

Bundessteuerberaterkammer, KdÖR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Geschäftsführung

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

Haus der Steuerberater
Neue Promenade 4
10178 Berlin

Zentrale 030 240087-0
Durchwahl 030 240087-43
Telefax 030 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de
<http://www.bstbk.de>

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

11. Oktober 2006
Fi

Öffentliche Anhörung zu dem vom Bundestag eingebrachten Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007) – Drs. 16/2712

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

wir bedanken uns zunächst für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 16. Oktober 2006 und die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Das Jahressteuergesetz 2007 ist angekündigt als Gesetz, das vor allem notwendige redaktionelle Änderungen und Anpassungen an die neueste Rechtsprechung enthalten soll. Tatsächlich geht der Inhalt des Gesetzes jedoch weit darüber hinaus. So werden z. B. im Einkommensteuergesetz mit dem § 37 b EStG und in der Abgabenordnung in den §§ 87 a Abs. 6, 251 Abs. 4 AO neue Regelungen eingeführt, die u. E. so nicht ausgereift, sondern noch diskussionswürdig sind.

Allgemein ist zu beobachten, dass der Entwurf wieder mehrere Beispiele für eine „Nichtanwendungsgesetzgebung“ enthält, mit denen einer Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für zukünftige Fälle die Grundlage genommen wird. Es fällt dabei auf, dass sehr häufig für den Steuerpflichtigen günstige Entscheidungen „kassiert“ werden. Auch wenn dies im Einzelfall aus fiskalischen Gründen zu rechtfertigen sein mag, so muss doch darauf hingewiesen werden, dass die restriktive Auslegung bestehender Vorschriften bzw. die Anpassung des Gesetzeswortlautes an diese Auslegung in vielen Fällen zu Verbreiterungen der Bemessungsgrundlage und darüber zu Steuerverschärfungen führt. Im Hinblick auf die geplante Unternehmenssteuerreform, die zum großen Teil gegenfinanziert werden soll, halten wir dies für problematisch, da mit jeder jetzt ergriffenen Maßnahme weniger Gegenfinanzierungsmöglichkeiten verbleiben.

Ebenfalls nicht zum ersten Mal müssen wir feststellen, dass die Praxis der Finanzverwaltung, durch Treaty overrides vermeintliche Steuerschlupflöcher durch unilaterale Maßnahmen zu schließen, immer weiter um sich greift. Im Hinblick auf die internationale Einbindung Deutschlands stellt sich dies als problematisch dar, denn es handelt sich um einen klaren

Verstoß gegen das Völkerrecht. Als Beispiel sind hier wiederum die Verschärfungen des § 50 d EStG zu nennen, der zu einer Mißbrauchsnorm betreffend das internationale Steuerrecht fortentwickelt wird. Ob eine solche Gesetzgebungspraxis die Neigung gerade auch von internationalen Investoren fördert, sich wirtschaftlich in Deutschland zu engagieren, erscheint fraglich.

Dies alles vorangestellt, begrüßen wir ausdrücklich, dass viele der vorgesehenen Änderungen geeignet sind, Zweifelsfragen zu beseitigen und für Rechtssicherheit zu sorgen. Insbesondere mit den vorgesehenen Neuregelungen zur korrespondierenden Besteuerung von verdeckten Gewinnausschüttungen wird ein von uns mehrfach vorgetragenes langjähriges Problem einer Lösung zugeführt.

Ein neues Problem tut sich allerdings im Hinblick auf die elektronische Abgabe von Steuererklärungen auf. Gerade im Dreiecksverhältnis zwischen Steuerpflichtigem, Steuerberater und Finanzverwaltung muss dafür Sorge getragen werden, dass die grundsätzlich begrüßenswerte Möglichkeit der elektronischen Steuererklärung nicht zu Rechtsunsicherheit und Fallstricken für den Anwender führt. Die Regelungen im neuen § 87 a Abs. 6 der Abgabenordnung sind in dieser Hinsicht u. E. noch nicht ausreichend.

Bei der Novellierung der Steuerberatergebührenverordnung (StBGebV) wurden zahlreiche Vorschläge der Bundessteuerberaterkammer aufgegriffen, die bisherige Regelungslücken schlossen und insbesondere Änderungen des Steuerrechts in die Tatbestände der StBGebV eingearbeitet haben. Neben diesen begrüßenswerten Änderungen finden sich aber an einigen Stellen Regelungen, die dringend überarbeitungsbedürftig sind. Hier sind insbesondere die geplanten Regelungen des § 30 StBGebV (Selbstanzeige) und § 40 StBGebV (Verfahren vor den Verwaltungsbehörden) zu nennen, die zu einer gebührenrechtlichen Verschlechterung führen. Eine solche sollte nach Auskunft des BMF im Zuge der Novellierung aber gerade vermieden werden, so dass diese Vorschriften in jedem Fall der Änderung bedürfen.

Unsere Anmerkungen zu den einzelnen Vorschriften sind in der Anlage beigelegt.

