



27.09.2010

**Öffentliche Anhörung zu dem „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010“  
(JStG 2010 – BT-Drs. 17/2249), zur Stellungnahme des Bundesrates und Ge-  
genäußerung der Bundesregierung - BT-Drs. 17/2823 sowie zu dem „Entwurf  
eines Gesetzes zur Abschaffung des Progressionsvorbehalts für Kurzarbeiter-  
geld“ – BT-Drs. 17/255**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Dr. Wissing,

für die Einladung zur Sachverständigenanhörung bedanke ich mich herzlich.

Nachfolgend gebe ich eine Stellungnahme ab. Wegen der zahlreichen unterschiedli-  
chen Regelungen erscheint es sinnvoll, wichtige Vorschriften herauszugreifen. Ich  
nehme auch nicht zu solchen Regelungen Stellung, die lediglich redaktionelle Geset-  
zesversehen korrigieren und unproblematisch sind, weil damit keine inhaltlichen Än-  
derungen verbunden sind.

**A. Stellungnahme zum „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010“ (JStG 2010  
– BT-Drs. 17/2249)  
Gesetzentwurf der Bundesregierung**

**Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

**zu Ziffer 10:**

Die Änderung ist konsequent, wenn man den Ausgangspunkt für zutreffend erachtet,  
nämlich, dass materiell-rechtliche und formell-rechtliche Änderungserfordernisse in  
Fällen des § 10 d EStG übereinstimmen müssen. Das ist aber in der Sache beden-  
klich. Es handelt sich nämlich in der Sache mit der Neuregelung um eine Einschrän-  
kung der Verlustberücksichtigung. Die Beschränkung der Verlustberücksichtigung ist  
aus steuersystematischen Gründen und weil das Annuitätsprinzip generell zu Unge-  
rechtigkeiten und Zufälligkeiten bei der Steuerbelastung führt, geboten. Die perio-

denübergreifende Verlustberücksichtigung ist bezüglich des Verlustrücktrags in Deutschland ohnehin nur noch auf einem minimalen Niveau verwirklicht. Das führt bekanntlich zu erheblichen steuerlichen Ungerechtigkeiten und belastet vor allem diejenigen Unternehmen, deren Ertragssituation starken Schwankungen unterliegt. Dies sind an vorderster Stelle die Unternehmen mit hohem Entwicklungsaufwand und an zweiter Stelle diejenigen mit hohen Investitionen und damit periodisch stark unterschiedlichen Abschreibungen, wie wir sie vor allem im produzierenden Bereich finden. Gerade solche Unternehmen brauchen wir in Deutschland dringend. Bei Eingriffen des Gesetzgebers in „sensible“ Bereiche des Steuerrechts sollten deshalb die Folgen sorgfältig bedacht werden.

Die Rechtsprechung des BFH war somit konsequent. Es ist hierbei vom Grundsatz auszugehen, dass es im Interesse der Steuergerechtigkeit sinnvoll wäre, Verluste möglichst weitgehend in vergangenen Veranlagungszeiträumen berücksichtigen zu können und vollständig in zukünftigen. Da ersteres massiv eingeschränkt ist, erscheint es sachlich nicht berechtigt, für Veranlagungszeiträume, in denen der Gesetzgeber die rückwirkende Verlustverrechnung in der Sache als richtig erachtet hat, diese Regelung nicht durch formale Verfahrensvorschriften zu stützen, sondern umgekehrt eine Verlustberücksichtigung, die sachlich-inhaltlich geboten wäre, nunmehr aus formalen Gründen einzuschränken. Es ist für die Finanzverwaltung immer einfacher, wenn bestandskräftige Steuerbescheide nicht mehr änderbar sind. Es hat sich jedoch immer mehr eine Ungleichgewichtslage zwischen Steuerpflichtigen und Fiskus herausgebildet, indem zu Lasten der Steuerpflichtigen in der Abgabenordnung hinreichende Möglichkeiten, auch bestandskräftige Steuerbescheide zu ändern, geschaffen wurden, derartiges aber wie die folgende Gesetzesregelung zeigt, immer dann vermieden werden soll, wenn die Änderung zu Gunsten der Steuerpflichtigen ansteht. Ein erhebliches Volumen an Steuerausfällen dürfte mit der Rechtsprechung des BFH nicht verbunden sein und ein erheblicher Aufwand für die Finanzverwaltung auch nicht.

Man sollte deshalb von dieser Regelung Abstand nehmen oder sie dahingehend ändern, dass die Rechtsprechung des BFH, die sachlich richtig ist, als Klarstellung ins Gesetz geschrieben wird.

### **Zu Ziffer 11:**

#### **Zu a)**

Die Änderung ist konsequent, der Gesetzgeber muss sich allerdings die Frage stellen, ob es nicht besser wäre, eine Generalregelung zu schaffen, wonach Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich der Abgeltungsteuer unterliegen und nur die Ausnahmen ins Gesetz geschrieben werden.

Gegebenenfalls könnte man sie in einer Rechtsverordnung konkretisieren. Heute gibt es eine Vielzahl von Normen, die die Regel beschreiben und eine Vielzahl von Ausnahmenvorschriften (in § 32 d Abs. 2 EStG).

Das Gesetz wird durch jede zusätzliche Norm noch unübersichtlicher und dies, obwohl die Abgeltungsteuer gerade auch dem Zweck der Steuervereinfachung dienen sollte. Steuervereinfachung bedeutet auch Verständlichkeit für die Betroffenen. Für die Steuerentrichtungspflichtigen, also insbesondere Kreditinstitute, ist es zunehmend schwieriger, in den Ausnahmefällen zu wissen, ob Abgeltungsteuer abzuführen

ren ist oder nicht. Für die Steuerschuldner, also insbesondere für die Kunden von Banken und Sparkassen ist dies nicht anders. Dabei tragen sie zwar im Regelfall nicht die Verantwortung dafür, ob die Abgeltungsteuer erhoben wird. Sehr wohl tragen sie aber die Verantwortung für ihre Steuererklärungen, weil es Fälle gibt, in denen die Abgeltungsteuer vom Schuldner der Kapitalerträge nicht erhoben werden konnte, nicht erhoben werden musste oder nicht erhoben wurde, obwohl sie hätte erhoben werden müssen und dann die Steuerpflichtigen zunehmend schwerer wissen, dass die Beträge in ihrer Steuererklärung anzugeben sind. Auch für den „durchschnittlichen“ Steuerberater ist die Rechtslage schon im zweiten Jahr nach Inkrafttreten des Gesetzes weithin undurchschaubar.

