

Herrn Dr. Volker Wissing, MdB
Vorsitzender des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Aktenzeichen	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
NP/MD 21-08-114-10/10 - S 09/10	+49 30 27876-520	+49 30 27876-799	deutsch@dstv.de	24.09.2010

Regierungsentwurf der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2010
Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010
Gegenäußerung der Bundesregierung

Sehr geehrter Herr Dr. Wissing,

wir bedanken uns für die Möglichkeit einer Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010). Die vorliegende Eingabe soll sich aufgrund des Umfangs der Drucksachen auf wesentliche Punkte beschränken, greift aber auch eigene Vorschläge des DStV auf. Inhaltlich ist sie nach Steuerarten und aufsteigenden Paragraphen gegliedert. In einigen Punkten gelten unverändert die Aussagen, die wir bereits in unserer Stellungnahme S3/10 vom 26.4.2010 an das Bundesfinanzministerium getroffen haben.

Darüber hinaus nehmen wir mit Bedauern zur Kenntnis, dass die Abzugsfähigkeit von privaten Steuerberatungskosten als Sonderausgaben weiterhin nicht Eingang in das diesjährige Jahressteuergesetz gefunden hat und dies auch kurzfristig nicht mehr geplant sein soll (vgl. FTD vom 17.8.2010). Alle Fakten und Argumente haben wir ausführlich anlässlich vieler Gelegenheiten geäußert. Sofern der Wiedereinführung der Abzugsfähigkeit haushalterische Gründe entgegen gehalten werden, verweisen wir hierzu ergänzend auf die Einsparungen auf Seiten des Fiskus in Millionenhöhe - aufgrund der umfangreichen Vorarbeiten der steuerberatenden Berufe, die anderenfalls auf staatlicher Seite mit erheblichen Mehraufwand erbracht werden müssten.



Insofern ist eine maßvolle Beteiligung des Staates an den Kosten für den Steuerberater nur angemessen und stellt kein „Privileg“ der steuerberatenden Berufe dar, zumal der gewünschte Abzug allein den Steuerpflichtigen zu Gute kommt.

1. Zur BR-Drucksache 318/10: Vereinfachung der Dienstwagenbesteuerung, § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG

Der Bundesrat bittet zu prüfen, ob bei der Nutzung eines dienstlichen Fahrzeugs auf die Erfassung des Vorteils, der dadurch entsteht, dass der Steuerpflichtige den Wagen für Fahrten zwischen der regelmäßigen Arbeitsstätte/Betriebsstätte und dessen Wohnung nutzen darf, verzichtet werden kann. Im Gegenzug soll - konsequenterweise - der Ansatz von Aufwendungen für die Wegstrecke wegfallen.

Dieser Vorschlag ist aus Sicht des DStV zu begrüßen, da festzustellen ist, dass viele Streitpunkte in der Praxis speziell im Zusammenhang mit der Besteuerung der Wegstrecke stehen. Hier kommt es im Einzelfall infolge der Vermutung, der Steuerpflichtige lege seinen Arbeitsweg täglich und mit dem Dienstfahrzeug zurück, zu unbilligen Ergebnissen und teilweise zu einer Überbesteuerung. Durch den Wegfall der bisherigen Besteuerung und des nicht mehr zugelassenen Ansatzes von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben für die Wegstrecke würde dieses Problem praktikabel gelöst.

Sofern die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung bezweifelt, dass diese Lösung sich aufkommensneutral gestalten lässt, so mag dieser Einwand grundsätzlich stimmen. Grund hierfür ist jedoch der mittlerweile nicht mehr zeitgemäße gesetzliche Pauschalbetrag für die Aufwendungen hinsichtlich der Wegstrecke zur Arbeit, der lediglich - und zwar nur für eine Strecke - 0,30 €/km beträgt. Dieser niedrige Ansatz dürfte in den meisten Fällen die Pauschalbesteuerung wegen der Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs auf dem Weg zur Arbeitsstätte unterschreiten. Dieser für den Fiskus positive Saldo würde nach dem Vorschlag des Bundesrates wegfallen.

FAZIT: Der Vereinfachungsvorschlag zur Dienstwagenbesteuerung sollte aus Sicht des DStV Eingang in das Jahressteuergesetz 2010 finden.



2. Zur BR-Drucksache 318/10: Maßgeblichkeit/Einschränkung steuerlicher Wahlrechte, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Der vorliegende Änderungsantrag des Bundesrates macht deutlich, dass der durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) neugefasste Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG überarbeitungsbedürftig ist, da die Reichweite des Maßgeblichkeitsgrundsatzes auf Grund der derzeitigen Fassung des Gesetzes unklar ist.

Der DStV hat bereits in seiner Stellungnahmen zum BMF-Schreiben vom 12.3.2010 (Gz. IV C 6 - S 2133/09/10001) hervorgehoben, dass die Auslegung der Norm durch die Finanzverwaltung im *Widerspruch zur Intention des Gesetzgebers* steht, wie sie der BT-Drucks. 16/10067 S. 124 entnommen werden kann. Hier sollte durch die - zu begrüßende - Abschaffung der sog. umgekehrten Maßgeblichkeit der Inhalt des sich in der Praxis seit Jahrzehnten bewährten Konzepts der Maßgeblichkeit der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung nicht verändert werden.

Die Finanzverwaltung vertritt jedoch derzeit die Auffassung, dass sämtliche steuerlichen Wahlrechte unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden können. Eine derart weitgehende Abkopplung der Steuerbilanz von der Handelsbilanz wurde durch das Parlament abgelehnt; vgl. BT-Drucks. 16/10067 auf S. 124.

Vielmehr ist auch weiterhin eine Unterscheidung nach GoB-konformen und GoB-inkonformen Wahlrechten notwendig. Dies bedingt, dass *steuerpolitisch* motivierte Wahlrechte eigenständig in der Steuerbilanz ausgeübt werden können. Ein Beispiel ist - neben der Inanspruchnahme der Vergünstigungen des § 7g EStG für kleinere und mittlere Betriebe - auch die Übertragung von stillen Reserven bei Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach § 6b EStG.

Auf der anderen Seite stehen aber steuerliche Wahlrechte, die wegen der Bindung an die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) leerlaufen. Hierzu zählt die Vornahme einer Teilwertabschreibung bei dauerhaften Wertminderungen. Durch eine derartiges Verständnis der gesetzlichen Regelung des § 5 Abs. 1 Halbsatz 2 EStG wird der ursprüngliche Wunsch des Gesetzgebers, wie er in der o.g. BT-Drucksache zum Ausdruck gekommen ist, zutreffend umgesetzt. Zudem werden die vom Bundesrat in der Drucksache 318/1/10 aufgezeigten Auslegungsschwierigkeiten vermieden.



FAZIT: Der DStV regt an, den Wortlaut des § 5 Abs.1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG dahingehend klar zu stellen, dass nur solche steuerlichen Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden dürfen, die nicht Ausdruck der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung darstellen.

3. Zur BR-Drucksache 318/10: Einschränkung der Übertragungsfähigkeit von stillen Reserven nach § 6b EStG

Mit der Regelung des § 6b EStG soll verhindert werden, dass dem Unternehmer aufgrund der Steuerlast auf Veräußerungsgewinne - vor allem bei Grund und Boden sowie Gebäuden - Liquidität für entsprechende Re-Investitionen genommen wird. Insofern dürfen die durch Veräußerung realisierten stillen Reserven auf innerhalb von vier Jahren angeschaffte Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden.

Der Bundesrat will nunmehr die Übertragung von stillen Reserven dann nicht mehr zu lassen, wenn genannte Ersatzwirtschaftsgüter zum Zwecke der Vermietung oder Verpachtung genutzt werden. Damit soll nach der Begründung das Geschäftsmodell der „§ 6b-Fonds“ unterbunden werden. Die gewünschte Regelung ist nach unserer Ansicht allerdings politisch fragwürdig und jedenfalls juristisch zu extensiv gefasst.