Mit freundlichen Grüßen

Nora Schmidt-Keßeler
Hauptgeschäftsführerin

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines
Jahressteuergesetzes 2007**

Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 11 (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

Wir halten es für überprüfungswürdig, ob die seit den dreißiger Jahren des vergangenen Jahrhunderts vom Reichsfinanzhof vertretene und vom Bundesfinanzhof fortgeführte Rechtsprechung zur gewerblichen Abfärbung auf andere Einkünfte einer Personengesellschaft auch unter den heutigen Verhältnissen noch angemessen ist. Das Niedersächsische Finanzgericht hat sogar Zweifel geäußert, ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG verfassungsgemäß ist und diese Frage dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt (Az. 1 BvL 2/04). Vor diesem Hintergrund lehnen wir die vorgesehene Änderung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ab, mit der die leichte Lockerung der BFH-Rechtsprechung in dieser Frage konterkariert werden soll.

Zu Nr. 12 (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (neu) EStG)

Die neu eingefügte Nummer 3 ist ein weiteres Beispiel für ein „Nichtanwendungsgesetz“ zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs. Besteuert werden sollen zukünftig auch Sonderzahlungen an eine Zusatzversorgungskasse im Zusammenhang mit der Schließung des Umlagesystems. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil VI R 32/04 vom 14. September 2005 jedoch u. E. überzeugend dargelegt, dass solche Zahlungen nicht zu einem geldwerten Vorteil der aktiven Arbeitnehmer führen, da der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nichts zuwendet, was über die bereits erworbene Versorgungsanwartschaft hinausgeht. Damit fehlt es aber auch an der Rechtfertigung für eine Steuererhebung.

Die Neuregelung behindert die Umstellung vom Umlageverfahren auf ein Kapitaldeckungsverfahren im Bereich der betrieblichen Altersversorgung und befindet sich damit nicht nur im Widerspruch zu den demografischen Erfordernissen, sondern auch zu Appellen aus der Politik für eine Verbesserung der Altersvorsorge. Zwar wird die Zusatzbelastung dadurch gemildert, dass gem. § 40 b Abs. 4 EStG eine Pauschalbesteuerung mit 15 % vorgesehen ist. Das kann aber nichts an der Tatsache ändern, dass die Steuererhebung an sich im vorliegenden Fall nicht gerechtfertigt ist. Die Einführung der neuen Nummer 3 muss daher unterbleiben.

Zu Nr. 13 Buchst. b (§ 20 Abs. 2 b (neu) EStG)

Die Ausdehnung der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15 b EStG auf alle Einkünfte aus Kapitalvermögen ist aus steuersystematischen Gründen zu begrüßen. Allerdings soll diese Ausdehnung nicht erst ab dem 1. Januar 2007 Geltung erlangen, sondern nach § 52 Abs. 37 d (neu) EStG bereits für den Veranlagungszeitraum 2006. Selbst wenn hier keine echte und damit verfassungswidrige Rückwirkung vorliegt, so wird doch erneut gegen die Grundsätze des Vertrauensschutzes verstoßen. Dies kann auch nicht mit dem Vorliegen einer neuen Sachlage begründet werden, denn die Steuerstundungsmodelle, die mit der Neuregelung in § 20 EStG beseitigt werden sollen, gab es bereits vor der Einführung des § 15 b EStG. Sie sind danach lediglich ausgeweitet worden. Einmal mehr werden Reparaturmaßnahmen des Gesetzgebers auf dem Rücken der Steuerpflichtigen ausgetragen. Gegen solche Maßnahmen, die Planungssicherheit für die Steuerpflichtigen unmöglich machen, haben wir uns in der Vergangenheit immer wieder ausgesprochen. Wir fordern auch in diesem Fall, dass die Neuregelung des § 20 Abs. 2 b EStG nicht rückwirkend, sondern erst ab dem Veranlagungszeitraum 2007 eingeführt wird.

Zu Nr. 23 (§ 34 c EStG)

Wir regen an, anstelle der weiteren Verschärfung bei der Anrechnung ausländischer Steuern anrechenbare Steuern aus EU-Staaten bei Anrechnungsüberhängen insofern besser zu stellen, als im Entstehungsjahr nicht berücksichtigungsfähige Steuern auf spätere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden können.

Zu Nr. 26 (§ 37 b (neu) EStG)

Die Einführung einer pauschalen Lohn- und Einkommensteuer mit Abgeltungswirkung für Geschenke an Geschäftsfreunde und Sachzuwendungen an Arbeitnehmer ist grundsätzlich begrüßenswert. Die im Entwurf vorgelegte Regelung weist jedoch so viele Schwachstellen auf, dass sie in der Praxis voraussichtlich keine Akzeptanz finden wird. Im Bereich kleinerer Geschenke, die rein zahlenmäßig wohl den größten Teil der Tatbestände ausmachen dürften, führt sie zu einer Überregulierung. Nur im großen Bereich ist eine Begünstigung gegeben,

wobei die Grenze von 10.000 Euro je Empfänger und Wirtschaftsjahr, oberhalb der eine Pauschalierung nicht mehr möglich sein soll, uns zu hoch gegriffen scheint.

Im Einzelnen halten wir weiterhin folgende Punkte für kritisch.

