feststellung des Verlustvortrages pflichtwidrig unterlassen hat. Damit tritt eine Begrenzung der Festsetzungsverjährung ein.

Erst bei pflichtwidrigem Verhalten der Finanzbehörde soll somit der § 181 Abs. 5 AO Anwendung finden. Dieser regelt, dass auch nach Ablauf der Festsetzungsfrist noch eine gesonderte Feststellung noch erfolgen kann, wenn diese für noch nicht bestandskräftige Festsetzungen von Bedeutung ist. Sofern beispielsweise eine Feststellung von Verlusten aus vergangenen Veranlagungszeiträumen noch nicht ausgeschlossen ist, soll diese künftig nur noch unter der Voraussetzung möglich sein, dass es das Finanzamt pflichtwidrig unterlassen hat, eine Feststellung durchzuführen.

Unklar ist, wann ein Verhalten der Finanzbehörde pflichtwidrig i. S. d. geplanten Regelung ist. Die Ablehnung einer Feststellung aufgrund abweichender Rechtsauffassung wird re-

gelmäßig nicht pflichtwidrig sein. Somit besteht die Möglichkeit zur bewussten Begrenzung der Festsetzungsfrist. Die Finanzbehörde kann, indem sie eine Festsetzung auf Grund ihrer Rechtsansicht ablehnt, Einfluss auf den Ablauf der Festsetzungsverjährung nehmen. Beispielsweise könnte dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit zur Durchsetzung einer Verlustfeststellung in Höhe von vorweggenommenen Werbungskosten durch Aufwendungen für ein Erststudium abgeschnitten werden. Diese hatte der BFH jedoch bis zum Veranlagungszeitraum 2003 ausdrücklich als Werbungskosten anerkannt.

Darüber hinaus soll nach der Begründung mit der Einschränkung verhindert werden, dass bei gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrages die Feststellungsfrist für die Erstfeststellung des Verlustvortrages so lange nicht abläuft, wie diese Feststellung noch Auswirkung auf Folgebescheide in Folgejahren hat. Gerade das hat aber § 181 Abs. 5 AO bisher auch für Fälle des verbleibenden Verlustvortrags mit guten Gründen bewirkt. Denn nach dem BFH-Urteil vom 12.06.2002 (BStBl. 2002 II S. 681) haben Feststellungsbescheide keinen Selbstzweck, sondern eine dienende Funktion. Es entspricht dem Sinn und Zweck des § 181 Abs. 5 AO, wie der BFH ausdrücklich betont, dass die verfahrensmäßige Ver selbständigung des Feststellungsverfahrens hinter der materiellen Richtigkeit der Folgebescheide zurück zu treten hat. Durch die Technik der separaten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dürften dem Steuerpflichtigen weder Vorteile noch Nachteile entstehen.

Diese Grundsätze müssen insbesondere auch für die Feststellung verbleibender Verlustvorträge weiterhin gelten. Das heißt, wenn es in Folgejahren noch änderbare Folgebescheide gibt, in denen in Vorjahren entstandene und bislang noch nicht verrechenbare Verluste materiell verrechnet werden können, dann muss diese Verrechnung auch weiterhin möglich bleiben und darf nicht verfahrensmäßig unterbunden werden. Die seinerzeitige Einführung der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs in § 10 d EStG mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1990 sollte gerade nicht die materielle Verrechenbarkeit des zeitlich unbegrenzten Verlustvortrages einschränken, sondern diese Verlustnutzung vielmehr praktikabler machen. Darauf weist auch der BFH in seinem o. g. Urteil ausdrücklich hin.

Die jetzt vorgesehene eingeschränkte Anwendung des § 181 Abs. 5 AO auf Fälle pflichtwidrigen Unterlassens seitens der zuständigen Finanzbehörde ist dabei aus unserer Sicht völlig ungeeignet, die ungerechtfertigte und dem Sinn und Zweck des § 181 Abs. 5 AO zuwiderlaufende Belastungswirkung abzumildern. Denn es darf nur auf das objektive Vorhandensein eines steuerlich relevanten Verlustvortrages ankommen, nicht aber darauf, ob dem Finanzamt ein pflichtwidriges Verhalten nachgewiesen werden kann.

Petitum:

An der vorgesehenen Änderung sollte nicht festgehalten werden. Zumindest halten wir es aber im Interesse des Rechtsfriedens für sinnvoll klarzustellen, wann ein pflichtwidriges Verhalten der Finanzverwaltung vorliegt.

Zu Art. 1 Nr. 12 (§ 19 EStG-E): Ausgaben des Arbeitgebers

Mit der Ergänzung des § 19 Abs. 1 S. 1 EStG soll klargestellt werden, dass Ausgaben des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung grundsätzlich zu den (steuerpflichtigen) Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zählen.

Laufende Leistungen des Arbeitgebers an eine (kapitalgedeckte) Pensionskasse stellen unstrittig Arbeitslohn dar. Nach bisheriger Auffassung der Verwaltung und der Rechtsprechung führen bestimmte einmalige Leistungen des Arbeitgebers an die Pensionskasse jedoch nicht zu Arbeitslohn. Dabei handelt es sich bspw. um Kapitalaufstockungen der Pensionskasse, wenn der Träger gesetzlich zur Sicherstellung der Leistungen verpflichtet ist (BFH vom 30.05.2001 – VI R 159/99: Bundeszuschuss an die Bahnversicherungsanstalt), um Zuführungen zur Bildung bzw. Erhaltung der Solvabilitätsspanne (BFH vom 12.09.2001 – VI R 154/99) oder auch um Kapitalzuführungen, damit die Pensionskasse nach einem Vermögensverfall die vertraglichen Versorgungsleistungen erbringen kann. Durch die Ergänzung des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG würden solche einmaligen Ausgaben des Arbeitgebers dem Wortlaut des Gesetzes nach zu Arbeitslohn führen.

Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG gehören gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG Einnahmen, die die Werbungskosten überschießen. Ausgaben des Arbeitgebers hat der Arbeitnehmer deshalb nur dann zu versteuern, wenn sie bei ihm zu Einnahmen führen. Die Besteuerung nur von Einnahmen des Arbeitnehmers und nicht bereits von Ausgaben entspricht dem verfassungsrechtlichen Gebot einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es erscheint deshalb systematisch fraglich, Ausgaben des Arbeitgebers, die nicht zu Einnahmen des Arbeitnehmers führen, ohne sachlichen Grund per Legaldefinition zu Einkünften zu deklarieren und diese Fiktion zu ihrer vermeintlichen rechtlichen Absicherung nicht nur auf die Sonderzahlungen an nicht kapitalgedeckte Pensionskassen zu erstrecken (wohl die Kernintention), sondern zugleich auf Ausgaben des Arbeitgebers an (kapitalgedeckte) Pensionsfonds, Pensionskassen und für Direktversicherungen auszuweiten.

Hinzu kommt, dass selbst das BMF eigentlich davon ausgeht, dass „die Beitragszahlungen erst mit dem Renteneintritt zu einem steuerrechtlich relevanten vermögenswerten Recht werden“ (siehe Referentenentwurf der Gesetzesbegründung zu Art. 1 Nr. 13). Ein vor der Leistungsphase steuerrechtlich nicht relevantes vermögenswertes Recht kann – auch nicht im Wege einer Fiktion – keine zu versteuernde Einnahme sein.

Anstelle der Neuregelung des § 19 Abs. 1 S. 1 EStG wäre es möglich, § 22 Nr. 5 EStG-E so zu erweitern, dass dort auch Leistungen aufgenommen werden, die auf Aufwendungen i. S. d. Rn. 12 Buchstaben a ff. des JStG 2007 beruhen. Mit einer solchen Ergänzung wäre die systematisch richtige – nachgelagerte – Besteuerung maximal der Leistungen sichergestellt, die der Arbeitnehmer tatsächlich als Leistungen der betrieblichen Altersversorgung in Folge der von Rn. 12 JStG 2007 erfassten Vorgänge erhält. Damit ist zugleich vor allem ausgeschlossen, dass der Arbeitnehmer bei nicht kapitalgedeckten Pensionskassen (aber auch in den Fällen von „Nachschüssen“ an einen Pensionsfonds oder eine Pensionskasse) „Gelder“ zu versteuern hat (hier aufgrund der Ausgaben des Arbeitgebers), die letztlich bei ihm bei der späteren Zahlungen sich überhaupt nicht leistungserhöhend auswirken.

Ohnehin ist es nur unter großem administrativen Aufwand möglich, entsprechende „Sonderzahlungen“ auf die einzelnen Mitarbeiter umzulegen. Dies liegt daran, dass der Nachzahlungsbedarf z. B. im nichtversicherungsformigen Pensionsfonds erst dann ausgelöst wird, wenn der Pensionsfonds in seinem ganzen Bestand eine Unterdeckung aufweist. D. h. einzelne Unterdeckungen (z. B. aus Langlebigkeit) werden bis dahin "sozialisiert". Bei einer individuellen Besteuerung der Nachschüsse müsste dies aber aufgebrochen werden, da es nur schwer vertretbar sein dürfte, den gesamten Bestand für eine Nachzahlung zu besteuern, die nur eine Teilmenge verursacht hat bzw. von der auch nur eine Teilmenge profitiert.

Noch komplizierter wird es bei einer Rückzahlung von Beiträgen an das Trägerunternehmen (ehemaliger Arbeitgeber). Hierzu ist der Pensionsfonds verpflichtet, wenn er überdeckt ist. Nicht nur in den Fällen, in denen es zuvor zu einer Besteuerung der Nachschüsse gekommen ist, müsste konsequenterweise negativer Arbeitslohn vorliegen. Diesen aber zweifelsfrei auf die Berechtigten zu verteilen, dürfte administrativ faktisch unmöglich sein.

Sollte § 19 EStG-E ungeachtet der vorstehenden Einwände unverändert bleiben, wäre zumindest eine Folgeänderung des § 3 Nr. 55 EStG notwendig. In § 3 Nr. 55 EStG sollte klar gestellt werden, dass auch die Beiträge des „neuen Arbeitgebers“ steuerfrei sind, die dieser für eine Direktversicherung oder an eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds bis zur Höhe des erhaltenen Übertragungsbetrags zahlt. Bislang fehlt es an einer solchen Regelung. § 3 Nr. 55 S. 1 EStG stellt – für bestimmte Sachverhalte – nur die Leistung des Übertragungswerts durch den „alten Arbeitgeber“ steuerfrei, nicht aber die Beitragsleistung des „neuen Arbeitgebers“ an ein Versicherungsunternehmen, eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds, die dieser aus dem Übertragungswert finanziert.

Petition:

Diese Regelung erscheint aus den vorstehenden Gründen unsystematisch. Sie sollte überarbeitet werden.

Zu Art. 1 Nr. 13 (§§ 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 3, 52 Abs. 36 S. 8 EStG-E): Leibrenten

Durch die Neufassung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 EStG ermittelt sich die steuerpflichtige Leistung im Erlebensfall bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht im Wege des Unterschiedsbetrages zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge, sofern keine lebenslange Rentenzahlung erfolgt. Werden lebenslange Renten ausgezahlt, erfolgt die Besteuerung der Rentenleistung mit dem Ertragsanteil gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG. Diese Regelung ist sachgerecht, sofern es sich um aufgeschobene Rentenversicherungen handelt.

Durch die Neufassung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 EStG würden allerdings auch sofort beginnende abgekürzte Leibrenten gegen Einmalbeitrag künftig der Besteuerung mit dem Unterschiedsbetrag unterliegen. Der kapitalertragsteuerpflichtige Unterschiedsbetrag wäre ggf. für jede Rentenauszahlung erneut zu ermitteln. Eine derartige steuerliche Behandlung von sofort beginnenden abgekürzten Leibrenten aus Rentenversicherungen gegen Einmalbeitrag ist steuersystematisch nicht zutreffend. Derartige Leistungen sind stattdessen mit ihrem Er-

tragsanteil steuerlich zu erfassen. Die Ertragsanteilsbesteuerung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 5 EStG i. V. m. § 55 Abs. 2 EStDV erfasst typischerweise die Erträge des Rentenrechts einer sofort beginnenden Leibrente in pauschalierter Form.

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Regelung steht im Widerspruch zur bislang von der Finanzverwaltung im sog. Rentenerlass (BMF-Schreiben vom 16. September 2004, BStBl. 2004 I S. 922) vertretenen – und weiterhin gültigen – Rechtsauffassung und zur Rechtsprechung des BFH.

Nach dem o. g. BMF-Schreiben kann allgemein bei entgeltlichen Vermögensübertragungen gegen (sofort beginnende) wiederkehrende Leistungen in Form von abgekürzten Leibrenten der Zinsanteil nach der Ertragswerttabelle des § 55 Abs. 2 EStDV ermittelt werden (vgl. Rz. 61 i. V. m. Rz. 50 ff.). Nicht nachvollziehbar ist, warum in einem insoweit vergleichbaren Sachverhalt die abgekürzten Leibrenten aus einer gegen Entgelt erworbenen sofort beginnenden Leibrente einer anderen Ertragsermittlung unterliegen sollen, zumal sich das Problem hinsichtlich der steuerlichen Erfassung von Zinsen in der Ansparphase bei sofort beginnenden Renten nicht stellt. Auch die Gesetzesbegründung weist darauf hin, dass Erträge aus der Anspar- bzw. Aufschubphase dann besteuert werden sollen, wenn die Rentenzahlung nicht lebenslanglich vereinbart und erbracht wird. Auch der BFH weist in seinem neueren Urteil vom 15.06.2005 (BStBl II 2006, 245) darauf hin, dass der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. d. F. bis zum 31.12.2004 für sofort beginnende Leibrenten nicht einschlägig ist.

