

BDFR, Warendorfer Str. 70, 48145 Münster

per E-Mail

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Warendorfer Str. 70
48145 Münster
Telefon 02 51 / 3 78 42 33
Telefax 02 51 / 3 78 41 00
E-Mail info@bdfr.de
Internet <http://www.bdfr.de>

Der Bundesvorstand

9. Oktober 2007

Öffentliche Anhörung

- zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2008 (JStG 2008) – Drucksache 16/6290 – unter Einbeziehung der Empfehlungen des Bundesrates zum Jahressteuergesetz in Bundesrats-Drucksache 544/1/07
- zu dem Antrag der Fraktion der FDP „Steuerklasse V abschaffen – Lohnsteuerabzug neu ordnen“ – Drucksache 16/6396 –
- zu dem Antrag der Fraktion DIE LINKE „Entfernungspauschale vollständig anerkennen – Verfassungsmäßigkeit und Steuergerechtigkeit herstellen“ – Drucksache 16/6374 –
- zu dem Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Steuervereinfachung – Lohnsteuerklassen III, IV und V abschaffen“ – Drucksache 16/3023 –
- zu dem Änderungsantrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN „Pendlerpauschale verfassungsgemäß regeln“

Sehr geehrter Herr Oswald,
sehr geehrte Damen und Herren,

namens des BDFR danke ich für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung. Der BDFR nimmt die Gelegenheit, zu der genannten Drucksache und den Fraktionsträgen Stellung nehmen zu können, durch Äußerungen zu einigen wenigen Kernfragen gern wahr.

I. Einkommensteuergesetz

1. Art. 1 Nr. 5 JStG 2008-E - § 10 Abs. 1 Nr. 1a und 1b EStG-E

a) Die Aufgabe der Differenzierung zwischen Rente und dauernde Last zu Gunsten eines einheitlichen Begriffs der Versorgungsleistung erscheint grundsätzlich zulässig.

b) Allerdings bestehen gegen die Neuregelung **verfassungsrechtliche Bedenken, soweit zukünftig auch der Sonderausgabenabzug bei Übertragung von Kapitalvermögen sowie Vermietungszwecken dienendem Vermögen ausgeschlossen** werden soll.

Prüfungsmaßstab ist Art. 3 Abs. 1 GG mit dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dem Gebot der gesetzgeberischen Folgerichtigkeit. Im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit muss darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtigen bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachli-

chen Grundes. Dies alles gilt insbesondere für das Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen hin angelegt ist.¹

Auf dieser Grundlage besteht **keine Rechtfertigung für den Ausschluss bestimmter Vermögensarten aus dem Anwendungsbereich des § 10 Abs. 1a EStG**. Es gibt keinen sachlichen Grund, die Gestaltung vorweggenommener Erbfolge nur auf bestimmte Vermögensarten zu beschränken.² Die Gesetzesbegründung für die vorgesehene Beschränkung des Sonderausgabenabzugs für zugesagte Versorgungsleistungen auf Fälle der Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils überzeugt nicht. Auch Investitionen in Einkunftsquellen zur Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen, insbesondere wesentliche Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, sowie aus Vermietung und Verpachtung fördern – zumindest mittelbar – die Volkswirtschaft und dienen der langfristigen Sicherung von Arbeitsplätzen. Der BDFR teilt daher die Bedenken des Bundesrates gegen diese einschränkende Regelung.³

c) Verfassungsrechtlich bedenklich ist auch die Regelung der Anwendung auf sog. Altverträge.

Die Rechtmäßigkeit der Übergangsregelung ist davon abhängig, inwieweit und mit welchem Gewicht das durch den Vertragsschluss betätigte Vertrauen der Übergabevertragsparteien in die bestehende günstige Rechtslage schützenswert ist und ob die öffentlichen Belange, die eine nachteilige Änderung rechtfertigen, dieses Vertrauen überwiegen.⁴

Solche **Rechtfertigungsgründe sind hier nicht erkennbar**. Zu Recht hat der Bundesrat⁵ darauf hingewiesen, dass die Vertragsparteien aufgrund ihrer Vertragsbindung nicht generell einen Anspruch auf Anpassung der Verträge

¹ Vgl. nur BVerfG, Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60.