1. Nach dem Gesetzestext sind leistungsbezogene Sachzuwendungen (z. B. Incentive-Reisen) nicht von der vorgesehenen Regelung erfasst, denn sie stellen kein Geschenk dar, sondern werden für erbrachte oder noch zu erbringende Leistungen gewährt.
2. Der Steuersatz ist mit 45 % vorgesehen. Dies ist im Vergleich zu anderen Möglichkeiten zur Pauschalversteuerung, bei denen er 15 %, 20 % oder 25 % beträgt, zu hoch. Da die Steuer zudem wie auch die Kosten für die Geschenke nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sein soll, wird die finanzielle Belastung für die betroffenen Unternehmen so hoch, dass sich die Wahl der Pauschalierung für sie de facto verbietet. Nennenswerte Vereinfachungen werden sich daher voraussichtlich jedenfalls für eine Großzahl von kleinen und mittelständischen Betrieben nicht ergeben.
3. Die Pauschalierung soll nur einheitlich für alle betrieblich veranlassten Sachzuwendungen und Geschenke vorgenommen werden können. Wird die Pauschalierung gewählt, würden davon gleichzeitig auch Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde oder Kunden im Wert unterhalb von 35 Euro bzw. für Aufmerksamkeiten an eigene Arbeitnehmer, wie den Blumenstrauß zum Geburtstag, betroffen. Dieser Blumenstrauß im Wert von 20 € würde den Unternehmer bei dem vorgesehenen Steuersatz von 45 % zusätzlich 9 € an Pauschalsteuer kosten. Da zu Beginn eines Jahres noch nicht überschaubar ist, was für Geschenke oder Sachzuwendungen im Laufe des Jahres gewährt werden, ist in den meisten Fällen schwer absehbar, ob die Wahl zur Pauschalversteuerung insgesamt sinnvoll ist. Die Wahl sollte daher nicht nur einheitlich für alle Geschenke innerhalb eines Wirtschaftsjahres getroffen werden dürfen. Zumindest für Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die so genannten Aufmerksamkeiten sollte es bei den heute geltenden Regelungen bleiben.
4. Es wäre klarzustellen, dass die pauschal besteuerten Zuwendungen keine Bei-

tragspflicht zur Sozialversicherung auslösen.

Sofern keine Anpassungen in den oben bezeichneten Punkten vorgenommen werden, besteht u. E. kein Bedarf für die vorgesehene Neuregelung. Auf einen § 37 b EStG in der im Entwurf vorgesehenen Form sollte verzichtet werden.

Zu Nr. 30 Buchst. b (§ 41 b Abs. 3 EStG)

Wir begrüßen, dass nunmehr festgelegt wird, dass private Haushalte bei Beschäftigung einer Haushaltshilfe von der Verpflichtung zur Abgabe einer elektronischen Lohnsteuerbescheinigung freigestellt werden. Dies ist ein Beitrag zur Vermeidung von überbordender Bürokratie und dürfte eher die Neigung fördern, einen Arbeitnehmer im Privathaushalt zu beschäftigen.

Zu Nr. 38 (§ 50 d EStG)

Generell ist in den letzten Jahren eine zunehmende Verschärfung der Rechtsnorm des § 50 d EStG zu konstatieren. § 50 d EStG wird zu einer allgemeinen Missbrauchsnorm des internationalen Steuerrechts erweitert. Diese Tendenz ist wegen der internationalen Anbindung Deutschlands problematisch. Dies gilt vor allen Dingen auch unter dem Gesichtspunkt des treaty overrides problematisch, denn das treaty overrides beinhaltet einen Verstoß gegen geltendes Völkerrecht.

Die Diktion des § 50 d EStG enthält bereits vor den geplanten gesetzlichen Änderungen eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe; dieses gilt umso mehr nach Einführung der neuen Regelungen. Unbestimmte Rechtsbegriffe bedürfen einer Konkretisierung, sei es durch die Rechtsprechung sei es, was zunächst der Fall sein wird, durch das Bundesministerium der Finanzen. Es ist jedoch unter dem verfassungsrechtlich festgeschriebenen Grundsatz der Gewaltenteilung aus unserer Sicht kritisch, wenn bereits vor dem Inkrafttreten einer Gesetzesnorm sicher ist, dass sie mittels eines Verwaltungsschreibens ausgelegt werden muss, um für den Steuerpflichtigen anwendbar zu sein.

Zu Buchst. a (Absatz 3)

Die neuen gesetzlichen Regelungen sind, wie in der näheren Vergangenheit häufiger zu beobachten ist, als Reaktion auf ein BFH-Urteil (BFH-Urt. vom 31.05.2006, I R 74, 88/04) formuliert worden. Diese Praxis ist unter dem vorstehend beschriebenen Grundsatz der Gewaltenteilung als problematisch anzusehen, denn so wird die höchstrichterliche Rechtsprechung durch die Legislative nachträglich korrigiert und der Legislative wird auf diese Weise eine Vorrangstellung gegenüber den beiden anderen Gewalten eingeräumt.