Durch die generelle Einbeziehung von Rentenversicherungen (mit und ohne Kapitalwahlrecht) in den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG-E würden zudem nach dem Gesetzeswortlaut Leistungen aus Risikorentenversicherungen, sofern sie typischerweise in abgekürzten Leibrenten bestehen (z. B. Invaliditätsversicherungen), künftig mit dem Unterschiedsbetrag der Besteuerung unterliegen. Lediglich in der Gesetzesbegründung wird klargestellt, dass derartige Produkte von der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG ausgenommen sind. Es sollte daher gesetzlich klar geregelt werden, dass nur Erträge aus Rentenversicherungen, die einen Sparanteil enthalten (sog. aufgeschobene Rentenversicherungen), zu den Einkünften i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG gehören. Auch nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. d. F. bis zum 31.12.2004 unterlagen nur Zinsen „aus den Sparanteilen“ einer Versicherung auf den Erlebens- oder Todesfall der Besteuerung.

Petitum:

Wir schlagen folgende Formulierung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satzes 3 EStG vor:

³Die Sätze 1 und 2 sind auf Erträge aus fondsgebundenen Lebensversicherungen, sowie auf Erträge im Erlebensfall bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht oder bei Rückkauf des Vertrages bei aufgeschobenen Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht, soweit keine lebenslange Rentenzahlung vereinbart und erbracht wird, und auf Erträge bei Rückkauf des Vertrages bei Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht entsprechend anzuwenden.

Eine Differenzierung in § 52 Abs. 36 Satz 8 EStG-E hinsichtlich des Anwendungszeitpunktes aufgrund der Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 3 EStG ist fraglich, da die angestrebte Gesetzesänderung insgesamt erstmalig auf Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht

ausgedehnt wird. Sofern ein Bedürfnis dafür besteht, den Rückkauf bei bisher schon im Jahre 2005 abgeschlossenen Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht steuerlich zu erfassen, könnte dies durch die Anwendung des § 42 AO geschehen (Vergleichbarkeit der planmäßigen Kündigung mit der Ausübung eines Kapitalwahlrechts). Jedenfalls sollte sichergestellt werden, dass der Rückkauf sofort beginnender Rentenversicherungen erst bei nach dem 31.12.2006 abgeschlossenen Versicherungen der Steuerpflicht unterfällt und nicht generell der nach dem 31.12.2006 vorgenommene Rückkauf.

Ferner schlagen wir folgende Formulierung für § 52 Abs. 36 EStG vor:

⁸§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom __ (BGBl I S. __) ist erstmals anzuwenden auf Versicherungsleistungen im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrages bei Versicherungsverträgen, die nach dem 31.12.2006 abgeschlossen werden; und auf Versicherungsleistungen bei Rückkauf eines Vertrages nach dem 31. Dezember 2006.

Zu Art. 1 Nr. 14 (§ 22 Nr. 5 EStG-E): Leistungen aus geförderten Altersvorsorgeträgern etc.

Die Neuformulierung zu § 22 Nr. 5 EStG-E ist zu begrüßen und erleichtert die Einordnung der unterschiedlichen Leistungsfälle unter die jeweils in Betracht kommende Besteuerungsnorm. Im Detail weisen wir allerdings auf Folgendes hin:

- Die in der allgemeinen Begründung zu § 22 Nr. 5 EStG-E enthaltenen Ausführungen zur sog. „versicherungsrechtlichen Lösung“ sollten entfallen, da der Gesetzgeber nicht versuchen sollte, mit einer unzutreffenden Begründung das Prinzip der nachgelagerten Besteuerung zu erklären. Sie sind im Übrigen für die Neufassung des § 22 Nr. 5 EStG nicht erforderlich.
- Mit der Neufassung des § 22 Nr. 5 EStG-E wird nunmehr abweichend von dem BMF-Schreiben vom 13.01.2006 (IV C 8 - S 2257b - 1/06) gesetzlich geregelt, dass Leistungen der betrieblichen Altersversorgung nicht kapitalertragsteuerpflichtig sind (siehe auch Gesetzesbegründung). Die verfahrenstechnische Umsetzung dieser Neuregelung durch die Anbieter ist mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden, da künftig nicht nur die Verfahren dahingehend anzupassen sind, dass generell keine Kapitalertragsteuer einzubehalten ist. Hinzu kommt, dass bisher nicht bescheinigungsrelevante Sachverhalte von § 22 Nr. 5 S. 7 EStG erfasst sind. Eine entsprechend weitreichende Verfahrens Anpassung ist bis zum 01.01.2007 nicht möglich. Demnach sollte in einer Übergangsregelung vorgesehen werden, dass eine Verfahrens Anpassung bis zum 01.01.2008 zu erfolgen hat und dass bis zu diesem Zeitpunkt wie bisher nach dem vorgenannten BMF-Schreiben verfahren werden kann.

Petitum:

Wir halten eine Anpassung des Entwurfs im dargestellten Sinne für erforderlich.

Zu Art. 1 Nr. 15 (§ 22a EStG-E): Rentenbezugsmitteilungen

Nach dem Gesetzentwurf soll die elektronische Übermittlung der Rentenbezugsmitteilung, mit der Anbieter von Altersvorsorgeprodukten ausgezahlte steuerpflichtigen Leistungen an die ZfA melden, spätestens bis zum 01.03. des Folgejahres erfolgen. Bislang ist die Meldung spätestens bis zum 31.05. des Folgejahres vorgesehen. Zwar wurde im Vergleich zum Referentenentwurf der Übermittlungstermin der Rentenbezugsmitteilung vom 15.02. auf den 01.03. verlegt. Jedoch ist auch dieser Termin praxisuntauglich, da die Arbeitgeber im Rahmen der steuerlich geförderten betrieblichen Altersversorgung gem. § 1 Abs. 2 LStDV ebenfalls bis zum 01.03. Zeit haben, den Anbietern die steuerliche Behandlung der Beiträge mitzuteilen. Folglich muss der Meldezeitpunkt i. S. d. § 22a EStG nach diesem Termin liegen, der den Anbietern ausreichend Gelegenheit gibt, die Daten, die sie vom Arbeitgeber erhalten haben, für die ggf. steuerlich aufzuteilende Leistung auszuwerten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass

- vor der datentechnischen Verarbeitung Kundenkontenklärungen/-abstimmungen vorgenommen werden müssen,
- nach erfolgter Kontenabstimmung der Meldebestand datenverarbeitungstechnisch aufbereitet, verarbeitet und kontrolliert werden muss sowie Fehler bereinigt werden müssen,
- anschließend der störungsfreie Datentransfer an die Zentrale Stelle sichergestellt werden muss.

Bei mit Zulage geförderten Produkten ergeben sich zusätzlich Probleme in den Fällen, in denen der Leistungsbezug (typischerweise) im letzten Beitragsjahr beginnt:

Ursache hierfür ist das Förderverfahren, da frühestens im darauf folgenden Kalenderjahr nach Mitteilung der geförderten Beiträge durch die „zentrale Stelle“ feststeht, in welchem Umfang die Leistungen auf „geförderten Altersvorsorgebeiträgen“ bzw. auf „nicht geförderten Altersvorsorgebeiträgen“ beruhen (s. § 90 Abs. 2 EStG). Bis zu einer solchen Mitteilung der „zentralen Stelle“ können die Anbieter nicht davon ausgehen, dass die im letzten Beitragsjahr gezahlten Beiträge „geförderte Altersvorsorgebeiträge“ sind. Da die Mitteilungen der „zentralen Stelle“ typischerweise frühestens im April/Mai bei den Anbietern eingehen, kann eine vor diesem Zeitpunkt übermittelte „Rentenbezugsmitteilung“ sowie eine für den Kunden zu erstellende Bescheinigung gem. § 22 Nr. 5 Satz 7 EStG nur vorläufigen Charakter haben. Sie ist daher für Zwecke einer endgültigen Veranlagung untauglich.

Auch aus der Gesetzessystematik ist ein Grund für die Vorverlegung der Meldefrist nicht erkennbar. So sind z. B. die Mitteilungen an das Bundeszentralamt für Steuern gem. § 45d EStG, mit denen der Finanzverwaltung eine (nachträgliche) Möglichkeit eingeräumt wird, zu kontrollieren, ob das Freistellungsvolumen aufgrund von Freistellungsaufträgen in zutreffender Höhe eingeräumt wurde, ebenfalls (erst) bis zum 31.05. des Folgejahres zu übermitteln. Ein abweichender Meldetermin im Rahmen des § 22a EStG würde insoweit zu einer Ungleichbehandlung von Einkünften i. S. d. § 22 EStG gegenüber Einkünften aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG führen.

Des Weiteren ist die Gesetzesbegründung für die Vorverlegung nicht nachvollziehbar.

Sie unterstellt konkludent, dass von Rentenbeziehern abgegebene Steuererklärungen hinsichtlich der Angabe steuerpflichtiger Renten per se unrichtig sind und daher stets eine Korrektur aufgrund der ausgewerteten Rentenbezugsmitteilung erfordern. Dies würde jedoch eine Abkehr vom im Veranlagungsverfahren zum Ausdruck kommenden Deklarationsprinzip bedeuten. Die Finanzverwaltung sollte daher zunächst darauf vertrauen, dass die Angaben in der Steuererklärung richtig und vollständig sind, so wie es der Steuerpflichtige mit seiner eigenhändigen Unterschrift versichert, zumal nach der ständigen Rechtsprechung des BFH das Finanzamt grundsätzlich von der Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung ausgehen darf (vgl. BFH vom 10.02.1988, BStBl 1988 II S. 482). Dass bereits erfolgte Veranlagungen aufgrund besserer Erkenntnisse (durch das Rentenbezugsmitteilungsverfahren) ggf. nachträglich korrigiert werden müssen, ist hinzunehmen.

Petitum:

Von der Änderung des § 22a EStG sollte Abstand genommen und an der jetzigen Frist (31.5.) festgehalten werden. Bei einer Verkürzung der Frist für die Übermittlung von „Rentenbezugsmitteilungen“ kommt es bei der Bescheinigung von erstmaligen Leistungen insbesondere aus Altersvorsorgeverträgen systematisch zu unrichtigen Angaben.

Außerdem sollte der amtliche Vordruck der Bescheinigung i.S. des § 22 Nr. 5 Satz 7 EStG um einen Hinweis ergänzt werden, dass die Zuordnung der Leistungen auf die einzelnen Besteuerungsklassen lediglich vorläufig ist und abschließend von der Finanzverwaltung vorgenommen wird.

Zu Art 1 Nr. 22 (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG-E): Mehrjährige Tätigkeit

Die Neufassung beinhaltet eine Einschränkung des Begriffs Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit auf Tätigkeiten, die sich über mehr als 12 Monate erstrecken. Damit wird dem Grundgedanken des § 34 EStG, die durch eine zusammengeballte Zahlung von Beträgen entstehende Steuerprogression abzumildern, nicht ausreichend Rechnung getragen. Eine Steuerprogression entsteht grundsätzlich immer, wenn Bezüge für ein anderes Jahr gezahlt werden, unabhängig von der Anzahl der abzugelenden Monate. Letztlich wird auch durch den - nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entwickelten - Prüfungsschritt, ob im Zuflussjahr durch die besondere Vergütung ein höheres Einkommen als im Vorjahr erzielt wird, sichergestellt, dass nur im Falle einer tatsächlichen Progression die Fünftelungsregelung angewendet wird und somit eine Steuerermäßigung eintritt.

Petitum:

Von der Neufassung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG sollte Abstand genommen werden.

Zu Art 1 Nr. 23 (§ 34c EStG-E): Anrechnung ausländischer Steuern

Vgl. Anmerkungen zu Art. 4 Nr. 5.

Zu Art. 1 Nr. 26 (§ 37b EStG-E): Pauschalbesteuerung von Geschenken und Zuwendungen

Die Einführung einer generellen Pauschalierungsmöglichkeit für bestimmte Sachzuwendungen, verbunden mit der Steuerübernahme durch den Geber ist dringend notwendig. Leider wird die beabsichtigte Regelung des § 37b EStG-E den Anforderungen an eine praxistaugliche Regelung nicht gerecht. Im Grundsatz ist eine Regelung erforderlich, die für alle Beteiligten zu einer Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens führt und dabei eine angemessene Steuerbelastung vorsieht.

Als Alternative zur vorgeschlagenen Regelung des § 37b EStG-E sehen wir ein abgeltendes Verbot des Betriebsausgabenabzugs für entsprechende Geschenke und Zuwendungen an. Eine Besteuerung beim Zuwendenden und beim Empfänger käme dann nicht mehr in Betracht. Diese Regelung würde die oben genannten Anforderungen erfüllen.

Die Regelungen zur Steuerübernahme des so genannten VIP-Logen-Erlasses enthalten hinsichtlich der Vereinfachung des Verfahrens sowie der Steuerbelastung bessere Ansätze. Darüber hinaus sehen wir auch bei einer gesetzlichen Regelung der Steuerübernahme den Erlass hinsichtlich der Ausführungen zur pauschalen Aufteilung von Aufwendungen für bestimmte Sachverhalten (Sport- und Kulturveranstaltungen) für erforderlich an.

Folgende Punkte, die im Weiteren ausführlicher dargestellt werden, halten wir für korrekturbedürftig:

- Die steuerliche Belastungswirkung ist nicht akzeptabel.
 - Höhe des Steuersatzes ist steuersystematisch nicht zu rechtfertigen.
 - Steuerübernahme durch den Geber muss generell zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen führen.
- Die einheitliche Option macht die Regelung unattraktiv.
 - Option muss anlassbezogen anwendbar sein.
 - Bereits individuelle versteuerte Zuwendungen dürfen nicht auch unter die Pauschalierungsregelung fallen.
- Die 10.000 €-Grenze ist bürokratisch und überflüssig.