Zum einen wird nicht dargelegt, welche volkswirtschaftlichen oder fiskalischen Schäden durch Nutzung der genannten Fonds drohen sollen. Schließlich investieren genannte Fonds wie „normale Unternehmer“ in reale Objekte, wobei die Gesellschafter, namentlich die Übertragenden der § 6b-Rücklage, eine vernünftige Rendite erwarten. Diese Renditen wiederum sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern. Das gleiche gilt, wenn auf Ebene des Fonds das Objekt, auf das die stillen Reserven übertragen wurden, veräußert wird. Damit ist die Versteuerung auch aus dieser Sicht langfristig gesichert. Mithin ist dem Gesetzeszweck offensichtlich gedient, die Besteuerung der stillen Reserven nicht aufzuheben, sondern die Versteuerung des Realisierungsgewinns lediglich zeitlich zu verschieben. Ebenso ist nicht zu erkennen, dass es gerade in Ballungsgebieten ein Überangebot an Immobilien gäbe. Im Gegenteil, der Bedarf, besonders nach Mietimmobilien, dürfte in den kommenden Jahren noch zunehmen und damit auch der Investitionsbedarf.

Ferner ist die vorliegend zu weite Gesetzesfassung abzulehnen. Betroffen wären nach dem Wortlaut auch Unternehmer, die beispielsweise ein Lagergrundstück mit Gewinn veräußern und diesen Gewinn selbst auf ein neu angeschafftes Objekt etwa mit Mietwohnungen übertragen -



ohne einen sog. § 6b-Fonds einzubinden. Dabei geben wir zu bedenken, dass die Vermietung und Verpachtung, auch als (Neben-) Tätigkeit von Gewerbebetrieben, absolut gebräuchlich ist und daher eine solche intendierte Verschärfung nicht nachzuvollziehen ist.

FAZIT: Aufgrund zu befürchtender schädlicher Auswirkungen auf den Immobilienmarkt bitten wir, von dieser Gesetzesänderung Abstand zu nehmen.

4. Forderung des DStV: § 7g EStG in der Fassung der Veranlagungszeiträume 2009/2010 unbefristet belassen

Der Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung nach § 7g EStG stellen wichtige Gestaltungsmittel im kleinen Mittelstand dar. Die Vorschriften ermöglichen es dem Unternehmer, für zukünftige Investitionen Liquidität zurückzuhalten und verhindert übermäßige Spitzen im progressiven Einkommenssteuertarif.

Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde § 7g EStG aus Sicht der Steuerpflichtigen in wesentlichen Punkten verschlechtert. Als Reaktion auf die weltweite Finanz- und Wirtschaftskrise hat der Gesetzgeber - zeitlich bis zum Ende des Jahres 2010 befristet - bestimmte Schwellenwerte der Vorschrift wieder erhöht.

Der DStV plädiert dringend dafür, diese erhöhten Schwellenwerte nunmehr endgültig und unbefristet festzulegen. Wir verweisen hierbei auf bereits umgesetzte Erleichterungen für den großen Mittelstand, wie etwa bei der Zinsschranke, die im Wachstumsbeschleunigungsgesetz dauerhaft verankert wurden. Mindestens derselbe Handlungsbedarf gilt aber auch für die kleinen Betriebe, deren Betriebsvermögen unter 335.000 € liegt.

Sofern nicht schnellstens gesetzgeberische Maßnahmen, wie vorgeschlagen, ergriffen werden, droht § 7g EStG künftig bedeutungslos zu werden und ist allenfalls auf Kleinbetriebe anwendbar. Dies gilt besonders für die ansonsten wieder ab 2011 geltenden Gewinn Grenzen bei den Einnahmen-Überschuss-Rechnern.

Beispiel: Sollte demnächst wieder die Gewinn Grenze von 100.000 € gelten, dürfte bei einer Mitunternehmerschaft oder Sozietät mit vier Gesellschaftern jeder Teilhaber einen Gewinn von höchstens 25.000 € pro Veranlagungszeitraum ausweisen.

Ungeachtet dessen setzt sich der DStV dafür ein, dass das Kriterium des maximalen Gewinns bei nicht-bilanzierenden Unternehmern unternehmerbezogen und nicht unternehmensbezogen ermittelt wird. Nach derzeitigem Recht ist die Anwendung des § 7g EStG umso unrealistischer, je mehr Mitunternehmer beteiligt sind. Diese Berechnungsweise ist auch dogmatisch verfehlt,



da der Gewinn bei einer Personengesellschaft jeweils von den Mitunternehmern erzielt wird, und nicht von der Gesellschaft selbst. Bei Letzterer wird lediglich die Höhe des Gewinns einheitlich und gesondert festgestellt, der in einem zweiten Schritt den Gesellschaftern zugeschrieben wird. Es steht zu vermuten, dass die unternehmensbezogene Sichtweise allein fiskalische Gründe hat, um § 7g EStG für viele Fälle auszuschließen.

FAZIT: Die zunächst zeitlich begrenzt eingeführten erhöhten Schwellenwerte des § 7g Abs. 1 und 5 EStG sind folglich unbefristet festzuschreiben.

5. Art. 1 Nr. 7 - § 10d EStG (Verlustabzug)

Die Gesetzesänderung bezweckt, die Geltendmachung eines verbleibenden Verlustabzugs nachträglich einzuschränken. Danach soll eine (nachträgliche) Verlust-Feststellung nach § 10d Abs. 4 EStG nur noch dann möglich sein, wenn für den Einkommensteuerbescheid des betreffenden VZ selbst eine Korrekturmöglichkeit besteht. Dabei wird eine Konnexität zwischen dem Einkommensteuer- und dem Verlustfeststellungsbescheid vorgenommen, die dogmatisch nicht besteht. Der Bescheid nach § 10d Abs. 4 EStG mag zwar zumeist ein Ausfluss der zuvor erfolgten Veranlagung sein, indem nicht „verbrauchte“ Verluste Eingang in den Bescheid über einen verbleibenden Verlustvortrag finden. Dies ist jedoch keinesfalls zwingend, wenn beispielsweise - gleich aus welchen Gründen - überhaupt (noch) keine Steuerfestsetzung durch das Finanzamt im betreffenden Veranlagungszeitraum erfolgte.

Mit der geplanten Gesetzesänderung - entgegen einer kürzlichen Entscheidung des Bundesfinanzhofs - soll ein Nachschieben von Gründen verhindert werden, die bei der ursprünglichen Veranlagung nicht zu Gunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt worden wäre. Hiermit würden aber diejenigen schlechter gestellt, die sich - freiwillig oder von Gesetzes wegen - einer Veranlagung unterzogen haben und hiermit eine Präklusion für die Verlust-Feststellung erfahren. Auf der anderen Seite werden demgegenüber diejenigen bessergestellt, die ihren Bescheid - etwa im Wege des Einspruchsverfahrens - so lange wie möglich offen gehalten oder, unberechtigterweise, die Abgabe der Steuererklärung hinausgezögert haben. Eine solche Vorgehensweise kann weder im Sinne der Steuerpflichtigen noch der Finanzverwaltung sein. Es würden zudem die falschen Anreize gesetzt, eine „Flucht in die Offenhaltung“ der ESt-Bescheide zu betreiben, um doch noch von einer späteren günstigeren Rechtsauslegung oder -änderung im Rahmen des Verlustvortrags zu profitieren.