Die Neuregelung des Absatzes 3 lehnt sich an die Diktion der §§ 7 ff. AStG, also die Hinzurechnungsbesteuerung, an. Als missbräuchlich im Sinne dieser Rechtsnorm soll u. a. angesehen werden, wenn die ausländische Gesellschaft nicht mehr als 10 % ihrer gesamten Bruttoerträge des betreffenden Wirtschaftsjahres aus eigener Wirtschaftstätigkeit erzielt. Daran soll es z. B. fehlen, soweit die ausländische Gesellschaft ihre Bruttoerträge aus der Verwaltung von Wirtschaftsgütern erzielt. Dieses hat zur Folge, dass eine im betreffenden bilateral abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Steuerentlastung nicht gewährt wird. Zumindest im Verhältnis zu den anderen EU-Mitgliedstaaten erscheint eine so weitgehende Missbrauchsregelung problematisch. Insoweit verweisen wir auch auf das neue Urteil des EuGH vom 12. September 2006 (Rs. C – 196/04, Cadbury/Schweppes).

In diesem Urteil hat der EuGH sich mit der britischen Hinzurechnungsbesteuerung, die ähnlich wie die deutsche geregelt ist, befasst und es als einen unzulässigen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nur dann als nicht vorliegend angesehen, wenn es sich um rein künstliche Gestaltungen handelt, die dazu bestimmt sind, der normalerweise geschuldeten nationalen Steuer zu entgehen. In Anbetracht dieses und vorhergehender EuGH-Urteile halten wir die in Rede stehende Neuregelung für nicht EU-konform.

Zu Buchst. b (Absatz 9)

Gemäß dieser Änderung entfällt trotz einer abweichenden Regelung im Doppelbesteuerungsabkommen die Freistellung der Einkünfte, wenn etwa mittels abweichender Einkünftequalifikation die Einkünfte im anderen Staat nicht oder nur nach einem durch das Abkommen begrenzten Steuersatz besteuert werden.

Diese Rechtsnorm des § 50 d Abs. 9 EStG-E greift in unzulässiger Weise unilateral in bestehende Doppelbesteuerungsabkommen ein und stellt somit einen klaren Verstoß gegen Völkerrecht dar. Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale Völkerrechtsverträge, die nach häufig sehr langwierigen und schwierigen Verhandlungen zwischen zwei gleichberechtigten Vertragspartnern abgeschlossen werden. Ergebnis ist regelmäßig ein Kompromiss unter Abwägung des gegenseitigen „do ut des“. Es kann daher nicht Aufgabe des deutschen Gesetzgebers sein, in zwischen durch zwei gleichberechtigten Staaten verhandelte Doppelbesteuerungsabkommen durch treaty overrides einzugreifen.

Artikel 4: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 3 (§ 8 Abs. 3 KStG)

Der Gesetzgeber hat versucht, parallel zu den Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung auch die verdeckte Einlage zu regeln. Der neue § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG ist jedoch nicht geglückt. Generell stellt sich die Frage, wie das „Einkommen“ i. S. d. § 8 Abs. 3 ff. KStG definiert wird. Probleme sehen wir außerdem insbesondere bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Für die inländische Rechtsfolge soll darauf abgestellt werden, wie diese Fallgestaltung im Ausland steuerlich behandelt wird, ob also dort eine Einkommenserhöhung beim Anteilseigner erfolgt ist. Gleichartige Fälle könnten also unterschiedlich je danach behandelt werden, in welchem Staat der Anteilseigner ansässig ist, sei es im Inland, sei es in unterschiedlichen ausländischen Staaten.

Aufgrund der mit dem vorgelegten Text verbundenen Rechtsunsicherheit, sollte die Änderung des § 8 Abs. 3 KStG unterbleiben. Zumindest besteht hier aber ein deutlicher Überarbeitungsbedarf.

Zu Nr. 7 und 8 Buchst. g (§ 32 a (neu) i. V. m. § 34 Abs. 13 b KStG)

Wir begrüßen ausdrücklich, dass wie von uns seit langem gefordert nunmehr eine Möglichkeit geschaffen wird, die Einkommensteuerbescheide von Gesellschaftern zu ändern, wenn auf der Ebene der Kapitalgesellschaft nachträglich eine verdeckte Gewinnausschüttung festgestellt worden ist. Damit wird endlich sichergestellt, dass zwischen der Behandlung des Anteilseigners und der Kapitalgesellschaft kein Widerspruch besteht und der Anteilseigner nicht im Verhältnis zu hoch besteuert wird.

Nach der Anwendungsvorschrift soll die Neuregelung bei einer Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides auch dann anzuwenden sein, wenn dieser aufzuhebende oder zu ändernde Steuerbescheid bereits vor dem Tag der Verkündung des Gesetzes erlassen worden ist. Dies lässt allerdings alle diejenigen Fälle außen vor, bei denen der Bescheid für die Kapitalgesellschaft bereits vor Verkündung des Gesetzes ergangen ist, dieser Bescheid aber durch Einspruch offen gehalten wurde. Im Hinblick auf die angekündigte und seit längerem

erwartete gesetzliche Änderung haben sich die Unternehmen vielfach bemüht, Veranlagungen offen zu halten. Die Änderungsmöglichkeit sollte rückwirkend auf alle offenen Fälle bis 2001 ausgedehnt werden.