*§ 37b Absatz 1 EStG-E**Sachlicher Anwendungsbereich*

Der Anwendungsbereich des Absatzes 1 sollte um betrieblich veranlasste Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung (z. B. Incentive-Reisen) erbracht werden, erweitert werden.

Bemessungsgrundlage

Nach den Vorgaben des Gesetzentwurfes muss der Zuwendende eine Differenzierung hinsichtlich der einzelnen Empfänger zur Kontrolle der 10.000 €-Grenze vornehmen. Dadurch wird die vereinfachende Wirkung einer Pauschalierung ausgehöhlt. Diese Regelung ist bü-

rokratisch und verzichtbar, zumal laut der Gesetzesbegründung die Pauschalierung auch dann zulässig ist, wenn die Aufwendungen beim Zuwendenden ganz oder teilweise unter § 160 AO fallen.

Darüber hinaus ist eine Aufteilung zwischen Dritten, eigenen Arbeitnehmern und Arbeitnehmern im Konzern aufgrund unterschiedlicher Bewertungsansätze erforderlich. Eine Unterscheidung, ob der Empfänger Arbeitnehmer eines verbundenen Unternehmens oder eine andere Person ist, ist jedoch völlig unpraktikabel, weil dies dazu führen würde, dass für Zwecke der Pauschalierung ggf. jeder Geschenkbeleg nach diesen Kriterien gesondert untersucht bzw. ausgewertet werden müsste. (Hinweis: Aufwendungen für Geschenke gleicher Art können in einer Buchung zusammengefasst werden, wenn die Namen der Empfänger aus einem Buchungsbeleg ersichtlich sind, vgl. Betriebsprüfungskartei Konto „Geschenke“). Zudem muss bedacht werden, dass Leistungen, die der Arbeitgeber seinen eigenen Arbeitnehmern in Form von Geschenken gewährt, in den allermeisten Fällen nicht unter § 8 Abs. 3 EStG fallen. Schon von daher ist es auch nicht erforderlich, insoweit abweichend vom gebuchten Aufwand eine fiktive Bemessungsgrundlage im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG zu bilden.

Will der Gesetzgeber das Ziel einer Vereinfachung ernsthaft und konsequent verfolgen, so muss die Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung für alle Empfängergruppen unmittelbar an dem gebuchten Aufwand anknüpfen. Damit lässt sich für die Finanzverwaltung auch ohne weiteres prüfen, ob alle betrieblich veranlassten Geschenke eines Wirtschaftsjahres, die nicht in Geld bestehen, der Pauschalbesteuerung unterworfen werden.

Steuersatz

Der im Entwurf enthaltene Pauschalsteuersatz von 45% ist aus unserer Sicht deutlich zu hoch. Für die Pauschalbesteuerung von Geschenken ergibt sich für den Zuwendenden durch die hinzukommende Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für diese Geschenke eine Gesamtsteuerbelastung von über 90 %:

Pauschalbesteuerung des Empfängers: 50,63 %

45% (Pauschsteuer)

45 x 5,5% = 2,475 (SolZ)

45 x 7% = 3,15 (Kirchensteuer)

Steuerbelastung auf Unternehmensebene: 40 %

rd. 40% (KSt+GewSt) = 40 (Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen)

Gesamtbelastung der Aufwendungen: 90,63 %

Darüber hinaus enthält die Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer die Umsatzsteuer von 16%. Die Umsatzsteuer trägt das zuwendende Unternehmen.

Somit bestehen erhebliche Bedenken hinsichtlich eines Verstoßes gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip. Verschiedene Aspekte haben bei der Bemessung des Steuersatzes aus unserer Sicht keinen ausreichenden Niederschlag gefunden.

Einerseits ist zu beachten, dass die Einkünfte der Empfänger der Geschenke wohl in den wenigsten Fällen dem Spitzensteuersatz unterliegen werden. Die Einkommensverteilung in Deutschland stellt sich wie folgt dar (Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2001):

| für ledige Steuerpflichtige Anteil des Steuerpflichtigen in % | zu versteuerndes Jahreseinkommen in € |
|--|---------------------------------------|
| 60,5 | 1 bis unter 20.459 |
| <u>35,2</u> | <u>20.459 bis unter 51.133</u> |
| 3,7 | 51.133 bis unter 122.724 |
| 0,4 | 122.724 bis unter 245.423 |
| 0,2 | 245.423 und mehr |

| für verheiratete Steuerpflichtige Anteil der Steuerpflichtigen in % | zu versteuerndes Jahreseinkommen in € |
|--|---------------------------------------|
| 65,6 | 1 bis unter 40.918 |
| <u>30,8</u> | <u>40.918 bis unter 102.267</u> |
| 3,0 | 102.267 bis unter 245.449 |
| 0,4 | 245.449 bis unter 490.846 |
| 0,2 | 490.846 und mehr |

Der Spitzensteuersatz gilt erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.152 € für ledige Steuerpflichtige und für Ehegatten ab einem zu versteuernden Einkommen von 104.304 € und somit nur bei ca. 4% der Bevölkerung. Dagegen orientieren sich die Pauschsteuersätze des § 40 Abs. 2 EStG (25% bzw. 15%) an den durchschnittlichen Bruttoarbeitslöhnen der Arbeitnehmer. Dies wäre auch bei der Regelung des § 37b EStG sachgerecht.

Zudem wird zu wenig berücksichtigt, dass Geschenke an Personen ohne inländische Steuerpflicht, wie z. B. ausländische Beschenkte, keine steuerliche Wirkung als Einnahme im Inland haben können.

Neben der Einkommen- und Lohnsteuer fällt darüber hinaus noch Solidaritätszuschlag an. Wie mit der pauschalierten Kirchensteuer umzugehen ist, wird aus dem Gesetzentwurf nicht deutlich.

Betriebsausgabenabzug

Die Aufwendungen für Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Begründet wird dies mit einer in der Regel beim

privaten Empfänger nicht erfolgten Besteuerung und damit mit einer Verhinderung von Missbrauch. Dies ist jedoch mit der vorliegenden Regelung nicht mehr zu rechtfertigen. Es erfolgt beim Übergang von der unternehmerischen zur privaten Sphäre eine Besteuerung. In der Folge muss der Betriebsausgabenabzug für diese besteuerten Geschenke zugelassen werden. Gleiches gilt für die übernommene Pauschalsteuer.

Petitum

- In Anlehnung an § 40 Abs. 2 EStG, in dem vergleichbare Sachverhalte geregelt sind, bietet sich als Obergrenze auch bei Übernahme der Steuer für Geschenke an Dritte ein Pauschalsteuersatz von 25 Prozent an. Zudem sollte die Pauschalsteuer als Betriebsausgabe abzugsfähig sein.
- Der Betriebsausgabenabzug für pauschal besteuerte Geschenke muss möglich sein.
- Die Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung soll sich mit den tatsächlich auf einem gesonderten Aufwandskonto gebuchten Geschenkaufwand einschließlich der Umsatzsteuer (ohne Geldgeschenke) decken.
- Aus vorgenannten Gründen sind in Absatz 1 der 2. Halbsatz des Satzes 2 und Satz 3 ersatzlos zu streichen.

§ 37b Absatz 2 EStG - E

Durch die unterschiedliche Terminologie in der Überschrift („Sachzuwendungen“) zum § 37b EStG und in den einzelnen Absätzen („Geschenke“, „Zuwendungen“, Sachzuwendungen“) ist selbst unter Zuhilfenahme der Gesetzesbegründung nicht klar, welche Fälle Absatz 2 eigentlich regeln will.

Hinsichtlich des Wortlautes des Absatzes 2 ist darüber hinaus anzumerken, dass Absatz 1 u. a. dann nicht anzuwenden sein soll, soweit Zuwendungen nach § 40 Abs. 1 EStG pauschaliert „worden sind“. Fraglich ist daher, was bei einer Nachversteuerung, etwa nach einer Betriebsprüfung, gelten soll.

In Absatz 2 wird der Absatz 1 auch für die eigenen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen für gültig erklärt, dort wird von (nicht in Geld bestehenden) „Zuwendungen“ gesprochen. Leitet man den Begriff „Zuwendungen“ konsequenterweise aus § 8 Abs. 1 und § 8 Absatz 2 Satz 1 EStG ab, so handelt es sich dabei um (alle) Güter, die nicht in Geld bestehen, d. h. der Anwendungsbereich des § 37b Absatzes 2 ist im Vergleich zu dessen Absatz 1 weiter. Nach dem Wortlaut des Absatzes 2 würden folglich z. B. auch betrieblich veranlasste Zuwendungen von dritter Seite unter diese Regelung fallen. Dies dient vor dem Hintergrund der nur einheitlich auszuübenden Pauschalierungsmöglichkeit nicht dem Ziel des Gesetzentwurfes. Es ist zu befürchten, dass durch die weite Auslegung in Verbindung mit einer einheitlich auszuübenden Option von der Pauschalierungsregelung kein Gebrauch gemacht wird.

In der Gesetzesbegründung wird verdeutlicht, dass auch hinsichtlich der Zuwendungen an die eigenen Arbeitnehmer das Pauschalierungswahlrecht einheitlich ausgeübt werden muss. Dies würde in letzter Konsequenz aber bedeuten, dass individuell zu Lasten des Arbeitnehmers besteuerte Zuwendungen (z.B. Konzernrabatte, Verkäuferincentives, etc.) die Pau-

schalierung unmöglich machen, weil damit - außerhalb der in Absatz 2 genannten Sondertatbestände - nicht alle Zuwendungen der Pauschalbesteuerung unterworfen werden.

Sollte die Pauschalierungsregelung dagegen nur dann anwendbar sein, wenn mit Ausnahme der in der Gesetzesbegründung genannten Sondertatbestände (Firmenwagenbesteuerung, amtliche Sachbezugswerte, etc.) sämtliche Sachzuwendungen dem Pauschalsteuersatz von 45 % unterworfen werden, also auch diejenigen, die bisher individuell zu Lasten der Arbeitnehmer versteuert werden, so dürfte Absatz 2 in der Praxis kaum Anwendung finden.

§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG sieht eine Freigrenze für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer vor. Bis zu einem Betrag von 44 € im Monat bleiben entsprechende Zuwendungen außer Ansatz. Wie mit dieser Freigrenze im Fall der Pauschalierung umzugehen ist wird aus dem Gesetzentwurf nicht deutlich. Wir gehen davon aus, dass nur Zuwendungen die diese Freigrenze übersteigen und bisher damit auch erst der Besteuerung unterliegen in die Pauschalierung einzubeziehen sind. Indiz hierfür dürfte der Steuersatz von 45% sein, der neben den oben bereits geschilderten Argumenten als völlig überhöht angesehen werden muss, wenn die Pauschalierung auch diese Zuwendungen bis zu einer monatlichen Höhe von 44 € umfassen soll.

Petition

- Die Ausübung der Pauschalierungsmöglichkeit sollte im Interesse einer breiten Anwendung auf bestimmte Anlässe begrenzt werden dürfen. Somit würden anlassbezogene Zuwendungen einheitlich behandelt. Zumindest wäre eine getrennte Ausübung des Wahlrechtes zwischen fremden Dritten und eigenen Arbeitnehmern (inkl. verbundene Unternehmen) dringend geboten.
- Für Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer (inkl. verbundene Unternehmen) sollte es eine Öffnungsklausel geben, wonach die individuell versteuerten Zuwendungen nicht unter die einheitlich auszuübende Pauschalierungsmöglichkeit fallen.
- Die Pauschalierung sollte nur für Zuwendungen oberhalb der 44 €-Freigrenze gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG gelten, anderenfalls muss der Pauschalierungssatz noch deutlicher als bereits oben dargestellt abgesenkt werden.

Sozialversicherungspflicht

Dringender Klärungsbedarf besteht hinsichtlich der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung. Eine ausdrückliche Befreiungsvorschrift besteht im Beitragsrecht bisher nur für die Fälle der Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 1 EStG (§ 2 Abs. 1 Arbeitsentgeltverordnung). Ohne eine entsprechende Regelung für die Fälle des neuen § 37 b EStG wären nach dem Wortlaut der Arbeitsentgeltverordnung - zumindest für die Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer - weiterhin Beiträge zur Sozialversicherung zu entrichten. Hierzu wäre wie bisher eine individuelle Zuordnung erforderlich, so dass der gewünschte Vereinfachungszweck nicht erreicht würde. Für die Geschenke an Arbeitnehmer von Dritten wäre ggf. diesem Dritten (=Arbeitgeber) eine Information über den Empfänger und den Wert der Sachzuwendung zuzuleiten.

Petition

Die nach Sinn und Zweck des Gesetzes anzunehmende Sozialversicherungsfreiheit sollte klarstellend geregelt werden.