Hier ist m. E. eine Gesetzesreform geboten, die sich nicht einmal mit inhaltlichen Änderungen zu beschäftigen bräuchte, sondern bei der es nur darum ginge, eine im Grunde einfache und praktikable Regelung, nämlich die Abgeltungsteuer, die im Interesse des internationalen Steuerwettbewerbs nachhaltig im Grundsatz zu befürworten ist (nicht hinsichtlich bestimmter Einzelheiten wie des generellen Werbungskostenabzugsverbots des § 20 Abs. 9 EStG) z. B. „sprachlich“ zur reformieren, so dass sie endlich verständlich wird. Einen großen Aufwand stellt dies nicht dar, zudem ist es eine Illusion, zu glauben, mit der vorliegenden Regelung sei alles geklärt, im Gegenteil. Kasuistische Regelungen bergen immer die Gefahr in sich, dass Sachverhalte übersehen werden, die nach der Intention des Gesetzes den Steuertatbestand erfüllen sollten. Es ist immer besser, eine Regel zu schaffen und davon Ausnahmen zuzulassen, weil dann sowohl Staat als auch Steuerpflichtiger auf der sicheren Seite sind.

#### **Zu b)**

Diese Korrektur mag man von der Zielsetzung ja für sinnvoll erachten. Sie erhöht aber den Verwaltungsaufwand für die betroffenen Stellen, insbesondere die Kreditinstitute, jedenfalls in bestimmten Fällen.

Auch hier gelten die unter lit. a) dargestellten Empfehlungen, dass die Kapitalertragsteuervorschriften einer regelungstechnischen und sprachlichen Korrektur bedürfen.

#### **Zu c)**

##### **Zu aa):**

Diese Neuregelung ist im Interesse einer Vereinfachung in der Sache vernünftig.

#### **Zu c)**

##### **zu bb):**

Auch diese Regelung erscheint sinnvoll. Allerdings hat inzwischen die gesamte Vorschrift des § 20 Abs. 4 a EStG ein Ausmaß an Unübersichtlichkeit erreicht, das der Praxis einschließlich der Steuerberatung erhebliche Schwierigkeiten bereitet. Gerade in Fällen von Anleihen mit besonderen Konzeptionen ist kaum noch zu erkennen, was unter die Vorschrift fällt und was nicht. Auch dies ist ein Beispiel, warum eine regelungstechnische und sprachliche Vereinfachung dringend geboten, aber auch möglich sind.

#### **Zu Ziffer 13:**

**Zu a)**  
**Zu aa):**

Der BFH hat in der Sache in seinem Urteil vom 22. April 2008 – IX R 29/06 – (BStBl. II 2009 S. 296) richtig entschieden. Die Neuregelung beabsichtigt nun eine Differenzierung, die zwar aus Sicht des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung verständlich, rechtsstaatlich aber äußerst bedenklich ist. Würde das Bundesverfassungsgericht im Steuerrecht kontinuierlich die gleichen Maßstäbe anlegen, die es ansonsten bei verfassungsrechtlichen Prüfungen von Normen außerhalb des Steuerrechts anlegt und nicht im Steuerrecht mit z. T. sehr unterschiedlichen Maßstäben messen (große Strenge im Bereich der Familienbesteuerung und der privaten Einkünfte, viel zu großzügige Rechtsprechung im Bereich der Unternehmensteuer), dann könnte man die sichere Prognose anstellen, dass die Vorschrift verfassungswidrig ist. Es ist die entscheidende Frage, was Gegenstand des „täglichen Gebrauchs“ ist. Es ist aus der Sicht des Gesetzgebers verständlich, dass er nicht will, wenn Steuerpflichtige Gegenstände des Privatvermögens, wie privat genutzte PKWs in die Verlustberücksichtigung einbeziehen. Der BFH hat allerdings entsprechend dem insoweit nicht interpretationsfähigen Gesetzeswortlaut entschieden.

Die vorgesehene neue Gesetzesformulierung wirft erhebliche Unklarheiten auf. Bei PKWs, die täglich genutzt werden, wird man noch weitestgehenden Konsens erreichen, dass dies Gegenstände des täglichen Gebrauchs sind. Wenn es sich aber um ältere Autos handelt, die z. B. nur ein- oder zweimal zu sommerlichen Ausflügen genutzt werden, wird man, ungeachtet, ob sie als Oldtimer ein sog. „H“-Kennzeichen haben oder nicht, schon keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs mehr bejahen können. Es handelt sich um Liebhaberstücke. Dies ist vergleichbar mit anderen Steuerpflichtigen, die z. B. ihre Wohnung mit Kunstgegenständen wie alten Möbeln einrichten und sich schöne Bilder ins Wohnzimmer hängen.

Im Bereich der Kunstgegenstände ist es so gut wie ausgeschlossen, zu bestimmen, welche solche des „täglichen Gebrauchs“ sind und welche nicht. Wer sich seine Wohnung mit antiken Möbeln und wertvollen Bildern einrichtet und diese täglich benutzt bzw. anschaut, für den sind diese Gegenstände solche des täglichen Gebrauchs. Das gilt auch dann, wenn er sie in einer Ferienwohnung stehen oder hängen hat, die er nur wenige Wochen im Jahr benutzt; denn „täglicher Gebrauch“ ist die Bezeichnung einer Kategorie, nicht eine Unterscheidung nach der Häufigkeit der Nutzung. Wie ist es aber, wenn sich jemand eine Geige im Wert von 100.000 Euro kauft oder eine solche günstig ersteigert, weil er privat - nicht als Musiker - Geige spielt, ohne irgendwelche Einnahmen zu erzielen? Diese Geige ist dann ein Gegenstand des täglichen Gebrauchs. Wird dies anders, wenn er nur selten spielt? Muss er dann, wenn er tatsächlich einen Gewinn oder vielleicht sogar eher einen Verlust beim Verkauf erwirtschaftet, von einem steuerlich relevanten Handeln in der einen oder anderen Richtung ausgehen?

Wie soll ein Steuerpflichtiger oder auch sein Steuerberater dies abgrenzen und was wird wohl die Rechtsprechung in Einzelfällen sagen?