Artikel 6: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Zu Nr. 3 (§ 9 GewStG)

Abweichend von der herrschenden Verwaltungsauffassung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 25. Januar 2006 entschieden, dass der gewerbsteuerliche Kürzungsbetrag für Schachtelbeteiligungen nicht um Beteiligungsaufwendungen zu mindern sei.

Ob die Kürzung um Gewinne aus Schachtelbeteiligungen brutto oder netto vorzunehmen ist, war in der Literatur bisher umstritten. Die vorgesehene Gesetzesänderung soll die Verwaltungsauffassung festschreiben, wobei sich die Verwaltung beruft sich bei ihrer Auslegung auf den Willen des Gesetzgebers beruft. Zweck der Kürzung ist es jedoch, eine Doppelbelastung von Erträgen aus Beteiligungen mit Gewerbesteuer zu vermeiden. In Fällen, in denen die Beteiligung fremdfinanziert wurde, gelingt dies jedoch bei Anwendung der von der Verwaltung vertretenen Nettomethode nicht.

Gesellschaft A schüttet 200 an Gesellschaft B aus. Auf der Ebene der A hat der volle Gewinn der Gewerbesteuer unterlegen. Sie hat die Beteiligung fremdfinanziert und daraus Aufwendungen in Höhe von 100 für die Fremdkapitalnutzung. Nach § 8 Nr. 1 GewStG sind davon 50 ihrem Gewinn als Dauerschuldzinsen hinzuzurechnen. Bei Anwendung der Nettomethode bleiben auf der Ebene der B im Ergebnis nur 50 ($200 - 100 - 50$), d. h. ein Viertel der Beteiligungserträge von der Gewerbesteuer befreit. Bei Anwendung der Bruttomethode wären es $200 - 50 = 150$.

Der Gesetzgeber sollte prüfen, ob die Nettomethode tatsächlich mit dem Ziel der Kürzungsvorschriften vereinbar ist, oder ob nicht vielmehr die vom BFH vertretene Auslegung die sachgerechte Lösung darstellt.

Artikel 7: Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 6 Buchst. b (§ 13 b Abs. 3 UStG)

Die vorgesehene Einschränkung des Reverse-Charge-Verfahrens in Bezug auf Messen und ähnliche Veranstaltungen sind zu begrüßen, da dies für die Praxis zu Erleichterungen führt. Allerdings sollte noch einmal geprüft werden, ob entsprechende Erleichterungen sich nicht bereits durch das Urteil des EuGH C-114/05 vom 9. März 2006 zum Ort der Leistung ergeben und eine Gesetzesänderung sich insoweit erübrigt.

Zu Nr. 9 Buchst. a (§ 18 a UStG)

Es ist beabsichtigt, den Meldezeitraum für die zusammenfassenden Meldungen von bisher grundsätzlich vierteljährlich auf monatlich umzustellen. Hiergegen ist in den Fällen, in denen auch die Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich abgegeben werden, nichts einzuwenden. Wenn aber die Umsatzsteuer-Voranmeldungen quartalsweise abgegeben werden, reichen die Unternehmer die Belege erfahrungsgemäß beim Steuerberater auch nur quartalsweise ein. Hier müsste dann ausschließlich zum Zwecke der Erstellung der zusammenfassenden Meldung eine monatliche Einreichung und Verbuchung erfolgen. Dies bedeutet für den Unternehmer Mehraufwand. Vor diesem Hintergrund wäre es besser, den Abgabetermin für die zusammenfassenden Meldungen an den Abgabetermin für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen anzupassen.

Artikel 10: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 7 (§ 87 a Abs. 6 AO)

Das Bundesministerium der Finanzen soll ermächtigt werden, durch Rechtsverordnung neben der qualifizierten elektronischen Signatur nach § 2 Nr. 3 des Signaturgesetzes auch ein anderes sicheres Verfahren als Ersatz für die durch Gesetz angeordnete Schriftform zuzulassen. Die vorgesehene Neufassung des § 87 a Abs. 6 AO dürfte aber den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG nicht entsprechen. Mit der Formulierung, dass „neben der qualifizierten elektronischen Signatur auch ein anderes sicheres Verfahren zuzulassen (sei), dass die Authentizität und Integrität des übermittelten elektronischen Dokuments sicherstellt“, ist noch nicht hinreichend genug bestimmt, wie im Einzelnen diese Echtheit sichergestellt werden soll.

In der Praxis stellt sich ein Problem im Hinblick auf die Authentifizierung nach dem ElsterOnline-Verfahren, das voraussichtlich als ein sicheres Verfahren in diesem Sinne zugelassen werden wird. Hierbei ist allerdings zu kritisieren, dass die eigenhändige Unterschrift und die Authentifizierung nicht dieselbe Rechtsqualität besitzen. Die sich daraus im Einzelnen ergebenden verfahrensrechtlichen Probleme hat der wissenschaftliche Arbeitskreis des Deutschen Wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater e. V. kürzlich umfassend dargelegt (DStR 2006, Heft 36, S. 1588 ff.).