Zu Art. 1 Nr. 28 (§ 40b EStG-E): Pauschalierung der Lohnsteuer

Die im Hinblick auf die Neufassung des § 19 EStG-E vorgesehenen Anpassung des § 40b EStG-E ist zweifelhaft. Entsprechend den Ausführungen der Gesetzesbegründung konnten bisher gemäß § 40b Abs. 2 Satz 5 EStG so genannte Gegenwertzahlungen, die der Arbeitgeber anlässlich seines Ausscheidens aus einer Zusatzversorgungseinrichtung leistete – ohne Beachtung der betragsmäßigen Grenzen in den Sätzen 1 bis 4 – pauschal mit 20 Prozent besteuert werden. Diese Regelung wird im Zuge der Neufassung des § 19 EStG-E und der Anpassungen der § 40b Abs. 4 und 5 EStG-E aufgehoben. Ohne faktisch überzeugende Begründung ist nunmehr vorgesehen, dass Sonderzahlungen des Arbeitgebers an betriebliche Zusatzversorgungskassen mit einem Steuersatz von nunmehr nur noch 15 Prozent pauschal zu versteuern sind. Entsprechend dem für laufende, regelmäßig wiederkehrende Zahlungen des Arbeitgebers vorgesehenen Steuersatz sollte auch insoweit eine Pauschalbesteuerung in Höhe von 20 Prozent erfolgen. Angemessen erscheint es in diesem Zusammenhang zudem, diese Sonderregelung auf einen Übergangszeitraum von 3 Jahren ab Inkrafttreten des JStG zu befristen. Dieser Zeitraum erscheint völlig ausreichend, um entsprechend der Gesetzesbegründung die Systemumstellung umlagefinanzierter Versorgungssysteme zu unterstützen.

Petitum:

Die gesetzlichen Anpassungen sind zu überdenken. Zu Anpassungen sollte es allenfalls im vorstehend erläuterten Rahmen kommen.

Zu Art. 1 Nr. 32 (§ 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG-E): Kapitalertragsteuerabzug

Von einem Kapitalertragsteuerabzug durch Versicherungsunternehmen bei Erträgen aus „Kapitalanlagen, die mit Einlagegeschäften bei Kreditinstituten vergleichbar sind“, sollte vor dem Hintergrund einer von der Bundesregierung geplanten Einführung einer Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge abgesehen werden. Ansonsten entsteht innerhalb kurzer Zeit doppelter Umstellungsaufwand.

Die Verifizierung der Besteuerung dieser Kapitalerträge erfolgt bislang anders als bei Kreditinstituten durch Kontrollmitteilungen anlässlich von Betriebsprüfungen bei den Versicherungsunternehmen.

Da nach dem Entwurf Versicherungsunternehmen für Erträge aus Kapitalanlagen, die mit Einlagegeschäften bei Kreditinstituten vergleichbar sind, als Kreditinstitute gelten, gehen wir davon aus, dass die in § 30a AO enthaltenen Regelungen zum Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Kreditinstituten und ihren Kunden bei Annahme des Entwurfs insoweit auch Anwendung auf Versicherungsunternehmen finden. Eine entsprechende ausdrückliche Klarstellung in § 30a AO wäre wünschenswert.

Ferner sollte bei Realisierung des Entwurfs die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug in den Fällen des § 43 Abs. 1 Nr. 7 Buchstabe b Satz 4 Doppelbuchstabe aa EStG (sog. Interbankengeschäfte) auch für Versicherungsunternehmen Anwendung finden, was nach dem bisherigen Wortlaut der Vorschrift nicht der Fall ist.

Zudem gehen wir davon aus, dass die in § 52 Abs. 53a EStG-E enthaltenen Regelungen, nach denen die Kapitalertragsteuerpflicht erstmals für Erträge aus Verträgen gelten soll, die nach dem 31.12.2006 abgeschlossen werden, auch für Erträge aus Beitragsdepots Anwendung findet. Da der Gesetzentwurf nicht zwischen Beitragsdepots und anderen Kapitalanlagen, die mit Einlagegeschäften bei Kreditinstituten vergleichbar sind, differenziert, wäre die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung, nach der nach dem 31.12.2005 abgeschlossene Beitragsdepots der Kapitalertragsteuerpflicht unterliegen (vgl. BMF-Schreiben vom 28.04.2005, BStBl 2005 I S. 669), bei Annahme des Entwurfs hinfällig.

Petition:

An der bisherigen Rechtslage sollte festgehalten werden. Sofern entsprechend dem Entwurf Versicherungsunternehmen hinsichtlich bestimmter Geschäfte steuerlich als Kreditinstitute gelten sollen, wären Folgeänderungen bei weiteren Vorschriften erforderlich.

Zu Art. 1 Nr. 37 (§ 50b EStG-E): Prüfungsrecht

Unseres Erachtens ist der neue § 50b EStG, wonach den Finanzbehörden ein Prüfungsrecht hinsichtlich der Jahresbescheinigungen nach § 24c EStG eingeräumt werden soll, kritisch zu sehen. Nach der Gesetzesbegründung zu § 24c EStG (BT-Drs. 15/1562 vom 23.9.2003) und auch dem BMF-Schreiben vom 31.08.2004 (BStBl. I S. 854) handelt es sich bei der Jahresbescheinigung „ausschließlich“ um eine Ausfüllhilfe für den Steuerpflichtigen. Es gibt keine Rechtsgrundlage, wonach die Finanzbehörden die Vorlage der Jahresbescheinigung vom Steuerpflichtigen verlangen könnten. Somit ist die Jahresbescheinigung im Gegensatz zu Steuerbescheinigungen nach § 45a EStG im Veranlagungsverfahren - rechtlich gesehen - irrelevant.

Wird nunmehr der Finanzverwaltung eine Kontrollmöglichkeit hinsichtlich der Jahresbescheinigung beim erstellenden Institut eröffnet, wird im Ergebnis eine Einsichtnahme-möglichkeit geschaffen. Es ist zu befürchten, dass hierdurch Kundendaten, die dem Grunde nach durch § 30a AO (steuerliches Bankgeheimnis) geschützt sind, transparent werden.

Petition:

Die bisherige Rechtslage sollte beibehalten werden. Zudem steht die vorgesehene Maßnahme in Widerspruch zur Einführung einer Abgeltungsteuer auf Kapitalerträge und private Veräußerungsgewinne, wie sie im Zuge der zum 01.01.2008 geplanten Unternehmenssteuerreform bzw. zum 1.1.2009 beabsichtigt ist. Eine Steuer mit abgeltender Wirkung macht jegliche Ausfüllhilfe für eine Steuererklärung und in der Folge auch eine Kontrollmöglichkeit überflüssig.

Zu Art. 1 Nr. 38a (§ 50d Abs. 3 EStG-E): Quellensteuereinbehalt bei Dividendenzahlungen

Der Gesetzesentwurf sieht eine Verschärfung für die Ermäßigung bzw. den Verzicht auf Quellensteuereinbehalt bei Dividendenzahlungen an eine ausländische Gesellschaft vor und setzt damit u. a. die Rechtsprechung des BFH vom 31.05.2005 (Az. I R 74/04) außer Kraft. So soll kein Anspruch auf Freistellung bzw. Erstattung von Quellensteuern bestehen, wenn u. a. näher definierte wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der Gesellschaft fehlen. Wirtschaftliche Gründe (eigene Wirtschaftstätigkeit) sollen insbesondere bei einer reinen Holdingtätigkeit fehlen (Ausnahme: die Gesellschaft ist börsennotiert). Die Vorschrift geht weit über die behauptete Klarstellung der Rechtslage hinaus. Sie verletzt nicht nur die Vorgaben der EU-Mutter-Tochter-Richtlinie, sondern greift zudem in DBA-Recht ein.

Mit § 50d Abs. 3 EStG würde eine Vorschrift eingeführt, die über die schärfsten Vorschriften zur Begrenzung der Abkommensberechtigung in den durch Deutschland abgeschlossenen DBA noch hinausginge. Dies gilt auch für das erst kürzlich unterzeichnete DBA mit den USA, welches eine äußerst strenge Limitation of Benefits-Klausel enthält. Sie könnte daher zu erheblichen Problemen in abkommensrechtlicher Sicht führen ("Treaty override"). Bei derartigen weitgehenden Treaty override-Regelungen ist zudem die Frage nahe liegend, wie lange andere Staaten noch DBAs mit Deutschland aushandeln, wenn sie sich hinterher nicht auf ein Einhalten verlassen können; Vertragsverhandlungen würden obsolet.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die neugefasste Vorschrift des § 50d Abs. 3 EStG-E die anvisierten Missbrauchsfälle besser konkretisieren. Insofern verwundert es, dass selbst bei Vorliegen von wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründen für die Zwischenschaltung der ausländischen Gesellschaft ein Missbrauch vorliegen soll, wenn nicht auch zusätzlich die beiden weiteren Voraussetzungen erfüllt sind. Bei der Anwendung des allgemeinen Missbrauchstatbestands des § 42 AO geht die Finanzverwaltung sowie die Rechtsprechung stets davon aus, dass ein Missbrauch bereits dann ausscheidet, wenn wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vorliegen. In einer speziellen Missbrauchsnorm nun darüber hinausgehend weitere zusätzliche Rechtfertigungsgründe zu verlangen, lässt sich nicht mit der Grundnorm des § 42 AO in Einklang bringen. Insofern liegt auch eine deutliche Verschärfung gegenüber der derzeitigen Fassung des § 50d Abs. 3 EStG vor, bei der bereits das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonst beachtlicher Gründe ausreicht, um den Missbrauchsverdacht zu entkräften. Insofern erweckt die Vorschrift den Eindruck, als würden Tatbestand und Rechtfertigung vermischt. Das Vorliegen wirtschaftlicher oder sonstiger Gründe sind klassische Rechtfertigungsgründe – die fehlende eigenwirtschaftliche Betätigung bzw. das fehlende Auftreten am Markt sind hingegen Indizien, die einen Missbrauchsfall indizieren. § 50d Abs. 3 EStG geht hingegen davon aus, dass die Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft stets missbräuchlich ist, es sei denn, es werden alle der drei genannten Punkte erfüllt. Damit schießt die Vorschrift weit über das Ziel hinaus. Liegen wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe vor, kann § 50d Abs. 3 nicht einschlägig sein.

Petitum:

Die Änderung und Ausweitung der Vorschrift wird abgelehnt.

Ergänzender Hinweis:

Entlastung von der Kapitalertragsteuer nach § 50d EStG i. V. m. den Doppelbesteuerungsabkommen in Fällen beschränkter Steuerpflicht nach dem AltEinkG – Änderung des § 50d Abs. 6 EStG

Kapitalerträge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. d. F. des AltEinkG stellen für im Ausland wohnhafte Versicherungsnehmer beschränkt steuerpflichtige Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a EStG dar, sofern der Schuldner der Kapitalerträge seinen Sitz im Inland hat. Die Vorschriften über den Steuerabzug vom Kapitalertrag sind zunächst ungeachtet eines DBA anzuwenden (§ 50d Abs. 1 S. 1 EStG), so dass die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung von Kapitalertragsteuer gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG regelmäßig greift, da die Erträge von nach dem 31.12.2004 abgeschlossenen Lebensversicherungen stets steuerpflichtig sind. DBA sehen jedoch regelmäßig vor, dass Zinsen nur im Wohnsitzstaat besteuert werden dürfen (z. B. Art. 11 Abs. 1 DBA BRD-Österreich). In Österreich sind beispielsweise jedoch Zinsen aus Lebensversicherungsverträgen grundsätzlich von der Steuer befreit. Österreichische Versicherungsnehmer müssten daher regelmäßig von der Erstattungsmöglichkeit gem. Art. 27 Abs. 1 DBA Gebrauch machen und entsprechende Anträge in großer Zahl an das Bundeszentralamt für Steuern richten. Aufgrund dieser verfahrenstechnischen Besonderheit sind zudem deutsche Versicherungsunternehmen gegenüber im Ausland ansässigen Versicherungsunternehmen benachteiligt.

Eine praktikable, mit wenig Aufwand für die ausländischen Versicherungsnehmer denkbare Lösung könnte die Teilnahme an dem Kontrollmeldeverfahren nach § 50d Abs. 6 EStG sein. Mit dieser Vorschrift hat der Gesetzgeber die Möglichkeit geschaffen, bei Kapitalerträgen bereits zum Zeitpunkt der Auszahlung von einer etwaigen Kapitalertragsteuer abzuweichen, wenn sich der Anspruch auf eine Besteuerung nach einem niedrigeren Steuersatz ohne nähere Ermittlungen feststellen lässt. Dieses Verfahren ist derzeit nur für Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG anwendbar.

Petition:

Vor dem Hintergrund der oben dargestellten Problematik sollte geprüft werden, inwieweit der Anwendungsbereich des § 50d Abs. 6 EStG auf Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 Nr. 4 EStG ausgedehnt werden könnte. Das JStG 2007 bietet hierfür den geeigneten gesetzgeberischen Rahmen.

Zu Art. 1 Nr. 38b (§ 50d Abs. 9 EStG-E): DBA-Freistellung

Eine DBA-Freistellung soll dann nicht in Anspruch genommen werden können, wenn die Einkünfte aufgrund bestehender Qualifikationskonflikte im anderen Staat unbesteuert bleiben oder niedriger besteuert werden. Desgleichen wird eine DBA-Freistellung einseitig aufgehoben, wenn Einkünfte nicht besteuert werden, weil sie von einer Person bezogen werden, die im anderen Staat nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Mit der im Entwurf enthaltenen Regelung würde der Gesetzgeber die Standort- und Besteuerungsentscheidungen, die ein anderer Staat bewusst getroffen hat, durch eine Rückfallklausel einseitig überschreiben und so gravierend in die Wirtschaftspolitik eines anderen Staates eingreifen. Deutsche Investoren würden gegenüber Investoren anderer Länder, mit denen ein ähnliches DBA-System besteht, erheblich benachteiligt. Insoweit würde damit u.

E. auch gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, weil Investitionen von deutschen Steuerpflichtigem im ausländischen Staat nicht mehr so attraktiv sind wie Investitionen aus anderen Staaten.

