

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Herrn
Dr. Volker Wissing MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses und
an die Mitglieder des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages

**E-Mail: volker.wissing@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de**



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Die Hauptgeschäftsführerin

Nora Schmidt-Keßeler
Tel.: 030 240087-20
Fax: 030 240087-551
E-Mail: hgf@bstbk.de

23. September 2010

Öffentliche Anhörung zu dem „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010)“ – BT-Drs. 17/2249 – sowie zu dem „Entwurf eines Gesetzes zur Abschaffung des Progressionsvorbehalts für Kurzarbeitergeld“ – BT-Drs. 17/255

Sehr geehrter Herr Dr. Wissing,
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für die Einladung zu der Anhörung und nehmen gern die Gelegenheit wahr, vorab auch schriftlich Stellung zu nehmen.

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 enthält nicht nur eine Vielzahl von technischen Maßnahmen, sondern auch einige Punkte, die inhaltlich schwer wiegen. Aus Sicht des Berufsstandes der Steuerberater ist hier an erster Stelle der Vorschlag des Bundesrats zu nennen, die Befugnisse der Lohnsteuerhilfevereine künftig auch auf Einkünfte von Arbeitnehmern aus der Beteiligung an gewerblichen Fonds zu erweitern. Die Bundessteuerberaterkammer lehnt diesen Gesetzesvorschlag entschieden ab.

Lohnsteuerhilfevereine sind Selbsthilfeeinrichtungen von Arbeitnehmern und deshalb von Gesetzes wegen beschränkt auf die Hilfeleistung bei typischen Arbeitnehmereinkünften, wie z. B. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung im Steuerberatungsgesetz dürfen Lohnsteuerhilfevereine gerade nicht tätig werden, wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb dazukommen. Diese klare und eindeutige gesetzliche Regelung würde aufgegeben, wenn Lohnsteuerhilfevereine künftig auch bei Einkünften aus gewerblichen Fonds und damit bei Einkünften aus Gewerbebetrieb beratungsbefugt wären.

Die Befugnisserweiterung gefährdet auch den Verbraucherschutz. Der Gesetzesvorstoß des Bundesrats wird gerade damit begründet, dass die Beteiligungen an geschlossenen Fonds der Altersvorsorge dienen. Der Bundesrat hat allerdings übersehen, dass Arbeitnehmern, die sich in dieser Weise beteiligen, der Verlust ihrer Einlage und damit ihrer Alterssicherung droht, wenn der Fonds in eine finanzielle Schieflage gerät und Insolvenz anmelden muss. Daher geht es bei derartigen Rechtsgeschäften nicht nur um eine schlichte Übertragung von Ergebnisbeteiligungen. Vielmehr besteht erheblicher Beratungsbedarf wegen erhöhter Haftungsrisiken. Hierzu sind die Mitarbeiter der Lohnsteuerhilfevereine aber regelmäßig nicht qualifiziert, da sie – anders als Steuerberater – das erforderliche Fachwissen nicht haben.

Aus dem steuerlichen Bereich möchten wir kurz auf zwei Punkte verweisen, die aus unserer Sicht gleichfalls von großer Bedeutung sind.

Zum einen bitten wir dringend darum, den Vorschlag des Bundesrates für eine Änderung des § 17 KStG aufzugreifen. Dies würde zahlreiche Schwierigkeiten für die Praxis beseitigen, die rein formalistischer Art sind und für die betroffenen Unternehmen gleichwohl hohe finanzielle Risiken bergen. Der Vorschlag des Bundesrates stellt hier einen deutlichen Beitrag zur Steuervereinfachung dar.

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen der Selbstanzeige sehen wir dagegen kritisch.

- Nur mit Hilfe der Selbstanzeige werden dem Staat Erkenntnisse über bisher verheimlichte Steuerquellen und damit Steuermehreinnahmen verschafft, ohne dass erheblicher Zeit- und Kostenaufwand auf Seiten der Verwaltung betrieben werden muss.
- Die praktische Bedeutung der Selbstanzeige ist insbesondere für die steuer- und rechtsberatenden Berufe von großer Bedeutung, da bislang nicht zwischen einer Fehleinschätzung, einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder einer Steuerhinterziehung unterschieden werden musste. Diese Unterscheidung wird bei Umsetzung der vorgeschlagenen Änderungen notwendig. Dies wird in der Praxis zu kaum lösbaren Abgrenzungsproblemen führen.
- Die Selbstanzeigemöglichkeit wird vor allem im Massenverfahren genutzt – nicht nur im Steuerstrafrecht, sondern beispielsweise auch im Kindergeldverfahren (vgl. Dienstanweisung zur Durchführung von Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenverfahren im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienausgleich nach dem X. Abschnitt des EStG - St I 4 - S 0700 - 3/98). Diese bewährte Korrekturmöglichkeit muss bestehen bleiben.

Die einzelnen Argumente haben wir ausführlich in der Stellungnahme erläutert.

Mit freundlichen Grüßen

Nora Schmidt-Keßeler
Hauptgeschäftsführerin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zur öffentlichen Anhörung zu**

dem „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010)“

**Abt. Berufsrecht (Art. 29 a – neu)
Abt. Steuerrecht (Art. 1, 2, 4, 7, 9 und 14)**

Telefon: 030/24 00 87-60 / -12

Telefax: 030/24 00 87-99

E-Mail: steuerrecht@bstbk.de
berufsrecht@bstbk.de

23. September 2010

Zu Art 29 a – neu – Steuerberatungsgesetz der Stellungnahme des Bundesrats vom 9. Juli 2010 (Drs. 17/2823 vom 27. August 2010)Zu Ziffer 53 (Art. 29 a – neu): Erweiterung der Befugnisse der Lohnsteuerhilfvereine

Der Bundesrat hat sich in seiner Stellungnahme zum Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 dafür ausgesprochen, die Befugnisse der Lohnsteuerhilfvereine künftig auch auf Einkünfte von Arbeitnehmern aus der Beteiligung an gewerblichen Fonds zu erweitern. Dieser Beschluss des Bundesrats ist ohne weitere Diskussion und erst recht ohne Abstimmung mit der Bundesregierung, dem Bundestag, den Fraktionen und den übrigen am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Gremien gefasst worden. Auch eine Beteiligung des Berufsstands der Steuerberater hat nicht stattgefunden.

Die Bundessteuerberaterkammer lehnt aus den nachfolgenden Gründen die vom Bundesrat vorgeschlagene Erweiterung der Befugnisse der Lohnsteuerhilfvereine entschieden ab:

- Nach § 13 Abs. 1 StBerG sind Lohnsteuerhilfvereine Selbsthilfeeinrichtungen von Arbeitnehmern zur Hilfeleistung in Steuersachen. Entsprechend diesem gesetzlichen Auftrag ist Aufgabe der Lohnsteuerhilfvereine die Beratung von Arbeitnehmern im Zusammenhang mit deren typischen Einkünften. Bei den Einkünften aus der Beteiligung an gewerblich geprägten geschlossenen Fonds handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb und gerade nicht um typische Arbeitnehmereinkünfte. Die vorgeschlagene Erweiterung der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine widerspricht daher der gesetzlichen Stellung der Lohnsteuerhilfvereine als Selbsthilfeeinrichtung von Arbeitnehmern für typische Arbeitnehmereinkünfte.

Die vom Bundesrat angegebene Zahl, dass ca. 30 % aller geschlossenen Fonds von Arbeitnehmern gezeichnet werden, kann nicht zutreffen. Es handelt sich hierbei um reine Schätzwerte der Verbände der Lohnsteuerhilfvereine. Die tatsächliche Zahl liegt erheblich darunter. Selbst wenn die Zahlen zutreffen sollten, kann angesichts der Betroffenheit von lediglich 30 % der Arbeitnehmer und 20 % der Ruheständler sicherlich noch nicht von typischen Arbeitnehmereinkünften gesprochen werden, die der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine unterfallen.

- Der Gesetzesvorschlag des Bundesrats wird unter anderem gerade damit begründet, dass die Beteiligungen an geschlossenen Fonds der Altersvorsorge dienen. Arbeitnehmern, die sich in dieser Weise beteiligen, droht aber der Verlust ihrer Einlage und damit ihrer Alterssicherung, wenn der Fonds in eine finanzielle Schieflage gerät und Insolvenz anmelden muss. Daher geht es bei der Beteiligung von Arbeitnehmern an solchen Fonds nicht nur um eine bloße Übernahme der Zahlen aus dem Feststellungsbescheid des Betriebsstättenfinanzamts. Vielmehr besteht erheblicher Beratungsbedarf wegen erhöhter Haftungsrisiken. Hierzu sind die Mitarbeiter der Lohnsteuerhilfvereine aber regelmäßig nicht qualifiziert, da sie – anders als Steuerberater – das erforderliche Fachwissen nicht haben. Im Interesse des Verbraucherschutzes muss es deshalb dabei bleiben, dass bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nur Steuerberater beratungsbefugt sind.

- Nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung im Steuerberatungsgesetz dürfen Lohnsteuerhilfvereine nicht tätig werden, wenn Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen. Aufgrund dieser klaren und eindeutigen gesetzlichen Regelung ist für den ratsuchenden Steuerpflichtigen leicht erkennbar, welche Beratungsbefugnisse der Lohnsteuerhilfverein konkret hat. Diese im Interesse der Steuerpflichtigen bestehende Gesetzesklarheit würde aufgegeben, wenn nun auch der Grundsatz, dass Lohnsteuerhilfvereine bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht beraten dürfen, durchbrochen würde. Durch die Aufweichung der klaren Befugnisgrenzen würde die vorgeschlagene Gesetzesänderung zu einer weiteren Verunsicherung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine führen und ist daher auch aus Gründen des Verbraucherschutzes abzulehnen.
- In den letzten zehn Jahren wurden die Befugnisse der Lohnsteuerhilfvereine in vier Gesetzen bereits siebenmal erweitert. Zum einen wurden die Befugnisse auf mit hausnahen Dienstleistungen und Kinderbetreuungskosten zusammenhängenden Arbeitgeberaufgaben (z. B. Anmeldung der Lohnsteuer für die von dem Mitglied beschäftigte Reinigungshilfe) ausgedehnt. Zum anderen erfolgte eine Erweiterung der Befugnisse auf Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bei ehrenamtlichen Tätigkeiten. Jetzt soll die Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb erstreckt werden. Dies wäre die achte Befugnisserweiterung in nur zehn Jahren.

Diese ständige scheinbarweise Erweiterung der Befugnisse der Lohnsteuerhilfvereine muss aufhören. Denn sie führt dazu, dass sich die Lohnsteuerhilfvereine vollständig von ihrem ursprünglichen Zweck entfernen und praktisch zu einem „zweiten Steuerberater“ werden.

- Beteiligungen an gewerblich geprägten geschlossenen Fonds werden in der Regel nicht von Steuerpflichtigen gezeichnet, die ihre Steuererklärung von Lohnsteuerhilfvereinen erledigen lassen. Es besteht daher für die vorgeschlagene Befugnisserweiterung kein tatsächliches Bedürfnis.
- Nach dem Vorschlag des Bundesrats sollen die Lohnsteuerhilfvereine die Befugnis erhalten, die Einkünfte aus der Fondsbeteiligung aus dem vom Betriebsstättenfinanzamt erlassenen Feststellungsbescheid in die Einkommensteuererklärung des Mitglieds zu übernehmen.

Der Feststellungsbescheid des Betriebsstättenfinanzamts über die Einkünfte des Fonds kann erst dann erstellt werden, wenn die Fondsgesellschaft ihren Jahresabschluss erstellt hat und die Gewinnverteilung feststeht. Dieser Bescheid liegt bei Erstellung der Einkommensteuererklärung für das Mitglied teilweise aber noch nicht vor.

Der Lohnsteuerhilfeverein kann in die Einkommensteuererklärung daher in diesem Fall nur Schätzwerte oder die Zahlen aus dem Vorjahr eintragen. Schon aus zeitlichen Gründen liegt somit keine bloße Übernahme der Daten aus dem Feststellungsbescheid des Betriebsstättenfinanzamts vor. Eine eigene Berechnung der Einkünfte aus der Fondsbeteiligung ist dem Lohnsteuerhilfeverein nicht möglich bzw. würde ihn überfordern. Die vorgeschlagene Befugnisserweiterung ist daher überhaupt nicht praktikabel.

- Die Fondsbeteiligungen werden zum Teil auch fremdfinanziert. Bei einer solchen Fremdfinanzierung der Beteiligung stellen die anfallenden Zinsen regelmäßig Sonderbetriebsausgaben dar (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Diese müssen in der Regel in der gesonderten und einheitlichen Erklärung des Fonds berücksichtigt werden und können nicht in der persönlichen Steuererklärung des Arbeitnehmers geltend gemacht werden. Dies muss dem Anleger in einer sachgerechten Beratung deutlich gemacht werden. Auch dieses Beispiel zeigt, dass für die Steuererklärung des Arbeitnehmers mehr als die bloße nachrichtliche Übernahme von Einkünften aus dem Fondsbereich notwendig ist.
- Die Abgrenzung zwischen Einkünften aus der Beteiligung an geschlossenen Fonds und an Personengesellschaften ist schwierig. In beiden Fällen handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Befugnisse der Lohnsteuerhilfevereine sollen aber nur für Einkünfte aus einer Fondsbeteiligung erweitert werden, nicht aber für andere Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es besteht daher die Gefahr, dass der Lohnsteuerhilfeverein fälschlich von Einkünften aus einer Fondsbeteiligung ausgeht und auch bei Einkünften aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft zu Unrecht Hilfe in Steuersachen leistet.

Zu Ziffer 55 (Art. 29 a – neu): Änderung des § 164a StBerG

Nach dem Beschluss des Bundesrats sollen die Kosten, die der obersten Landesfinanzbehörde als Beklagten in Finanzrechtsstreitigkeiten wegen Prüfungsentscheidungen bei der Steuerberaterprüfung auferlegt werden, künftig von den Steuerberaterkammern getragen werden. Dies ist aus den folgenden Gründen nicht sachgerecht:

- Beklagter bei Klagen gegen Prüfungsentscheidungen ist das Land und nicht die Steuerberaterkammer. Die oberste Landesfinanzbehörde wird in diesem Klageverfahren von der zuständigen Steuerberaterkammer nur vertreten. Es ist daher nur konsequent, wenn die Prozesskosten im Fall des Unterliegens dem Land auferlegt werden.
- Zuständig für die Prüfungsentscheidung ist nicht die Steuerberaterkammer, sondern der Prüfungsausschuss, der bei der obersten Landesfinanzbehörde angesiedelt ist. Die Steuerberaterkammer ist nur für die Zulassung zur Prüfung und die organisatorische Durchführung der Steuerberaterprüfung zuständig. Entsprechend dieser gesetzlichen Aufgabenverteilung ist auch die Frage zu beurteilen, von wem die Prozesskosten bei Klagen gegen Prüfungsentscheidungen zu tragen sind.

Da die Prüfungsentscheidung von der obersten Landesfinanzbehörde getroffen wird, hat sie auch etwaige Fehler, die vom Prüfungsausschuss bei der Prüfungsentscheidung begangen werden und dazu führen, dass die Klage gegen die Prüfungsentscheidung erfolgreich ist, zu vertreten. Es ist nicht nachvollziehbar, dass die Steuerberaterkammer, die für die Prüfungsentscheidung sachlich nicht zuständig ist und den Fehler nicht zu verantworten hat, auch die Prozesskosten in dem sich gegen die Prüfungsentscheidung richtenden Klageverfahren tragen soll.

- Die in Zusammenhang mit der Steuerberaterprüfung anfallenden Gebühren fließen der Steuerberaterkammer zu, damit sie hieraus die Kosten decken kann, die bei der Wahrnehmung der ihr obliegenden Aufgaben entstehen. Zu den gesetzlichen Aufgaben der Steuerberaterkammer gehören aber nur die Zulassung zur Steuerberaterprüfung und die organisatorische Durchführung der Prüfung, nicht aber die Prüfungsentscheidung selbst. Es ist daher nicht sachgerecht, wenn die Steuerberaterkammer auch die Prozesskosten in dem Klageverfahren, das sich gegen die Prüfungsentscheidung richtet, tragen soll.

Wir bitten Sie daher, diesem Gesetzesvorschlag des Bundesrats nicht zu folgen.

Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 5: Ergänzung des § 3c Abs. 2 EStG

Der BFH hat am 25. Juni 2009 (Az. IX R 42/08, BStBl. II 2010, S. 220) entschieden, dass der Abzug von Erwerbsaufwand im Zusammenhang mit Einkünften aus § 17 Abs. 4 EStG jedenfalls dann nicht nach § 3c Abs. 2 EStG begrenzt ist, wenn der Steuerpflichtige keinerlei durch seine Beteiligung vermittelte Einnahmen erzielt hat. In Reaktion darauf ist nunmehr vorgesehen, die bisherige Verwaltungsauffassung durch eine gesetzliche Änderung des § 3c Abs. 2 EStG ab dem Veranlagungszeitraum 2011 festzuschreiben. Das Teilabzugsverbot in § 3c Abs. 2 EStG soll danach zukünftig auch dann gelten, wenn nur die Absicht zur Erzielung von Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen im Sinne des § 3 Nr. 40 EStG oder von Vergütungen im Sinne des § 3 Nr. 40 a EStG vorliegt. Auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen soll es nicht ankommen.

Wir halten die vorgesehene Lösung nicht für gelungen. Steuern werden gem. § 3 AO üblicherweise denjenigen Personen auferlegt, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Ob ein Tatbestand vorliegt, kann ermittelt werden. Absichten werden dagegen in der Regel nicht besteuert. Ob eine Spekulationsabsicht vorliegt, war und ist z. B. im Rahmen des § 23 EStG gerade unerheblich, die Steuerpflicht knüpft lediglich an die Tatsache an, ob bzw. dass ein Wirtschaftsgut innerhalb einer bestimmten Frist verkauft wird. Das Anknüpfen der Besteuerung an eine Absicht ist auch problematisch, weil sie nur schwerlich nachgewiesen werden kann. Auf eine Absicht kann nur aus den vorliegenden Umständen geschlossen werden. Die Besteuerung soll aber nicht nur an die schwer greifbare Absicht anknüpfen, sondern ihr Vorliegen wird soll vom Gesetz auch unwiderlegbar vorausgesetzt werden. Dieses Vorgehen ist abzulehnen.

Zuzugeben ist, dass die Regelungsmaterie des § 3c EStG über die Wechselwirkungen mit den weiteren Vorschriften des Teileinkünfteverfahrens komplex ist und verschiedene Fragen aufwirft. Grundsätzlich soll die Regelung des Teilabzugs von ihrer Systematik her gewährleisten, dass ein Steuerpflichtiger nicht dadurch ungerechtfertigte Steuervorteile erlangt, dass er einerseits steuerfreie Einnahmen erzielt und andererseits damit verbundene Aufwendungen steuerlich zum Abzug bringen kann.