Beim ElsterOnline-Verfahren meldet sich der Steuerpflichtige bei der Finanzverwaltung über das ElsterOnline-Portal an, seine Identität wird geprüft und er erhält ein Authentifizierungszertifikat. Mit diesem Zertifikat kann er seine Steuererklärung übertragen. Da die Steuererklärung nicht mehr in Papierform eingereicht werden muss, existiert keine vom Steuerpflichtigen eigenhändig unterschriebene Steuererklärung, denn der Einreicher muss - wie z. B. im Fall des Steuerberaters - nicht mit dem Steuerpflichtigen, um dessen Steuererklärung es geht, identisch sein.

Mit der eigenhändigen Unterschrift erklärt der Steuerpflichtige bisher, dass er die volle Verantwortung für die von ihm eingereichte Steuererklärung übernimmt und dadurch der Verpflichtung zur Offenlegung insbesondere des seiner Wissenssphäre zuzurechnenden Sachverhalts nachkommt. Dies ist auch für mögliche strafrechtliche Konsequenzen gem. §§ 369 ff. AO ist von Bedeutung.

In letzter Konsequenz bedeutet dies Folgendes: Reicht der Steuerberater selbstständig die Steuererklärung über das ElsterOnline-Portal ein, so ist der Steuerberater derjenige, der sich bei der Finanzverwaltung authentifizieren muss. Das heißt aber auch, dass die Erklärung im Rechtssinne vom Steuerberater unterschrieben ist. Eine Unterschrift des Steuerpflichtigen selbst fehlt. Der Steuerpflichtige wird an diesem elektronischen Verfahren nicht beteiligt. Noch deutlicher wird das Problem, wenn die Einreichung über das DATEV Rechenzentrum erfolgt. Dann ist allein die DATEV authentifiziert und alle Steuererklärungen aller Steuerberater werden über die gleiche Authentifizierung - nämlich die der DATEV - übermittelt.

Es reicht also nicht aus, eine Authentifizierung, wie beispielsweise die Authentifizierung nach dem ElsterOnline-Verfahren, der elektronischen Signatur gleichzustellen. Daneben wäre ein weiterer Schritt notwendig, in dem Sinne, dass die vom Steuerberater abgegebene elektronische Erklärung dem Steuerpflichtigen als eigene Erklärung zuzurechnen ist.

Zu Nr. 11 (§ 224 Abs. 2 Nr. 1 AO)

Die Gesetzesbegründung schätzt die Bedeutung des Schecks als Zahlungsmittel u. E. unzutreffend als gering ein. Nicht immer hat der Steuerbürger die Wahl zwischen der (von der Finanzverwaltung favorisierten) Einzugsermächtigung und der Begebung eines Schecks. Gerade die elektronische Steuerbearbeitung bringt es oftmals mit sich, dass zur Begleichung der hierbei errechneten Steuerschulden gleich Schecks ausgedruckt werden, die der Steuerbürger dann nur noch weiterleiten muss. Dieses Verfahren ist ganz typisch für Umsatzsteuervoranmeldungen mit Hilfe der DATEV. Weiter ist zu berücksichtigen, dass Einzugsermächtigungen problematisch sind, wenn der Steuerbürger mehrere Konten unterhält, er aber selbst entscheiden möchte, wann welches Konto belastet wird. Auch das Online-Banking hat nicht nur Befürworter, da nicht 100%ig zuverlässig gewährleistet werden kann, dass außenstehende Hacker sich nicht via Online bereichern können.

Entgegen der Gesetzesbegründung liegt der mit der Scheckeinlösung verbundene Verwaltungsaufwand im Rahmen des Üblichen. Insbesondere kann hiermit nicht eine Sonderregelung des Scheckrechts für Fälle der Begebung von Schecks an Behörden der Finanzverwaltung gerechtfertigt werden. Mit der Gesetzesänderung würde eine international einmalige Überreglementierung geschaffen, während das Scheckrecht gerade dadurch gekennzeichnet

ist, dass seine wesentlichen Grundlagen international übereinstimmen. Von der Neufassung des § 224 Abs. 2 Nr. 1 AO sollte daher abgesehen werden.

Zu Nr. 12 (§ 251 Abs. 4 AO)

Die geplante Neufassung des § 251 Abs. 4 AO wird von uns kritisch eingeschätzt. Die Neuregelung sieht vor, dass im vorläufigen Insolvenzverfahren entstehende Steuerforderungen nach Eröffnung des Verfahrens zu Masseforderungen werden. Damit wird der Fiskus gegenüber allen übrigen Insolvenzgläubigern eindeutig bevorzugt. Dies steht im Gegensatz zum ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers im Rahmen der 1999 eingeführten Insolvenzordnung (InsO), der auf eine grundsätzliche Gleichbehandlung der Insolvenzgläubiger abzielte. Die davor praktizierte Bevorzugung bestimmter Forderungen der öffentlichen Hand wurde damit ausdrücklich und bewusst aufgegeben. Besonders misslich erscheint, dass die Einführung einer entsprechenden Regelung im Rahmen der Reformüberlegungen der Insolvenzordnung bislang keine Mehrheit finden konnte und nunmehr durch die Hintertür einer Änderung der Abgabenordnung in das Insolvenzverfahren eingeführt werden soll. Im Ergebnis sprechen wir uns für die Gleichbehandlung aller Gläubiger aus und sehen die geplante Neuregelung aus diesem Grund sehr kritisch.