Wir begrüßen es, dass die Vorschrift nun in der Begründung des Gesetzes weitergehender erläutert wird als noch im Referentenentwurf. Doch vermögen – auch nach diesen Erläuterungen – weder der Gesetzestext noch die Begründung die bestehenden Zweifel an der Bestimmtheit der Norm auszuräumen: So ist nach wie vor der Anwendungsbereich weitgehend unklar. Zum Beispiel bleibt offen, ob auch die Nr. 2 des § 50d Abs. 9 EStG-E tatbestandlich einen Qualifikationskonflikt voraussetzt, d.h. dass die Nichtbesteuerung in beiden Staaten ihre Ursache in der Anwendung unterschiedlicher Abkommensbestimmungen hat. Im Gesetzestext kommt nicht die Vorgabe aus der Begründung zum Ausdruck, dass „Absatz 9 Nr. 2 ... nicht Einkünfte (berührt), die nach dem Recht des anderen Staates allgemein von der Besteuerung ausgenommen sind“, und dass „eine Nichtbesteuerung im Sinne der Vorschrift nicht gegeben ist, wenn im anderen Staat aufgrund einer Verlustberücksichtigung keine Steuer festgesetzt wird“.

In diesem Zusammenhang ist unklar, welche Fälle in welchen Staaten im Einzelnen von der Vorschrift erfasst werden sollen. Im Zweifel sollte die Finanzverwaltung eine Liste der Fälle erstellen, die aus ihrer Sicht relevant sind. Wenn überhaupt, wäre es allenfalls so annähernd für den Steuerpflichtigen möglich den Anwendungsbereich der Vorschrift einzuschätzen.

§ 50d EStG findet auch auf Körperschaften Anwendung (vgl. R 32 Abs. 1 Nr. 1, arg. e. R 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR).

Was die zeitliche Anwendung anbelangt, sieht der Regierungsentwurf zu § 50d Abs. 9 EStG-E vor, dass die Neuregelung für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden ist, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 59a EStG-E).

Die korrespondierende Änderung in § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG-E, wonach die Steuerbefreiung für bestimmte Bezüge, insbesondere verdeckte Gewinnausschüttungen, auf den Betrag beschränkt wird, der das Einkommen der ausschüttenden Körperschaft nicht gemindert hat (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG), erstreckt sich allerdings nicht auf die zeitliche Anwendung. Laut Regierungsentwurf ist § 8b Abs. 1 S. 2 und 3 KStG erstmals auf die genannten Bezüge anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung geflossen sind (§ 34 Abs. 7 S. 11 KStG-E).

Insofern ist klärungsbedürftig, ab wann die geplanten Neuregelungen des § 50d Abs. 9 EStG und des § 8b Abs. 1 S. 2 und 3 KStG-E anzuwenden sind.

Petition:

Von der Neuregelung sollte im Interesse des Standortes Deutschland Abstand genommen werden. Auf jeden Fall aber sollte die Vorschrift im Gesetzestext und in der Begründung weiter präzisiert werden. Ferner sollte die erstmalige zeitliche Anwendung der Regelung des § 52 Abs. 59a EStG-E mit der des § 34 Abs. 7 S. 11 KStG-E korrespondieren.

Zu Art. 1 Nr. 40 (§ 52 Abs. 34c EStG-E): Übergangsregelung

Zu begrüßen ist die „Entfristung“ der Übergangsregelung des § 52 Abs. 34c EStG-E. Demnach gilt künftig im Zusammenhang mit einer Übertragung gemäß § 3 Nr. 66 EStG, dass die vor der Übertragung geltenden Freibeträge und Pauschbeträge weiterhin wie bei Einkünften gemäß § 19 EStG gewährt werden. Allerdings soll dies nur dann gelten, wenn der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Übertragung seines Versorgungsanspruchs bereits Leistungen aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskasse bezogen hat. Diese Einschränkung ist nicht nur überflüssig, sie behindert auch die vom Gesetzgeber gewollte Übertragung von Versorgungsansprüchen, da die Arbeitnehmer wegen der steuerlichen Schlechterstellung regelmäßig ihre erforderliche Zustimmung verweigern.

Petitum:

Die bisher vorgesehene Einschränkung der Neufassung des § 52 Abs. 34c EStG-E sollte entfallen. Die Regelung sollte vorbehaltlos auch dann gelten, wenn der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Übertragung seines Versorgungsanspruchs noch keine Leistungen aus einer Direktzusage oder einer Unterstützungskasse bezieht.

LStDV und der AltVDV

Die Anpassungen der LStDV und der AltVDV führen dazu, dass aus Sicht der Arbeitgeber die betriebliche Altersversorgung noch komplexer und vor allem noch bürokratischer wird. Förderlich ist dies nicht. Zu einer wünschenswerten Reduzierung bestehender Vorbehalte gegen eine betriebliche Altersversorgung wird das Jahressteuergesetz 2007 somit leider nicht beitragen.

Speziell ergibt sich:

Zu Art. 2 Nr. 1 (§ 5 LStDV-E): Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten

Die Ausweitung der Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten sollte überprüft werden. Eine Konkretisierung in der LStDV (bzw. eine Klarstellung in der Begründung) wäre insbesondere dahingehend wünschenswert, dass die von § 5 LStDV-E erfassten Daten nicht zwingend im Lohnkonto aufzuzeichnen sind, sondern sich auch aus anderen Unterlagen (z. B. Personalakten) ergeben dürfen.

Hinsichtlich der in § 5 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 LStDV-E geforderten Erklärung des ehemaligen Arbeitgebers stellt sich in der Praxis das Problem, wie verfahren werden soll, wenn eine solche Erklärung nicht abgegeben wird. Als Nachweis sollten deshalb auch andere Unterlagen, z. B. solche des Arbeitnehmers, als ausreichend zugelassen werden, sofern sich hieraus die notwendigen Angaben ergeben. Regelungsbedürftig wäre außerdem, wie zu verfahren ist, wenn weder vom ehemaligen Arbeitgeber noch vom Arbeitnehmer Unterlagen zur Verfügung gestellt werden.

Der Umfang der in § 5 Abs. 4 LStDV-E neu geregelten Aufbewahrungsfrist für Unterlagen muss ebenfalls klargestellt werden. Der Verweis auf § 147 Abs. 3 AO darf nicht dazu führen, dass der Arbeitgeber bis zum Zeitpunkt der Besteuerung beim Arbeitnehmer (u. U. mehr als 30 Jahre) die Unterlagen aufzubewahren hat. Nach Abschluss einer Lohnsteuer Außenprüfung ist die Besteuerung aus Sicht des Arbeitgebers geklärt und die Frist des § 147 Abs. 3 AO sollte damit beendet sein. Eine andere Auslegung würde zu unverhältnismäßigen praktischen Problemen führen.

Schließlich ist nicht nachvollziehbar, warum die Regelung des § 5 LStDV-E nur bei Durchführung einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung gelten sollen. Gleiches muss auch bei Nutzung umlagefinanzierter Pensionskassen gelten. Die Ausgangslage ist vergleichbar

Petitum:

Im vorstehenden Sinne sind die angeregten Klarstellungen und Feststellungen zu treffen.

Körperschaftsteuergesetz

Zu Art. 4 Nr. 3 (§ 8 Abs. 3 KStG-E): verdeckte Einlage

§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG n.F. würde auch auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung finden.

Gleichartige Sachverhalte würden bei inländischen Kapitalgesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern anders behandelt, wenn deren nationales Steuerrecht das (auch in Deutschland bisher lediglich verwaltungsrechtlich geregelte) Institut der verdeckten Einlage nicht kennt und keine Einkommenserhöhung beim Anteilseigner vornimmt. Die Neuregelung ist daher geeignet, Investitionen ausländischer Anteilseigner in deutsche Kapitalgesellschaften (Inbound-Investitionen) gegenüber solchen inländischer Anteilseigner zu benachteiligen. Es liegt ein latenter Verstoß gegen die gemeinschaftsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit vor.

Petitum

Von einer derartigen Regelung ist daher abzuraten. Falls es trotz dieser Bedenken zu der Neuregelung kommen sollte, halten wir es aus Klarstellungsgründen für sinnvoll, die Vorschläge des Bundesrates zu verdeckten Einlagen (BR-Drs. 622/1/06, S. 5) umzusetzen.

Zu Art. 4 Nr. 4 (§ 8b Abs. 1 KStG-E): Gewinnausschüttungen

Zukünftig sollen verdeckte Gewinnausschüttungen nur noch insofern gemäß § 8b Abs. 1 u. 5 KStG bei der Ermittlung des Einkommens des Anteilseigners außer Ansatz bleiben, als sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG-E). Ziel des Gesetzgebers ist es, eine Freistellung beim Anteilseigner ohne vorherige Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns auf der Ebene der Kapitalgesellschaft zu vermeiden.

Nach der Gesetzesbegründung sollen mit dem Jahressteuergesetz 2007 zahlreiche fachlich zwingend erforderliche Änderungen umgesetzt werden. Ob zu diesen fachlich zwingenden Änderungen die angestrebte Ergänzung des § 8b Abs. 1 KStG gehört, ist zumindest fraglich.

Auf Inlandssachverhalte dürfte § 8b Abs. 1 S. 2 KStG-E regelmäßig keine Anwendung finden. Denn nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG mindern verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht. Für die von der Gesetzesbegründung vorgenommene Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 8b Abs. 1 S. 2 KStG-E auf Fälle, in denen bei der leistenden Körperschaft noch keine erstmalige Steuerfestsetzung ergangen ist, fehlt jede sachliche Rechtfertigung.

Vorrangig zielt § 8b Abs. 1 S. 2 KStG-E auf grenzüberschreitende Sachverhalte ab. Soweit das auf die leistende Körperschaft anwendbare ausländische Steuerrecht keine Korrektur der verdeckten Gewinnausschüttung vorsieht, verlagert § 8b Abs. 1 S. 2 KStG-E das Be-

steuerungssubstrat ins Inland. Dies führt in Dreieckskonstellationen (verbilligte Überlassung von Wirtschaftsgütern unter Schwestergesellschaften) zu einer doppelten Besteuerung, nämlich einmal auf der Ebene der Muttergesellschaft (voll besteuerte Gewinnausschüttung) und auf der Ebene der empfangenden Tochtergesellschaft (erhöhte Bemessungsgrundlage infolge des verbilligten Bezugs des Wirtschaftsgutes). Es erscheint äußerst problematisch, dass der deutsche Gesetzgeber versucht, vermeintliche **ausländische** Besteuerungslücken durch eine subsidiäre deutsche Besteuerung zu schließen. Damit negiert er die Steuerhoheit der im jeweiligen Einzelfall betroffenen ausländischen Staaten. Allein diese haben aber das Recht, über die Höhe ihrer steuerlichen Bemessungsgrundlage bzw. ihres Steueraufkommens zu disponieren.

Sowohl für Inlandsfälle als auch für grenzüberschreitende Sachverhalte gilt, dass sich die Angemessenheit eines Entgelts in der Praxis oftmals nur schwer bestimmen lässt. Insofern folgt aus der Neuregelung für den Steuerpflichtigen ein unkalkulierbares wirtschaftliches Risiko. Dies schadet dem Wirtschaftsstandort Deutschland.

Es stellt sich außerdem die Frage, ob eine derartige Verschärfung der derzeitigen Rechtslage vor dem Hintergrund der anstehenden Unternehmenssteuerreform opportun ist. Sinnvollerweise sollte über eine solche Regelung im Rahmen des durch die Unternehmenssteuerreform verfolgten einheitlichen Konzeptes nachgedacht werden.

Petition:

Wir sprechen uns gegen eine Ergänzung des § 8b Abs. 1 KStG zum jetzigen Zeitpunkt aus. Falls es trotz dieser Bedenken gleichwohl zu der Neuregelung kommen sollte, halten wir es aus Klarstellungsgründen für sinnvoll, die Vorschläge des Bundesrates für eine Präzisierung des Begriffs der „leistenden Körperschaft“ in Konzernverhältnissen (BR-Drs. 622/1/06, S. 5) umzusetzen.

Laut Regierungsentwurf ist § 8b Abs. 1 S. 2 und 3 KStG erstmals auf die genannten Bezüge anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung geflossen sind (§ 34 Abs. 7 S. 11 KStG-E). Insofern besteht keine zeitliche Korrespondenz zur Anwendung von § 50d Abs. 9 EStG-E, wonach diese Regelung für alle Veranlagungszeiträume anzuwenden ist, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 59a EStG-E).

Petition:

Die erstmalige zeitliche Anwendung der Regelung des § 34 Abs. 7 S. 11 KStG-E sollte mit der des § 52 Abs. 59a EStG-E korrespondieren.

Zu Art. 4 Nr. 5 sowie Art. 1 Nr. 19 (§ 26 Abs. 1 KStG-E, § 34 c EStG-E): Anrechnung ausländischer Steuern

Bisher war die ausländische, „keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende“ Steuer anrechenbar. Künftig soll nur noch die „um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte“ ausländische Steuer anrechenbar sein. Hiermit will der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen zur Ausschöpfung aller Ermäßigungsöglichkeiten nach ausländischem Recht

verpflichten. Verstößt der Steuerpflichtige dagegen und verjährt deshalb (z. B.) eine ausländische Ermäßigungsmöglichkeit, soll sich dies künftig zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken. Dies sieht der BFH nach geltender Rechtslage anders. Es ist fraglich, ob eine derart umfangreiche und einseitige Pflichtauferlegung noch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu vereinbaren ist.

Petition:

Die Änderung wird abgelehnt.