² BFH, Beschluss vom 12. Mai 2003, GrS 1/00, BStBl II 2004, 95 mit zahlreichen Nachweisen zur ständigen Rechtsprechung.

³ Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drs. 544/1/07, 17.

⁴ BVerfG, Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305/93 u.a., BVerfGE 105, 17, 37; vgl. auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Aufl., S. 166 f.

⁵ Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drs. 544/1/07, 43.

haben. Insoweit ist vor dem Hintergrund des dem Rechtsstaatsprinzip entspringenden Kontinuitätsgebots und des Vertrauensschutzes verfassungsrechtlich zu beanstanden, dass die Vermögensübernehmer im Vertrauen auf ihre Vermögensdispositionen schutzlos gelassen werden und sich der Gesetzgeber durch die angestrebte Kursänderung in Widerspruch zu seinen vorangegangenen Regelungen gesetzt hat.⁶ Diese aus dem Gebot der Rechtssicherheit und des daraus folgenden Vertrauensschutzes ergebende Grenze gilt auch für solche Gesetze, die ihre Wirkung auf Tatbestände erstrecken, deren Verwirklichung – wie hier – bereits begonnen hat.⁷ Denn im Vertrauen auf die Beständigkeit und Berechenbarkeit des Rechts, das der Staatsbürger dem ordnungsgemäß gesetzten Recht entgegenbringen darf und das es ihm ermöglicht, auf längere Zeit zu planen und zu disponieren, wird der Bürger getäuscht, wenn der Gesetzgeber an zurückliegende oder in der Entwicklung befindliche Tatbestände andere, ungünstigere Rechtsfolgen knüpft als diejenigen, auf welche sich der Steuerpflichtige bei seinen Dispositionen – wie hier angesichts der langjährig geltenden Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG – einrichten konnte.⁸

Einem derart begründeten Vertrauensschutzanspruch muss der Gesetzgeber durch eine **angemessene Übergangsregelung** Rechnung tragen.⁹ Der Gesetzgeber muss jedenfalls diejenigen Fälle in eine dem schützenswerten Vertrauen des Steuerpflichtigen hinreichend Rechnung tragende Übergangsregelung einbetten, in denen ? wie hier ? die Vermögensübertragungen bereits abgeschlossen sind. Bei der Ausgestaltung der Übergangsregelung steht dem Gesetzgeber zwar ein weiter Gestaltungsspielraum zur Verfügung, der aber durch die vorgesehene fünfjährige Übergangsfrist (§ 52

⁶ Vgl. BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2003 IX R 46/02, BStBl II 2004, 284.

⁷ Vgl. BVerfG, Urteile vom 19. Dezember 1961 2 BvR 2/60, BVerfGE 13, 279, 283; in BVerfGE 101, 239, 263.

⁸ Vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 18, 135, 144.

⁹ Vgl. BVerfG-Beschluss vom 3. November 1982 1 BvR 900/78 u.a., BVerfGE 62, 117, 162; BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2004 IX R 46/02, BStBl II 2004, 412; Hey, Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem, 2002, 387 ff., 389, m.w.N..

Abs. 23e EStG-E) – wie der Bundesrat zu Recht ausgeführt hat¹⁰ – wegen der zivilrechtlich höchst ungewissen Möglichkeit einer Vertragsanpassung innerhalb dieser Frist nicht verfassungskonform ausgeschöpft würde.

2. Art. 1 Nr. 21 und 22 JStG 2008-E - §§ 39e, 39f EStG-E

a) Ob die Einführung eines optionalen Anteilsverfahrens außer einer weiteren Verkomplizierung des Steuerrechts tatsächlich auch ein Mehr an Steuergerechtigkeit bringt, darf angesichts der Regelungsdichte des § 39e EStG-E bezweifelt werden. Schon bisher dürften sich Ehegatten in der Regel in Kenntnis der Konsequenzen für die Steuerklassen IV/IV oder III/V entschieden haben, d.h. es war und ist ihnen klar, dass die auf das Jahr gesehen „richtige“ Steuer erst im Rahmen der Jahresveranlagung ermittelt wird. Daran ändert auch das neue Verfahren nichts.