Artikel 11 - Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Zu Nr. 5 (§ 18 a Abs. 11 (neu) EGAO)

Dieser neu einzufügende Absatz soll eine Rechtsgrundlage für eine rationelle Abwicklung der bei den Familienkassen der Bundesagentur für Arbeit und den Familienkassen im Sinne des § 72 EStG anhängigen „Masseneinsprüchen“ schaffen.

Im konkreten Fall benachteiligt diese Entlastungsmaßnahme der Verwaltung den einzelnen Steuerpflichtigen nicht und erscheint daher ausnahmsweise zweckmäßig, um die Verwaltung von unnötigem Bürokratieaufwand freizustellen. Gleichwohl sollte mit einer solchen Zurückweisungsfiktion sehr zurückhaltend umgegangen werden, da sie dem Grundsatz der Gewaltenteilung nach Art. 20 Abs. 3 Grundgesetz widerspricht und in das Grundrecht auf effektiven Rechtsschutz eingreift.

Artikel 15: Änderung der Steuerberatergebührenverordnung

Zu Nr. 15 (§ 30 Satz 2 StBGebV)

Die bisherige Fassung des § 30 StBGebV im Kabinettsentwurf stellt eine gebührenrechtliche Verschlechterung dar. Aus diesem Grund treten wir dafür ein, wahlweise auf die von uns eingebrachte Klarstellung zu verzichten und die alte Rechtslage bestehen zu lassen oder unseren Änderungsvorschlag aufzugreifen und die nacherklärten Werte zum Gegenstandswert zu bestimmen.

Der Kabinettsentwurf sieht vor, dass § 30 StBGebV der Satz „Gegenstandswert ist der Betrag der nachzuentrichtenden Steuern und steuerlichen Nebenleistungen.“ angefügt wird. Nach der Gesetzesbegründung soll diese Änderung klarstellen, dass der Gegenstandswert bei einer Selbstanzeige gemäß § 371 bzw. § 378 Abs. 3 AO der Betrag der nachzuentrichtenden Steuern und Nebenleistungen ist. Hiergegen bestehen in Übereinstimmung mit den einzigen Urteilen in dieser Frage (OLG Frankfurt a. M., Az.: 24 U 41/02 vom 6. Juni 2003, LG Berlin, Az.: 19 0 440/02 vom 28. Februar 2002) und gewichtigen Stimmen der Literatur (vgl. *Eckert*, StBGebV, 4. Aufl., § 10 Rn. 3) erhebliche Bedenken:

- Eine Bemessung des Gegenstandswerts lediglich am Betrag der steuerlichen Mehrbelastung würde den unehrlichen Steuerpflichtigen im Verhältnis zu seinem Steuerberater gegenüber dem ehrlichen Steuerpflichtigen privilegieren. Nach § 24 Abs. 1 Nr. 1 StBGebV bemisst sich der Gegenstandswert bei der Gebühr für die Erstellung einer Einkommenssteuererklärung nach der Summe der positiven Einkünfte. Da die steuerliche Mehrbelastung im Fall der Selbstanzeige niedriger ist als der Betrag der nicht erklärten Einkünfte, hätte die vorgesehene Regelung zur Folge, dass der Gegenstandswert bei dem unehrlichen Steuerpflichtigen geringer wäre als bei dem Steuerpflichtigen, der in der Einkommenssteuererklärung seine Einkünfte richtig erklärt hat. Unserer Ansicht nach darf der Steuerpflichtige gebührenrechtlich bei einer Steuerhinterziehung und der zu ihrer Heilung erfolgenden Selbstanzeige aber nicht besser gestellt werden als bei der Abgabe einer inhaltlich zutreffenden Steuererklärung.
- Gegen eine Bemessung des Gegenstandswertes nach der Höhe der nachzuzahlenden Steuern spricht zudem, dass damit eine Nullgebühr möglich wird, obwohl der Steuerbera-

ter gegebenenfalls umfangreich tätig geworden ist. Es ist nicht auszuschließen, dass in Folge eines Verlustvortrags keine positiven Einkünfte erzielt werden und das steuerliche Ergebnis Null beträgt. In einer solchen Situation wäre kein positiver Gegenstandswert vorhanden, so dass auch keine Gebühr entstünde. Dies ist aufgrund der möglicherweise umfangreichen Tätigkeit des Steuerberaters im Rahmen der Selbstanzeige ganz offensichtlich nicht angemessen.