Auch muss gefragt werden, ob die Regelung in ihrer geltenden Fassung und in der geplanten Fassung überhaupt vollziehbar ist. Viele Steuerpflichtige hätten keinerlei Unrechtsbewusstsein, wenn sie z.B. antike Gegenstände mit Gewinn verkauften, die sie als Gebrauchsgegenstände hatten, weil sie gar nicht wüssten dass hier ein Steu-

ertatbestand erfüllt wäre. Das wäre aber der Fall, wenn es sich etwa um teure Bilder handelte, die die Finanzverwaltung dann nicht mehr als Gegenstände des täglichen Gebrauchs erachtete, obwohl es nun einmal reiche Leute gibt, die sich Bilder von Rubens, Rembrandt, van Gogh oder Picasso ins Wohnzimmer hängen.

Es erscheint erforderlich, dass der Gesetzgeber die politische Entscheidung trifft, bei welchen Gegenständen des Privatvermögens der Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterliegen soll und bei welchen nicht. Dann müsste eine gesetzliche Konkretisierung stattfinden, die es der Praxis und den Steuerpflichtigen möglich machte, sich steuerrechtskonform zu verhalten.

**Zu Ziffer 18:**

**Zu a)  
zu aa):**

Selbstverständlich kann man hier rechtlich wirksam weitere Meldepflichten auferlegen. Allerdings muss sich der Gesetzgeber darüber im Klaren sein, dass er mit der Einführung der Abgeltungsteuer den zum Einzug verpflichteten Kreditinstituten und sonstigen Unternehmen ohnehin erhebliche Pflichten und Lasten auferlegt hat. Es kann m. E. nicht sinnvoll sein, diese Belastungen laufend weiter zu erhöhen. Schließlich können sie nicht durch entsprechende Gebühren an die Kunden weitergegeben werden. Es ist sinnvoll, mit den verpflichteten Stellen und Instituten gemeinsam zu überlegen, wie der Pflichtenkatalog in, von der Belastung her, erträglichen Grenzen gehalten bzw. in solche zurückgeführt werden kann.

**Zu Ziffer 19:**

**Zu d)**

Die Regelung ist konsequent. Allerdings ist für mich unverständlich, dass man das, was gemeint ist, nicht gleich ins Gesetz schreibt. Das vom Gesetzgeber mit der vorliegenden Norm Gewollte erschließt sich erst, wenn man die Begründung des Gesetzes liest. Sinn und Zweck ist doch, dem **Steuerpflichtigen** klar vor Augen zu führen, dass es Fälle gibt, in denen seine Steuerschuld mit Abzug der Kapitalertragsteuer abgegolten ist (dies ist die Regel) und dass es andere gibt, in denen dies nicht der Fall ist und er „aktiv“ werden und die Einkünfte in der Steuererklärung deklarieren muss.

Gerade die letztgenannten Fälle müssen auch im Interesse der Steuerschuldner so klar ins Gesetz geschrieben werden, dass alle Beteiligten wissen, ob die Abgeltungswirkung eingetreten ist oder nicht. Es muss in jedem Fall ausgeschlossen sein, dass in den in der Gesetzesbegründung (S. 58) genannten und weiteren Fällen die Kreditinstitute steuerliche Probleme bekommen.

**Zu Ziffer 20:**

Aus Sicht des Kreditinstituts ist es vernünftig, wenn die Korrektur erst zum Zeitpunkt der Kenntnisnahme vorgenommen wird.

Allerdings scheint es nicht tragbar, dass, wenn der Gesetzgeber der Ansicht ist, dass Randziffer 251 des BMF-Schreibens vom 22.12.2009 (BStBl. I 2010, S. 94) weiterhin gelten solle, wonach die auszahlende Stelle bei offensichtlich von ihr selbst zu vertretenden Fehlern eine Kontrolle für die Vergangenheit vornehmen könne, dies dann nicht auch ins Gesetz geschrieben wird. Man darf nicht eine Reform durchführen und zugleich in der Gesetzesbegründung eine durchaus sinnvolle Verwaltungsregelung (praeter und m. E. sogar contra legem) als weiter bestehend zu deklarieren. Hier muss der Gesetzgeber im Interesse der Rechtsstaatlichkeit eine solche ins Gesetz schreiben. Natürlich wird das Gesetz dadurch noch länger und unübersichtlicher. Aber ohne die geforderte Generalreform des Abzugsverfahrens ist eine Übersichtlichkeit ohnehin nicht erreichbar, sodass dann nicht ausgerechnet bei einer solchen Vorschrift auf die rechtsstaatlich richtige Lösung zu Gunsten eines kürzeren Gesetzeswortlauts verzichtet werden sollte.

#### **Zu Ziffer 24:**

##### **Zu aa):**

Auch hier gilt, was bereits ausgeführt wurde. Der Gesetzgeber versucht, das Verfahren der Abgeltungsteuer immer mehr zu perfektionieren. Aus den genannten Gründen erscheint eine Gesamtbetrachtung und „Gesamtbereinigung“ des Verfahrens erforderlichlich

#### **Zu Ziffer 26:**

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 27.5.2009 – I R 86/07 DStRE 2009, 983 entschieden, dass die Transferentschädigung für die Freigabe eines ehemaligen Profispielers eines auswärtigen Sportvereins aus einer Transfervereinbarung mit einem inländischen Verein in Form der sog. Spieler-Leihe keine eine beschränkte Steuerpflicht auslösende Einnahme aus Vermietung und Verpachtung durch die zeitlich begrenzte Überlassung eines Rechtes darstelle. Deshalb bestehe eine Steuerabzugspflicht des inländischen Vereins nach § 50 a Abs. 4 S. 1 Nr. 3 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG nicht.

Es ist für einen Rechtsstaat schlecht, wenn die Verwaltung dem Gesetzgeber in einem Gesetzgebungsverfahren dann eine solche wie die hier geplante Regelung vorlegt, die nur darauf abzielt, eine vormalige rechtswidrige Verwaltungspraxis zu legalisieren. Dadurch wird das Gesetz immer noch systemwidriger.

Ziel der beschränkten Steuerpflicht ist es im Wesentlichen, Personen, die im Inland keinen Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt haben und auch nicht aus anderen Gründen unbeschränkt steuerpflichtig sind, bezüglich solcher Sachverhalte in die Steuerpflicht einzubeziehen, die nach international gebräuchlichen Maßstäben wirtschaftliche Sachverhalte von erheblichem Gewicht zum Gegenstand haben, die sich im Inland abspielen und hier im Belegenheitsstaat den steuerlichen Zugriff ermöglichen sollen. Bei der nunmehr nach dem Willen der Verwaltung einzubeziehenden Spielerleihe fehlt dieser aus systematischen Gründen erforderliche Inlandsbezug. Zu Recht hat der erkennende 1. Senat des BFH darauf abgestellt, dass der abgebende Verein in solchen Fällen nicht ein eigenständiges und fortbestehendes Recht als Inhaber des Rechts zur Nutzung überlasse. Vielmehr erlösche nur seine Möglichkeit, auf der Grundlage eines mit dem Spieler abgeschlossenen Arbeitsvertrages eine Spielerlaubnis bei seinem Sportverein zu beantragen, wohingegen der aufnehmende

Verein durch den Vertragsabschluss mit dem Spieler eine entsprechende Möglichkeit neu erwerben. Der BFH hat auch zu Recht darauf abgestellt, dass der abgebende Verein nicht etwa sportliche Darstellungen im Inland verwerte.