Zu Art. 4 Nr. 7 (§ 32a KStG-E): verdeckte Gewinnausschüttung

Inhaltlich problematisch muss die Anwendung auf Bezüge nach § 20 Abs.1 Nr. 9 EStG angesehen werden, da i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG hierdurch auch bei Versicherungsvereinen und Pensionsfondsvereinen auf Gegenseitigkeit mit häufig mehreren Millionen Mitgliedern der Steuerbescheid auch diesen Mitgliedern gegenüber bekannt zu geben wäre. Dies dürfte bereits technisch nicht umsetzbar sein.

Petition:

Insbesondere die Anwendung auf Bezüge nach § 20 Abs.1 Nr. 9 EStG wird abgelehnt. Die beabsichtigte Änderung der Festsetzungsverjährung sollte als Verfahrensregelung in der Abgabenordnung angesiedelt werden.

Zu Art. 4 Nr. 8 (§ 34 Abs. 13b KStG-E, § 32a EStG-E): Anwendung der Neuregelung zur Änderbarkeit bei verdeckter Einlage

Nach dem Entwurf des Gesetzes soll § 32a KStG - E auf alle Steuerbescheide anwendbar sein, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes erlassen, aufgehoben oder geändert werden.

Im Zusammenhang mit § 32a Abs. 2 KStG (Regelung zur Änderbarkeit bei verdeckten Einlagen) muss dieser Wortlaut wohl so ausgelegt werden, dass es auf die Änderung des Bescheides des Gesellschafters ankommt.

Da nach der Gesetzesbegründung und auch nach den ersten Äußerungen in der Fachliteratur an der Eigenständigkeit der Einkommensermittlung von Gesellschaft und Gesellschafter auch weiter festgehalten wird (so Benecke in NWB 40/2006 Beratung aktuell) ist die Regelung in § 32a KStG zutreffend mit einer "Kann"-Bestimmung ausgestaltet worden.

Allerdings ist die Ausgestaltung der Anwendungsregelung in § 34 Abs. 13b KStG - E nach unserer Auffassung zu weitgehend und auch unnötig.

Die mit der Neuregelung zu lösenden Probleme treten regelmäßig für verdeckte Gewinnausschüttungen erst nach der Umstellung des Körperschaftsteuersystems vom Vollarrechnungsverfahren auf das Halbeinkünfteverfahren auf. Vor Einführung des Halbeinkünftever-

fahrens unter Geltung des Vollanrechnungsverfahrens erhöhten sich die Einkünfte des Gesellschafters aus verdeckten Gewinnausschüttungen regelmäßig um die anrechenbare Körperschaftsteuer. Die Anrechnungsbescheinigung nach § 44 KStG führte bei Vorlage durch den Gesellschafter regelmäßig zu einer Änderung des Steuerbescheides des Gesellschafters nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (so auch BFH vom 18.4.2000 VIII R 75/98). Aus diesem Grund halten wir eine Ausdehnung der neuen Änderungsmöglichkeit auf die Zeit vor der Unternehmenssteuerreform 2001 für entbehrlich -- da es ja dort offensichtlich bereits eine Änderungsnorm gab.

Zu den verdeckten Einlagen (§ 32a Abs. 2 KStG - E) ist folgendes anzumerken:

§ 32a KStG läuft leer, wenn es auf Ebene des Gesellschafters aufgrund fehlender steuerlicher Konsequenzen beim Gesellschafter zu keiner Änderung der Steuerfestsetzung kommt (Abwandlung des Beispiels von Benecke, die verdeckte Einlage führt nicht zu nach § 23 EStG steuerbaren Einkünften, weil das Grundstück schon länger als 10 Jahre im Eigentum des Gesellschafters stand; anderes Beispiel: Der Gesellschafter verzichtet gegenüber der Gesellschaft auf eine Forderung des Privatvermögens, der Forderungsverzicht wirkt sich entweder gar nicht [weder § 23 noch § 17 EStG erfüllt] oder erst in späteren Veranlagungszeiträumen aus [wenn entweder § 17 oder § 23 EStG erfüllt ist] steuerlich aus [geringerer Veräußerungsgewinn oder höherer Veräußerungsverlust]).

Da damit § 32a Abs. 2 KStG - E nur ganz spezielle Fälle erfasst (die Anteile werden im Betriebsvermögen des Gesellschafters gehalten oder die verdeckte Einlage führt zu einer sonstigen sofortigen steuerlichen Konsequenz soweit ersichtlich kann das nur § 23 EStG oder § 17 EStG bewirken) -- sollte die Vorschrift komplett gestrichen werden.

Die vom Gesetzgeber gemeinten Fälle (ein Grundstück wird durch Zahlung eines zu geringen Kaufpreises in eine Kapitalgesellschaft eingebracht) lassen sich aus Sicht der Gesellschaft, in die eingebracht wird, auch heute schon lösen (wenn auch teilweise natürlich nicht mehr für das Jahr der Einbringung, so doch aber für Folgejahre), indem der höhere Wert über eine entsprechende Erfassung eines Gegenpostens im Eigenkapital bei der Gesellschaft nach den Grundsätzen der Bilanzberichterstattung erfolgt.

Den vom Gesetzgeber gesehenen Automatismus -- die verdeckte Einlage wird immer zuerst beim Gesellschafter festgestellt, die nachfolgende Änderungsmöglichkeit bei der Gesellschaft bewirke ja daher nur, dass es nicht zu einer Doppelversteuerung wegen Unterlassen der Berücksichtigung der steuerlichen Wirkungen der verdeckten Einlage bei der Gesellschaft kommt -- können wir aus unseren praktischen Erfahrungen so nicht bestätigen. Vielmehr ist es natürlich auch Aufgabe der Gesellschaft, sich bei der Erstellung der eigenen Steuererklärung Gedanken über die Wirkungen von Zuwendungen der Gesellschafter zu machen. Dies geschieht natürlich unabhängig von steuerlichen Überlegungen der Gesellschafter (dies ist ja gerade die Grundaussage der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass es eben keine Abhängigkeit der Gesellschaft in der steuerlichen Würdigung vom Gesellschafter und dessen steuerlicher Würdigung gibt, ein Korrespondenzprinzip ergibt sich nach der langjährigen und unwidersprochenen Rechtsprechung des BFH eben gerade nicht).

Gemeinsame Stellungnahme vom 10.10. 2006 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestag

Seite
28 von 39

Aus diesem Grund halten wir einen Eingriff in die Besteuerung der Gesellschaft für nicht zu rechtfertigen, wenn die Steuererklärungen der Gesellschaft die anzusetzenden verdeckten Einlagen bereits enthalten haben und die Veranlagung der Gesellschaft bereits bestandskräftig erfolgt ist. Eine etwaige spätere Feststellung eines anderen Finanzamtes beim Gesellschafter, dass (entgegen den bestandskräftigen Feststellungen bei der Gesellschaft) doch nicht vom Vorliegen einer verdeckten Einlage auszugehen ist, kann nicht auf die Besteuerung der Gesellschaft durchschlagen und dort (Jahre später) noch einmal zu einer Änderungsmöglichkeit führen.

Petitum

- § 34 Abs. 13b KStG - E sollte daher um einen Zusatz ergänzt werden, der besagt, dass die Vorschrift erstmals Anwendung findet, wenn für die Gesellschaft neues Körperschaftsteuerrecht zur Anwendung kommt.
- Wir halten den Wortlaut der Regelung des § 34 Abs. 13b KStG wie folgt für ergänzungsbedürftig: *„Sofern vor Verkündung des Gesetzes über den Ansatz und die Höhe einer verdeckten Einlage bei der Gesellschaft bereits bestandskräftig entschieden wurde, findet § 32a Abs. 2 KStG bei der Gesellschaft keine Anwendung.“*

Gewerbesteuergesetz/Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

Zu Art. 5 Nr. 3 (§ 9 Nr. 2a GewStG-E): Dividenden

Die vorgeschlagene Ergänzung des § 9 Nr. 2a GewStG sieht statt einer Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetriebs um die Bruttodividende eine Verminderung um einen saldierten Betrag vor. Dies würde im Ergebnis zu einer 100 %igen Besteuerung („Hinzurechnung“) von Zinsen und anderen Betriebsausgaben führen, die im Zusammenhang mit Beteiligungen anfallen. Auch § 8b Abs. 5 S. 2 KStG findet bei der Ermittlung des Gewerbeertrages über § 7 S. 1 GewStG weiter Anwendung. Für diese „Hinzurechnung“ fehlt jede Begründung. Einerseits stammen die Dividenden aus versteuerten Erträgen der Tochtergesellschaft und andererseits ist eine solche verschleierte Einführung der Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben ein eklatanter Verstoß gegen das Nettoprinzip. Die geplante Änderung sollte daher nochmals überprüft werden. Im Einzelnen weisen wir insbesondere auf folgende Punkte hin:

- Nach dem Urteil des BFH vom 25.01.2006 (Az. I R 104/04) ist der Kürzungsumfang des § 9 Nr. 2a GewStG nicht als Saldobetrag, sondern brutto zu verstehen. Eine Minderung des Kürzungsbetrages durch Abzug von durch die Gewinnanteile verursachten Betriebsausgaben erfolgt nicht. Allein dieses Verständnis trägt dem Sinn und Zweck der Vorschrift hinreichend Rechnung. Dieser besteht ausschließlich in der Vermeidung einer doppelten gewerbesteuerlichen Erfassung des Beteiligungsertrages bei der Tochter- und der Muttergesellschaft. Mithin werden die entsprechenden Gewinne nicht etwa steuerfrei gestellt. Vielmehr wird eine Doppelbelastung vermieden. Auf der Ebene der Tochtergesellschaft unterliegen die (später ausgeschütteten) Gewinne der Gewerbesteuer. Insofern stehen die Beteiligungsaufwendungen der Muttergesellschaft nicht mit steuerfreien Gewinnen in Zusammenhang. Anders als in der Gesetzesbegründung dargestellt, kann der Gedanke des § 3c EStG folglich keine Anwendung finden.
- Eine Reduzierung des Kürzungsumfangs des § 9 Nr. 2a GewStG würde im Übrigen der für die Körperschaftsteuer geltenden Regelung des § 8b Abs. 5 S. 2 KStG widersprechen. Diese schließt die Anwendung des § 3c Abs. 1 EStG ausdrücklich aus. Dies auch aus gutem Grund, da nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG bereits 5 % der Beteiligungserträge als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben fingiert werden. Diese Fiktion schlägt nach § 7 S. 1 GewStG auch auf die Gewerbesteuer durch. Es ist zudem fraglich, ob diese Auffassung nicht gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie und die jüngste EuGH-Rechtsprechung verstößt (Keller-Holding, EuGH vom 23.02.2006, C-471/04).
- In der Praxis ist damit zu rechnen, dass die Frage des Zusammenhangs der Aufwendungen mit den Beteiligungserträgen neues Konfliktpotential zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem schaffen würde.
- Abgesehen von den vorstehenden materiell-rechtlichen und rein praktischen Bedenken fehlt es der Neuregelung an der erforderlichen Klarheit. Woraus soll man erkennen, dass es sich bei „Gewinnen aus Anteilen“ um einen Bruttobetrag und bei „Gewinnen aus Gewinnanteilen“ um einen Nettobetrag handelt? Für den Fall, dass – anders als hier angeregt – mit der gesetzlichen Systematik gebrochen werden soll, wäre die Kodifizie-

zung eines eindeutigen Abzugsverbotes angebracht.

- Im Übrigen sollte als Kehrseite dieser formalen Betrachtung dann auch § 8 Nr. 5 GewStG geändert werden, dem eine Doppelbesteuerung der Erträge zu Grunde liegt.
- Die Gesetzesbegründung bezieht sich im Übrigen auf § 3c EStG. Dies ist nicht nachvollziehbar. Der Regelungsgegenstand des § 3c EStG erstreckt sich auf steuerfreie Einnahmen und ist mit den Vorschriften zur Kürzung der gewerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage nicht vergleichbar.
- Wie den Eckpunkten zur Unternehmenssteuerreform vom 12. Juli 2006 zu entnehmen ist, plant die Bundesregierung die Einführung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage für die Körperschaft- und Gewerbesteuer. Diese Überlegungen werden durch die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 vorgesehenen Modifizierungen des § 9 Nr. 2a, 7 u. 8 GewStG konterkariert. Denn die Gesetzesänderung führt zu einem weiteren Auseinanderfallen der beiden – eigentlich zu harmonisierenden – Bemessungsgrundlagen.

Petitum:

Wir lehnen die Änderung des § 9 Nr. 2a GewStG bzw. des § 9 Nr. 7 und 8 GewStG ab.

Zu Art. 5 Nr. 4 (§ 36 GewStG-E): Anwendungszeitpunkt

Die rückwirkende Anwendung von § 9 Nr. 2a, 7 u. 8 GewStG auf den Veranlagungszeitraum 2006 ist als verfassungswidrig abzulehnen.

Umsatzsteuergesetz/Umsatzsteuer- Durchführungsverordnung/Umsatzsteuer- zuständigkeitsverordnung

Zu Art. 7 Nr. 2 (§ 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG-E): Ortsregelung

Die bisherige Ortsregelung in § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG wird um die in § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG genannten Finanzdienstleistungen erweitert. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird diese Ergänzung vorgenommen, um so die Ortsregelung im nationalen Umsatzsteuergesetz den verpflichtenden Vorgaben in Art. 9 Abs. 2 Buchstabe e fünfter Gedankenstrich der 6. EG-Richtlinie anzupassen. Allerdings führt die vorgesehene Fassung des § 3a Abs. 4 Nr. 6 a UStG noch nicht zur vollständigen Umsetzung der Vorgaben der 6. EG-Richtlinie.