- Ferner ist zu bedenken, dass der Betrag der nachzuentrichtenden Steuern in der Regel erst mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids feststeht. Angesichts des mitunter langen Zeitraums bis zum Erlass des Steuerbescheids könnte der Steuerberater erst nach Ablauf einer längeren Zeitspanne seine Tätigkeit abrechnen. Auch an dieser Stelle wird deutlich, dass die Anknüpfung an die Höhe der nachzuentrichtenden Steuern keine sachgerechte Lösung darstellt.
- Nicht zu überzeugen vermag auch die Begründung des Gesetzesentwurfs, dass der „Wert des Interesses des Mandanten“ im Betrag der nachzuentrichtenden Steuern zu sehen sei. Gerade im Fall einer Selbstanzeige nach §§ 371 bzw. 378 Abs. 3 AO liegt der Schwerpunkt des Mandanteninteresses regelmäßig weniger in der Höhe der zu zahlenden Steuern als vielmehr in der strafbefreienden Wirkung einer solchen Selbstanzeige.
- Gegen den Ansatz, bei der Berechnung des Gegenstandswertes auf den Betrag der nachzuentrichtenden Steuern abzustellen, spricht schließlich auch der Umstand, dass bei der Selbstanzeige die Nacherklärung von bisher nicht erklärten Einkünften im Vordergrund steht. Wie bei normalen Steuererklärungen muss deshalb für den Gegenstandswert der Betrag der nacherklärten Einkünfte und nicht etwa die nachträglich festgesetzte Steuer maßgebend sein. Hinzu kommt, dass nach der Systematik der Steuerberatergebührenverordnung bei der Berechnung des Gegenstandswertes stets Brutto-Gegenstandswerte angesetzt werden, wenn diese ermittelbar sind. Dies ist bei den nacherklärten Einkünften der Fall.

Wir plädieren daher nachdrücklich dafür, von der geplanten Regelung Abstand zu nehmen und die derzeitige Rechtslage bestehen zu lassen oder – wie dies in unserer Stellungnahme vom 25. Juli 2006 vorgeschlagen wurde - zu bestimmen, dass sich der Gegenstandswert nach den nacherklärten Werten bemisst.

Zu Nr. 19 (§ 40 StBGebV)

Auch auf die geplante Änderung des § 40 StBGebV („Verfahren vor den Verwaltungsbehörden“) soll mit Nachdruck hingewiesen werden. Nach geltendem Recht kann der Steuerberater ergänzend zur Geschäftsgebühr bis zu drei Gebühren (Besprechungs-, Beweisaufnahme- und die Erledigungsgebühr) für das Verfahren vor den Verwaltungsbehörden erhalten. Die drei ergänzenden Gebühren sollen ersatzlos gestrichen werden. Dafür sieht der Entwurf einen breiten Gebührenrahmen (bis zu 25/10 einer vollen Gebühr nach Tabelle E (Anlage 5) für die neugefasste Geschäftsgebühr vor. Dies ist zu begrüßen, da so in der Praxis eine flexible und einzelfallgerechte Abrechnung ermöglicht wird.

Das Problem bei der geplanten Änderung liegt in den in § 40 Abs. 2 ff. StBGebV vorgesehenen Ermäßigungsvorschriften, die den bisher geltenden Gebührenrahmen des § 41 StBGebV übernehmen. Hierdurch tritt eine (offenbar unbeabsichtigte) erhebliche gebührenrechtliche Verschlechterung ein. Problematisch ist hier, dass der Anwendungsbereich der neuen Ermäßigungsvorschriften z. B. bei der nunmehr in § 40 Abs. 1 StBGebV enthaltenen Besprechungsgebühr den *absoluten* Regelfall umfasst: Regelmäßig geht einem Einspruch nämlich die Tätigkeit „Prüfung eines Steuerbescheides“ nach § 28 StBGebV voraus, so dass sich die Geschäftsgebühr künftig nach dem neuen § 40 Abs. 2 StBGebV auf 3/10 bis 8/10 ermäßigt und der breite Gebührenrahmen des neuen § 40 Abs. 1 StBGebV nicht zur Anwendung kommt.

Die Ermäßigung ist in der Praxis also der Regelfall, so dass der auch als Ausgleich für die drei gestrichenen ergänzenden Gebühren vorgesehene breite Gebührenrahmen des neuen § 40 Abs. 1 StBGebV regelmäßig nicht zur Anwendung kommt. Damit liegt eine gebührenrechtliche Verschlechterung vor. Eine solche soll im Rahmen der Novellierung der StBGebV aber gerade vermieden werden. Wir möchten deshalb unseren Vorschlag wiederholen, die derzeitige Fassung des § 40 StBGebV zu überarbeiten und den Ermäßigungsvorschriften einen entsprechend angepassten und damit weiter gefassten Gebührenrahmen zu geben.

Artikel 18: Änderung des Bewertungsgesetzes

Die erst nachträglich in das Jahressteuergesetz 2007 aufgenommenen Regelungen zur Änderung des Bewertungsgesetzes halten wir an dieser Stelle für verfehlt. Zwar ist der Gesetzgeber gehalten, die in § 138 BewG bis zum 31. Dezember 2006 vorgeschriebene Bindung an die Wertverhältnisse zum 1. Januar 1996 zu ändern. Es muss jedoch kritisch hinterfragt werden, ob die jetzt vorgeschlagenen Änderungen der Vorschriften zur Grundbesitzbewertung sinnvoll sind. So ist denn auch eine grundsätzliche Neuausrichtung der Ermittlung der Grundbesitzwerte wegen der noch ausstehenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts nicht vorgesehen.

Wir sind der Ansicht, dass die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abgewartet werden sollten, um unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben, das Bewertungsgesetz und damit zusammenhängend das Erbschaftsteuergesetz zu reformieren. Zu diesem Zweck könnte die in § 138 Abs. 4 BewG genannte Frist um ein weiteres Jahr bis zum 31. Dezember 2007 verlängert werden.