Relevante Einnahmen und Betriebsvermögensvermehrungen können in diesem Zusammenhang aber wohl nur solche sein, die auch unter das Teileinkünfteverfahren fallen. Dazu gehören, im Gegensatz zur Auffassung der OFD Rheinland (Kurzinformation ESt Nr. 33/2010 vom 6. Juli 2010, DB 2010, S. 1560), u. E. nicht auch Rückzahlungen des Eigenkapitals wie etwa Ausschüttungen aus dem Nennkapital und dem steuerlichen Einlagekonto. Denn diese zurückgewährten Einlagen gehören nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht zu den Bezügen nach § 20 EStG, mithin auch nach § 20 Abs. 8 EStG nicht zu den dem Halb- oder Teileinkünfteverfahren unterliegenden betrieblichen Einnahmen nach § 3 Nr. 40 EStG.

Sie sind vielmehr unmittelbar gegen den Buchwert der Beteiligung zu verrechnen und nur die den Buchwert übersteigenden Einnahmen sind als Betriebsvermögensmehrungen nach § 3 Nr. 40 EStG zu erfassen (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 29. Aufl. 2010, § 17, Rz. 238). Dies sollte analog auch für im Betriebsvermögen gehaltene Anteile sowie für dem § 20 EStG unterliegende Fälle gelten.

Aufgrund des Verweises auf § 17 Abs. 4 EStG greift das Teilabzugsverbot auch in Verlustfällen. Wenn der Verlust sich aber auf der Ebene der Gesellschaft im Fall einer Insolvenz steuerlich nicht ausgewirkt hat, weil keine Gewinne zur Verlustverrechnung zur Verfügung standen, und es beim Anteilseigner zum Verlust seiner Einlage kommt, wirkt ein Abzugsverbot überschießend. Ein Verlust darf zwar nicht mehrmals, sondern nur einmal steuerlich geltend gemacht werden. Ein Einmalabzug ist aber zu fordern, da spiegelbildlich auch der Gewinn stets einmal besteuert wird (wenn auch in pauschalierter Form und aufgeteilt auf die von der Gesellschaft entrichteten Körperschaftsteuer und die Einkommensteuer auf die ausgeschütteten Gewinne bei den an ihr Beteiligten). Liquidations- oder Veräußerungsverluste oder auch Teilwertabschreibungen müssen daher u. E. in der Höhe absetzbar sein, in der das Nennkapital bzw. der Wert des Einlagekontos „aufgefressen“ werden. Dies gilt um so mehr, wenn die Beteiligung vor 2002 erworben wurde, also vor Einführung des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens. Zumindest für diese Fälle muss u. E. vor dem Hintergrund der jüngsten BVerfG-Rechtsprechung eine Übergangsregelung gefunden werden.

Wir regen an, von der vorgesehenen Änderung des § 3c EStG Abstand zu nehmen. Damit könnten auch noch anhängige BFH-Urteile zu der Frage abgewartet werden, wie bei minimalen Einnahmen, z. B. bei einem Veräußerungspreis von 1 Euro, vorzugehen ist. Der Fragenkomplex könnte anschließend systematisch überprüft werden, um insgesamt zu einer in sich schlüssigen Regelung zu kommen, die an Tatbeständen, nicht an Absichten anknüpft.

Zu Nr. 10: Feststellung des Verlustvortrags (§ 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG)

Die vorgesehene gesetzliche Änderung soll aufgrund einer geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes erfolgen. Erreicht werden soll damit, dass erstmalige oder korrigierte Verlustfeststellungen nach Bestandskraft des Steuerbescheides für nachträglich erklärte Verluste nur möglich sind, wenn der Steuerbescheid geändert werden könnte.

Die Notwendigkeit dieser Änderung ist u. E. jedoch fraglich, da es nicht viele Fälle geben dürfte, die dem der BFH-Entscheidung entsprechen. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes ist zu einem Fall ergangen, in dem es um nachträglich geltend gemachte Werbungskosten bei den Einkünften aus unselbstständiger Arbeit ging. Vergleichbare Fälle erscheinen für den betrieblichen Bereich kaum vorstellbar, da die Steuer hier in der Regel unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt wird, so dass der Bescheid nicht bestandskräftig wird und bei nachträglich bekannt werdenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen noch angepasst werden kann.

Sofern doch eine größere Zahl von Fällen betroffen wäre, stünde bei Durchführung der Gesetzesänderung zu befürchten, dass vermehrt Anstrengungen unternommen werden, um Bescheide offenzuhalten. Dies trüge nicht zur angestrebten Verbesserung der Rechtssicherheit bei.

Kritisch sehen wir darüber hinaus die in der Begründung zur Gesetzesänderung enthaltene Aussage, „der Einkommensteuerbescheid soll wie ein Grundlagenbescheid wirken, obwohl er verfahrensrechtlich – wie bisher – kein Grundlagenbescheid ist“. Dies ist vergleichbar den „wie Betriebsausgaben“ zu behandelnden Kinderbetreuungskosten. Die Einführung solcher „Wie-Kategorien“ in das Steuerrecht ist vom steuersystematischen Standpunkt her abzulehnen und trägt zur wachsenden Unübersichtlichkeit bei.

Aus den genannten Gründen sollte von der geplanten Änderung des § 10d EStG Abstand genommen werden. Dies gilt gleichermaßen für die parallel vorgesehene Änderung des § 35b Abs. 2 Satz 2 und 3 GewStG.

Zu Nr. 22 Buchst. d), Nr. 31 Buchst. e) bb): Ausweitung der Teilerstattung von Körperschaftsteuer an beschränkt Steuerpflichtige auf alle Kapitalerträge i. S. d. § 43 Abs. 1 EStG (§§ 44a Abs. 9, 52 a Abs. 16 Satz 5 EStG-E)

Die Ausweitung der Vorschrift auf alle dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden Kapitalerträge ist aus Gleichbehandlungsgründen geboten und daher zu begrüßen.

Bereits bei Einführung des § 44a Abs. 9 EStG überzeugte vor dem Hintergrund auch EU-rechtlicher und DBA-rechtlicher Diskriminierungsverbote nicht, dass die Teilerstattungsmöglichkeit zwar zutreffend mit der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes (ab 2008) begründet, davon abweichend jedoch erst mit Wirkung ab VZ 2009 eingeführt wurde.

Zu Nr. 26 Buchst. b; Nr. 28: Transferentschädigungen für den Wechsel eines Sportlers von aus- zu inländischem Sportverein (§§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g, § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG-E)

Die vorgesehene Regelung wirft prinzipiell die Frage auf, warum überhaupt die von einem ausländischen Verein vereinnahmte Transferentschädigung für einen bis dato in Deutschland nicht tätigen Sportler der deutschen Besteuerung unterliegen soll. Wenn aber Deutschland ein solches Besteuerungsrecht für sich reklamiert, müsste u. E. für den umgekehrten Fall (Transfer von in- zu ausländischem Verein) auch eine Anrechnung der vom Ausland ggf. in gleicher Weise erhobenen Steuer im Inland sichergestellt werden, etwa durch eine Ergänzung des Katalogs der ausländischen Einkünfte nach § 34d EStG. Im Übrigen lässt der bisher vorgesehene Gesetzeswortlaut jegliche Inlandsanknüpfung vermissen und würde damit alle derartigen Transaktionen weltweit erfassen.

Zu Nr. 31 Buchst. a, Doppelbuchst. aa): Änderung des § 52a EStG im Hinblick auf die Steuerpflicht für Stückzinsen

Stückzinsen gehörten nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG a. F. explizit zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen. Im Rahmen des Übergangs zur Abgeltungsteuer durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde diese Regelung jedoch aufgehoben.

Unter der Abgeltungsteuer unterliegen Stückzinsen der neuen Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG. Die Anwendungsnorm des § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG enthält jedoch die Regelung, dass § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG auf die Veräußerung von Altpapieren, d. h., von vor dem 1. Januar 2009 angeschafften Wertpapieren, nicht anzuwenden ist. Somit existiert in solchen Übergangsfällen keine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Stückzinsen.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 18. Dezember 2009 festgestellt, dass Stückzinsen auch unter dem neuen Recht steuerpflichtig seien. Eine Verwaltungsanweisung stellt jedoch keine hinreichende gesetzliche Grundlage für die Besteuerung dar. Die für das Jahressteuergesetz 2010 nun vorgesehene gesetzliche Regelung soll bereits für nach dem 31. Dezember 2008 zufließende Kapitalerträge aus der Veräußerung sonstiger Kapitalforderungen gelten.

Diese vorgesehene Rückwirkung wird von der Finanzverwaltung damit begründet, dass die Gesetzesregelung lediglich klarstellenden Charakter hätte. Angesichts des Zeitablaufs halten wir dies jedoch für bedenklich. Seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 ist das Einkommensteuergesetz durch 21 weitere Gesetze geändert worden. Es hätte somit bereits vielfach die Möglichkeit bestanden, eine erforderliche Klarstellung vorzunehmen. Dass dies drei Jahre lang nicht geschehen ist, lässt durchaus Zweifel an der Intention des Gesetzgebers zu.

Folgt man dieser Sichtweise, so bedeutet eine Anwendung der neuen Regelung auf Kapitalerträge, die nach dem 31. Dezember 2008 zufließen, für das Jahr 2009 eine verfassungsrechtlich unzulässige echte Rückwirkung.

Die Verabschiedung des Jahressteuergesetzes 2010 erfolgt voraussichtlich im November des Jahres 2010. Angesichts des Abgeltungsteuersystems, das die Besteuerung der Kapitalerträge durch einen von den Kreditinstituten durchzuführenden Steuerabzug im Moment des Zuflusses der Kapitalerträge vorsieht, ergeben sich praktische Schwierigkeiten. Der Zufluss der Stückzinsen wird in der Mehrzahl der Fälle nämlich bereits früher im Jahr erfolgt sein, und ein Steuerabzug müsste nachgeholt werden, obwohl die Verkündung des Jahressteuergesetzes 2010 voraussichtlich erst im Dezember 2010 erfolgt.