Die Regelungsvorgaben der 6. EG-Richtlinie zum Ort der Leistung beim Empfänger gilt tatsächlich für alle Bank-, Finanz- und Versicherungsumsätze und damit im Bereich der Vermögensverwaltung nicht nur für die nach § 4 Nr. 8h UStG steuerbefreite Verwaltung von Sondervermögen, sondern für alle Formen der Vermögensverwaltung. Dementsprechend ist eine eindeutige Formulierung des § 3a Abs. 4 Nr. 6 a UStG notwendig.

Petitum:

Es bieten sich wahlweise folgende zwei Formulierungen an:

- „die sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 10 bezeichneten Art sowie die Bank- und Finanzumsätze (einschließlich der Verwaltung von Krediten und -sicherheiten), ausgenommen die Vermietung von Schließfächern“ oder
- „die sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h und § 4 Nr. 10 bezeichneten Art sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten. Dies umfasst auch Leistungen im Rahmen der allgemeinen Vermögensverwaltung.“

Da es um eine Anpassung an die zwingenden Vorgaben der geltenden 6. EG-Richtlinie geht, muss die Anwendung der neuen nationalen Regelung rückwirkend auf alle noch offenen Fälle erfolgen.

Zu Art. 7 Nr. 6 (§ 13b Abs. 3 Nr. 4 und 5 UStG-E): Steuerschuldumkehr

Durch § 13b Abs. 3 Nr. 4 und 5 UStG soll die gemäß § 13b Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 UStG grundsätzlich bestehende Steuerschuldumkehr bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers eingeschränkt werden. Wir haben aus folgenden Gründen Bedenken gegen diese Ausnahmeregelung:

- Die Steuerschuldumkehr nach § 13b UStG stellt gegenüber den Grundsätzen, die für die Bestimmung des Steuerschuldners gelten, eine Sonderregelung dar. Die neuen Nr. 4 und 5 des § 13b Abs. 3 UStG sind damit Rückausnahmen. Gerade im Bereich der internatio-

nationalen Rechtsbeziehungen zwischen Unternehmen sind solche nationalen Sondervorschriften abzulehnen. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die vorgesehene Änderung des Umsatzsteuergesetzes Fälle betrifft, an denen auch ausländische Unternehmer beteiligt sind. Die Regeln der Umsatzbesteuerung im Binnenmarkt sind in der Praxis ausgesprochen schwierig anzuwenden, weil vor allem im Bereich der sonstigen Leistungen nationale Sonderregelungen der 25 Mitgliedstaaten zu einer kaum zu überblickenden Vielzahl von unterschiedlichen Rechtsfolgen führen. Bereits aus diesem Grund sollten weitere Einschränkungen der Steuerschuldumkehr an dieser Stelle unterbleiben.

- Nach der deutschen Regelung des § 13b UStG tritt eine Steuerschuldumkehr eines ausländischen Unternehmers auch dann ein, wenn Letzterer im Inland nicht für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist. Dies führt dazu, dass in derartigen Fällen ausländische Leistungsempfänger verpflichtet werden, sich in Deutschland registrieren zu lassen. Eine solche Regelung gibt es – unseres Wissens – neben Deutschland nur noch in Österreich. Ohne sie könnten die ausländischen Leistungsempfänger - Gegenseitigkeit vorausgesetzt - in Deutschland die Umsatzsteuer im Vergütungsverfahren zurückerlangen, ohne sich registrieren lassen zu müssen. Die Steuerschuldumkehr führt in diesen Fällen damit zu einer zusätzlichen bürokratischen Last der im Ausland ansässigen Leistungsempfänger. Die vorgeschlagene Ausnahmegesetzgebung soll diese Rechtsfolge in einem eng umgrenzten Ausnahmefall umsetzen. Dies aber ist der falsche Ansatz, weil Art. 21 Abs. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie offensichtlich davon ausgeht, dass eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger sinnvoller Weise nur dann erfolgen soll, wenn dieser im Inland, also im Land der Leistungserbringung, für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst ist. Würde die Steuerschuldumkehr auf solche Fälle beschränkt, könnten die geplanten Rückausnahmen in § 13b Abs. 3 UStG entfallen.
- Die vorgeschlagene Gesetzesänderung führt mit dem Begriff „Durchführungsgesellschaft“ einen bislang im Umsatzsteuergesetz unbekanntem abstrakten Rechtsbegriff ein. Dies ist abzulehnen, weil ein derartiger Gesetzwortlaut zwangsweise zu Abgrenzungsschwierigkeiten führt. Sollte der Gesetzgeber trotz der oben dargestellten Bedenken an der Einschränkung der Steuerschuldumkehr festhalten, muss der Begriff der „Durchführungsgesellschaft“ im Gesetzestext definiert werden. Eine Definition in den Umsatzsteuer-Richtlinien reicht hierfür nicht aus, weil sie nur die Finanzverwaltung bindet.
- Der EuGH hat mit Urteil vom 09.03.2006 (Az. C-114/05) entschieden, dass eine umfassende Leistung, die der Veranstalter einer Messe oder Ausstellung gegenüber den Ausstellern erbringt, an dem Ort ausgeführt wird, an dem der leistende Unternehmer tätig wird. Formell ist damit § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG (= Art. 9 Abs. 2 Buchstabe 1 1. Gedankenstrich der 6. Richtlinie) und nicht § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG (= Art. 9 Abs. 2 Buchstabe a der 6. Richtlinie) für die Ortsbestimmung entscheidend. Der Ort der Leistung der Veranstalter von Messen oder Ausstellungen befindet sich damit bei einer umfassenden einheitlichen Leistung nicht mehr am Grundstücksort der Messe, sondern am wesentlichen Tätigkeitssort des leistenden Unternehmers.
In der Begründung des Referentenentwurfs wird auf das EuGH-Urteil nicht hingewiesen. Im Vorfeld der geplanten Gesetzesänderung bedarf es von Seiten des Gesetzgebers der Überprüfung, wo die Leistung der Durchführungsgesellschaften rechtlich stattfindet.

Bei Durchführungsgesellschaften, die im Wesentlichen vom Ausland her operieren, ist gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG denkbar, dass sich der Leistungsort durch die Rechtsprechung des EuGH ins Ausland verlagert und hierdurch die beabsichtigte Einschränkung von § 13b UStG ins Leere läuft.

Petitum:

§ 13b Abs. 3 Nr. 4 und 5 UStG-E sind in der derzeitigen Ausgestaltung nicht akzeptabel.

Zu Art. 7 Nr. 8 (§ 15 Abs. 1a UStG): Formvorschriften

Obwohl in der Gesetzesbegründung explizit darauf hingewiesen wird, dass die Formalerfordernisse für den Betriebsausgabenabzug für den Vorsteuerabzug nicht relevant sind, enthält Satz 2 des Entwurfes eine andere Regelung. Die Vorschrift müsste – fälschlich – so verstanden werden, dass der Vorsteuerabzug nur für die Bewirtungsaufwendungen gilt, die neben der Angemessenheit auch die ertragsteuerlichen Kriterien des Nachweises erfüllen. Dies aber ist unzutreffend. Selbst im BMF-Schreiben vom 23.06.2005 (IV A 5 – S 7303 a – 18/05) wird ausgeführt: „Die Versagung des Vorsteuerabzugs für (einkommensteuerrechtlich) angemessene Bewirtungsaufwendungen allein wegen nicht eingehaltener Formvorschriften für den Nachweis für Betriebsausgaben (einzelne und getrennte Aufzeichnung nach § 4 Abs. 7 EStG) ist nicht zulässig.“

Petitum:

Die Neufassung des § 15 Abs. 1a S. 2 UStG muss in diesem Sinne geändert werden.

Zu Art. 7 Nr. 9 (§ 18a UStG-E): Zusammenfassende Meldung

Die Verkürzung der Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung (ZM) von der quartalsweisen Abgabe auf die monatliche Abgabe ist mit Blick auf die Bestrebungen zur Betrugsbekämpfung im Binnenmarkt zwar nachvollziehbar. Zugleich ist hiermit jedoch ein erheblicher zusätzlicher Aufwand für die betroffenen Unternehmen verbunden, die statt vier nunmehr zwölf Meldungen abzugeben haben. Auch wenn an dieser Stelle das Ziel der Betrugsbekämpfung aner kennenswert ist, sind wir der Auffassung, dass durch entsprechende Maßnahmen der Vielzahl der steuerrechtlichen Unternehmen kein unverhältnismäßiger Aufwand auferlegt werden darf. An dieser Stelle haben wir bei einer generellen Fristverkürzung außerordentliche Bedenken. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, die nur quartalsweise Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben. In diesem Fall würde die monatliche Abgabe der ZM eine enorme zusätzliche bürokratische Belastung bedeuten.

Eine Lösung könnte sein, dass die Abgabe der ZM zumindest an den Voranmeldezeitraum für die Umsatzsteuer angepasst wird, um hierdurch überproportionale Zusatzbelastungen zu vermeiden. Die derzeit bestehende kurze Frist bereitet schon bei der Abgabe der Voranmeldungen, besonders bei Shared Service Centern, erheblichen Termindruck. Durch die monatliche Abgabe der ZM würden die in jedem Quartal ohnehin auftretenden zeitlichen Engpässe bei den Meldearbeiten weiter verschärft, insbesondere, da im Falle des Organkreises für jede Gesellschaft eine eigene ZM abzugeben ist. Weil es dem Ziel einer zeitnahen Überprü-

fung der innergemeinschaftlichen Lieferungen kaum abträglich ist, sollte das Übermittlungsdatum auf den 25. Tag des Folgemonats festgesetzt werden.

Schließlich möchten wir noch darauf hinweisen, dass eine wirksame Eindämmung des Umsatzsteuerbetruges durch eine zeitnähere Kontrolle von Zusammenfassenden Meldungen durch die deutsche Finanzverwaltung nur dann Erfolg haben kann, wenn die anderen europäischen Mitgliedsstaaten den Meldezeitraum ebenfalls verkürzen und ebensolche zeitnahen Kontrollen durchführen. Nur in diesem Fall wäre unseres Erachtens eine Fristverkürzung sinnvoll und – unter den oben beschriebenen Einschränkungen – gerechtfertigt. Zwar ist die Möglichkeit der Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Zusammenfassenden Meldung von der Ermächtigung der Mitgliedstaaten nach Art. 22 Abs. 6 Buchstabe c erster Spiegelstrich der 6. EG-Richtlinie gedeckt, es wird allerdings zu Lasten der Unternehmer vom Regelfall des Art. 22 Abs. 6 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie (Kalendervierteljahr) abgewichen und somit die nationale Regel über das gemeinschaftsrechtlich erforderliche Maß hinaus verschärft. Dies steht im eklatanten Widerspruch zum erklärten Ziel der Bundesregierung, die Bürokratie abzubauen. Die Meldepflichten der Unternehmer werden in diesem Bereich auf das Dreifache vermehrt. Hinsichtlich der vorgesehenen Verpflichtung, die ZM in elektronischer Form abzugeben, dürfen wir ergänzend darauf hinweisen, dass diesbezüglich dieselben Bedenken bestehen wie gegen die verpflichtende Abgabe der Steueranmeldungen in elektronischer Form. Nach wie vor sind nicht alle Unternehmen entsprechend EDV-technisch ausgestattet. Die Schwierigkeiten bei der Abgabe der elektronischen Steueranmeldungen belegen dies. Für die elektronische Übermittlung der ZM-Daten müssten außerdem die datentechnischen Voraussetzungen geschaffen werden. Bei großen Firmen enthält die ZM schnell einige hundert bis tausend Positionen. Diese lassen sich nicht ohne weiteres manuell (in ELSTER) erfassen. Das ELSTER-Formular muss sich also auch durch externe Datenquellen füllen lassen. Zusätzlich sollte noch ein durch die Finanzverwaltung lesbares Datenformat definiert werden, in dem die ZM übermittelt werden kann. Auch für diese Art der Übermittlung muss die StDÜV gelten. Da diese Voraussetzungen noch nicht vorliegen, die entsprechende Dateien/Schnittstellen in den Unternehmen erst programmiert und die Funktionen getestet werden müssen, ist das Inkrafttreten in 2007 viel zu knapp bemessen. Die Regelung darf daher frühestens für den Meldezeitraum anzuwenden sein, der nach dem 31.12.2007 endet.

Petition:

Wir sprechen uns gegen eine Verkürzung der Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung aus (alternativ Anpassung an den Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum) und treten für eine Verlängerung der Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung bis zum 25. Tag des Folgemonats ein. Zudem darf die elektronische Übermittlung der ZM-Daten frühestens für Meldezeiträume gelten, die nach dem 31.12.2007 enden.