Es handelt sich hier nicht nur um Erkenntnisse des BFH zur konkreten Rechtsnorm und ihrer Interpretation, sondern um allgemeine Grundsätze des internationalen Steuerrechts. Das sollte der Gesetzgeber respektieren. Es kann, wenn Deutschland als steuerlicher Standort nicht noch unattraktiver werden will als es schon ist, nicht angehen, dass jede Entscheidung, die konsequent, aber der Verwaltung missliebiger ist, im Wege des Gesetzgebungsverfahrens korrigiert wird.

Auch ist hier wieder darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber mit solchen Einzelkorrekturen das Steuerrecht nicht nur immer unsystematischer macht, sondern Gefahr läuft, die Unsystematik bis zur Verfassungswidrigkeit zu treiben. Es gibt nun einmal im Rechtsstaat die Gewaltenteilung zwischen Parlament als Gesetzgeber und Verwaltung. Im Steuerrecht ist diese zunehmend vermischt, weil sich einerseits die Verwaltung seit jeher immer mehr zum Ersatzgesetzgeber aufschwingt und durch Verwaltungsregelungen und Verwaltungspraxis korrigiert, was ihr an den Gesetzen nicht passt und wenn die Rechtsprechung dann die Durchsetzung des Gesetzes erzwingt, wird diese Rechtsprechung schlichtweg und ohne Rücksicht auf das Steuersystem korrigiert.

#### **Zu Art. 4: (Änderung des Umsatzsteuergesetzes):**

##### **Zu Ziffer 7:**

##### **Zu a)**

Die geplante Neuregelung des § 5 Abs. 1 Nr. 3 ist nachvollziehbar, aber sie dürfte schwer praktikabel sein. Wie soll der Unternehmer gemäß der neuen Vorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 3 lit. c) nachweisen, dass die Gegenstände zur Beförderung oder Versendung für das übrige Gemeinschaftsgebiet bestimmt sind? Das kann er nur, wenn er bereits einen Vertrag über die Abnahme, also etwa über einen Weiterverkauf, hat. Ein Unternehmer, der Gegenstände einführt und erst dann die ausländischen Kunden sucht, ist hier benachteiligt. Die Vorschrift sollte insoweit konkreter gefasst oder in einer Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung konkretisiert werden. Sonst läuft man auch hier Gefahr, dass Unternehmer gegen das Gesetz verstoßen, weil die Anforderungen an den Nachweis praktisch nicht erfüllbar sind.

#### **Zu Art. 7: (Änderung des Außensteuergesetzes)**

##### **Zu Ziffer 1:**

M. E. ist diese Vorschrift nicht hinreichend bestimmt, jedenfalls wenn man die Begründung einbezieht. In der Begründung heißt es nämlich (S. 85 letzter Absatz, linke Spalte): „Durch die Änderung der Vorschrift werden die Ansprüche auf Steuerentlastung, die der Staat oder das Gebiet, in dem die ausländische Gesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, den Gesellschaftern der ausländischen Gesellschaft im Hinblick auf ihre Beteiligung gewährt, in die Belastungsberechnung einbezogen. Gesellschafter der ausländischen Gesellschaft im Sinne des § 8 Absatz 1 AStG, die

Gegenstand der Steuerbelastungsberechnung nach Absatz 3 ist, können sowohl unbeschränkt Steuerpflichtige als auch andere ausländische Gesellschaften sein.“

Das ergibt sich aus dem Gesetz allerdings nicht. Zudem ist auch die Begründung m. E. nicht hinreichend präzise. Es können doch nur die Erträge berücksichtigt werden, die im Hinblick auf die Besteuerung bezahlt werden, um die Steuerbelastung zu verringern. So wie es jetzt formuliert ist, sind der „Gestaltungsfreiheit“ der Finanzverwaltung Tür und Tor geöffnet.

### **Zu Ziffer 2:**

Die Änderung ist ein „Musterbeispiel“ wie der Gesetzgeber sich von der Verwaltung in einen Übereifer treiben lässt, der jetzt zu Recht korrigiert wird. Vielleicht sollte man aber als Gesetzgeber auch im internationalen Steuerrecht versuchen, Vorschriften so klar zu fassen, dass sie ohne Gesetzesbegründung zumindest für Fachleute lesbar und verständlich sind.

Das was in der Begründung steht, lässt sich dem Gesetz nur entnehmen, wenn man die Begründung kennt. Es müsste zumindest noch eingefügt werden: „Das gilt nicht, soweit in der ausländischen Betriebsstätte Einkünfte anfielen, die, würde es sich um eine ausländische Gesellschaft handeln, nach § 8 Abs. 1 Nr. 3 Buchstabe a AStG als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig werden.“ Ansonsten läuft die Vorschrift in gewissen Fällen ins Leere, weil der Tatbestand des § 8 Abs. 1 Nr. 5 lit a) AStG nicht erfüllt ist und sich aus dem in der gesetzlichen Neuregelung vorgesehenen Wortlaut nicht ergibt, dass er offenbar in entsprechender Anwendung gewollt ist, dass aber der Tatbestand als solcher nicht erfüllt sein muss, dass also keine Rechtsgrundverweisung vorliegt.

### **Zu Art. 14: (Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetzes):**

Durch die Regelung soll erreicht werden, dass nach Änderung des § 13 a und § 13 b ErbStG bei der Optionsverschonung die dieser entgegenstehende Quote des Verwaltungsvermögens auch in abhängigen Gesellschaften auf 10 % herabgesetzt wird. Bisher waren es 50 %. Tochter- und Enkel-Gesellschaften, die also mehr als 10 % Verwaltungsvermögen aufweisen, können damit nicht mehr von der günstigen Optionsverschonung erfasst werden. Das kann dazu führen, dass auch die Obergesellschaft betroffen wird, weil die dann „schädliche“ Tochtergesellschaft auch bei der Muttergesellschaft dazu führen kann, dass die 10 %-Quote für das Verwaltungsvermögen überschritten wird.