Dem eigentlichen Sinn und Zweck des § 10d EStG, nämlich etwaigen Härten aufgrund der Abschnittsbesteuerung vorzubeugen, wird die Gesetzesänderung nicht gerecht, wenn die Möglichkeit einer erstmaligen oder ergänzenden Verlustfeststellung von der bloßen Zufälligkeit abhinge, ob der Einkommensteuerbescheid des entsprechenden VZ noch einer Änderung zugänglich ist.

FAZIT: Die Gesetzesänderung würde die falschen Anreize bieten, Einkommensteuerbescheide schon deshalb nicht bestandskräftig werden zu lassen, um sich nicht der Änderungsmöglichkeit nach § 10d Abs. 4 EStG zu begeben. Insofern lehnen wir eine derartige Änderung ab.

6. Art. 1 Nr. 10 - § 23 Abs. 1 EStG (Steuerbarkeit privater Veräußerungsgeschäfte)

Die geplante Vorschrift soll den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG - augenscheinlich wegen befürchteter massenhafter Geltendmachung von Verlusten - durch partiellen Ausschluss der Steuerbarkeit für „Gegenstände des täglichen Gebrauchs“ in Reaktion auf die Rechtsprechung der Finanzgerichte einschränken. Eine beinahe identische Formulierung war bereits im Entwurf eines Steuervergünstigungsabbaugesetzes im Jahr 2003 zu finden, die jedoch - zu Recht - keinen Eingang in das Bundesgesetzblatt fand.

Bereits zum damaligen Gesetzgebungsverfahren machte der DStV in seiner Eingabe S 2/03 (abrufbar auf www.dstv.de) auf tatbestandliche Schwierigkeiten bei der Formulierung „Gegenstände des täglichen Gebrauchs“ aufmerksam. Hieran halten wir unverändert fest. Schließlich können beispielsweise wertvolle Gegenstände sowohl dem Gebrauch als auch dem Sammeln als Wertanlage dienen. Zu denken sei hierbei an hochwertigen Hausrat, Musikinstrumente oder Kunstgegenstände. Problematische Abgrenzungen und eine Vielzahl von Rechtsbehelfsverfahren sind hierbei programmiert. Wir regen daher alternative Formulierungsvorschläge an, die den weiten Begriff „tägliches Gebrauchs“ positiv oder negativ - und damit die nichtsteuerbare Sphäre - abgrenzen.

Alternativ sollte überlegt werden, den Anwendungsbereich der Vorschrift bis auf die Steuerbarkeit von privaten Grundstücken/grundstücksgleichen Rechten gänzlich zu streichen. Seitdem die Veräußerung von Wertpapieren in die Abgeltungsteuer einbezogen ist, ist die praktische Bedeutung des § 23 Abs.1 Nr. 2 EStG ohnehin gering. Dies alles spricht dafür, andere private Veräußerungsgeschäfte, schon aus Gründen des kaum zu überwachenden Gesetzesvollzugs, nicht der Einkommensteuer zu unterwerfen.



7. Zur BR- Drucksache 318/10: Einschränkung des Ausschlusses der Abgeltungsteuer, § 32d Abs. 2 EStG

Der DStV unterstützt das Vorhaben des Bundesrats, die Nicht-Anwendung der Abgeltungsteuer nur auf wirklich „missbrauchsanfällige“ Sachverhalte zu begrenzen. Dies ist dann nicht der Fall, wenn es nicht zu einer Spreizung im Steuertarif zwischen betrieblichen und privaten abgeltungsteuerpflichtigen Einkünften kommen kann, z.B. bei einer zinspflichtigen Vergabe eines Darlehens unter zwei Privatpersonen.

Generell sei aber auf die Tatsache hingewiesen, dass die Abgeltungsteuer momentan noch nicht zu der gewünschten Vereinfachung geführt hat. Dies ist maßgeblich darauf zurückzuführen, dass der Gesetzgeber zwar einen - und auch nur partiell - günstigen Steuertarif geschaffen, jedoch gleichzeitig zu viele ergänzende Vorschriften zur Aufkommenssicherung mit eingeführt hat, die dem Vereinfachungszweck durch umfassende Abgeltung entgegenstehen. Es sei nur auf die weiter bestehende Pflicht zur vollständigen Deklaration der Kapitaleinkünfte hingewiesen, sofern bestimmte Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden.

8. Art. 1 Nr. 28 - § 52a Abs. 10 EStG (Rückwirkung bei Stückzinsen)

Die geplante rückwirkende Regelung des § 52a Abs. 10 Satz 7 EStG ist aus verfassungsrechtlichen Gründen abzulehnen. Grund: Es soll im Jahr 2010 ein Steuertatbestand für das Jahr 2009 (!) neu geschaffen werden. Es handelt sich folglich um einen Fall einer unerlaubten echten *Rückwirkung*, indem in einen bereits abgeschlossenen Veranlagungszeitraum eingegriffen wird. Eine entsprechende Regelung wäre also lediglich für die Zukunft zulässig, wobei nach der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts auf das Verkündungsdatum des Gesetzes abzustellen ist.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung die aufgezeigte Regelungslücke zunächst im Erlasswege zu schließen bemüht war, vgl. Tz. 50 des BMF-Erlasses „Einzelfragen zur Abgeltungsteuer“ vom 22.12.2009, Gz IV C 1 - S 2252/08/10004. Nachdem auch der DStV kritisierte, dass eine derartige Lücke nicht durch die Exekutive geschlossen werden kann, soll



vorliegend ein erneuter Anlauf unternommen werden. Aus genannten Gründen lehnen wir aber auch diesen ab.

Für weitere Ausführungen verweisen wir im Übrigen auf unsere Stellungnahme zum Referentenentwurf des JStG 2010.

9. Zu BR- Drucksache 318/10: Klarstellung zur Körperschaftsteuerlichen Organschaft

Der DStV plädiert dringend dafür, die durch den Bundesrat angemahnte Klarstellung im Körperschaftsteuergesetz zur Organschaft durchzuführen. Zwar hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 28.7.2010 (Az. I B 27/10) festgestellt, dass es als formales Kriterium nach § 17 Körperschaftsteuergesetz genüge, wenn etwa bei beteiligten GmbHs *entsprechend* auf die Vorschriften des Aktiengesetzes verwiesen wird. Demgegenüber hatte vermehrt die Praxis der Betriebsprüfungen auf die Förmelerei beharrt, dass die §§ 301, 302 in den Gewinnabführungsverträgen *wortwörtlich* wiedergegeben werden müssen. Da in letzter Zeit die Finanzverwaltung viele Entscheidungen des Bundesfinanzhofs mit einem sog. Nichtanwendungserlass belegt hat, ist eine entsprechende Gesetzesänderung zur Rechtssicherheit unseres Erachtens geboten, um endgültig an dieser wichtigen Klarstellung festzuhalten.

10. Art. 4 Nr. 7 a) bb) - § 13b Abs. 5 UStG (Umkehr der Steuerschuldnerschaft)

Mit der Gesetzesänderung soll der Kreis der Unternehmer, bei denen die Umkehr der Steuerschuldnerschaft angewendet werden soll, auf das Gebäudereinigungsgewerbe und ferner bestimmte Lieferungen ausgedehnt werden.

Problematisch ist vor allem erstgenannte Erweiterung. Hieran halten wir, wie schon in unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf des JStG 2010 (www.dstv.de) zum Ausdruck gebracht, fest. Voraussetzung für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft soll sein, dass der Leistungsempfänger *seinerseits* Reinigungsleistungen (Subunternehmer) erbringt. Eine vergleichbare Regelung liegt umsatzsteuerlich bereits für das Baugewerbe vor. Diese Regelung sorgt für erhebliche Schwierigkeiten in der Praxis. Danach kann der Tatbestand eines sog. „Subunternehmer-Falles“ in der Praxis, wenn überhaupt, nur auf unsicherer Tatsachenbasis mit erheblichem Mehraufwand gehandhabt werden. Hiermit verbunden sind nicht mehr sachgerechte Haftungsrisiken für den Unternehmer.