Abgabenordnung/Einführungsgesetz zur Abgabenordnung

Zu Art. 10 Nr. 8 (§ 87a AO-E): elektronische Signatur

Die personengebundene qualifizierte elektronische Signatur eignet sich nicht für die Bearbeitung von Massenvorgängen der Finanzverwaltung. Dies gilt auf der anderen Seite entsprechend für die Steuerpflichtigen; auch bei denen kommt es zum Teil zu einer Vielzahl von Anträgen, Erklärungen und Mitteilungen an die Finanzverwaltung. Deshalb ist es zu begrüßen, dass mit § 87a Abs. 6 AO-E eine Ermächtigungsgrundlage zur Zulassung eines alternativen Verfahrens zur Sicherstellung der Authentizität und Integrität sowohl für Dokumente der Finanzverwaltung als auch für Mitteilungen an die Finanzverwaltung geschaffen werden soll. Insoweit sollen Organisationszertifikate als Alternative zur qualifizierten elektronischen Signatur eingeführt werden. Dabei muss sichergestellt werden, dass auch durch Dritte übermittelte, steuerlich relevante Dokumente mit Organisationszertifikaten versehen und versandt werden können (z. B. Versand von Belegen und Bescheinigungen an Kunden, die als Anlagen zur Steuererklärung verwendet werden). Insbesondere bei der elektronischen Übermittlung von umsatzsteuerlichen Rechnungen bestehen praktische Probleme. Die Voraussetzung einer qualifizierten elektronischen Signatur ist auch hier im Massenverfahren der Rechnungsstellung unpraktikabel und nicht förderlich, den Umsatzsteuerbetrug zu bekämpfen. Dies hat zur Folge, dass gerade der Mittelstand kaum elektronische Rechnungen versendet. Auch das EDI-Verfahren ist unpraktikabel, da es keine Erleichterung bei der Übermittlung von elektronischen Rechnungen bietet, sondern vielmehr zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung auf Papier fordert.

Petitum:

Allgemein müssen grundlegende Erleichterungen bei der elektronischen Übermittlung von Rechnungen geschaffen werden. Insbesondere müssen die Erleichterungen, die der Finanzverwaltung für ihre elektronische Kommunikation im Massenverfahren eingeräumt werden, auch für die Massenverfahren der Steuerpflichtigen gelten. Es besteht dringender Bedarf, hier zeitgemäße Regelungen zu finden.

Zu Art. 10 nach Nr. 8 (§ 89 Abs. 3 AO) – Einführung einer Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte (Stellungnahme des Bundesrates)

Die Finanzämter sollen in Zukunft Gebühren erheben können, wenn sie verbindliche Auskünfte erteilen. Dafür soll mit § 89 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) eine eigene gesetzliche Regelung geschaffen werden. Bundesregierung und Deutscher Bundestag sollen Entsprechendes im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens prüfen. Das schlägt der Finanzausschuss des Bundesrates dem Plenum zur Entscheidung am 13. Oktober 2006 vor (BR-Drs. 622/1/06 vom 29.09.2006, S. 32).

Hintergrund des Vorschlages ist, dass seit Inkrafttreten des Föderalismusreform-Begleitgesetzes vom 5. September 2006 (BGBl. I S. 2098) in § 89 Abs. 2 AO ausdrücklich geregelt ist, dass Finanzbehörden auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten er-

teilen können, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Zu der Kostentragung ist bisher nichts Besonderes geregelt.

Wir begrüßen die gesetzliche Fixierung des Rechtsinstituts der verbindlichen Auskunft in der Abgabenordnung. Die Einführung einer Gebührenpflicht lehnen wir jedoch ab. Die für die Auskunft anfallenden Kosten sind Teil des Bereichs der allgemeinen Steuerfestsetzung und -erhebung, der für die Steuerpflichtigen kostenfrei ist. Das Verfahren der verbindlichen Auskunft verlagert lediglich die Prüfung des Sachverhalts im Interesse der Rechtssicherheit sowohl für die Finanzverwaltung als auch für den Steuerpflichtigen zeitlich vor. Nennenswert höherer Aufwand für die Finanzverwaltung entsteht dadurch nicht. Die Rechtsinstitute der (verbindlichen) Auskunft und Zusage sind dem Verwaltungsrecht (Steuerrecht) bereits seit Jahrzehnten bekannt, ohne dass dafür jemals Gebühren verlangt worden wären. Neu ist jetzt lediglich die gesetzliche Kodifizierung des Rechtsinstituts. Rechtspolitisch sollten Steuerpflichtige nicht durch die Erhebung der Gebühren davon abgehalten werden, verbindliche Auskünfte einzuholen.

Wenn in der Begründung des Finanzausschusses des Bundesrates darauf verwiesen wird, dass eine Gebührenpflicht deshalb erforderlich sei, weil das Steuerrecht kompliziert sei, ggf. größere Investitionen beurteilt würden und verbindliche Auskünfte vor allem bei Dauersachverhalten die Finanzverwaltung für viele Jahre binden könnten, überzeugt das vor dem Hintergrund der lediglich jetzt gesetzlichen Fixierung eines bereits jahrzehntelang bestehenden Rechtsinstituts nicht. Auch ist im Hinblick darauf nicht unbedingt mit einem starken Anstieg der Anzahl der Anträge zu rechnen.

Jedenfalls aber erscheint es unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit unangemessen, die Gebühren nach dem anfallenden durchschnittlichen Verwaltungsaufwand zu bemessen, wenn die steuerlichen Auswirkungen minimal sind. Umgekehrt dürfen aus verfassungsrechtlichen Gründen des Äquivalenzprinzips (Gesichtspunkt der Kostendeckung) die Gebühren in Fällen hoher steuerlicher Auswirkungen nicht über das hinausgehen, was an durchschnittlichem Verwaltungsaufwand dafür angefallen ist. Sonst müssten die Kosten als Beiträge erhoben werden.

Petitum:

Die Einführung einer Gebührenpflicht für die Erteilung verbindlicher Auskünfte durch die Finanzverwaltung ist abzulehnen. Jedenfalls aber dürfen die Kosten nicht nach den steuerlichen Auswirkungen beim Antragsteller bemessen werden, wenn diese höher sind als der Verwaltungsaufwand.

Zu Art. 10 Nr. 11 (§ 178a AO-E): APA-Verständigungsverfahren

Die Bearbeitung eines APA-Verständigungsverfahrens gehört als vorgezogene BP zu den ureigenen Pflichten der Finanzverwaltung. Sie erspart der Finanzverwaltung eine umfangreiche Prüfungstätigkeit, da der Steuerpflichtige im eigenen Interesse alle notwendigen Sachverhalte bereitstellen wird. Das APA-Verständigungsverfahren dient darüber hinaus häufig auch der Sicherung des deutschen Steueraufkommens.

Unverständlich sind deswegen die Ausführungen in der Gesetzesbegründung, wonach die Gebühren dem „Schutz vor nicht relevanten oder schlecht vorbereiteten Anträgen“ dienen sollen. Nicht relevante Anträge lassen sich durch einfaches Schreiben zurückweisen; schlecht vorbereitete müssen nach § 89 AO aufgrund der Fürsorgepflicht in die richtigen Bahnen gelenkt werden, um Schäden des Pflichtigen selbst und des deutschen Steueraufkommens zu vermeiden. Im Übrigen dürfte es in Anbetracht drohender Doppelbesteuerung, was ohnehin meist eine Zuziehung von Spezialisten erfordert, fast ausgeschlossen sein, dass Laien diese Anträge ohne Vorkenntnis bearbeiten.

Der Gesetzgeber hat bereits vor Jahren wegen der Kompliziertheit des Steuerrechts die Gebühren für verlorene Einspruchsverfahren bewusst aufgehoben. Neben den schon bestehenden gewaltigen Hand- und Spanndiensten, die kostenlos für den Fiskus erbracht werden müssen (vgl. nur das Lohnsteuerabzugsverfahren), treten wir dem Ansinnen vehement entgegen, Gebühren für Pflichthandlungen einzufordern.

Nur hilfsweise sei angemerkt, dass wir auch gegen die konkrete Höhe, die als „Regelgebührensatz“ einen Betrag von 20.000 bzw. 10.000 Euro vorsieht, erhebliche Bedenken hätten. U. E. verstößt eine entsprechende Regelung in vielen Fällen gegen das Äquivalenzprinzip. Diese gebührenrechtliche Ausformung des verfassungsrechtlich verankerten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes und des Gleichheitsgrundsatzes bedeutet u. a., dass die Gebührenhöhe nicht völlig außer Verhältnis zum Vorteil des Gebührenzahlers an der staatlichen Leistung stehen darf. Weiter darf die Gebühr nicht völlig unabhängig von den Kosten für die gebührenpflichtige Staatsleistung erfolgen. Mit Blick auf die außergewöhnliche Höhe des Betrags sehen wir insbesondere einen Verstoß gegen den zuletzt genannten Punkt. Der jeweilige Betrag wird ohne Möglichkeit der Berücksichtigung des der Finanzverwaltung tatsächlich mit dem entsprechenden Vorgang entstehenden Aufwands festgelegt. Gerade bei APA-Verfahren kann dies jedoch sehr unterschiedlich sein. Dies gilt in besonderem Maß auch für die vorgesehene Verlängerungsgebühr von 15.000 bzw. 7.500 Euro. Hier wird im Einzelfall kein bzw. ein vergleichsweise nur ausgesprochen geringer Aufwand entstehen, der sich in der entsprechenden Gebührenfestlegung nicht wiederfindet.

Petition:

Das öffentliche Gebührenrecht ist am Grundsatz der Kostendeckung orientiert. Um eine verfassungskonforme Normierung von § 178a AO sicherzustellen, sollte klargestellt werden, dass es sich bei den genannten Beträgen um Höchstwerte handelt.

Zu Art. 10 Nr. 13 (§ 251 Abs. 4 AO-E): Insolvenzverfahren

Die Neuregelung in § 251 Abs. 4 AO, die festlegt, dass ausschließlich Steuerforderungen, die im vorläufigen Insolvenzverfahren entstehen, nach Eröffnung des Verfahrens zu bevorrechtigten Masseforderungen werden, lehnen wir entschieden ab. Hierdurch wird einseitig der Fiskus gegenüber allen anderen Insolvenzgläubigern bevorzugt. Dies steht in eindeutigen Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers bei Einführung der Insolvenzordnung, wonach gerade keine entsprechende Bevorzugung bestehen soll. Ausdrücklicher Wille des Gesetzgebers war es, im Rahmen der 1999 neu eingeführten Insolvenzordnung eine grundsätzliche Gleichbehandlung aller Insolvenzgläubiger herzustellen. Die früher bestehende Be-

vorzugung bestimmter Forderungen der öffentlichen Hand wurde bewusst aufgegeben. Durch die nun vorgesehene Regelung würde diese Wertung umgedreht und Steuerforderungen, die im Stadium des vorläufigen Insolvenzverfahrens entstehen, würden durch ihren Status als Massenforderungen deutlich gegenüber den durch private Gläubiger in diesem Stadium begründeten Forderungen bevorzugt. Eine haltbare Begründung hierfür sehen wir nicht, zumal auch die in der Gesetzesbegründung behauptete Möglichkeit, dass sich private Gläubiger vertragliche Besserstellungen einräumen lassen könnten, theoretisch zwar möglich ist, nach unseren Erfahrungswerten tatsächlich aber nur höchst selten zutrifft.

Mit Blick darauf, dass die entsprechende Regelung, deren Einführung zugunsten aller Gläubiger diskutiert wird, im Rahmen von Reformüberlegungen zur InsO bislang keine Mehrheit finden konnte, halten wir es aus Sicht der privaten Gläubiger für nicht hinnehmbar, dass nun über eine Änderung der Abgabenordnung eine entsprechende Verkehrung der Zielrichtung der InsO durch die Hintertür eingeführt wird.

Petitum:

Im Interesse der Gleichbehandlung der Gläubiger sprechen wir uns daher nachdrücklich gegen eine entsprechende Regelung aus.

Finanzverwaltungsgesetz

Zu Art. 12 Nr. 2 (§ 5 Abs. 1 Nr. 32 FVG-E): Kennzahlen

Mit § 5 Abs. 1 Nr. 32 FVG soll das Bundeszentralamt für Steuern beauftragt werden, als zentrale Stelle branchenbezogene Kennzahlen von den Landesfinanzbehörden zu sammeln und den Landesfinanzbehörden Auskünfte darüber zu erteilen. Ausweislich der Gesetzesbegründung geschieht dies zu dem Zweck, die „erforderliche Aktualität und die Sicherung der für Finanzgerichtsverfahren notwendigen Aussagekraft...“ zu erreichen. Das nach bundeseinheitlichen Kriterien aufbereitete Material soll anonymisiert und ohne Verbindung zu Personaldaten gespeichert werden.

Wenn sich die Finanzverwaltung hier einen Vorteil für Streitigkeiten um die Angemessenheit von Verrechnungspreisen verschaffen wollte und mit sog. „hidden comparables“ arbeiten wollte, würde dies die finanzprozessuale Waffengleichheit verletzen.

Petitum:

Wir halten eine Ergänzung des § 5 Abs. 1 FVG um eine Nr. 32 nur dann für akzeptabel, wenn ein öffentlicher Zugang zu dieser Datenbank ermöglicht wird.

Inkrafttreten/zeitliche Anwendung bei abweichendem Wirtschaftsjahr

Die Anwendungszeitpunkte bleiben weitgehend unklar.

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2007 berücksichtigt zudem nicht ausreichend die Fälle eines abweichenden Wirtschaftsjahres. Dies führt dazu, dass im Entwurf enthaltene materielle Belastungen diese Unternehmen insoweit rückwirkend treffen, als dort in bereits umgesetzte Strukturen eingegriffen wird und die Planungen für die bereits laufenden Geschäftsjahre rückwirkend hinfällig werden. Insoweit kommt es dergestalt zu einer Wettbewerbsverzerrung, als Unternehmen mit kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr ihre Strukturen auf den 01.01.2007 noch im Laufe dieses Jahres entsprechend anpassen können, während Unternehmen mit abweichendem Geschäftsjahr bereits diese Steuertatbestände weitestgehend schon realisiert haben (z. B. bei Geschäftsjahresbeginn 01.02.2006).

Petitum:

Soweit materielle Rechtsänderungen erfolgen, sollte das Inkrafttreten generell so ausgestaltet werden, dass diese materiell nicht in die Vergangenheit wirken.