Die Regelung wird damit deklariert, es habe sich um ein Redaktionsversehen im Erbschaftsteuerreformgesetz gehandelt. Das mag so sein. Die Situation ist aber heute so, dass sich die Steuerpflichtigen auf das neue Recht eingestellt haben und inzwischen auch entsprechende Gestaltungen vorgenommen wurden. Es war ja auch gerade der Sinn des Gesetzes, dass Unternehmensnachfolgen mit dem Ziel vorbereitet werden können, dass die Erben nicht an der Erbschaftsteuerlast wirtschaftlich und finanziell zu Grunde gehen. Nachdem man sich insoweit auf das Gesetz verlassen hat, weil, soweit mir bekannt ist, in der Beratungspraxis und auch in der Wissenschaft nicht ersichtlich war, dass hier ein Redaktionsversehen vorlag, wird das Gesetz verschärft. Mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kann man dies nicht begründen; denn die enge Begrenzung des Verwaltungsvermögens ist verfassungsrechtlich nicht gefordert. Das gilt schon deshalb, weil, wenn ein Unter-



nehmen, wenn es das für unternehmerische Zwecke benötigte liquide Vermögen in Wertpapieren anlegt, diese zum Verwaltungsvermögen zählen und das Unternehmen deshalb gezwungen ist, es in Bargeld bei niedriger Verzinsung im Unternehmen zu belassen. Es ist nicht auszuschließen, dass in das Unternehmen Vermögen eingebracht wird, das wirtschaftlich nicht notwendig ist. Das sollte aber in Kauf genommen werden; denn auf der einen Seite verlangen schon die Banken, dass Unternehmen möglichst eine hohe Eigenkapitalquote haben und auf der anderen Seite ist diese dann erbschaftsteuerschädlich, sobald sie in Form anderen Vermögens als in Geldvermögen besteht. Anders als die Gesetzesbegründung (S. 91) dies aussagt, ist die Neuregelung nicht gefordert, um ein „Mindestmaß an zweckgerichteter Ausgestaltung des Vergünstigungstatbestandes“ zu erreichen. Es handelte sich in der bestehenden Fassung um eine Erleichterung des nicht einfach nachzuvollziehenden Tatbestandes, der das Verwaltungsvermögen generell sehr weit gefasst hat.

Sinnvoll wäre, wenn man eine solche Korrektur will, auch über andere Systemwidrigkeiten des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes nachzudenken und dann eine „Gesamtbereinigung“ von Unklarheiten und Systemwidrigkeiten vorzunehmen, die allerdings nicht einseitig mit dem Ziel erfolgen dürften, nur zu Lasten der Steuerpflichtigen zu gehen. Bei einem neuen Gesetz ist es leider die Regel und nicht die Ausnahme, dass es Friktionen gibt. Eile, diese sofort bezüglich einer einzigen Friktion, die nicht zwingend als solche zu verstehen ist, zu bereinigen, gibt es m. E. nicht.

## **B. Stellungnahme zum „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010“ - BT-Drs. 17/2249**

### **Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung - BT-Drs. 17/2823**

#### **Zu Art. 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

##### **Zu Ziffer 2:**

##### **Zu a)**

Die Neuregelung des § 3 Nr. 26 b EStG ist in der Sache vernünftig.

Die Regelung sollte allerdings zu der grundlegenden Überlegung veranlassen, welche ehrenamtlichen Tätigkeiten ein entsprechendes Steuerprivileg erhalten sollen und welche nicht. Durch jede weitere Einfügung einer Ausnahme wird das Gesetz laufend unübersichtlicher, so dass es sich empfehlen könnte, einen generellen Tatbestand zu schaffen und gegebenenfalls im Wege einer Durchführungsverordnung dann Einzelheiten zu regeln. Auch ist darauf Bedacht zu nehmen, dass es nicht zu verfassungswidrigen Differenzierungen kommt.

##### **Zu Ziffer 3:**

##### **Zu a)**

Die Regelung ist insgesamt nicht zu befürworten. Sie vermittelt den Eindruck, es handele sich wieder um eine hektische Reaktion der Verwaltung auf eine zutreffende Rechtsprechung des BFH, die noch dazu rückwirkend ausgehebelt werden soll.

Es ist erforderlich, einen grundlegenden, auch gedanklichen Systemwechsel im deutschen Unternehmensteuerrecht bei Investitionen deutscher Unternehmer/n im Ausland vorzunehmen. Es ist verständlich, wenn der deutsche Staat in den Fällen, in denen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ins Ausland verlagert werden, die Mitnahme der stillen Reserven nicht in der Form tolerieren will, dass diese dann aus dem Blick des deutschen Fiskus verschwinden und bei Realisierung unbesteuert bleiben. Es ist auch verständlich, wenn der deutsche Fiskus den während der Verweildauer der Wirtschaftsgüter in Deutschland entstandenen Anteil an den stillen Reserven haben will.

Ein modernes Steuerrecht muss allerdings dem Gedanken Rechnung tragen, dass der Wechsel von Wirtschaftsgütern in andere Länder zum Alltagsgeschehen flexibler Unternehmen gehört. Das hat weder etwas mit dem Wunsch nach einer Schmälerung der deutschen Steuerlast noch mit gezielten Gestaltungen zu tun, sondern ist Teil der wirtschaftlichen Realität. Deshalb sollte man auf den Grundsatz der Gleichbehandlung achten: Wird ein Wirtschaftsgut verlagert, ohne dass stille Reserven aufgedeckt werden, dann ist es sachlich unangemessen, nur für den Fall der Verlagerung ins Ausland eine Besteuerung vorzunehmen, während für den Fall der Verlagerung in eine andere deutsche Betriebsstätte und in gewissen Fällen auch in ein anderes deutsches Unternehmen selbstverständlich keine Besteuerung der stillen Reserven und damit keine Entstrickung stattfinden. Dies ist konsequent, weil das Unternehmen hierdurch keine zusätzliche Liquidität hat. Ungeachtet, dass gegen Teile der vorgeschlagenen Regelungen europarechtliche Bedenken bestehen, empfiehlt es sich dringend, ein Gesamtkonzept vorzulegen, das durchaus steuerneutral sein kann. Es ist unter dem Gesichtspunkt des internationalen Steuerrechts und der wirtschaftlichen Systematik nicht zu beanstanden, wenn etwa solche Wirtschaftsgüter und die darin enthaltenen stillen Reserven für den deutschen Fiskus sichtbar und laufend weiter verfolgbar festgehalten werden. Eine sofortige Besteuerung allerdings ist verfehlt.