Der BDFR verkennt allerdings nicht, dass außersteuerliche, insbesondere arbeits- und sozialrechtliche Gründe für eine Abschaffung der Lohnsteuerklassen – insbesondere der Klasse V – sprechen. **Verfassungsrechtliche oder steuerrechtssystematische Überlegungen stehen diesem Vorhaben nicht entgegen.**

b) Ob die beabsichtigte Abschaffung der Lohnsteuerkarte tatsächlich im Ergebnis zu einer Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens führen wird, bleibt abzuwarten. Auf jeden Fall sollte sichergestellt werden, dass regelmäßig – zumindest stichprobenweise – die **Rechtmäßigkeit eines Datenabrufs** geprüft wird. Der BDFR unterstützt die Anregung des Bundesrates zur Stärkung des **Authentifizierungsverfahrens**.¹¹

Die Ahndung eines unberechtigten Datenabrufs als Ordnungswidrigkeit und die höchstmögliche Geldbuße in Höhe von 10.000,00 € sind im Hinblick auf § 50f EStG und § 383a AO stringent.

3. Anträge der Fraktionen

a) Zur Entfernungspauschale

¹⁰ Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drs. 544/1/07, 43.
Bund Deutscher Finanzrichterinnen und Finanzrichter
BDFR
Warendorfer Straße 70
48145 Münster

Der BDFR – in Übereinstimmung mit der einhelligen Ansicht der Sachverständigen – hat bereits in der Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum StÄndG 2007 am 1. Juni 2006 **auf die verfassungsrechtlichen Bedenken** gegen die Kürzung der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in § 9 Abs. 2 und § 4 Abs. 5a Satz 4 EStG n.F. **hingewiesen**.¹² Diesen Bedenken haben sich inzwischen der Bundesfinanzhof und Finanzgerichte angeschlossen.¹³

Im Hinblick darauf geht der BDFR unverändert davon aus, dass die frühere Rechtslage mit der Möglichkeit des uneingeschränkten Werbungskosten-/Betriebsausgabenabzugs für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits-/Betriebsstätte durch das objektive Nettoprinzip als Ausprägung des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durch Art. 3 Abs. 1 GG geboten ist. **Er regt an, die Abzugsbeschränkung rückgängig zu machen.**

b) Zum Ehegattensplitting und zur Gleichstellung von Ehe und Lebenspartnerschaft

Auf Grund der Ausführungen zum Ehegattensplitting und zur Gleichstellung von Ehe und Lebenspartnerschaft in Fraktionsanträgen und –änderungsanträgen erscheint es angebracht, folgendes Grundsätzliche noch einmal in Erinnerung zu rufen:

Das Ehegattensplitting ist keine steuerliche Subvention, sondern beruht auf der sog. Institutsgarantie für die Ehe in Art. 6 Abs. 1 GG.¹⁴ Durch diese wertentscheidende Grundsatznorm ist der Staat verpflichtet, die Ehe zu schützen und zu

¹¹ Empfehlungen der Ausschüsse, BR-Drs. 544/1/07, 36.

¹² Protokoll 16/22, 42; Tz. 3 der schriftlichen Stellungnahme vom 31. Mai 2006.

¹³ BFH, Beschluss vom 23. August 2007 VI B 42/07; vgl. auch die Vorlagebeschlüsse des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 27. Februar 2007 8 K 549/06, EFG 2007, 6 (Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 1/07) und vom 2. März 2007 7 V 21/07, EFG 2007, 773; des FG des Saarlandes vom 22. März 2007 2 K 2442/06, EFG 2007, 853 (Aktenzeichen des BVerfG: 2 BvL 2/07; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 7. März 2007 13 K 283/06; FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 23. Mai 2007 1 K 497/06; FG Köln, Beschluss vom 29. März 2007 10 K 274/07, EFG 2007, 1090; vgl. auch v. Bornhaupt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 Rz. F 40 ff.; Tipke, BB 2007, 1525; Micker, DStR 2007, 1145; Wernsmann, DStR 2007, 1149.

¹⁴ BVerfG, Entscheidung vom 17. Januar 1957 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

fördern. Das gilt aber nur für die Ehe als Institution, nicht dagegen für andere Lebensformen.¹⁵

¹⁵ Vgl. nur BVerfG, Urteil vom 17. Juli 2002 1 BvF 1/01 u.a., BVerfGE 105, 313, m.w.N.; Beschluss vom 7. Oktober 2003 1 BvR 246/93 u.a., BVerfGE 108, 351.