Da eine Übergangsproblematik vorliegt, die lediglich Altfälle betrifft, plädieren wir aus Praktikabilitätsgesichtspunkten dafür, den Kapitalertragsteuerabzug für Stückzinsen erst auf nach dem 31. Dezember 2010 zufließende Zinsen Anwendung finden zu lassen.

Zu Nr. 32: § 52b EStG-E – neu –, Übergangsregelungen bis zur Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

Zunächst möchten wir ausdrücklich begrüßen, dass die Regelung im Vergleich zum Referentenentwurf durch die Berücksichtigung der Hinweise der Bundessteuerberaterkammer aus ihrer diesbezüglichen Stellungnahme vom 26. April 2010 eine deutliche Konkretisierung erfahren hat:

- In Absatz 5 ist die ursprüngliche Formulierung des „unverzöglichen“ Abrufs durch „... für die auf den Starttermin folgende nächste Lohnabrechnung ...“ ersetzt worden. Damit wird klargestellt, dass der Abruf und die Bekanntgabe der ELStAM regelmäßig mit der ohnehin zu erstellenden Lohn- und Gehaltsabrechnung zu erfolgen hat. Eine isolierte Übermittlung bzw. Bekanntgabe der abgerufenen ELStAM wird somit ausgeschlossen.
- In Absatz 8 wird konkretisiert, dass jeder Steuerpflichtige einen Anspruch auf Bekanntgabe der ELStAM gegenüber dem Finanzamt hat. Dies war ursprünglich nicht ausdrücklich vorgesehen. Geregelt war bislang nur, dass dem *Arbeitnehmer* die erstmals gebildeten oder geänderten ELStAM auf Antrag mitzuteilen sind (§ 39e Abs. 7 Satz 3 EStG). Nun wird ausdrücklich geregelt, dass jeder *Steuerpflichtige* einen entsprechenden Anspruch hat. Dies ist angesichts der Datenschutz-Diskussionen angebracht, da so jeder erfahren kann, welche ELStAM über ihn gespeichert sind. Allerdings geht dieser Anspruch nicht weit genug: Neben dem Anspruch auf Bekanntgabe der ELStAM muss deutlich werden, dass jeder Steuerpflichtige, nicht nur der Arbeitnehmer, Auskunft über die zu seiner Person gespeicherten Daten erhält, unabhängig davon, ob schon ELStAM gebildet worden sind. Hintergrund dieser Forderung ist, dass neben den ELStAM weitere Daten über den Arbeitnehmer gespeichert werden, die zur Bildung der ELStAM dienen. Diese Daten zum Zwecke der Bereitstellung der ELStAM werden für jeden Steuerpflichtigen, also nicht nur für Arbeitnehmer, gespeichert. Natürlich gilt insoweit § 19 des Bundesdatenschutzgesetzes. Dem Betroffenen ist also auf Antrag Auskunft zu erteilen über die zu seiner Person gespeicherten Daten. Wünschenswert wäre allerdings zur Klarstellung ein entsprechender Hinweis in § 39e EStG.

Darüber hinaus möchten wir auf folgende Punkte hinweisen:

- Der Arbeitnehmer kann die Bereitstellung der ELStAM für bestimmte Arbeitgeber freigeben (Positivliste). Zu diesem Zweck verpflichtet Absatz 8 Satz 4 den Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer die Steuernummer der Betriebsstätte mitzuteilen. Hier erscheint die Missbrauchsgefahr hoch (bsp. werden bei Nennung der Steuernummer im Finanzamt in der Regel bereitwillig Auskünfte erteilt), so dass wir anregen, die Verpflichtung zur Bekanntgabe der Betriebsstättensteuernummer nochmals zu überprüfen. Alternativ könnte die USt-ID-Nr. verwendet werden, da diese nicht auf ein bestimmtes Finanzamt hinweist. Darüber hinaus scheint dieses Verfahren grundsätzlich sehr aufwändig und bürokratisch zu sein. Daher unterstützen wir ausdrücklich die Anregung des Normenkontrollrates, ein bürokratiearmes Verfahren zu schaffen.

- Werden wegen einer Sperrung nach Absatz 8 Satz 2 oder 3 für einen abrufenden Arbeitgeber keine ELStAM bereitgestellt, so wird dem nach Satz 6 Arbeitgeber die Sperrung mitgeteilt und der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer nach Steuerklasse VI zu ermitteln. Insofern sollte absolut sichergestellt sein, dass Änderungen an der Positiv- und an der Negativliste schnell und unbürokratisch vollzogen werden können, so dass das in Satz 6 vorgesehene Szenario, das sich zulasten des Arbeitnehmers auswirkt, die absolute Ausnahme bleibt. In diesem Zusammenhang möchten wir auf einen weiteren grundsätzlichen, wichtigen Punkt hinweisen: Nur der aktuelle Arbeitgeber ist berechtigt, die ELStAM abzurufen. Mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses entfällt diese Berechtigung. Bei einem Arbeitgeberwechsel verzögert sich oftmals die Endabrechnung des bisherigen Arbeitgebers (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Gehaltsrückzahlungen, anteilige Prämien etc). Wenn in diesen Fällen der neue Arbeitgeber nicht auf die ELStAM zugreifen kann bzw. nicht mit der entsprechenden Lohnsteuerklasse des Arbeitnehmers abrechnen kann, sondern auf Lohnsteuerklasse VI zurückgreifen muss, ist dies mit erheblichen Nachteilen für den Arbeitnehmer verbunden. Der Liquiditätsnachteil des Arbeitnehmers über die Lohnsteuerklasse VI kann erheblich sein. Wir schlagen daher vor, dass der neue Arbeitgeber im ersten Monat berechtigt sein sollte, nach den Angaben des Arbeitnehmers abzurechnen.

Wichtig ist zudem Folgendes: Der Lohnsteuerpflichtige hat gemäß § 39 Abs. 3 b Satz 2 EStG das Recht, bestimmte Daten zu seinen Ungunsten zu ändern. Da aus dem Gesetz nicht ersichtlich ist, wann eine individuelle Abfrage der gespeicherten Daten erfolgen kann, und auch kein Zeitraum zwischen der Abrufmöglichkeit und dem Starttermin vorgesehen ist, wird bei dem vorgesehenen Verfahren der Arbeitgeber regelmäßig vor dem Lohnsteuerpflichtigen Kenntnis von den gespeicherten Daten erhalten. Hier muss im Vorfeld absolut sichergestellt sein, dass der Arbeitgeber nicht Kenntnis von Daten erlangt, die der Arbeitnehmer nicht freigegeben hat (bsp. Behinderung).

Ergänzende Änderungsvorschläge zum EStG

Zu Nr. 3 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, Drs. 17/2823 vom 27. August 2010: Änderungen, bzw. Ergänzungen der § 4 Abs. 1, § 6 Abs. 1 und 5, § 15 und § 52 Abs. 8 b und 16 a EStG
Artikel 2 Nr. 3 a – neu – und 5 Buchst. b 1 – neu – (§ 12 Abs. 1 und § 34 Abs. 8 KStG)

Ausweislich der Begründung soll der neue Satz 4 in § 4 Abs. 1 EStG klarstellend den Hauptanwendungsfall des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG mittels eines Regelbeispiels erläutern.

Hintergrund ist u. a. das Urteil des BFH vom 17. Juli 2008 – I R 77/06. In diesem Urteil hat der BFH entschieden, dass die so genannte Theorie der finalen Entnahme für Altjahre im Gesetz keine hinreichende Grundlage findet.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung im Nichtanwendungserlass vom 20. Mai 2009 werden die gesetzlichen Entstrickungsregelungen des SEStEG von den Urteilsgrundsätzen nicht berührt.

Die Auswirkungen der Neuregelung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG SEStEG sind aber bis heute völlig ungeklärt, so dass es u. E. nahegelegen hätte, sich stärker insbesondere mit den europarechtlichen Bedenken, die im Schrifttum (vgl. z. B. Kahle/Franke, IStR 2009, S. 406) geäußert werden, auseinanderzusetzen, bevor eine die höchstrichterliche Rechtsprechung überschreibende neue gesetzliche Regelung in das Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz aufgenommen wird.

So wird im Fachschrifttum eine Neujustierung der Entstrickungsproblematiken angeregt (vgl. etwa Prinz, DB 2009, S. 807).

Aus rechtsstaatlichen Gesichtspunkten könnte es zudem bedenklich sein, eine rückwirkende Geltung dieser Rechtsnormen vorzusehen.

Zu Nr. 7 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines JStG 2010, Drs. 17/2823 vom 27. August 2010: Änderung des § 6b EStG

Der Bundesrat schlägt vor, die Übertragung von stillen Reserven gem. § 6b EStG bei einer Reinvestition auf Wirtschaftsgüter zu beschränken, die nicht zum Zwecke der Vermietung und Verpachtung genutzt werden. Diese Änderung zielt darauf ab, Einlagen in sog. § 6b-Fonds steuerlich nicht weiter zu begünstigen, da es sich bei diesen Fonds der Sache nach um geschlossene Immobilienfonds handelt und es sich bei einer Investition in einen solchen Fonds um eine bloße Kapitalanlage handelt. Begünstigt werden soll lediglich die Reinvestition in den „originären Geschäftsbetrieb“ eines Steuerpflichtigen.