Auch sollte man bedenken, dass umgekehrt auch Wirtschaftsgüter ins Inland gelangen, bei deren Veräußerung mit Aufdecken der stillen Reserven der deutsche Staat profitiert.

#### **Zu Ziffer 4:**

Der Vorschlag ist vernünftig. Die Besteuerung der Dienst-/Firmenwagen ist ohnehin kompliziert genug und in vielen Fällen, insbesondere für die Unternehmer/n mit erheblichen Nachteilen verbunden. Entweder sie müssen ein Fahrtenbuch führen, das bei manchen Außenprüfungen mit geradezu ekelhafter Akribie kontrolliert wird, um es nicht anerkennen zu müssen oder aber sie müssen die gerade bei Dienstwagen der gehobenen Mittelklasse und Oberklasse sehr hohe Pauschalbesteuerung – sie ist deswegen überhöht, weil für teure Autos sehr hohe Rabatte z.B. bei Tageszulassung, Jahreswagen und dgl. gewährt werden und der Bruttolistenpreis eine oftmals unrealistische Bemessungsgrundlage darstellt - in Kauf nehmen. Der zusätzliche Zuschlag von 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betriebsstätte erfordert aufwendige Ermittlungen und man muss fragen, welchen Sinn eine solche Regelung haben soll, die in

vielen Fällen die ohnehin vorhandene „Überbesteuerung“ noch erhöht. Ich plädiere deshalb für eine ersatzlose Abschaffung.

In der Sache wird im politischen Raum vor allem von des Steuerrechts nicht hinreichend sachkundigen Politikern und Journalisten nicht selten vom sog. „Dienstwagen-Privileg“ gesprochen. Die Bezeichnung ist ebenso falsch wie unsinnig. Bevor diese Regelung galt, begnügte sich das Finanzamt vernünftigerweise damit, dass in zwei Jahren die Fahrten aufgezeigt wurden und dann, solange sich am typischen Ablauf eines Betriebs nichts geändert hat, die dort gewonnen Zahlen zugrunde gelegt wurden. Im Regelfall wurden 30 % privater Nutzungsanteil zugerechnet und 70 % betriebliche Veranlassung anerkannt. Heute bedeutet die Besteuerung von 1 % des Bruttolistenpreises, dass sobald die AfA für den PKW verbraucht ist, im Regelfall die 1 % des Bruttolistenpreises jährlich mehr als der gesamte Aufwand ist, also keine Kosten mehr in Abzug gebracht werden können. Schon dies zeigt, dass wenn man auf den Zuschlag von 0,03 % verzichtet, es nicht etwa zu einer zu geringen Besteuerung über die gesamte Lebensdauer des PKWs kommt.

### **Zu Ziffer 7:**

#### **Zu a)**

Die geplante Änderung des § 6 b EStG ist leider ein negatives Beispiel eines offensichtlichen gesetzgeberischen „Schnellschusses“, der in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten führen wird.

Die Initiatoren dieses Gesetzentwurfes scheinen ein diffuses Verhältnis zu Kapitalanlageprodukten, namentlich zu geschlossenen Fonds zu haben. Dies ist in der deutschen Gesetzgebungsgeschichte nichts Neues, wenngleich es in der Sache als pauschales Urteil verfehlt ist. Es gibt hier sehr gute und für Anleger und Unternehmer sinnvolle Produkte und es gibt wie überall im Kapitalanlagenmarkt und auf der Welt schwarze Schafe, durchaus auch in beträchtlicher Zahl. Ehe man eine Regelung ins Gesetz schreibt, die für die Investitionsrücklagen geschlossene Publikumsfonds zu untauglichen Ersatzinvestments erklärt, sollte man sich über das klar sein, was eigentlich gewollt ist.

Die Frage ist, ob, wenn es zu Ersatzbeschaffungen von Immobilien kommt, diese dann generell nicht mehr als Ersatzbeschaffung anerkannt werden sollen, wenn der Art nach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden oder ob der Grund für die geplante Regelung darin liegt, dass der Unternehmer die Immobilien als solche nicht selbst und direkt erworben, sondern sich an einem geschlossenen Fonds beteiligt hat, also er eine gesellschafterliche Beteiligung tätigt. Stört hier, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden? Oder stört, dass es sich um eine gesellschafterliche Beteiligung handelt? Oder stört die Tatsache, dass es sich um eine Beteiligung handelt, für die im Kapitalmarkt erworben wird?

Aus dem Gesetzentwurf geht dies nicht deutlich hervor. Sollte Letzteres der Fall sein, dann fragt man sich, worin die sachliche Differenzierung liegt. Es kann ja wohl keinen Unterschied machen, ob sich der Unternehmer etwa an einen Makler wendet und dann vielleicht zusammen mit seiner Ehefrau oder zwei Unternehmen, die wirtschaftlich ihm gehören, eine Immobilie erwirbt (was dann im Regelfall in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder der GmbH & Co. KG geschieht) oder ob er ein Direktinvestment tätigt. Soweit es sich um geschlossene Fonds handelt,

sind diese seit Einführung des § 15b EStG zwangsläufig nicht mehr steuerorientiert und es ist überhaupt nichts dagegen einzuwenden, wenn der Unternehmer solche Beteiligungen tätigt, die häufig viel professioneller und damit für sein Unternehmen wirtschaftlich besser sind als wenn er selbst über einen Einzelmakler irgendein Objekt erwirbt, das vielleicht nicht einmal den Wert hält.

Sinn des § 6 b EStG ist schließlich auch, die Beweglichkeit des Immobilienmarktes zu erhöhen. Ein Unternehmer, der befürchten muss, kein Ersatzobjekt zu finden, weil er im Kapitalmarkt angebotene Beteiligungen als solche nicht verwenden kann, wird sehr lange zögern, das Objekt zu veräußern.

Zudem drückt der Gesetzeswortlaut, wie er geplant ist, das, was der Gesetzgeber (vermutlich) will, offenbar nicht aus. Unterstellt, der Unternehmer veräußert sein Bürogebäude, das er ausschließlich selbst genutzt hatte und erwirbt in einer weniger guten Lage ein billigeres, das er teilweise vermietet bis er den Raum selbst wieder benötigt, dann wäre auch dieser Fall von der Neuregelung erfasst.

Es wird generell von dieser Regelung abgeraten und zwar auch deshalb, weil Unternehmen, die Immobilien des Betriebsvermögens veräußern, weil sie diese nicht mehr benötigen, dann in ihrer Reinvestition sehr stark beschränkt sind. Sollte eine Neuregelung gewollt sein, müsste vielfältig nachgebessert werden.