Entsprechend dem verfassungsrechtlich gebotenen Förderauftrag ist der Gesetzgeber daher auch berechtigt, Ehen im Vergleich zu anderen Lebensgemeinschaften steuerlich zu begünstigen. Insofern bildet Art. 6 Abs. 1 GG einen sachlichen Differenzierungsgrund, der die tatsächliche einkommensteuerliche Ungleichbehandlung von Ehen und eingetragenen Lebenspartnerschaften nach Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigt.¹⁶

II. Körperschaftsteuergesetz

1. Art. 3 Nr. 2 JStG 2008-E – § 8b Abs. 3 KStG-E

Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG-E gilt das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG-E auch für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. Der Wortlaut dürfte eine Rechtsunsicherheit darüber entstehen lassen, welche "Rechtshandlungen" einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbar sind. Zwar nennt die Begründung des Regierungsentwurfs beispielhaft Forderungen aus Lieferungen und Leistungen oder Mietforderungen. **Es wird angeregt zu prüfen, ob diese beispielhaften Konkretisierungen nicht in den Gesetzestext selbst eingefügt werden sollten.**

Darüber hinaus legen Wortlaut und Stellung des § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG-E nahe, dass die nicht zitierte sog. Escape-Klausel des Satzes 6 der Neufassung auf diese Sachverhalte nicht anzuwenden sein soll. Es ist aber kein Grund erkennbar, für Forderungen i.S. des Satz 7 andere Rechtsfolgen zu bestimmen als für Darlehensforderungen i.S. des Satz 4. **Daher wird angeregt, § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG-E wie folgt neu zu fassen: „Die Sätze 4 bis 6 gelten...“.**

¹⁶ BFH, Urteile vom 19. Oktober 2006 III R 29/06, BFH/NV 2007, 663; Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BVerfG: 2 BvR 288/07; vom 28. Juli 2005 III R 30/03, BStBl II 2006, 495, m.w.N.

2. Art. 3 Nr. 6 JStG 2008-E – § 38 Abs. 4 bis 9 KStG-E

Die Neuregelungen ist zu begrüßen. Sie dient der Vereinfachung des Verfahrens der Körperschaftsteuererhöhung aufgrund der im System des Anrechnungsverfahrens entstandenen unbelasteten Einkommensteile (EK 02). **Die steuerliche Belastung mit 3% des EK 02-Bestandes erscheint moderat.** Dies sowie die Möglichkeit, den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag bis 2015 auch in einer Summe zu entrichten, rechtfertigt es, den Unternehmen kein Wahlrecht im Hinblick auf eine mögliche Fortführung der ausschüttungsabhängigen Nachversteuerung einzuräumen.

III. Abgabenordnung

1. Art. 14 JStG 2008-E - § 42 AO-E

a) Grundsätzlich unterliegt es dem gesetzgeberischen Ermessen, den Versuch einer Legaldefinition des Begriffs „Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten“ zu unternehmen. **Ein sinnvolles Unterfangen sieht der BDFR darin allerdings nicht.**

Es ist zwar grundsätzlich zu begrüßen, dass der Gesetzgeber den Versuch unternehmen will, Steuerumgebungsgestaltungen zu erschweren und damit die Steuergerechtigkeit ein Stück weit zu mehrer. Die Neufassung des Tatbestands in § 42 AO-E zeigt aber das **Dilemma** auf: Die **unbestimmten Rechtsbegriffe** „ungewöhnliche rechtliche Gestaltung“ und „beachtliche außersteuerliche Gründe“ werden das gesetzgeberische Ziel, eine kasuistische Rechtsprechung zu vermeiden, nicht erreichbar werden lassen. Dies liegt im Wesen einer Missbrauchsklausel. Ein Erkenntnisgewinn gegenüber der Definition des Gestaltungsmissbrauchs durch die Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs ist nicht erkennbar. In der Praxis dürfte es nämlich bei bisher rechtlich nicht geregelten Sachverhalten schwierig sein, eine „Verkehrsauffassung“ festzustellen und festzu-

stellen, inwieweit der Gesetzgeber diese „zum Erreichen bestimmter wirtschaftlicher Ziele vorausgesetzt“ hat.

b) Im Übrigen ist methodisch bedenklich, dass jetzt gesetzgeberische Überlegungen – neben der Verkehrsanschauung – die Ungewöhnlichkeit einer Gestaltung begründen sollen. Gerade in den letzten Jahren leidet die historische Auslegung an dem Problem festzustellen, was denn gesetzgeberischer Wille sei und wer ihn formuliere. Auf europäischer Ebene ist die historische Auslegung weitestgehend unbekannt. Entscheidend ist aber, dass nach der Gesetzeslehre „das Gesetz weiser ist als der Gesetzgeber“. Da es notwendig abstrakt ist, werden zukünftige Fälle erfasst werden, die der Gesetzgeber in seine Überlegungen nicht hat einbeziehen können.