Grund ist, dass der Leistungserbringer bei der Rechnungstellung zur Beurteilung der Rechtslage auf die Informationen seines Vertragspartners angewiesen ist. Stellt sich später aufgrund neuer Fakten heraus, dass der Leistungserbringer zu Unrecht die Umsatzsteuer nicht ausgewiesen hat, muss er nachträglich eine Brutto-Rechnung erstellen sowie die Steuer anmelden und nachentrichten. Hierbei spielt es keine Rolle, ob der Leistungsempfänger überhaupt noch existiert oder zahlungsfähig ist, um sich von diesem die Umsatzsteuer erstatten zu lassen.

Auf besondere Schwierigkeiten werden vor allem Vertragspartner von Mischunternehmen treffen, etwa wenn letztere nicht nur Reinigungsleistungen, sondern auch gleichzeitig weitere Serviceleistungen erbringen. Selbst für den Subunternehmer kann es schwierig sein, sich zu einer bestimmten Branche zugehörig zu qualifizieren. Verwiesen sei in diesem Zusammenhang nur auf die umfangreichen Hinweise in den USt-Richtlinien (A 182a Abs. 3 ff) für die Fälle der „Bauleistungen“, die die Komplexität der Beurteilung selbst von Alltagsfällen skizzieren („Einbauküchenfälle eine Bauleistung?“ etc). Für den außenstehenden Leistungserbringer wird dies oftmals unmöglich sein; insofern sind diese gänzlich vom Wohlwollen und der Rechtskundigkeit des Leistungsempfängers abhängig.

Dieselben Probleme sind künftig analog auch bei der neu einbezogenen Berufsgruppe sicher zu erwarten.

Dabei sei unsererseits betont, dass sich der DStV nicht grundsätzlich gegen das Reverse-Charge-Verfahren ausspricht. In diesem Sinne hat sich der Verband in seiner Stellungnahme S 25/2009 gegenüber dem Europäischen Parlament für eine beschränkte Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung bestimmter, besonders betrugsanfälliger Gegenstände eingesetzt - unter der Bedingung, dass die Bürokratielasten für die Unternehmer nicht unverhältnismäßig ausufern.

Wir warnen jedoch davor, den Übergang zum Reverse-Charge-Verfahren, insbesondere in Bezug auf sonstige Leistungen, stückweise zu vollziehen, wenn auch hierfür eine europarechtliche Ermächtigung existieren mag. Anderenfalls droht ein weiterer „Flickenteppich“ im Umsatzsteuerrecht, wie er bereits in § 12 UStG hinsichtlich der Steuersätze besteht.



11. Art. 4 Nr. 7 c) cc) - § 13b Abs. 6 UStG (Restaurationsumsätze ausländischer Unternehmer)

Die gesetzgeberische „Reparatur“ hinsichtlich der Nicht-Anwendung des § 13b Abs. 5 UStG (Umkehr der Steuerschuldnerschaft) bei Restaurationsleistungen an Bord öffentlicher Verkehrsmittel wird ausdrücklich begrüßt. Anderenfalls hätten alle Beteiligten bei einer grenzüberschreitenden Beförderung unter Inanspruchnahme der (sonstigen) Leistungen des Bordrestaurants vor erheblichen praktischen Schwierigkeiten gestanden.

12. Art. 4 Nr. 8 - § 15 Abs. 1a UStG (Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei Gebäuden)

Mit der Einführung u.a. eines neuen Absatzes 1a in § 15 UStG erfolgt die fristgemäße Umsetzung der Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 zum 1.1.2011, betreffend die Einschränkung des VorSt-Abzugs bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden.

Dabei beträgt der Zeitkorridor zwischen Beschluss des Rates auf europäischer Ebene und Umsetzung in nationales Recht etwa lediglich ein Jahr. Wir begrüßen daher ausdrücklich die Korrektur im Regierungsentwurf gegenüber dem Referentenentwurf, dass aufgrund dessen nunmehr eine angemessene Übergangsfrist gewährt wird, indem insbesondere die Altfälle geschützt werden, bei denen mit der Herstellung des Gebäudes noch vor dem 1. Januar 2011 begonnen wurde oder wird.

13. Forderung des DStV: Umfängliche Erstattung der Vorauszahlung nach § 48 UStDV wiederherstellen

Entgegen der gängigen Praxis hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.12.2008 (Az. VII R 17/08) entschieden, dass die bei der umsatzsteuerlichen Dauerfristverlängerung zu leistende Sondervorauszahlung insoweit nicht mehr im letzten Voranmeldungszeitraum zu erstatten ist, als sie die USt-Zahllast aus diesem Zeitraum übersteigt. Diese Saldo kann somit seitens der Finanzverwaltung erst im Rahmen der Bearbeitung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung berücksichtigt werden. Zahlreiche Rückmeldungen aus der Praxis bestätigten dem DStV, dass hiermit unbillige Ergebnisse durch diese zeitliche Verzögerung entstehen, indem den Unternehmen übermäßig lange Liquidität vorenthalten wird.

Diese Einbuße an Liquidität könnte den Unternehmer veranlassen, von dieser - im Grunde sinnvollen - Erleichterung nicht mehr Gebrauch zu machen. Sofern sich diese Befürchtungen



bewahrheiten, besteht die Gefahr, dass infolge des sodann bestehenden Zeitdrucks zur Abgabe der monatlichen Steuererklärung nicht mehr qualitativ hochwertige Umsatzsteuer-Voranmeldungen erstellt werden können. Der folgende Korrekturbedarf auf allen Seiten dürfte damit mehr Aufwand auslösen, als die Finanzverwaltung durch den Zinsvorteil aufgrund der genannten Rechtsprechung erwarten kann.

FAZIT: § 48 Abs. 4 UStDV sollte im Jahressteuergesetz 2010 dahingehend klargestellt werden, dass im letzten Voranmeldungszeitraum des Besteuerungsverfahrens die Sondervorauszahlung nach § 47 UStDV auch dann *vollumfänglich* erstattet wird, wenn sich ein Verrechnungsüberhang ergibt.

14. Art. 9 Nr. 2 - § 2 Abs. 2 AO (Verordnungsermächtigung zu DBA-Vereinbarungen)

Mit der Gesetzesergänzung soll eine Ermächtigung geschaffen werden, die Ergebnisse von zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarungen („Konsultationen“) per Verordnung in nationales Recht zu transformieren und - darüber hinausgehend - „ergänzende Bestimmungen“ zur Auslegung eines DBA zu erlassen, um eine verbindliche Rechtsanwendung zu sichern.

Die Intention und Reichweite dieser Vorschrift ist schon unklar und daher bereits aus rechtsstaatlichen Gründen abzulehnen. Ohne vertiefend auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Reichweite des Art. 80 Abs. 1 Grundgesetz (GG) einzugehen, erscheint es sehr zweifelhaft, ob mit dieser Blankettnorm dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz angemessen Rechnung getragen wird. Zwar bezieht sich § 2 Abs. 2 AO (E) auf den Inhalt der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen, die nach Ratifizierung innerstaatliches Recht darstellen.

Allerdings werden die Reichweite und Eingriffsintensität sowohl der noch umzusetzenden zwischenstaatlichen Übereinkünfte als auch der „ergänzenden Vorschriften“ nicht einmal angedeutet, so dass Tatbestand und Rechtsfolge der intendierten Regelungen nicht bestimmbar sind.

FAZIT: Die Regelung ist aus verfassungsrechtlichen Gründen abzulehnen.



15. Art. 9 Nr. 3 - § 31 b AO (Durchbrechung des Steuergeheimnisses)

Das Steuergeheimnis soll nach dem JStG 2010 - neben vielen anderen Durchbrechungen (vgl. §§ 30 Abs. 4, 31, 31a und 31b in der jetzigen Fassung) - auch nicht mehr für Fälle der Übermittlung von Anhaltspunkten einer Ordnungswidrigkeit nach § 17 des Geldwäschegesetzes gelten. Betroffen hiervon wären sog. Verpflichtete nach diesem Gesetz wie Treuhänder, Immobilienmakler, Spielbanken oder gewerbsmäßige Händler.

Der DStV setzt sich für einen fairen Ausgleich zwischen der Privatsphäre des Steuerpflichtigen und den berechtigten Interessen der Allgemeinheit ein. Das Steuergeheimnis stellt dabei kein Privileg des Einzelnen dar, sondern ist als Ausgleich zu den weitgehenden Offenbarungspflichten des Steuerbürgers gegenüber dem Fiskus zu verstehen. Hierzu gehört die Offenlegung beinahe sämtlicher betrieblicher sowie vieler privater Angelegenheiten. Die nunmehr geplante Durchbrechung des Steuergeheimnisses zur Verfolgung einer bloßen Ordnungswidrigkeit ist in diesem Sinne nicht zu rechtfertigen.

FAZIT: Das Steuergeheimnis stellt den Ausgleich für die umfangreichen Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen dar und steht daher nicht beliebig zur Disposition. Eine nochmalige Erweiterung des § 31b AO sollte daher unterbleiben.

16. Art. 9 Nr. 6 - § 146 Abs. 2a, 2b AO (Verlagerung der Buchführung, Verzögerungsgeld)

Der DStV begrüßt, dass einige nicht administrierbare Voraussetzungen bei der Verlagerung der Buchführung gestrichen werden sollen. Wir hatten bereits bei Verabschiedung des § 146 Abs. 2a AO vor übermäßigen bürokratischen Hürden hingewiesen und vor einer Schlechterstellung derjenigen Unternehmen gewarnt, die bereits zuvor - im Verwaltungswege - eine solche Verlagerung erwirkt hatten. Dies gilt insbesondere für die Begrenzung der Regelung auf die Mitgliedstaaten der EU, die nunmehr aufgehoben werden soll. Zudem ist gerade bei größeren Unternehmen die Verlagerung der Buchführung gebräuchlich, ohne dass negative Auswirkungen auf das Besteuerungsverfahren bisher bekannt geworden sind.

Gleichzeitig möchten wir in diesem Zusammenhang auf eine Klarstellung hinwirken. Im Zusammenhang mit der Möglichkeit der Verlagerung der Buchführung ins Ausland wurde § 146 AO seinerseits durch einen Absatz 2b ergänzt, der der Finanzverwaltung die Handhabe eines sog. „Verzögerungsgelds“ gibt, sofern der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Abs. 2a



nicht erfüllt. Zum damaligen Zeitpunkt musste man davon ausgehen, dass das Verzögerungsgeld allein im Kontext mit der Buchführungsverlagerung steht.

Neuerdings gehen aber einige Finanzämter dazu über, das Verzögerungsgeld auch außerhalb des Anwendungsbereichs bei Steuerpflichtigen festzusetzen. Hiergegen sprechen aber eindeutig sowohl die Gesetzeshistorie, wie eben dargelegt, als auch die systematische Einordnung dieses Sanktionsmittels im Rahmen der Verlagerung der Buchführung. Für eine weitergehende Anwendung des Verzögerungsgeldes außerhalb dessen besteht auch kein Anlass. Schließlich stehen der Finanzverwaltung umfangreiche Verfahrensmittel zur Verfügung, um die Steuerpflichtigen zu ihren Mitwirkungs- und Zahlungspflichten anzuhalten. Beispielhaft erwähnt seien nur der Verspätungszuschlag, Versäumniszuschlag, die zahlreichen Zinspflichten, die Rechte der Finanzbehörden während der Vollstreckung sowie nicht zuletzt die Möglichkeiten der Finanzverwaltung einer Schätzung der steuerpflichtigen Einkünfte.

Wir bitten diesbezüglich um gesetzgeberische Klarstellung, dass Abs. 2b nur in Verbindung mit Abs. 2a des § 146 AO zu sehen ist. Für weitere allgemeine Zwangsmittel und Strafmaßnahmen in der Abgabenordnung gibt es keine Veranlassung.

FAZIT: Neben den geplanten Erleichterungen im Rahmen der Verlagerung der Buchführung ist das sog. Verzögerungsgeld gesetzgeberisch *allein* auf diesen genannten Zusammenhang zu begrenzen.

17. Zur BR- Drucksache 318/10: §§ 371, 378 Abs. 3 AO (Einschränkung der strafbefreienden Selbstanzeige)

Nach der Empfehlung des Bundesrats soll die strafbefreiende Selbstanzeige zwar dem Grunde nach erhalten bleiben, hinsichtlich seiner Voraussetzungen aber verschärft werden. Die Änderungen sollen vor allem den erforderlichen Umfang der Offenbarungspflichten des Steuerpflichtigen, eine Erweiterung der Ausschlussgründe der Selbstanzeige sowie einen neu eingeführten Strafzuschlag in Abhängigkeit des Hinterziehungsbetrags betreffen. Mit diesen Vorschlägen nimmt die Länderkammer inhaltlich Bezug auf derzeit ähnliche politische Initiativen (vgl. Antrag der Fraktionen CDU/CSU und FDP, BT- Drucksache 17/1755).

Grundsätzlich ist festzustellen, dass der Kampf gegen die Steuerhinterziehung in den letzten Jahren erfreuliche Fortschritte gemacht hat. Hierzu tragen zum einen maßgeblich die auch vom DStV geforderten zahlreichen neuen internationalen Auskunftsabkommen bei, die den



grenzüberschreitenden Informationsaustausch erheblich beschleunigen oder sogar erstmals möglich machen. Der technische Fortschritt tut ein Übriges, um nicht deklarierte Steuerquellen zu entdecken.

Aus diesen Tatsachen den Schluss zu ziehen, das Institut der strafbefreienden Selbstanzeige nicht mehr zu benötigen und daher abzuschaffen oder weitgehend einzuschränken, geht allerdings aus unserer Sicht fehl. Zum einen hat sich die Selbstanzeige in einer über 100 jährigen Tradition bewährt. Sie gibt dem unehrlichen Steuerpflichtigen einen erheblichen Anreiz zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit und erspart damit dem Fiskus erheblichen Ressourcen bindenden Aufwand oder versetzt diesen erstmals in die Lage, gezielte Nachfragen zu stellen.

Auch dem Einwand, die Selbstanzeige stelle einen wichtigen Teil einer gezielten Hinterziehungsstrategie dar, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr wird sich der kriminelle Steuerhinterzieher darauf verlassen (oder zumindest hoffen), dass sein Tätigwerden oder Unterlassen gegenüber dem Fiskus in jedem Fall verborgen bleibt. Dann verbleibt die Selbstanzeige nur noch als Notanker, der aber aufgrund der bereits schon heute vorliegenden Ausschlussgründe oftmals nicht greifen dürfte. Denn „klassischerweise“ wird die Finanzverwaltung im Stillen, etwa durch Kontrollmitteilungen oder Hinweise Dritter, einen Verdachtsmoment erhalten und zunächst im Hintergrund den Sachverhalt so weit wie möglich ermitteln.

Einen Sonderfall stellen demgegenüber insofern die medienwirksam aufgekauften Datenträger aus der Schweiz und Liechtenstein dar, da hiermit tatsächlich die Sünder frühzeitig vor einer möglichen Tatentdeckung gewarnt worden. Derartig Aufsehen erregende Aktionen werden aber in Zukunft aufgrund in Kraft getretener Auskunftsabkommen nicht mehr vorkommen. Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass die - nunmehr oftmals kritisierte - massenweise Abgabe von Selbstanzeigen seitens der Politik und der Finanzverwaltung nicht nur hingenommen, sondern aktiv gefördert wurde. Es sei nur auf damalige Äußerungen der Finanzverwaltung an potentielle Steuersünder hingewiesen, nunmehr schnellstens aktiv zu werden. Auch wenn es derzeit populär erscheinen mag, die Selbstanzeige „unattraktiv“ auszugestalten, drohte hiermit, „das Kind mit dem Bade ausgeschüttet“ zu werden. Das bewährte Institut der Selbstanzeige konterkariert nicht den Kampf gegen die Steuerhinterziehung, sondern wirkt vielmehr unterstützend in diesem Sinne.

ZWISCHENFAZIT: Es bleibt zusammenzufassen, dass die strafbefreiende Selbstanzeige kein Hilfsmittel zur Steuerhinterziehung ist, sondern die tausendfache Offenbarung von



Steuerpflichtigen in jüngerer Zeit stellt gerade einen Beweis für deren enorme Bedeutung dar. Ohne die Möglichkeit der Selbstanzeige wäre die Finanzverwaltung nicht ansatzweise in der Lage, die vielen Steuerfälle aus dem Ausland zeitnah zu verarbeiten. Viele Steuersünder hätten wohl eher darauf gehofft, unentdeckt zu bleiben und hätten nicht den Gang in die Steuerehrlichkeit gewählt und gerade nicht kooperiert. Damit wären der Fiskus, die Staatsanwaltschaft und nicht zuletzt die Gerichte über Jahre hinweg mit Hunderten oder Tausenden von Ermittlungsfällen konfrontiert gewesen. Weiterer Vorteil der Selbstanzeige ist die Tatsache, dass der Staat mithilfe dieses Instituts auf schnellem Wege die Steuernachzahlungen erlangt, da andererseits dem Steuerpflichtigen der Wegfall der Strafbefreiung droht. Eine derartige Anreizwirkung besteht im Falle eines langjährigen Gerichtsverfahrens samt Verurteilung beim Verurteilten nicht.

Zu den Details der vorgeschlagenen Neuregelung:

Durch die Streichung des Wortes *"insoweit"* soll erreicht werden, dass die strafbefreiende Selbstanzeige nur dann ihre Wirkung entfaltet, wenn der Steuerhinterzieher vollständig seine verschwiegenen Einkünfte nacherklärt. Ein vollständiges „Reinen-Tisch-Machen“ ist zweifellos zu begrüßen und rechtfertigt die Wirkung der Strafbefreiung.

Eine solche Sichtweise verkennt aber, dass nach bisher fast unumstrittener Sichtweise es sich pro Veranlagungszeitraum um eine strafprozessuale *Tat* handelt. Eine „Tat“ ist daher unabhängig von einer anderen Tat zu sehen. Insofern kann der Delinquent jede einzelne Tat vollenden oder versuchen, von diesem Versuch zurücktreten oder sich - im Falle einer steuerstrafrechtlichen Tat - strafbefreiend anzeigen. Eine Ausnahme macht dagegen, wie in der Gesetzesbegründung zitiert, eine Entscheidung des Bundesgerichtshofs vom 20.5.2010. Ohne dass es für den zu Grunde liegenden Fall darauf ankäme, kehrten die Richter diese bestehende und klare Dogmatik für den Fall des §§ 370, 371 AO um. Damit bleiben am Ende mehr Fragen als Antworten, wenn für die Strafbefreiung künftig alle „Taten“ seitens des steuerlichen Delinquenten aufgedeckt werden sollen:

Soll dann, und auf welcher gesetzlichen Grundlage, die Strafbefreiung nur unter Vorbehalt gestellt werden und wie soll ein späterer Widerruf erfolgen? Auf welchen Kriterien soll dann die Strafzumessung beurteilt werden? Soll sich das „Reinen-Tisch-Machen“ auf alle Steuerarten oder nur auf alle Steuerjahre einer Steuerart beziehen? Sollen hierbei auch verjährte Veranlagungszeiträume miteinbezogen werden? Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass schon nach bisheriger Rechtsprechung die durch Teil-Selbstanzeige straffreie Handlung bei der



Strafzumessung hinsichtlich der später entdeckten und nicht erklärten Anteile strafscharfend zu berücksichtigen ist. Insofern wäre die Legislative gut beraten, die teils populistischen Angriffe auf die Selbstanzeige in der Öffentlichkeit gelassen hinzunehmen und die bisherigen Grundsätze in Gesetzesform fortzuschreiben.

Zu den Empfehlungen des Bundesrats, die Erlangung der Straffreiheit weiter einzugrenzen, weisen wir auf folgendes hin. Wenn künftig bereits mit der Bekanntgabe der *Prüfungsanordnung* ein Ausschluss dieser verbunden sein soll, mag hiermit ein kurzfristiges Taktieren unterbunden werden.

Eine solche Sichtweise unterstellt aber teilweise zu Unrecht, dass alle Steuerhinterziehungssachverhalte im Rahmen einer Prüfung aufgedeckt werden. Wenn darüber hinaus der Steuerpflichtige - mangels Aussicht einer Strafbefreiung - von einer Selbstanzeige absieht und etwa versteckte Konten tatsächlich weiterhin geheim bleiben, bestünde umso mehr die Gefahr einer Manifestierung dieser Steuerhinterziehung. Weshalb darüber hinaus noch eine Selbstanzeige *nach* erfolgter Prüfung nicht mehr möglich sein soll, kann nicht nachvollzogen werden. Schließlich ist nach Abschluss der Prüfung die Entdeckungsfahr besonders gering und eine dennoch erfolgte Selbstanzeige gerade unter dem Aspekt der Freiwilligkeit zu honorieren.

Fragwürdig erscheint daher ebenso der Verzicht auf die *subjektiven Elemente* im Rahmen der Ausschlussgründe der strafbefreienden Wirkung nach § 371 Abs. 2 Nummer 1 c) und d) AO. Zum einen kommt es aufgrund der neuen technischen Möglichkeiten keineswegs automatisch zu einer Tatentdeckung seitens des Fiskus. Die anders lautende Aussage des Bundesgerichtshofs aus der oben genannten Entscheidung erscheint nur vom (gewünschten) Ergebnis her argumentiert und entspricht - jedenfalls derzeit - nicht den Realitäten. Wenn zudem Schutzzweck des Tatbestands der Steuerhinterziehung die Steuerehrlichkeit sein soll (bisher wurde hauptsächlich nur fiskalisch argumentiert), dann ist auch aus diesem Blickwinkel der Verzicht aufs subjektive Merkmale für den Ausschluss der strafbefreienden Wirkung nicht verständlich. Denn aus Sicht des Täters handelt dieser auch dann *freiwillig* und aus anerkennenden Motiven, wenn er/sie nicht wusste, dass die Tat seitens der Behörde bereits entdeckt ist. Hierbei kann auch der Rechtsgedanke des § 24 S. 2 Strafgesetzbuch im Rahmen des Rücktritts eines Versuchs einer Straftat herangezogen werden. Hiernach wird der Täter auch dann straflos, wenn die Tat ohne Zutun des Zurücktretenden nicht vollendet wird, dieser sich aber freiwillig und ernsthaft bemühte, die Vollendung zu verhindern.



Der Einführung eines *Strafzuschlages*, hier in Höhe von 5 % des Hinterziehungsbetrages, stehen erhebliche zu erwartende praktische Probleme entgegen. Zwar scheint auf den ersten Blick ein solcher Zuschlag vornehmlich eine politische Entscheidung zu sein. Der Finanzverwaltung und auch der Beraterschaft werden aber zahlreiche, heute nicht bestehende Abgrenzungsprobleme zwischen der bloßen Berichtigung nach § 153 AO und der strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO entstehen.

Beispiel: Der Unternehmer U entdeckt im Juni 2010, dass er in der Umsatzsteuer-Voranmeldung von März 2010 versehentlich vergessen hat, einen Umsatz zu deklarieren. Daher korrigiert er rückwirkend die Bemessungsgrundlage dieses Monats gegenüber dem Finanzamt. Ein bisher unproblematischer Fall, da es bislang praktisch keinen Unterschied machte, ob die Korrektur eine Berichtigung (§ 153 AO) oder eine Selbstanzeige einer Steuerstraftat einer (§ 371 AO) darstellt. Mit der Einführung eines Strafzuschlages nur bei der Selbstanzeige wäre nunmehr eine Qualifikation notwendig, die weitere Nachforschungen notwendig machen lässt. Ob der Nutzen der zu erwartenden Zuschläge den erhöhten Verwaltungsaufwand rechtfertigt, kann daher mit guten Gründen bezweifelt werden.

Daneben geben wir zu bedenken, dass auch schon der heutige Zinssatz von 6 % per anno die wirtschaftlichen Vorteile der Steuerhinterziehung abschöpft, erst recht in Perioden von Niedrigzinsen wie derzeit. Weitere Strafen sind dem Strafrecht vorbehalten. Gerade bei länger zurückliegenden Steuerforderungen bilden die Zinsen im Rahmen von Nachzahlungen damit ohnehin einen erheblichen Anteil an der Gesamtsumme.

FAZIT: Eine punktuelle Ausweitung der Ausschlussgründe für die strafbefreiende Selbstanzeige würde der Bekämpfung der Steuerhinterziehung aus unserer Sicht nicht wesentlich nützen. Dem ohnehin zweifelhaften Nutzen der Änderungen stehen nicht von der Hand zu weisende Nachteile gegenüber. Mit der Streichung des Wortes „insoweit“ wäre ferner eine anhaltende Rechtsunsicherheit aufgrund fehlender Dogmatik und ein sprunghaftes Ansteigen von Ermittlungs- und Gerichtsverfahren zu befürchten, welche seitens der Justiz kaum zu bewältigen wäre. Der geplante Strafzuschlag auf den Hinterziehungsbetrag würde zwangsläufig erheblichen weiteren Verwaltungsaufwand begründen.

18. Zur BR- Drucksache 318/10: extensive Begünstigung von re-investiertem begünstigtem Vermögen/Einschränkung des „jungen Betriebsvermögens“

Empfänger von begünstigtem Vermögen (Landwirtschaft, inländisches Betriebsvermögen, wesentliche Anteile an Kapitalgesellschaften) müssen, um sich steuerliche Begünstigung bei



der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu sichern, umfangreiche Fortführungsklauseln erfüllen. Hiermit soll aus Sicht des Gesetzgebers die Privilegierung dieser Vermögensarten verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden.

Der Beschluss des Bundesrats sieht nunmehr einige punktuelle Erleichterungen vor, die der DStV seinerseits als sachgerecht ansieht. So soll es nach dem Konzept der Länderkammer möglich sein, veräußertes begünstigtes Vermögen in anderes begünstigtes Vermögen (vgl. oben) zu re-investieren. Damit wäre der Betriebsübernehmer etwa in die Lage versetzt, nach Veräußerung der dem Unternehmen zugehöriger Wirtschaftsgüter, die keine wesentlichen Anteile an Kapitalgesellschaften darstellen, durch ebensolche zu ersetzen. Die derzeitige starre Re-Investitionsklausel, die Ersatzerwerbe nur in der gleichen Vermögensarten vorsieht, erachten wir nicht als sachgerecht. Schließlich sind alle drei Vermögensarten gleichermaßen vom Gesetzgeber als förderungswürdig erachtet worden. Somit kann es keinen Unterschied machen, ob nach dem Übertragungsfall innerhalb dieser Schemata aus betrieblichen Gründen umgeschichtet wird. Ob dies - wie die Bundesregierung äußert - durch den damaligen Gesetzgeber so gewollt war, ist unerheblich, wenn das Gesetz im Sinne besserer Erkenntnis nunmehr geändert wird.

FAZIT: Der DStV unterstützt die Vorschläge zur Vereinfachung der Re-Investitionsklausel in § 13b Abs. 5 S. 3 Erbschaftsteuergesetz.

Um kurzfristigen Gestaltungen vor Übergabe z.B. begünstigten Betriebsvermögens vorzubeugen, wird von der erbschaft- und schenkungsteuerlichen Privilegierung nach § 13b Abs. 2 S. 3 dasjenige Vermögen ausgenommen, welche dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen war („junges Betriebsvermögen“).

Der DStV stimmt dem Bundesrat insofern zu, als diese Klausel auf ihren eigentlichen Zweck zurückgeführt werden muss. Es soll nämlich verhindert werden, dass der übergebende Unternehmer noch kurzfristig Güter des Privatvermögens dem Betriebsvermögen zuführt, um dieses sodann als betriebliches Vermögen begünstigt zu übertragen. Betroffen von einer derartigen Missbrauchsgefahr sind allerdings *nur* die *Einlage*-Fälle, in denen der Unternehmer/Mitunternehmer Vermögen unentgeltlich dem Betrieb zuführt. Andere Wirtschaftsgüter, die innerhalb der vergangenen zwei Jahre zu Verkehrswerten angeschafft wurden, können in diesem Sinne nicht als missbräuchlich qualifiziert werden.



FAZIT: Der Ausschluss von „jungem Betriebsvermögen“ von der Privilegierung des Erbschaftsteuergesetzes sollte im Sinne des Vorschlags des Bundesrats auf echte mögliche Missbrauchsfälle begrenzt werden.

19. Zur BR-Drucksache 318/10: Änderung des § 4 Nr. 11 Steuerberatungsgesetz (Erweiterung der Beratungskompetenz von Lohnsteuerhilfevereinen)

Der Bundesrat schlägt vor, die Beratungsbefugnis bei Lohnsteuerhilfevereinen auf bestimmte gewerbliche Beteiligungen, nämlich geschlossene Fonds, auszuweiten. Bisher ist Lohnsteuerhilfevereinen die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen bei Einkünften aus Gewerbebetrieb oder aus selbstständiger Arbeit dagegen untersagt, da Steuerberatung aus vielen Gründen (Ausbildung, Fortbildung, Berufspflichten) den steuerberatenden Berufe vorbehalten ist. Hieran ist aus Gründen des Verbraucherschutzes weiterhin festzuhalten.

Aufgabe der Lohnsteuerhilfevereine ist es, wie sich schon aus deren Namen ergibt, als Selbsthilfeeinrichtung von Arbeitnehmern die Arbeitnehmereinkünfte - vornehmlich aus nichtselbstständiger Arbeit - zu beraten (vgl. § 13 Abs. 1 Steuerberatungsgesetz). Von diesem Grundsatz hat der Gesetzgeber in jüngerer Zeit in § 4 Nr. 11 Steuerberatungsgesetz bereits eine Vielzahl, teils umstrittener Durchbrechungen zugelassen, etwa auf dem Gebiet der Vermietungseinkünfte, Einkünfte aus Kapitalvermögen, ehrenamtlichen Tätigkeiten sowie der Arbeitgeberaufgaben bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen. Die nunmehr intendierte Befugnisserweiterung wäre die achte (!) innerhalb von nur zehn Jahren.

Angesichts dieser Entwicklung drängt sich der Eindruck auf, die Länderkammer erachte die Lohnsteuerhilfevereine als umfassend zur Steuerberatung kompetent. Dabei sei nur erwähnt, dass bei den genannten Selbsthilfeeinrichtungen lediglich für den Leiter der Beratungsstelle bestimmte Mindestanforderungen an dessen Qualifikation gelten, nicht aber für die sonstigen Mitarbeiter. Dagegen haben die Steuerberater ihren Beruf nach umfänglichen berufsständischen Regelungen eigenverantwortlich, gewissenhaft, verschwiegen und unter Verzicht auf berufswidrige Werbung auszuüben (§ 57 Abs. 2 Steuerberatungsgesetz). Insbesondere durch die erstgenannten Merkmale wird nur in Steuerberaterkanzleien gewährleistet, dass die hohen Qualitätsmerkmale der Steuerberaterprüfung auch später in der Praxis prägendes Markenzeichen des Berufsstandes bleiben. Hiermit ist es gerechtfertigt, den steuerberatenden Berufen eine umfassende Beratungskompetenz auf dem Gebiet der Steuern und Zölle sowie angrenzender Rechtsbereiche zuzubilligen.



Zum Schaden der Verbraucher würden die Lohnsteuerhilfvereine ferner mit der vorgeschlagenen Befugnisserweiterung auch ihre eigenen Kompetenzen überschreiten. Die Beteiligung an einem geschlossenen Fond stellt eine sog. Mitunternehmerschaft da. Hierbei handelt es sich um eine Rechtsmaterie, die zu den kompliziertesten im deutschen Steuerrecht gehört und allein ganze Bücher füllt. Zudem gilt: Die Beratung bezüglich dessen kann sich aufgrund der zu Grunde liegenden Dogmatik der Mitunternehmerschaft nicht auf die „bloße Übernahme“ der Zahlen aus dem gesonderten Feststellungsbescheid auf Ebene der Personengesellschaft beschränken. Beispielhaft sei nur die Problematik der sog. Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben (betreffend z.B. die Finanzierungskosten für den Mitunternehmeranteil) genannt, die nur auf Ebene des geschlossenen Fonds - und nicht erst bei Übertragung deren Ergebnisse in der Steuererklärung des Arbeitnehmers - angesetzt werden müssen. Für eine derartige Beratung wird jedoch den Lohnsteuerhilfvereinen auch künftig die Befugnis fehlen, da diese nur für die Beratung des Arbeitnehmers, respektive des Mitunternehmers, zuständig sein können und nicht der gewerblichen Gesellschaft.

Umso negativer ist die Tatsache zu beurteilen, dass mit dem Vorschlag der Länderkammer aber der gegenteilige Eindruck entsteht, die Lohnsteuerhilfvereine würden auch in diesem Punkt eine umfassende Beratung gewährleisten können und dürfen.

Wenn ferner die Kompetenz nur auf die Beratung an Beteiligungen an geschlossenen Fonds und nicht auf die sonstigen Personengesellschaften erstreckt werden soll, ist vollkommen ungeklärt, wie diese Unterscheidung aus der Sicht des Bearbeiters im Lohnsteuerhilfeverein getroffen werden kann. Hier droht eine rechtliche Grauzone, von deren - schon aus oben genannten Gründen - Schaffung ohnehin abgesehen werden sollte.

An diesem Ergebnis ändert auch nicht die geplante Begrenzung der Beteiligung von weniger als einem Prozent. Zum einen kann auch dieses Hundertstel bei großen Fonds ein erhebliches Vermögen darstellen (vgl. nur die Neuemission des CFB-Solar-Fonds 177 der Commerzbank mit einem Gesamtvolumen von 180 Mio. € (!)). Darüber hinaus ist zu bezweifeln, dass Beteiligung an gewerblichen Fonds typische Arbeitnehmereinkünfte darstellen können.

FAZIT: Die geplante Erweiterung der Beratungsbefugnis auf Mitunternehmeranteile an gewerblichen geschlossenen Fonds steht im Gegensatz zum Zweck der Lohnsteuerhilfvereine, *Arbeitnehmereinkünfte* bei der steuerlichen Behandlung ihrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit zu beraten.



20. Zur BR-Drucksache 318/10: Änderung des § 4 Nr. 11 Steuerberatungsgesetz (weitere, praktische Erweiterung der Beratungskompetenzen der Lohnsteuerhilfvereine)

Wir weisen auch hinsichtlich dieser Empfehlung des Bundesrates auf die originäre Zuständigkeit der Lohnsteuerhilfvereine auf Arbeitnehmereinkünfte hin. Die weitere Beratung bei anderen Einkunftsarten kann dabei allenfalls als Ausfluss der eigentlichen Haupttätigkeit erfolgen. Anderenfalls liegt die Bildung eines zweiten Steuerberatungsmarktes auf der Hand. Der Vorschlag der Länderkammer tendiert in diese Richtung, wenn es bei den Spekulationsgeschäften nach § 23 EStG, z.B. betreffend den An- und Verkauf von Grundstücken, für die betragsmäßige Begrenzung der Beratungsbefugnis der Lohnsteuerhilfvereine nicht mehr auf die Einnahmen, sondern auf den hierbei erzielten *Gewinn* ankommen soll. Bislang gilt diesbezüglich eine Begrenzung auf *Einnahmen* von maximal 13.000 €. Dies ist zweckmäßig, da das Abstellen auf die Einnahmen einen wesentlichen Schluss auf den Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen gibt. Dagegen kann eine *Gewinn*grenze in keinem Fall die Beratung nur auf die „kleinen Fälle nebenbei“ begrenzen.

Beispiel bisher: Der Rentner R veräußert aus Altersgründen sein Gartengrundstück für 40.000 €. Da hierbei die Einnahmen den Betrag von 13.000 € überschreiten, entfällt eine Beratungsbefugnis des Lohnsteuerhilfevereins.

Beispiel künftig: Der Arbeitnehmer A veräußert im Jahr 2010 ein Grundstück zum Preis von 212.000 €, das er im Jahr 2007 für 200.000 € für eigene private Zwecke angeschafft hat. Nach der Neufassung dürfte der Lohnsteuerhilfeverein auch bei diesem Geschäft umfänglich die einkommensteuerlichen Aspekte mitberaten. Dies betrifft nicht nur die bloße Deklaration, sondern auch die gesamte Gewinnermittlung unter Beachtung der Freigrenze von 600 €, die Fragen der etwaigen Zurechnung von Abschreibungen, die gesonderte Verlustfeststellung, die Implikationen zur Abgeltungsteuer im Verlustfalle bis zum Jahr 2013 etc. Eine solche Erweiterung ist aus Sicht der steuerberatenden Berufe, die genau für diese Zwecke ausgebildet wurden, *nicht* hinnehmbar.

Dieselbe Irreführung soll analog auch bei der Beratungsbefugnis für Veräußerungstatbestände bei Kapitalanlagen stattfinden, indem hier gleichermaßen auf den *Gewinn* - anstelle auf die Einnahmen - abgestellt werden soll. Insofern kann auf die obigen zwei Beispiele verwiesen werden.



Es sei nochmals darauf hingewiesen, dass mit den ohnehin schon umfangreichen Kompetenzerweiterungen für die Lohnsteuerhilfvereine der vergangenen Jahre bereits eine fragwürdige Zunahme von Steuerberatungsleistungen durch Nicht-Steuerberater stattgefunden hat und somit sich die Gefahr verstärkt, dass die genannten Selbsthilfeeinrichtungen der Arbeitnehmer eine umfängliche Beratungskompetenz hätten.

FAZIT: Die faktische Erweiterung der Beratungsbefugnisse der Lohnsteuerhilfvereine bei anderen Einkünften als denen aus nichtselbstständiger Tätigkeit konterkariert die Zweckbestimmung dieser Selbsthilfeeinrichtungen, Arbeitnehmereinkünfte zu beraten. Wir lehnen daher die vorgeschlagene Regelung ab

Für Rückfragen und weitergehende Hinweise stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. StB/WP Dipl.-Kfm. Hans-Christoph Seewald