#### **Zu Ziffer 13:**

Hier gilt, was bereits zum Gesetzentwurf der Bundesregierung ausgeführt wurde (siehe oben zu Ziffer 10).

#### **Zu Ziffer 15:**

##### **Zu a)**

Die Regelungen kompensieren die erheblichen systemwidrigen Nachteile, die durch die Änderung des § 4 EStG eintreten (siehe oben), keineswegs in ausreichendem Umfang.

#### **Zu Ziffer 18:**

Die Regelung dient der Vereinfachung. Zu überlegen ist nur, ob sie obligatorisch oder nur fakultativ auf Wunsch des Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangen soll.

#### **Zu Ziffer 23:**

Die Änderung des § 32 d Abs. 2 Nr. 1 lit. a EStG, wonach die Abgeltungsteuer nicht gilt, wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind, würde zu einer sinnvolleren Rechtslage führen, als sie derzeit besteht. Tatsächlich ist diese Regelung mit hoher Wahrscheinlichkeit verfassungswidrig und sollte generell abgeschafft werden. Es bringt wenig, hier eine komplizierte Ausnahme einzufügen, die vermutlich schwer vollziehbar ist.

#### **Zu Ziffer 43:**

##### **Zu b)**

Die geplante Änderung des § 371 Abgabenordnung soll die Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung verschärfen, also erschweren.

Man darf fragen, was das Ziel einer Verschärfung sein soll. Offensichtlich geht es den Initiatoren des Gesetzes darum, den Tatbestand des § 371 AO möglichst so zu verkomplizieren, dass immer mehr Steuerpflichtige, die eine Selbstanzeige machen wollen, darauf hereinfliegen und sich im Ergebnis selbst förmlich „ans Messer liefern“.

Die Praxis hat doch gezeigt, dass es für den deutschen Fiskus wesentlich nützlicher ist, wenn Steuerpflichtige, durch welches Ereignis auch immer, veranlasst werden, Selbstanzeige zu machen und dann die Steuern korrekt veranlagt werden können und bezahlt werden. Wenn nun dies Chance in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren, so erschwert wird, dass der durchschnittliche Steuerpflichtige und auch der durchschnittliche Steuerberater damit nicht zurecht kommt, wird eine Entwicklung eintreten, wonach gerade dieser durchschnittliche Steuerberater dem Steuerpflichtigen abraten wird und muss, zur Selbstanzeige zu greifen, weil sich von vorneherein nicht feststellen lässt, ob der Steuerpflichtige nicht „den sicheren Weg geht“, strafrechtlich belangt und verurteilt zu werden, statt dies gerade zu vermeiden. Dann werden viele Steuerpflichtige es gewissermaßen riskieren, sich nicht anzuzeigen.

Bei einer Außenprüfung werden nicht zwingend alle Steuerverfehlungen erkannt, weil sie im Regelfall nur auf eine Prüfung der unternehmerischen Aktivitäten gerichtet ist. Andere Staaten machen es Deutschland vor, wie es einfacher geht. Eine Steueramnestie und entsprechende Selbstanzeigen in anderen Staaten haben auch größeren Erfolg als etwa eine Steueramnestie in Deutschland sie hatte, die geradezu enttäuschend endete. Auch hier lag der Grund vor allem in der Kompliziertheit.

In der Sache mag es gut gemeint sein, wenn es auf Seite 77 der Begründung heißt, es werde „die gestückelte, mehrfache Selbstanzeige je nach Entdeckungsrisiko“ untersagt. In der Praxis dürfte es Fälle geben, in denen eben nicht klar ist, ob eine Teilselbstanzeige vorliegt oder nicht. Die Formulierung sagt dies auch nicht hinreichend klar.

Wenn man künftig auf die Absendung der Prüfungsanordnung abstellen will, dann müsste man die Formulierung so klar stellen, dass sie rechtsstaatlichen Anforderungen genügt. So kann, wenn etwa eine Prüfung im Bereich der betrieblichen Einkünfte eines Steuerpflichtigen stattfindet, dies nicht die Selbstanzeige im privaten Bereich hindern, auch wenn es sich um denselben Veranlagungszeitraum und dieselbe Steuererklärung handelt; denn wenn etwa die gewerblichen Einkünfte, also der Gewerbebetrieb, geprüft wird, steigt dadurch ja nicht das Entdeckungsrisiko, wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung hinterzogen werden. Es müsste also klargestellt werden, dass die Prüfungsanordnung den Teil betrifft, der auch die entsprechenden Steuerhinterziehungstatbestände enthält.

Die Verschärfung in Abs. 3 kann dazu führen, dass es Steuerpflichtigen wirtschaftlich unmöglich wird, die entsprechenden Beträge aufzubringen. Als geradezu grotesk kann es aufgefasst werden, wenn behauptet wird, der Zuschlag von 5 % solle den Zeitaufwand der Verwaltung abgelten. Hier kann man doch nicht einen pauschalen Zuschlag heranziehen, sondern allenfalls einen geschätzten zeitlichen Aufwand. Unterstellt man, ein Steuerpflichtiger hinterzieht 5.000.000,- Euro Steuern würde dies bei einem Zuschlag von 5 % bedeuten, dass der Finanzverwaltung Kosten von

250.000,-- Euro entstünden. Angesichts der schlechten Bezahlung der Finanzbeamten müssten ganze Heere dieser Beamtengruppe über Tage und in manchen Fällen sogar über Wochen beschäftigt werden.

Der Steuergesetzgeber sollte sich hüten, sich durch solche Begründungen und vor allem durch solche Regelungen der Lächerlichkeit Preis zu geben. Steuerhinterziehung ist – da werden sich alle Fachleute und Politiker einig sein – kein Kavaliersdelikt und muss bekämpft werden. Es muss aber dringend davor gewarnt werden, die derzeitige Hetzjagd auf Steuerhinterzieher noch weiter zu übertreiben. Die Finanzverwaltung ist mit der Unfähigkeit des Gesetzgebers, ein praxistaugliches und vollzugsfreundliches Steuerrecht zu schaffen, viel mehr belastet als mit denjenigen, die im Wege der Selbstanzeige zur Steuerehrlichkeit zurückkehren. Wenn man eine prozentuale Regelung will, dann muss diese nach oben begrenzt werden durch den realistischen Aufwand, den die Finanzverwaltung überhaupt haben kann. In Zeiten der EDV ist dieser Aufwand bei einer korrekten Selbstanzeige in vielen Fällen gering.