Es darf konstatiert werden, dass Gesetzgebung und Finanzbehörden sich in den letzten Jahren zunehmend – wenn auch mit unterschiedlichem Erfolg – um eine legale Missbrauchskontrolle bemühen. Das erweckt den Eindruck, die Steuerpflichtigen unterlägen in der Bundesrepublik Deutschland einem Generalverdacht steuerunehrlichen, jedenfalls aber anrühigen steuersparenden Verhaltens. Dem muss aus der Sicht der Finanzgerichte widersprochen werden. **Letztlich wird dem Gesetzgeber nichts anderes übrig bleiben, als endlich seinem Willen entsprechende, trotzdem möglichst einfache Besteuerungstatbestände zu schaffen, die eine generelle Missbrauchsnorm bedeutungslos machen könnten.**

c) Dass nunmehr ausdrücklich dem Steuerpflichtigen die **Nachweispflicht** obliegen soll, **begegnet gleichwohl letztlich keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken**. Bereits nach gegenwärtigem Recht trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast für das Vorliegen beachtlicher außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung.¹⁷ Es ist aber darauf hinzuweisen, dass, bevor eine Feststellungslastentscheidung ergehen kann, Finanzbehörden und –gerichte zunächst die Möglichkeiten der Amtsermittlung und Beweiserhebung auszuschöpfen und alle für

und gegen einen Missbrauch sprechenden Indizien abzuwägen haben.¹⁸ Daran wird sich unter dem Regime des § 42 AO-E nichts ändern.

2. Art. 14 Nr. 01 – neu – JStG 2008-E - § 138a AO-E

Die vom Bundesrat angeregte Einführung einer Meldepflicht für „Steuergestaltungen“ begegnet Bedenken.

Hinsichtlich ausländischer Vermarkter wird die Anzeigepflicht nur schwerlich durchgesetzt werden können. Damit könnten inländische Mitbewerber Wettbewerbsnachteile in Kauf nehmen müssen.

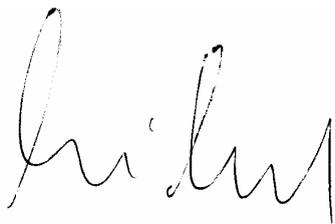
Darüber hinaus werden – erneut – private Anbieter zur Abwicklung künftiger Steuerrechtsfälle Dritter ohne Entgelt in Dienst genommen. Dies könnte einen Eingriff in die Berufsfreiheit der betroffenen Unternehmen i.S. des Art. 12 GG, zumindest aber in ihre wirtschaftliche Handlungsfreiheit nach Art. 2 GG darstellen, für den ein sachlich rechtfertigender Grund kaum zu erkennen ist. Die zentrale Sammlung von allgemein zugänglichen Informationen über solche Steuergestaltungen einschließlich einer entsprechenden Auswertung der Angebote auf dem freien Markt z.B. über das BZSt könnte dem Informationsinteresse der Finanzbehörden in gleicher Weise dienen.

Diese Anregung sollte deshalb vom Bundestag nicht aufgegriffen werden.

Mit freundlichen Grüßen

¹⁷ Vgl. BFH, Urteile vom 1. Juni 1989 V R 74/87 BFH/NV 1990, 131; vom 25. Mai 1976 IV R 226-227/71, BStBl II 1976, 561; Beschluss vom 4. August 1987 V B 16/87, BStBl II 1987, 756.

¹⁸ Vgl. BFH-Urteile vom 28. Januar 1992 VIII R 7/88, BStBl II 1993, 84; vom 10. September 1992 V R 104/91, BStBl II 1993, 253; vom 14. Juni 2005 VIII R 37/03 BFH/NV 2005, 2161.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Seibel', written in a cursive style.

Seibel