Eine Einschränkung der Geltung des § 6b EStG entsprechend dieser Intention könnte u. E. akzeptiert werden; der vorgeschlagene Wortlaut der Gesetzesänderung geht jedoch weit darüber hinaus. Die Formulierung könnte auch solche Fälle erfassen, in denen ein Mitunternehmer Wirtschaftsgüter aus seinem Sonderbetriebsvermögen an die Mitunternehmerschaft vermietet oder verpachtet. Auch Betriebsaufspaltungen könnten davon betroffen sein, wenn die Besitzgesellschaft Grundstücke oder Produktionsanlagen an die Betriebsgesellschaft vermietet. In der Landwirtschaft wären sämtliche Verpachtungsbetriebe betroffen, wenn innerhalb von sechs Jahren ab Beginn der Verpachtung Veräußerungen und Reinvestitionen erfolgen.

An diesen Beispielen wird deutlich, dass die vorgesehene Ausnahmeregelung nicht weit genug greift, nach der eine Übertragung von stillen Reserven auf vermietete oder verpachtete Wirtschaftsgüter dann noch möglich sein soll, wenn auch die veräußerten Wirtschaftsgüter innerhalb der letzten sechs Jahre vor der Veräußerung ausschließlich für Vermietungs- oder Verpachtungszwecke genutzt wurden. Bei einer erstmaligen Verpachtung kann nicht davon ausgegangen werden, dass alle vorhandenen Wirtschaftsgüter noch eine längere Nutzungsdauer als sechs Jahre haben. Nur dann wäre aber eine Übertragung von stillen Reserven für im Betrieb genutzte Wirtschaftsgüter im Fall einer erforderlichen Reinvestition möglich.

Wenn das Ziel ist, eine Übertragung stiller Reserven auf gewerblich geprägte Kapitalanlagegesellschaften auszuschließen, dann sollte das Gesetz dies auch so formulieren. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Formulierung würde dagegen eine Vielzahl von Fällen mit erfassen, die der Intention des § 6b EStG durchaus entsprechen.

Vorgesehen ist außerdem, dass die Neuregelung des § 6b EStG bereits auf alle Fälle anzuwenden ist, bei denen die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter nach dem Tag der Verkündung des JStG 2010 angeschafft oder hergestellt werden. Da Investitionspläne auch längerfristig angelegt sein können, halten wir es aus Gründen des Vertrauensschutzes zumindest für erforderlich, auf den Rechtszustand im Zeitpunkt der Veräußerung des die stillen Reserven enthaltenden Wirtschaftsgutes abzustellen. Eine Neuregelung sollte demnach erst Geltung für Vorgänge erlangen, bei denen Wirtschaftsgüter nach Verkündung des JStG 2010 veräußert werden. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Frage der Rückwirkung von Steuergesetzen.

Änderungsvorschlag zu § 23 EStG

Wir halten folgende Ergänzung der Norm aus praktischen Gründen für wünschenswert, die in den vorliegenden Vorschlägen bisher nicht enthalten ist.

Gewinne aus der Veräußerung von Fremdwährungsbeständen fallen für Privatanleger weiterhin unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. In der Fassung der Norm vor Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 war festgelegt worden, dass bei Anschaffung und Veräußerung mehrerer gleichartiger Fremdwährungsbeträge die zuerst angeschafften Beträge als zuerst veräußert gelten (Fifo-Verfahren).

Diese Regelung galt ursprünglich als Hilfe für die Kreditinstitute zur Erstellung der Jahresbescheinigung gemäß § 24c EStG. Da die Jahresbescheinigung letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2008 zu erteilen war, hielt der Gesetzgeber im Anschluss eine gesetzliche Regelung nicht mehr für erforderlich.

Derzeit sind damit die Anschaffungskosten bei verschiedenen Anschaffungszeitpunkten von Fremdwährungsbeträgen wieder nach der Durchschnittswertmethode zu ermitteln. Angesichts der Vielzahl von Transaktionen auf Devisenkonten ist dieses Verfahren jedoch in der Praxis kaum praktikabel.

Erschwert wird die Situation zusätzlich dadurch, dass § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG die zu beachtende Haltefrist bei Wirtschaftsgütern, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, auf einen Zeitraum von zehn Jahren festlegt. In den Fällen, in denen Fremdwährungsbestände verzinslich angelegt werden, kann es zu einem Nebeneinander von Beträgen derselben Währung kommen, für die die Haltefrist für ein Jahr oder für zehn Jahre zu beachten ist. Mit der Fristverlängerung sollten Steuersparmodelle, die sich auf die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern beziehen, eingedämmt werden. Angesichts der fehlenden Eignung von Fremdwährungsguthaben für solche Steuersparmodelle, sollte u. E. geprüft werden, den Bereich des verzinslich angelegten privaten Devisenbestandes explizit aus dem Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auszunehmen. Zumindest aber ist es erforderlich, wieder die Fifo-Methode als anzuwendendes Verbrauchsfolgeverfahren gesetzlich festzulegen.

Zu Artikel 2: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 33 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines JStG 2010, Drs. 17/2823 vom 27. August 2010: Änderung des § 8c KStG

Zu Buchstabe a)

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Neufassung von § 8c Abs. 1 Satz 6 KStG ist zu begrüßen. Verluste bis zur Höhe der steuerpflichtigen stillen Reserven sollen steuerlich berücksichtigungsfähig bleiben. Auf ausländischem Betriebsvermögen ruhende stille Reserven, deren Realisierung im Inland steuerpflichtig ist (z. B. wegen Fehlens eines DBA oder wg. eines DBA mit Anrechnungsmethode), werden bisher von dieser Regelung ausgeschlossen. Durch die vorgeschlagene Änderung würde dieser Misstand beseitigt.

Zu Buchstabe b)

Die vorgeschlagene Neufassung des § 8c Abs. 1 Satz 7 KStG lehnen wir dagegen ab. Sie ist unsystematisch und auch in der Sache nicht gerechtfertigt.

Der Bundesrat geht davon aus, dass Verlust tragende Gesellschaften mit einem negativen steuerlichen Eigenkapital, deren Anteile einen gemeinen Wert von oder nahe Null haben, keine betriebswirtschaftlich fundierten stillen Reserven haben können. Dies trifft jedoch nicht zu. Start-up Unternehmen, deren wesentliches Vermögen in selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern besteht, werden wegen des steuerlichen Aktivierungsverbots oftmals steuerbilanziell ein negatives Eigenkapital und dennoch stille Reserven haben.

Bei Einführung des Stille-Reserven-Escapes hat der Gesetzgeber die Grundsatzentscheidung getroffen, die stillen Reserven auf der Basis des steuerbilanziellen Eigenkapitals zu ermitteln. Dieses Eigenkapital ergibt sich aus der Anwendung steuerlicher Bilanzierungs- und Gewinnermittlungsvorschriften und ist damit einer Bewertung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen nicht zugänglich. Aus der bloßen Existenz negativen Eigenkapitals lassen sich zudem keine Schlüsse darauf ziehen, ob die stillen Reserven betriebswirtschaftlich fundiert sind. Die für den Änderungsvorschlag gegebenen Begründungen können nicht überzeugen.

Weitere Anregung

Im Rahmen des § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG halten wir eine Ergänzungsregelung für Organisationsfälle für erforderlich, da für diese der Stille-Reserven-Escape anderenfalls praktisch ohne Anwendung bliebe.

Auch bei einer Organträgerkapitalgesellschaft sind für die Frage ihrer weiteren Verlustnutzung die steuerpflichtigen stillen Reserven zu berücksichtigen. Stille Reserven, die auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften beruhen, sollen aber ausscheiden, da die Veräußerung dieser Beteiligungen nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei wäre.

Während die Verluste in einer Organschaft regelmäßig beim Organträger festgestellt werden, würden nach der oben genannten Begründung stille Reserven aber nur auf der Ebene der Organgesellschaften vorhanden sein. Hier fallen somit der Ort der bedrohten Verluste und der Ort der stillen Reserven auseinander.

Zu Nr. 34 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines JStG 2010, Drs. 17/2823 vom 27. August 2010: Änderung des § 17 KStG

Wir begrüßen ausdrücklich den Vorschlag des Bundesrates für eine Neufassung des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG.

Bisher verlangt diese Norm als Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft, dass eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird. Wie eine solche Vereinbarung auszusehen hat, ist in der Vergangenheit von der Finanzverwaltung teilweise sehr formalistisch ausgelegt worden. Für Verunsicherung sorgt aktuell eine Verfügung der Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster vom 12. August 2009, in der eine in der Praxis weit verbreitete Formulierung für nicht ausreichend angesehen wird. Dies kann für die betroffenen Unternehmen auch rückwirkend zu erheblichen finanziellen Belastungen und in Extremfällen sogar zu einer Gefährdung des Fortbestands dieses Unternehmens führen. Die Bundessteuerberaterkammer hat deshalb mit Schreiben vom 26. Mai 2010 gefordert, dass zumindest die Möglichkeit einer Heilung für von der neuen Auslegung betroffene Unternehmen gewährt werden müsste.

Während der BFH aufgrund des Gesetzeswortlauts am Erfordernis einer ausdrücklichen Vereinbarung festhält, ist in der ständigen BGH-Rechtsprechung und der zivilrechtlichen Literatur heute allgemein anerkannt, dass § 302 AktG auch im GmbH-Konzern ohne Weiteres, d. h., ohne ausdrückliche Vereinbarung, anzuwenden ist. Diese Rechtsentwicklung wird mit der vom Bundesrat vorgeschlagenen Neufassung aufgegriffen und auch für das Steuerrecht übernommen.

Wir bitten dringend darum, die vorgeschlagene Änderung umzusetzen und nicht weiterhin an einem zivilrechtlich überholten Formalismus festzuhalten.

Zu Artikel 4: Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 4 Buchst. a) Doppelbuchst. cc): Ort der sonstigen Leistung für Einräumung von Eintrittsberechtigungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 – neu – UStG-E)

Es erscheint fraglich, ob Art. 53 der MwStSystRL i. d. F. ab 1. Januar 2011 durch die neu in § 3a Abs. 3 UStG eingefügte Nr. 5 zutreffend umgesetzt wird. In der Richtlinie wird nicht verlangt, dass die Dienstleistung „an einen Unternehmer für sein Unternehmen“ erbracht werden muss. Verlangt wird nur die Leistung an einen Steuerpflichtigen, d. h., einen Unternehmer.

Das Festhalten an dem Merkmal der Leistungserbringung „an sein Unternehmen“ lässt für die Praxis immer dann Schwierigkeiten erwarten, wenn „gemischte Tätigkeiten“ mit unternehmerischen und nicht unternehmerischen Anteilen vorliegen. Der Gesetzgeber sollte die Gelegenheit wahrnehmen, das Umsatzsteuergesetz insoweit an die europäische Regelung anzupassen, die nur zwischen rein privater einerseits und unternehmerischer Tätigkeit andererseits unterscheidet. Dies würde auch einen Beitrag zur Vereinfachung der Rechtsanwendung für den Praktiker darstellen.

Zu Nr. 8 Buchst. a) Doppelbuchst. bb): Erweiterung der Reverse Charge-Regelungen (§ 13b Abs. 2 Nrn. 7 und 8 – neu – UStG-E)

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers soll auf Lieferungen von Schrott und Altmetall etc. sowie auf das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen ausgedehnt werden. Grundregel des Umsatzsteuerrechts ist die Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers. Ohne auf die Sinnhaftigkeit der hier konkret vorgesehenen Änderungen einzugehen, plädieren wir dafür, an dieser grundsätzlichen Regelung soweit wie möglich festzuhalten. Anderenfalls besteht die Gefahr einer Umkehrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses, was zu einer wachsenden Unübersichtlichkeit des Rechts beitrüge. Die Liste der Ausnahmen von der Grundregel muss überschaubar bleiben. Die Anwendung von Reverse Charge-Regelungen auf neue Sachverhalte muss daher jeweils sachlich gut begründet sein und sollte nicht ohne Not immer weiter ausgedehnt werden.

Zu Nr. 8 Buchst. c) Doppelbuchst. cc): Leistungsort bei bestimmten Restaurationsleistungen

Diese Regelung ist insbesondere aus Gründen der Praktikabilität zu begrüßen. Allerdings hätte sie bereits bei der Implementierung des Mehrwertsteuerpaketes in das deutsche Umsatzsteuerrecht getroffen werden müssen. Denn eine zwischenzeitlich erforderlich gewordene Verwaltungsregelung trägt nicht zur Rechtssicherheit bei.

Zu den Nrn. 9 und 10: Ende des Seeling-Modells (§§ 15 Abs. 1 b und 15 a Abs. 6 a UStG-E)

Die Neuregelung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Grundstücke beruht auf dem bis zum 1. Januar 2011 umzusetzenden Art. 168 a MwStSystRL. Diese EU-rechtlich gebotene Umsetzung macht auch Folgeänderungen in § 15a UStG erforderlich.

Gerade diese Norm ist allerdings bereits jetzt sehr kompliziert und stellt den Rechtsanwender vor erhebliche Schwierigkeiten. Jede hier bestehende Möglichkeit zur Vereinfachung sollte im Interesse einer verbesserten Praktikabilität genutzt werden.

Zu Artikel 7: Änderung des Außensteuergesetzes

Zu Nr. 1: Ermittlung der Niedrigbesteuerung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 AStG-E)

Es ist davon auszugehen, dass sich die Ergänzung des § 8 Abs. 3 AStG im Wesentlichen gegen das maltesische Steuerrecht richtet. Die neben der Anrechnung der von der Gesellschaft gezahlten Körperschaftsteuer gewährte Steuergutschrift oder -erstattung führt hier dazu, dass Gewinne bei einer konsolidierten Betrachtung unterhalb der Niedrigbestimmungsschwelle bleiben.

Der Wortlaut der vorgesehenen Regelung geht aber über die nach Gesetzesbegründung gewollte Betrachtung der konsolidierten Ertragsteuerbelastung der ausgeschütteten Gewinne hinaus. Erfasst sind damit auch Fälle der üblichen grenzüberschreitenden indirekten Körperschaftsteueranrechnung durch einen anderen Staat. Die im Entwurf angesprochenen Anrechnungsansprüche bedürfen u. E. einer Eingrenzung. Anrechnungsansprüche sollten in dieser Regelung nur insoweit relevant sein, wie sie – allein aufgrund des Steuersatzes – zu einem Erstattungsanspruch gegenüber dem Staat der ausschüttenden Gesellschaft führen.

Mit der Regelung in § 8 Abs. 3 Satz 2 AStG-E vermischt der Gesetzgeber dagegen die steuerlichen Sphären von Gesellschaft und Anteilseigner. Die Vermengung von Anrechnungs- und Erstattungsansprüchen scheint systematisch verfehlt (vgl. z. B. Quilitzsch/Gebhardt, BB 2010, S. 2212 (2213)).

Wenn auch Maßnahmen zur Verhinderung der Umgehung von Regelungen des Außensteuergesetzes generell legitim und notwendig sein können, so trägt doch die Ausweitung von Sonderregeln, die jeweils an der Steuergesetzgebung einzelner Staaten anknüpfen, nicht zur Überschaubarkeit und Praktikabilität dieses Rechtsgebietes bei. Vor diesem Hintergrund möchten wir erneut darauf hinweisen, dass wir eine grundsätzliche Überarbeitung des Außensteuerrechts bereits seit Jahren für notwendig erachten und diese auch in Aussicht gestellt worden ist.

Zu Artikel 9: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 6: § 146 Abs. 2 a AO-E und zu Nr. 6 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines JStG 2010, Drs. 17/2823, Änderung der Regelungen zur Verlagerung der Buchführung ins Ausland

Die Erleichterungen bei den Voraussetzungen für die Verlagerung der Buchführung ins Ausland sind sachgerecht und daher ausdrücklich zu unterstützen. Durch den Verzicht auf die Einwilligung der zuständigen, ausländischen Behörde und durch den Wegfall der Beschränkung auf EU-Mitgliedsstaaten wird die Regelung praxistauglich ausgestaltet.

Allerdings möchten wir dennoch auf einen wesentlichen Punkt hinweisen und uns insoweit der Stellungnahme des Bundesrates anschließen: Die Rückverlagerung der Buchführung ist an eine Beeinträchtigung der Besteuerung geknüpft, wobei nach wie vor unklar ist, wann eine solche vorliegt bzw. wie dieser unbestimmte Rechtsbegriff ausgelegt werden soll. Die BStBK hat diesen Punkt schon in ihrer Stellungnahme zum Referentenentwurf vom 26. April kritisiert und gefordert, zumindest zeitnah eine bundeseinheitliche Definition zu schaffen, beispielsweise in einem BMF-Schreiben, um Rechtsunsicherheit und Ungleichbehandlungen zu vermeiden.

Nicht sachgerecht erscheint insoweit die Lösung des Bundesrates, den Widerruf der Bewilligung vom Wegfall einer der vier Voraussetzungen abhängig zu machen, die zur Bewilligung geführt haben.

Dieser Vorschlag wird als zu weitgehend angesehen. Insoweit unterstützen wir die Ansicht der Bundesregierung, da ansonsten selbst dann eine Bewilligung widerrufen werden müsste, wenn die Besteuerung nicht beeinträchtigt ist.

Zu Nr. 43 der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines JStG 2010, Drs. 17/2823: §§ 3 Abs. 4, 371, 378 Abs. 3 AO, Änderungen der Regelungen zur Selbstanzeige

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt nachdrücklich, Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung. Die Bundesregierung hat bereits in der Vergangenheit einige wirkungsvolle Maßnahmen eingeleitet. So hat sich im Bereich des steuerlichen Informationsaustausches einiges getan. Dieser Weg ist richtig und muss weiterverfolgt werden.

Bei den Vorschlägen des Bundesrates zur Änderung der Regelungen der Selbstanzeige wird die Intention deutlich, Ziel und Zweck der strafbefreienden Selbstanzeige zu verschieben von einer primär fiskalpolitisch orientierten Norm zu einer Regelung, die im Sinne des Gerechtigkeitsempfindens den strafrechtlichen Ausgleich schaffen will. Aus rechtspolitischer Sicht kann eine solche Verschiebung des Regelungszweckes jederzeit vorgenommen werden. Allerdings sollte eines klar sein: Die Gründe für die Einführung der Selbstanzeige und für das Beibehalten dieses Rechtsinstituts waren bislang hauptsächlich fiskalisch geprägt.

Sie sind vornehmlich darin zu sehen, dass der Staat diese bisher verheimlichten Steuerquellen allein nur schwer entdecken würde. Die Finanzverwaltung ist bei der Besteuerung auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Eine Besteuerung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen wäre unmöglich oder würde zumindest einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern.

Die Regelung des § 371 AO schafft einen gesetzlichen Anreiz zur Selbstanzeige und erleichtert dem Steuerpflichtigen die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit. Jede Verschärfung der Selbstanzeige führt dazu, dass dieser Zweck nicht mehr oder nur noch eingeschränkt erreicht wird. Einkünfte, die bisher, unabhängig von der Motivation im konkreten Einzelfall, von bislang steuerunehrlichen Bürgern im Rahmen der Selbstanzeige nacherklärt worden sind, werden möglicherweise zukünftig von der Finanzverwaltung ermittelt werden müssen. Dieser Umstand sollte bei jeder Änderung insbesondere vor dem Hintergrund der personellen und finanziellen Ausstattung der Finanzverwaltung bedacht werden.

Für die Beibehaltung der Regelung in der jetzigen Fassung sprechen drei Gründe:

1. Mit der Selbstanzeige werden sämtliche Steuern einschließlich 6 % Zinsen für die Vergangenheit entrichtet. Außerdem wird die bisher verheimlichte Steuerquelle für die Zukunft erschlossen. Die Selbstanzeige verschafft dem Staat Erkenntnisse über Steuerquellen und damit Steuermehreinnahmen, ohne dass ansonsten für Steuerstrafverfahren erheblicher Zeit- und Kostenaufwand betrieben werden muss. Jede Verschärfung führt dazu, dass der Weg in die Steuerehrlichkeit durch eine Selbstanzeige erschwert werden würde. Steuerpflichtige würden die Gefahr, „entdeckt“ zu werden, oftmals in Kauf nehmen, wenn sie nicht mehr einschätzen können, ob schon ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist oder die Tat bereits entdeckt worden ist und somit eine Selbstanzeige ausgeschlossen wäre. Viele Verfahren könnten aber ohne die Kooperation des Steuerpflichtigen nicht erfolgreich abgeschlossen werden. Denn die Beweislast liegt beim Staat und der Grundsatz „in dubio pro reo“ gilt auch für den Steuerbürger. Die korrekte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ohne die Mitwirkung der Steuerpflichtigen scheitert in der Praxis oft. Die Dauer von strafrechtlichen Ermittlungsverfahren in Deutschland und damit der Rechtsschutz bei überlangen Gerichtsverfahren stehen wegen der zunehmend langen Verfahrensdauer schon heute in der Kritik des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR). Seit 2007 betrafen 80 % aller Verurteilungen Deutschlands vor dem EGMR diese Fallgruppe.

2. Die Selbstanzeige hat eine wichtige praktische Bedeutung: In der steuerlichen Beratung musste bislang nicht zwischen einer Fehleinschätzung, einer leichtfertigen Steuerverkürzung oder einer Steuerhinterziehung unterschieden werden. Wird für den Berater eine Verfehlung offenbar, rät er dem Mandanten zur Selbstanzeige. Ist im Fall einer Steuerhinterziehung eine Selbstanzeige nur noch eingeschränkt möglich, muss im Vorfeld zwischen den einzelnen Stufen abgegrenzt und die Verfehlung juristisch zugeordnet werden. Die Fehleranfälligkeit ist hoch, wenn man bedenkt, dass auch Gerichte oftmals Schwierigkeiten bei der Unterscheidung von bewusster Fahrlässigkeit und bedingtem Vorsatz haben. Es wird in Zukunft fraglich sein, ob der Mandant dem Rat des Steuerberaters folgen wird. Hier lauern erhebliche Haftungs- und Strafbarkeitsrisiken für den steuerlichen Berater und seine Mitarbeiter.

3. Die Selbstanzeige hat sich seit Jahrzehnten bewährt. Diese Korrekturmöglichkeit gibt es auch in anderen Bereichen. Eine Selbstanzeigemöglichkeit wurde beispielsweise 2006 in das Parteiengesetz aufgenommen, um bei noch nicht erklärten Parteispenden eine Korrektur ohne strafrechtliche Konsequenzen zuzulassen. Sie findet besonders bei Massenverfahren, wie bei den Umsatzsteuervoranmeldungen oder beim Kindergeld, ihre Anwendung. Verfahrensrechtlich ist der Steuerpflichtige nach § 153 AO verpflichtet, unrichtige oder unvollständige Erklärungen zu berichtigen oder zu ergänzen, sobald er nachträglich die Unrichtigkeit erkennt. Muss er strafrechtliche Konsequenzen befürchten, ist zu bezweifeln, ob er der Korrekturpflicht nachkommen wird. Gerade im Steuerrecht werden häufig Fehler erst nach Abgabe der Steuererklärung und bei Überprüfungen von Unterlagen vor einer Betriebsprüfung entdeckt. Dies beruht auf der Komplexität des Steuerrechts, als auch der Komplexität von unternehmerischen Entscheidungen mit fiskalischen Auswirkungen. Der richtige Weg ist daher, das bewährte Rechtsinstitut der Selbstanzeige in der jetzigen Form beizubehalten. Dies gilt im Interesse des Staates und der Steuerpflichtigen.

Die Rechtsfolge der Straffreiheit legitimiert sich außerdem als Bindeglied zwischen der Mitwirkungsverpflichtung im Besteuerungsverfahren und dem verfassungsrechtlich gebotenen nemo-tenetur-Grundsatz, nach dem niemand gezwungen werden kann, sich selbst zu belasten.

Zu bedenken ist weiterhin: Steuerschuldverhältnisse sind Dauerschuldverhältnisse. Finanzverwaltung und Steuerbürger müssen auch in Zukunft kooperativ zusammenarbeiten. Insoweit ist eine Steuerhinterziehung beispielsweise nicht mit einem Betrug vergleichbar. Es muss daher ein Weg gefunden werden, auch nach einer Verfehlung wieder vertrauensvoll zusammenzuarbeiten. Diesen Weg bietet die Selbstanzeige.

Zu Nr. 43 b) der Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines JStG 2010, Drs. 17/2823: § 371 Abs. 2 AO-Entwurf, Ausschluss der Selbstanzeige

Zu den einzelnen vorgeschlagenen Änderungen möchten wir im Wesentlichen auf unsere Stellungnahme zur Frage der Bekämpfung der Steuerhinterziehung vom 2. Juli 2010 verweisen. Hervorheben möchten wir jedoch die folgenden Punkte:

Sperrgrund: § 371 Abs. 2 Nr. 1 a AO-Entwurf, Absendung der Prüfungsanordnung

Diese Regelung halten wir nicht für sachgerecht. Bei Einführung dieser Regelung bliebe unberücksichtigt, dass der Steuerpflichtige seine Steuerunterlagen oftmals nach Eingang der Prüfungsanordnung nochmals überprüft und verschuldet oder unverschuldet entstandene Fehler berichtigt. Da die Finanzverwaltung im Regelfall nur Schwerpunkte überprüft, würde sie sich selbst die Möglichkeit nehmen, Berichtigungen vom Steuerpflichtigen zu erhalten. Warum insoweit auf die Mitwirkung verzichtet werden soll und möglicherweise Steuerausfälle in Kauf genommen werden sollen, ist nicht nachvollziehbar.

Sinnvoller erscheint hier, auf den Zeitpunkt der Beginn der Prüfung abzustellen. Es sind schon bislang keine Abgrenzungsschwierigkeiten bekannt, wann nach der aktuellen Rechtslage „ein Amtsträger erschienen ist“. Wird zukünftig auf den Beginn der Prüfung abgestellt, so wird damit auf die veränderte Prüfungsrealität reagiert. In der Praxis wird oftmals anhand elektronischer Buchführungsdaten geprüft, die per CD an den Prüfer übersendet werde. Dieser Fall würde mit dem Ausschlussgrund des Prüfungsbeginns erfasst werden.

Sinnvoll erscheint daher eine Änderung des § 371 Abs. 2 Nr. 1 a) AO wie folgt:

„... ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder *mit der Prüfung begonnen hat* ...“

Sperrgrund: § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) AO-Entwurf, Abgeschlossener Prüfungszeitraum

Nach der Stellungnahme des Bundesrates soll nach § 371 Abs. 2 Nr. 1 b) eine Selbstanzeige ausgeschlossen sein, wenn eine Prüfung oder Ermittlung nach Buchst. a abgeschlossen worden ist. Diese Änderung ist im Hinblick auf die Berichtigungspflicht nach § 153 AO nicht nachvollziehbar. Die Berichtigungspflicht bleibt bestehen, auch wenn eine Prüfung abgeschlossen ist. Ob der Steuerpflichtige bei Umsetzung dieser Regelung tatsächlich unrichtige oder unvollständige Erklärungen berichtigt bzw. ergänzt, sobald er nach einer abgeschlossenen Prüfung nachträglich die Unrichtigkeit seiner Angaben erkennt, ist stark zu bezweifeln. In Betriebsprüfungen werden in der Regel nicht alle Sachverhalte umfassend und abschließend geprüft, die Prüfung konzentriert sich oftmals auf bestimmte Schwerpunkte. Daher kann auch nach Abschluss einer Prüfung durchaus das Bedürfnis bestehen, Änderungen vorzunehmen bzw. unentdeckt gebliebene Sachverhalte aufzuklären. Fehlt die Möglichkeit der Selbstanzeige, kann der Steuerpflichtige im konkreten Fall möglicherweise seiner Pflicht nach § 153 AO nicht mehr nachkommen.

Außerdem ist insbesondere in diesen Fällen die Selbstanzeige im Hinblick auf das Steueraufkommen besonders wertvoll, da diese geprüften Veranlagungszeiträume vom Finanzamt nie wieder aufgegriffen. Die Verwaltung würde demnach die Mehrsteuern in diesen Fällen nicht mehr aufdecken können.

Für Unternehmen, die einer laufenden Betriebsprüfung unterliegen, würde diese Änderung sogar zu einem generellen Ausschluss der Selbstanzeigemöglichkeit führen, da Veranlagungszeiträume entweder bereits geprüft sind oder gerade geprüft werden.

Problematisch kann außerdem die Behandlung von Dauersachverhalten werden, da einzelne Veranlagungszeiträume möglicherweise unterschiedlich behandelt werden (z. B. Hinterziehung von Kapitalerträgen über mehrere Veranlagungszeiträume).

Beispiel: A hat für die Jahre 04 bis 09 Kapitalerträge nicht angegeben. In der Prüfung werden die Jahre 07 bis 09 untersucht. Vor dem Hintergrund der geplanten Regelung kann eine Strafbefreiung nur für die Jahre 04 und 06 erlangt werden, wohingegen die Jahre 07 bis 09 gesperrt sind.

Da die Ermittlungsbehörden bei Dauersachverhalten regelmäßig Rückschlüsse auch auf die anderen Jahre ziehen können, ist von dem Steuerpflichtigen im Zweifel nicht zu erwarten, dass er für die Jahre 04 und 06 eine Selbstanzeige abgibt. Wir regen daher an, diesen Bereich nochmals zu überprüfen. Wenigstens für Dauersachverhalte sollte gelten, dass eine Straffreiheit auch dann erreicht werden kann, wenn diese vor dem Prüfungszeitraum begonnen hat und/oder nach dem Prüfungszeitraum noch fortwirkt.

Sperrgründe: § 371 Abs. 2 Nr. 1 c) und d) AO-Entwurf, Verfahrenseinleitung und Tatentdeckung, Wegfall der subjektiven Elemente

Geplant ist, die subjektiven Elemente der Kenntnis bzw. des Kennenmüssens bei der Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens und bei der Tatentdeckung entfallen zu lassen.

Diese Änderung halten wir nicht für angemessen. Auch diese Verschärfung würde dazu führen, dass Steuerpflichtige möglicherweise keine Selbstanzeigen mehr abgeben werden, da sie sich nicht sicher sein können, ob eine wirksame Selbstanzeige überhaupt noch möglich ist.

Zudem ist das subjektive Element auch aus rechtsstaatlicher Sicht geboten: Sowohl die Einleitung des Steuerstrafverfahrens wie auch die Tatentdeckung sind Vorgänge, die ein Steuerpflichtiger nicht kennen kann. Selbst derjenige, der sich nicht durch äußere Umstände zu einer Selbstanzeige gedrängt fühlt (wie beispielsweise durch eine Diskussion um einen Daten-CD-Ankauf), kann nicht erkennen, ob er mit der Selbstanzeige Straffreiheit erlangen kann. Er kann im Regelfall von einer möglichen Tatentdeckung oder Verfahrenseinleitung nicht wissen, so dass er in der Konsequenz niemals sicher davon ausgehen kann, die erwünschte Rechtsfolge einer Selbstanzeige zu erreichen. Die bislang erforderlichen subjektiven Elemente der „Bekanntgabe des Strafverfahrens“ und des „Wissens um die Tatentdeckung /Rechnenmüssen“ sind insoweit wirksame rechtsstaatliche Korrektive dieser Rechtsunsicherheit.

Sollte die Änderung tatsächlich umgesetzt werden, plädieren wir dringend für den Zusatz, dass eine in dieser Art missglückte Selbstanzeige zu einer gesetzlich vorgesehen Strafmilderung führt.

§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO-Entwurf, 5 %-iger Zuschlag

Geplant ist, dass zukünftig zur Erlangung der Straffreiheit zugleich ein Zuschlag in Höhe von 5 % auf den Hinterziehungsbetrag i. S. d. § 370 Abs. 4 AO geleistet werden soll. Der Zuschlag soll pauschal erfolgen, insbesondere unabhängig vom Zeitraum zwischen Tathandlung und Selbstanzeige.

Laut Begründung soll dieser Zuschlag generalpräventiv zur Abgabe richtiger und vollständiger Steuererklärungen bewegen. Er stellt gleichzeitig auch ein Entgelt für den durch die Steuerhinterziehung und ihre spätere Anzeige veranlassten Zusatzaufwand der Verwaltung dar.

Klar ist: Steuerhinterzieher dürfen nicht besser gestellt werden als säumige steuerehrliche Bürger. Einen zusätzlichen Strafzuschlag lehnen wir allerdings strikt ab.

Der nun vorgeschlagene Zuschlag soll u. a. generalpräventive Wirkung entfalten, d. h., dieser Zuschlag ist systematisch als Strafzuschlag einzuordnen. Nach § 46 StGB ist grundsätzlich die Schuld Grundlage für die Zumessung der Strafe. Dabei hat eine Abwägung im Einzelfall zu geschehen. Umstände, die für und gegen den Täter sprechen, sind gegeneinander abzuwägen. Die Schuld des Täters ist grundsätzlich nicht als allgemeine Vorwerfbarkeit zu verstehen, sondern als individuelles Maß des Vorwurfs, der dem Täter für die konkrete Tat zu machen ist. Ein pauschaler Strafzuschlag widerspricht diesen strafrechtlichen Grundsätzen einer schuldangemessenen Strafe.

Eine Strafe darf nur durch ein zuständiges Gericht, verfassungsrechtlich gesprochen: durch den gesetzlichen Richter, verhängt werden. Eine Strafzumessung erfolgt durch das Gericht vor allem nach der Schwere der Schuld sowie unter Berücksichtigung von Begleitumständen und mit Blick auf die Täterpersönlichkeit. Es gibt also keine pauschale Strafe. Dies ist Ausdruck unseres Rechtsstaatsprinzips.

Außerdem soll gerade die Straffreiheit den besonderen Anreiz zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit schaffen. Ein pauschaler Zuschlag würde die Attraktivität im konkreten Fall möglicherweise schmälern und dazu führen, dass von der Selbstanzeige kein Gebrauch gemacht wird. Der fiskalpolitische Zweck, also die Aufdeckung bisher unerkannter Steuerfälle, wird durch den Zuschlag stark gefährdet.

Ferner würde sich der Verwaltungsaufwand erhöhen: Derzeit werden Selbstanzeigen in der Praxis so abgewickelt, dass die Veranlagungsfinanzämter die nacherklärten Beträge festsetzen und die hierauf entfallenden Steuern und Zinsen bezahlt werden. Von den Straf- und Bußgeldsachenstellen werden Sachverhalt und Abwicklung aus strafrechtlicher Sicht überprüft. Soweit überhaupt ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren eingeleitet wurde, wird dieses wieder eingestellt. Sollte der Zuschlag eingeführt werden, würde sich das Verfahren deutlich verkomplizieren, da festgestellt werden müsste, was genau im Sinne von § 371 AO hinterzogen ist.

Laut Begründung der Bundesratsstellungnahme soll der Zuschlag außerdem ein Entgelt für den durch die Steuerhinterziehung und ihre spätere Anzeige veranlassten Zusatzaufwand der Verwaltung darstellen. Auch wirtschaftlich ist eine Abgabe für den Zusatzaufwand der Verwaltung nicht erforderlich. Es macht keinen Unterschied, zu welchem Zeitpunkt die entsprechenden Angaben gegenüber der Finanzverwaltung gemacht werden. Der Veranlagungsaufwand bleibt der Gleiche. Etwaige wirtschaftliche Vorteile des Steuerhinterziehers werden durch den Hinterziehungszins abgegolten.

Dies entspricht zudem der Ansicht der Bundesregierung, die diese im Rahmen einer Antwort auf eine Kleine Anfrage der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN geäußert hat (Drs. 17/1334 vom 6. April 2010): „Die strafrechtliche Ahndung einer Steuerhinterziehung und damit auch die Abschöpfung über den allgemein geltenden Zinssatz hinausgehender Vorteile des Täters muss nach Auffassung der Bundesregierung weiterhin dem Strafverfahren vorbehalten bleiben. Anderenfalls müsste die höhere Zinsbelastung des Täters bei der Strafzumessung berücksichtigt werden, um eine Doppelbestrafung zu vermeiden. Die Anhebung des Zinssatzes von Hinterziehungszinsen würde daher letztlich nur zu einer Verlagerung der Abschöpfung vom Strafverfahren in das Besteuerungsverfahren führen.“

Zu Artikel 14: Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Zu Nr. 1: Zulässiger Anteil des Verwaltungsvermögens (§ 13a Abs. 8 Nr. 3 ErbStG)

Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften können bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen erbschaftsteuerfrei auf den Nachfolger übertragen werden. Ausgenommen davon ist jedoch solches Vermögen, das zu mehr als 10 % aus sog. Verwaltungsvermögen besteht. Bei mehrstöckigen Gesellschaften ergab sich bisher die Besonderheit, dass auf der Ebene der Untergesellschaften ein Anteil von bis zu 50 % an Verwaltungsvermögen unschädlich war.

Mit der nun vorgesehenen Änderung will der Gesetzgeber an dieser Stelle nachbessern und die 10 %-Grenze jeweils auch für die unteren Ebenen festschreiben. Steuersystematisch ist diese Änderung nicht zu beanstanden, da sie eine vom Grundsatz her nicht gerechtfertigte Begünstigung für mehrstöckige Gesellschaften beseitigt.

Wir befürchten hier jedoch Probleme hinsichtlich der Praktikabilität der Neuregelung. Gerade bei tiefgestaffelten Gesellschaften, die ihrerseits auch wieder Beteiligungen halten, ist es der Unternehmensspitze häufig nicht nur nicht möglich, die Zusammensetzung des Betriebsvermögens auf Gesellschaften der unteren Ebene zu beeinflussen, es kann darüber hinaus sogar unmöglich sein, die Zusammensetzung dieses Vermögens überhaupt im Einzelnen festzustellen. Es besteht die Gefahr, dass mangels der Möglichkeit, die 10%-Grenze für Verwaltungsvermögen bis in die letzte Untergesellschaft nachzuweisen, diese Steuerfreiheit de facto nun bei bestimmten Unternehmenskonstellationen gar nicht mehr in Anspruch genommen werden kann.