**Zu Ziffer 48:**

Die Regelung zeigt, dass, wie oben ausgeführt, im Bereich des Verwaltungsvermögens generell so manches reformbedürftig ist. Dies sollte dann insgesamt in einer Diskussion um eine Berichtigung der Friktionen des neuen Erbschaftsteuerrechts geschehen und nicht isoliert im Rahmen dieses Gesetzes.

**C. Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Abgeordneten Dr. Barbara Höll und anderer sowie der Fraktion Die Linke  
Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung des Progressionsvorbehalts für Kurzarbeitergeld, BT-Drs. 17/255 vom 15.12.2009**

Der Gesetzentwurf greift nur verkürzt einen Ausschnitt aus der Thematik heraus. Eine isolierte Abschaffung des Progressionsvorbehalts nur für das Kurzarbeitergeld wird meines Erachtens der Gesamtproblematik nicht gerecht und stellt eine singuläre Ausnahme dar. Dadurch entstünden neue Ungerechtigkeiten. Es unterliegen bekanntlich nach § 32 b Abs. 1 Nummer 1 lit. a) EStG auch das Arbeitslosengeld, das Teilarbeitslosengeld und Zuschüsse zum Arbeitsentgelt dem Progressionsvorbehalt. Eine Lösung wäre nur tragfähig, wenn sie das Problem angeht.

Der Progressionsvorbehalt bewirkt, vereinfacht ausgedrückt, dass die ihm unterliegenden Einkünfte als solche steuerfrei bleiben, dass aber der auf die übrigen Einkünfte zur Anwendung gelangende Steuersatz erhöht wird. Dieser Steuersatz wird ausweislich des § 32 b Abs. 2 EStG berechnet, indem zu dem zu versteuernden Einkommen die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einnahmen (z. B. das Kurzarbeitergeld) hinzugerechnet werden. Auf diesen Betrag wird die Steuer errechnet und der Durchschnittssteuersatz ermittelt. Dieser Durchschnittssteuersatz wird dann auf das zu versteuernde Einkommen, das sich ohne die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden steuerfreien Einnahmen (also z. B. ohne das Kurzarbeitergeld) ergibt, angelegt.

Im wirtschaftlichen Ergebnis führt dies dazu, dass der betreffende Bezieher der Leistungen, hier also etwa der Bezieher von Kurzarbeitergeld, netto nicht einen Betrag in Höhe des ausbezahlten Kurzarbeitergeldes zur Verfügung hat. Vielmehr verbleibt dem Bezieher wirtschaftlich nur ein Betrag in Höhe der Differenz zwischen Kurzarbeitergeld und der in Folge des Progressionsvorbehalts zusätzlich auf die übrigen Einkünfte zu zahlenden Steuern.

Es kommt hier im Bereich der Progressionszone des Steuertarifs zu Friktionen. Sie rühren daher, dass der Tarif bekanntlich nach dem Ende der „Null-Zone“, also nach Auslaufen des Grundfreibetrages, am steilsten ansteigt und dann unterschiedliche Steigungen aufweist. Je nach dem, in welchen Einkommenskategorien sich der Arbeitnehmer befindet, wirkt sich das Hinzutreten von Einkommen steuerlich unterschiedlich aus. Führt das Kurzarbeitergeld dazu, dass das durch seine Hinzurechnung für die Berechnung des Steuertarifs – nicht für die Berechnung der Steuer – anzusetzende fiktive Einkommen mit einem relativ hohen Anstieg der Steuerbelastung belegt wird (weil in diesem Bereich die Tarifkurve steil ansteigt), dann ist der Unterschied zwischen dem Durchschnittssteuersatz ohne das Kurzarbeitergeld und dem Durchschnittssteuersatz unter Hinzurechnung des Kurzarbeitergeldes besonders hoch. In der oberen Proportionalzone mit 42,5 % und in der obersten Proportionalzone mit 45 % gibt es keine Progression mehr und deshalb erhöht sich der Durchschnittssteuersatz durch das Kurzarbeitergeld nur minimal.

Es kann hier nicht im Einzelnen auf die Historie eingegangen werden. Feststellbar ist nur, dass der Gesetzgeber, als er Sozialleistungen in den Progressionsvorbehalt einbezogen hat, dies offensichtlich nicht beachtet hat.

Das Bundesverfassungsgericht hat, als es in seinem Beschluss vom 24.4.1995 – es handelte sich allerdings nur um eine Kammerentscheidung des 1. Senats und nicht um eine Plenumsentscheidung (BVerfG 1 BvR 231/89, Betriebs-Berater 1995, 1624, 1625 f.) zum Kurzarbeitergeld entschieden hat, die Problematik nicht gesehen und ist schlichtweg darüber hinweggegangen. Gleiches gilt für den Beschluss einer Kammer des 1. Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 3.5.1995 (BVerfG 1 BvR 1176/88, DStR 1995, 932 = BStBl. II 1995, 758).

Auch der BFH hat in seinen Urteilen die Problematik nicht erkannt (BFH Urteil vom 29.4.1988 VI 74/86 BStBl. II 1988, 674 und vom 5.5.1994 VI 90/93 BFHE 174, 355 = DStR 1994, 1686).

Dieses Nichterkennen der Problematik rührt daher, dass der BFH und das Bundesverfassungsgericht keine konkreten Berechnungen angestellt und nur anhand des abstrakten Normenbestandes ohne Beachtung der konkreten praktischen, also finanziellen Rechtsfolgen entschieden haben.

Der Progressionsvorbehalt wurde ursprünglich geschaffen, damit unbeschränkt Steuerpflichtige, die in Deutschland Einkünfte beziehen, aber auch im Ausland, dann, wenn die deutschen Einkünfte gering sind und deshalb nur mit einem niedrigeren Steuersatz als dem Spitzensteuersatz besteuert werden, der erstgenannte Steuersatz auf das Steuersatzniveau „hochgeschleust“ wird, das sich ergäbe, wenn fiktiv alle Einkünfte in Deutschland besteuert würden. Man wollte auf diese Weise erreichen, dass von der deutschen Besteuerung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens freigestellte Einkünfte, die irgendwo sonst auf der Welt erzielt werden, bei der Bemessung des Tarifs entsprechend dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz berücksichtigt werden.

Es bleibt aber festzuhalten, dass der Antrag im vorliegenden Gesetzesentwurf unsystematisch etwas herausgreift, das dann das gesamte System noch ungerechter machen würde.

Univ.-Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz