



**UNIVERSITÄT  
BAYREUTH**

Lehrstuhl für Bürgerliches Recht,  
Arbeitsrecht, Steuerrecht und Sozialrecht  
Forschungsstelle für dt. und internationales  
Unternehmensteuer- und Kapitalanlagerecht

**Prof. Dr. jur. habil. Karl-Georg Loritz**  
Steuerberater

Telefon: 0921 / 55 - 6341  
Telefax: 0921 / 55 - 6342

Universität Bayreuth ■ D-95440 Bayreuth

Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Frau Vorsitzende Dr. Birgit Reinemund, MdB  
Platz der Republik 1

21.09.2012

11011 Berlin

PER E-MAIL: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

## **Öffentliche Anhörung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013“ – Drucksache 17/10000 –**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Dr. Reinemund, sehr geehrte Damen und Herren Mitglieder des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags,

für die Einladung als Sachverständiger am 26. September 2012 in den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages bedanke ich mich.

Dazu darf ich folgende schriftliche Stellungnahme abgeben:

### **I. Zu Art. 1 Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz – EUAHiG)**

#### **Vorbemerkung:**

In Zeiten einer internationalisierten Wirtschaft muss sich selbstverständlich auch die Steuerverwaltung anpassen und ihr müssen entsprechende verfahrensmäßige Mittel und Möglichkeiten zur Sachverhaltsermittlung an die Hand gegeben werden. Im Gesetzentwurf fällt allerdings auf, dass diesem ein einseitig negatives Vorverständnis zu Grunde zu liegen scheint, als gehe es nicht darum, die Steuern in unterschiedlichen EU-Ländern richtig festzusetzen, sondern in erster Linie um die Bekämpfung

von steuerlichem Fehlverhalten der Steuerpflichtigen. Selbstverständlich muss es zu den Aufgaben der Steuerbehörden gehören, entsprechend dem deutschen Amtsermittlungsprinzip den Sachverhalt vollständig und damit auch zu Gunsten der Steuerpflichtigen aufzuzeigen. Das sollte auch im Gesetz klar zum Ausdruck kommen.

Bei aller Notwendigkeit der Umsetzung der EU-Regelungen darf nicht verkannt werden, dass auch dieses Gesetz ein weiterer Schritt ist, das deutsche Steuerverfahren, das ohnehin für die Steuerpflichtigen mit großen Mühen und Kosten verbunden ist, um weitere Belastungen für die Steuerpflichtigen „anzureichern“. Vor diesem Hintergrund und angesichts der rechtsstaatlichen Erfordernisse ist das Gesetz an so mancher Stelle nicht präzise genug. Das gilt u.a. unter dem Aspekt, dass die Steuerverwaltungen vor Ort teilweise überfordert sein werden, die mitunter nicht einfachen Abwägungen zu treffen.

Es darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass längst nicht alle EU-Staaten ein Steuergeheimnis haben, das dem deutschen vergleichbar ist. Das deutsche Steuerverfahrensrecht greift zwar massiv in die Rechtspositionen einzelner Steuerpflichtiger ein und hat insofern etwa das Bankgeheimnis de facto außer Kraft gesetzt (Loritz, in: Recht ohne Grenzen, FS Kaissis, 2012, 563 ff.). Aber das deutsche Steuergeheimnis ist für die Steuerpflichtigen ein hohes Gut, weil sie wissen, dass ihre dem Finanzamt übermittelten Informationen, die auch ihre Privatsphäre und Berufs- und Unternehmensgeheimnisse betreffen, vor der Öffentlichkeit und vor anderen Personen abgeschirmt sind. Aus dem Gesetzentwurf ergibt sich m. E. zwar rechtlich, dass das Steuergeheimnis auch von anderen Ländern zu wahren ist. Es ist aber nicht ersichtlich, wie dies, nicht zuletzt angesichts der Zentralisierung, konkret vor Ort sichergestellt werden kann, wenn nicht den Finanzämtern möglichst konkrete Vorgaben, sei es auch im Wege der Rechtsverordnung, an die Hand gegeben werden. Bloße Verwaltungserlasse sind rechtsstaatlich zu wenig. Der im Rahmen der Finanzkrise offenbar gewordene chaotische Zustand der Steuerverwaltung einzelner anderer Länder der europäischen Union, der den Fachleuten auch vorher schon bekannt war, sollte hier zu großer Vorsicht veranlassen.

## **Zu den Vorschriften im Einzelnen:**

### **Zu § 1 und § 4 EUAHiG**

Das Gesetz gilt für alle Informationen über Steuerpflichtige, die für einen Mitgliedsstaat zur Erhebung einer Steuer i.S.v. § 1 Abs. 1 S. 2 EUAHiG voraussichtlich erforderlich sind (§ 1 EUAHiG). § 4 EUAHiG enthält zu Recht in § 4 Abs. 3 EUAHiG eine Einschränkung der Zulässigkeit der Informationsübermittlung. Es bleibt allerdings unklar, wie von deutscher Seite insbesondere das Vorliegen der Voraussetzungen von Ziffer 2, 3 und 4 in einem formalisierten Verfahren ohne weiteres festgestellt werden kann.

Nach § 4 Abs. 6 EUAHiG kann ein Ersuchen zur Ermittlung und Übermittlung von Informationen nicht aus dem Grund abgelehnt werden, dass die Informationen nach deutschem Recht nicht für steuerliche Zwecke benötigt werden. Die deutsche Behörde kann also selbst in Fällen, in denen offensichtlich ist, dass das, was mit dem Ersuchen um eine behördliche Ermittlung begehrt wird, steuerlich keine Relevanz hat, die Durchführung der Ermittlung nicht mit dieser Begründung ablehnen.

In der Richtlinie (Richtlinie 2011/16 EU des Rates vom 15.2.2011 ABL 2011 L 64/1) heißt es in Art. 6 Absatz 2 Satz 2:

„Ist die ersuchte Behörde der Auffassung, dass keine behördlichen Ermittlungen erforderlich sind, so teilt sie der ersuchenden Behörde unverzüglich die Gründe hierfür mit.“

Diese auch in § 4 Abs. 2 Satz EUAHiG enthaltene Regelung lässt offen, ob in den vorgenannten Fällen, in denen Informationen nicht für steuerliche Zwecke benötigt werden, diese abgelehnt werden dürfen.

Die deutsche Umsetzungsvorschrift ist insofern zu weit geraten.

### **Zu § 3 EUAHiG**

§ 3 EUAHiG ist insofern zu weit gefasst, als er Gemeinden und Gemeindeverbände pauschal als Steuerbehörden qualifiziert. Zwar ist es richtig, dass diese, soweit sie Steuern erheben, wie insbesondere die Gewerbesteuer und die Grundsteuer, in den Vollzug dieses Gesetzes einbezogen werden müssen. Es sollte aber klar gestellt werden, dass nicht die gesamten Verwaltungen der Gemeinden und Gemeindeverbände, sondern nur die jeweils für Steuern zuständigen Abteilungen dem Gesetz unterfallen. Es kann ja schwerlich gewollt sein, dass ein Gemeindebeamter aus dem Referat Bauplanung oder gar die für das Wasser und Abwasser zuständigen Bediensteten einbezogen werden, um Auskünfte über Grundstückseigentümer zu geben.

### **Zu § 7 EUAHiG**

In § 7 EUAHiG findet eine 1:1-Umsetzung von Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 2011/16/EU statt. Hier wird deutlich, wie weit der Informationsaustausch geht. Hinsichtlich der Reichweite des Informationsaustausches schießt schon die Richtlinie über das Ziel hinaus und m. E. nach hätte man sich hier im Rahmen des Richtlinienerlasses dafür einsetzen müssen, das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu wahren. Werden z. B. Einkünfte ausschließlich in einem Land besteuert und haben sie auf die Besteuerung im anderen Land keinerlei Auswirkungen, dann ist nicht einzusehen, wieso in so weitgehendem Umfang Informationen ausgetauscht werden müssen. Das führt auch zu einem überflüssigen bürokratischem Aufwand, verbunden mit entsprechenden durchaus erheblichen Kosten.

### **Zu § 8 EUAHiG**

§ 8 Abs. 1 EUAHiG geht über die Richtlinie hinaus. Nach dieser Vorschrift kann eine Finanzbehörde „nach pflichtgemäßem Ermessen“ ohne Ersuchen **alle** Informationen an das zentrale Vermittlungsbüro übermitteln, die für die anderen Mitgliedsstaaten von Nutzen sein können. Das heißt, dem deutschen Finanzbeamten obliegt die Ermessensentscheidung, ob eine ihm vorliegende Information für einen anderen Mitgliedsstaat von Nutzen sein könnte. Wann dies der Fall ist, kann er in den meisten Fällen schlichtweg nicht prüfen.

Wenn beispielsweise ein beschränkt Steuerpflichtiger in Deutschland irgendeine Vergütung erhält oder irgendeinen Gegenstand besitzt, kann dies theoretisch für die Besteuerung im anderen Mitgliedsstaat von Bedeutung sein. Gleiches gilt, wenn ein deutscher Unternehmer Betriebsstätten und Unternehmen auch in anderen EU-Staaten unterhält. Die gesetzliche Regelung in § 8 Abs. 1 EUAHiG lässt den Steuerpflichtigen nicht erkennen, welche Informationen übermittelt werden können.

Der deutsche Entwurf schreibt hier zwar nahezu das Gleiche, was in Art. 9 Abs. 2 von Richtlinie 2011/16/EU steht. Da es dort aber „können“ heißt, ist der deutsche Gesetzgeber nicht gehindert, die Regelung deutlicher eingrenzend zu präzisieren, als nur durch Einfügung der Wörter „nach pflichtgemäßem Ermessen“.

### **Zu § 10 EUAHiG**

Die Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedsstaaten im Inland erscheint für den Informationstausch zwar notwendig. Es muss aber hier wiederum darauf hingewiesen werden, dass es in der Praxis für die deutsche Finanzbehörde schwierig sein dürfte sicherzustellen, dass tatsächlich, wie es im Gesetz heißt (§ 10 Abs. 2 EUAHiG), „nur solche Informationen offenbart werden, die nach § 4 übermittelt werden dürfen“.

Hier darf gefragt werden, wer in der Praxis den Arbeitsaufwand an den Finanzämtern bewältigen soll, indem vorher die Akten darauf durchgearbeitet werden, ob tatsächlich in der Akte nur Informationen enthalten sind, die nach § 4 Abs. 3 EUAHiG übermittelt werden dürften oder, wie in vielen Fällen, auch andere Informationen. In Zeiten elektronischer Aktenführung gibt es schließlich auch beim Finanzamt Datenberge. Ich habe große Bedenken, dass der Steuerpflichtige bei einem Ersuchen nicht ausreichend davor geschützt ist, dass gegen das Gesetz verstoßen wird und Informationen die unter § 4 Abs. 3 EUAHiG fallen, preisgegeben werden. Häufig wird der Steuerpflichtige von diesem Verstoß nicht einmal erfahren.

Schon aus diesem Grund ist zu verlangen, dass ein Steuerpflichtiger, außer bei Gefahr in Verzug, vorab über ein solches Ersuchen informiert wird und hierzu Stellung nehmen kann. Außerdem muss dem Steuerpflichtigen im Anschluss mitgeteilt werden, welche Teile der Steuerakten der ausländischen Behörde als Kopien oder in elektronischer Form zugänglich gemacht wurden. Nur auf diesem Wege können wir die Wahrung unserer rechtsstaatlichen Grundsätze sicherstellen. Auch hier empfiehlt es sich, zumindest in einer Rechtsverordnung die wesentlichen Punkte des § 10 EUAHiG zu konkretisieren.

Ein praktisches Problem dürfte sein, wie sich die Beamten der unterschiedlichen Länder bei der Zusammenarbeit gemäß § 10 Abs. 1 EUAHiG verständigen. Bei weitem nicht alle Steuerbeamten sind einer Fremdsprache mächtig, in der sie sich über schwierige Steuerfragen und über die Frage, welche Informationen ausgetauscht werden dürfen und welche nicht, verständigen können.

### **Zu § 12 EUAHiG**

Auch bei der gleichzeitigen Prüfung besteht die Frage der Verständigung.

Bedenklich ist zudem § 12 Abs. 5 EUAHiG wegen seiner inhaltlichen Weite. Danach kann von der Anhörung des Steuerpflichtigen bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung abgesehen werden, wenn sonst der Prüfungserfolg gefährdet werden würde. Im Gegensatz zu einer in Deutschland angeordneten Außenprüfung ist es bei einer Prüfung, die von einem anderen EU-Staat verlangt wird möglich, dass nur der Steuerpflichtige Fakten im Ausland kennt, die schon das Prüfungsersuchen unzulässig machen. Es ist deshalb in jedem Fall notwendig, dass er vor Erlass der Prüfungsanordnung angehört wird. Es ist auch schwer ersichtlich, warum der Prüfungserfolg gerade gefährdet würde, wenn der Steuerpflichtige vom Ersuchen erfährt,

nicht aber, wenn er dann die Prüfungsanordnung erhält. Die Richtlinie verlangt das nicht.

**Insgesamt betrachtet** ist der deutsche Gesetzgeber selbstverständlich verpflichtet, die EU-Richtlinie umzusetzen. Er sollte aber die Möglichkeiten nutzen, die ihm verbleiben, um das spezifisch deutsche rechtsstaatliche Verständnis in die Regelungen zu integrieren. Dies gilt nicht nur angesichts der ohnehin viel zu hohen Belastungen, die dem deutschen Steuerpflichtigen durch das Steuerverfahrensrecht und die Kompliziertheit des Steuerrechts auferlegt werden. Unser rechtsstaatliches Verständnis muss nicht nur verbal im Gesetz seinen Niederschlag finden, sondern es muss sichergestellt werden, dass den Finanzbehörden vor Ort konkrete Handlungsvorgaben und -anweisungen vorliegen.

Das EUAHiG bezeichnet es richtiger Weise nicht als Aufgabe des Gesetzgebers, im Rahmen *dieses* Gesetzes die Frage der Überprüfbarkeit, insbesondere auch der gerichtlichen Überprüfbarkeit, zu untersuchen und vor allem nicht die Effektivität von Maßnahmen. Vor dem Hintergrund, dass die deutschen Finanzgerichte stark überlastet sind, ist anzuraten, dass eine solche Beschäftigung aber gesondert stattfindet. Anders als in anderen Bereichen, wo ausländische Behörden nur punktuell Amtshilfe benötigen, ist das Steuerrecht ein Recht, das in Massenverfahren durchgeführt werden muss und bei dem die Gefahr der Nichteinhaltung rechtsstaatlicher Grundsätze hoch ist. Es sollte deshalb geprüft werden, inwieweit die bisherigen Rechtsschutzmöglichkeiten ausreichend und effektiv genug sind, um den neuen Anforderungen, die sich durch dieses Gesetz verstärkt stellen, gerecht zu werden.

## II. Zu Art. 2 Änderung des Einkommensteuergesetzes

### Zu Ziffer 3.

§ 3 Nr. 5 EStG ist ausweislich der Begründung (Bundestags-Drucksache 302/12, Seite 82 = Bundestags-Drucksache 17/10000, Seite 52) eine Folge der Änderung des Wehrpflichtgesetzes durch das Wehrrechtsänderungsgesetz 2011, wonach die Wehrpflicht ausgesetzt und durch den freiwilligen Wehrdienst mit einer Dauer von bis zu 23 Monaten ersetzt wurde.

Es ist eine politische Entscheidung, welche Bezüge der Personen, die sich freiwillig zum Wehrdienst melden, steuerfrei sind und welche Bezüge der Besteuerung unterliegen. Es darf aber darauf hingewiesen werden, dass es nunmehr zu einer Differenzierung kommt, die auch zu einer gewissen Bürokratie führt und möglicherweise ein Unverständnis bei denen erzeugen kann, die freiwilligen Wehrdienst leisten und damit immer noch einer hohen Verantwortung für die Gesellschaft gerecht werden. Es darf gefragt werden, ob es z. B. besonders sinnvoll ist, die unentgeltliche Unterkunft und Verpflegung in einer Kaserne, die von den Betroffenen sicher nicht als Privileg, sondern eher als Last empfunden werden, nunmehr zu besteuern. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass diejenigen Wehrdienstleistenden, die nahe am Ort ihres Wehrdienstes wohnen, nicht freiwillig in der Kaserne übernachten. Ihnen dann zu sagen, sie müssten diese Übernachtung pauschal versteuern, dürfte, zurückhaltend ausgedrückt, bei den wenigsten auf Verständnis stoßen. Gleiches gilt, wenn sie im Rahmen ihres Dienstes, etwa bei einem Manöver, die bescheidene Verpflegung in Anspruch nehmen und dann versteuern müssen.

Die Änderungen werden sich zwar nur bei einem Teil der Steuerpflichtigen dergestalt auswirken, dass sie deutlich höhere Steuern zahlen müssen, weil viele von ihnen dennoch nur ein relativ niedriges zu versteuerndem Einkommen haben werden. Es wird jedoch angeregt zu prüfen, ob diese Änderung und die neuen Differenzierungen aus Sicht des Staates, auch unter Gerechtigkeitsaspekten begrüßenswert sind.

### Zu Ziffern 4 und 5

Es ist eine politische Frage, ob man Elektrofahrzeuge steuerlich fördern möchte, indem bei der sog. „Dienstwagenbesteuerung“ die infolge höherer Kaufpreise eintretende Belastung ausgeglichen wird. Wenn diese Förderung im Steuerrecht gewollt ist, wofür manches spricht, dann muss gefragt werden, warum es sinnvoll sein sollte, ab dem 1.1.2014 die Förderung degressiv zu gestalten. Es ist nicht damit zu rechnen, dass im Jahr 2013 dadurch ein großer Anreiz geschaffen wird, Elektrofahrzeuge zu erwerben. Vielmehr geht dieser Anreiz dann, ehe es überhaupt zu einem spürbaren Verkauf solcher Fahrzeuge gekommen ist, schon wieder zurück. Sichergestellt werden müsste durch eine klare Formulierung auch, dass die Förderung nur dann eingreift, wenn die **Kaufpreise** von Elektrofahrzeugen infolge des Elektroantriebs tatsächlich höher sind als diejenigen konventioneller Kraftfahrzeuge.

## III. Zu Art. 5 Änderung des Außensteuergesetzes

### Zu Ziffer 1

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch auf Personengesellschaften entspricht Art. 3 Abs. 1 OECD-Musterabkommen.

§ 1 Abs. 4 AStG in der geltenden Fassung gibt einen Maßstab für die Schätzung. Er sollte beibehalten werden.

§ 1 Abs. 4 AStG n.F. weicht von Art. 9 OECD-Musterabkommen ab. Dieser lautet:

*„... die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Beziehungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, ...“*

Diese präzisere Formulierung sollte übernommen werden. Der Begriff „Geschäftsbeziehungen“ ist unbestimmt und weit, was zu Unsicherheiten führt. Die einzelnen Staaten sollten schon im Interesse der einheitlichen Anwendung der sich am OECD-Musterabkommen ausrichtenden Doppelbesteuerungsabkommen keine weitergehenden Formulierungen verwenden, weil dies erfahrungsgemäß zu Differenzen bei der Anwendung der einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen führt.

Der neue Abs. 5 ist unnötig kompliziert und bringt zudem für den Steuerpflichtigen den Nachteil, dass ein DBA nur insoweit Vorrang hat als sich nach dessen Bestimmungen ein geringerer Berichtigungsbedarf ergibt und der Steuerpflichtige nachweisen muss, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend diesem Abkommen ausübt. In der Praxis ist in vielen Fällen eine Doppelbesteuerung zu befürchten. Zudem enthält die Vorschrift einen treaty override, der abzulehnen ist.

Auch muss endlich mit der ungunstigen Entwicklung gebrochen werden, dass der Amtsermittlungsgrundsatz, der die Steuerbehörden zur richtigen Ermittlung des Sachver-

halts und der Rechtslage (auch zugunsten des Steuerpflichtigen) verpflichtet, an immer mehr Stellen de facto durchbrochen wird, indem man den Steuerpflichtigen zunehmend Aufklärungspflichten auferlegt, die sich, wenn sie nicht erfüllt werden können, zu ihren Lasten auswirken. Es ist die Pflicht des Gesetzgebers das Steuerrecht so auszugestalten, dass es mit einem für Verwaltung und Steuerpflichtigen vertretbarem und erfüllbarem Aufwand vollzogen werden kann.

Der neue Abs. 6 genügt den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Ermächtigung i.S.d. Art. 80 GG m.E. nicht. Er ist viel zu weit und ungenau als dass man davon ausgehen könnte, Inhalt, Zweck und Ausmaß seien bestimmt. Hier muss eine Konkretisierung erfolgen.

## **Zu Ziffer 2**

§ 2 Abs. 5 AStG n.F. enthält Regelungen zur Gewinnermittlung, die in Teilen mit den Vorschriften des EStG nicht abgestimmt sind. Ungeachtet der Frage, ob diese Regelungen im Außensteuergesetz richtig platziert sind – der richtige Ort für Gewinnermittlungsvorschriften ist das EStG -, kommt es wiederum zur Abweichung vom OECD-Musterabkommen (konkret von Art. 7 Abs. 2).

Dieser lautet:

*„Bei der Anwendung dieses Artikels sowie von Artikel 23 A, 23 B sind die Gewinne, die der in Absatz 1 genannten Betriebsstätte in jedem Vertragsstaat zuzurechnen sind, die Gewinne, die sie hätte erzielen können, insbesondere im Verkehr mit anderen Teilen des Unternehmens, dessen Betriebsstätte sie ist, wenn sie als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte; dabei sind die vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch andere Unternehmensteile ausgeübten Funktionen, eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken zu berücksichtigen.“*

Die geplante Neufassung weicht vom OECD-Musterabkommen ab, ohne dass erkennbar ist, welchen positiven Sinn das in der praktischen Rechtsanwendung haben könnte. Der deutsche Gesetzestext sollte sich, wo immer möglich, am Wortlaut der Normen des OECD-Musterabkommens ausrichten.

## **Zu Ziffer 6**

Die Neuregelungen sollten einheitlich für alle Fälle und Sachverhalte erst mit Wirkung ab 01.01.2013 zur Anwendung gelangen. Das Inkrafttreten des geplanten neuen § 1 Abs. 2 Satz 2 AStG auf alle noch nicht bestandskräftigen Fälle (s. § 21 Abs. 20 Satz 2 AStG n.F.) und des neuen § 2 Abs. 5 AStG schon ab Veranlagungszeitraum 2012 (s. § 21 Abs. 21 Satz 1 AStG n.F.) kann u.a. in den Fällen, in denen bisher nicht verlangte Dokumentationen nötig sind, zu Problemen führen. Es herrscht kein „Rechtsnotstand“, so dass eine solche unechte Rückwirkung (im Sinne der insoweit abzulehnenden, weil zu weitgehenden Rechtsprechung des BVerfG) nicht notwendig erscheint. Gerade auch im internationalen Steuerrecht ist die Verlässlichkeit besonders wichtig.

## **IV. Zu Art. 9 Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

### **Zu Ziffer 3 lit. e**

Im Umsatzsteuergesetz soll § 4 in den Ziffern 21 und 22 geändert werden. Der Gesetzentwurf beruft sich auf die Anpassung der Vorschriften an EU-Recht unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH. Es ist sinnvoll, hier die einschlägige EU-Regelung (Richtlinie 2006/112 EG des Rates vom 28.11.2006, ABL EU 11.12.2006 L 347/27) genau zu betrachten.

*In Art. 132 Abs. 1 lit. i, j heißt es wörtlich: „(1) Die Mitgliedsstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:*

*(i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedsstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;*

*(j) Von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht;“*

Die bisherige Regelung verlangte bei „unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemein bildender oder berufsbildender Einrichtungen“, dass „die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder einer von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts diesbezüglichen Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten“.

Nach der geplanten Neuregelung sind zukünftig Leistungen des Schul- und Hochschulunterrichtes, der Aus- und Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung, d.h. Bildungsleistungen, die von privaten Einrichtungen erbracht werden und auch der Freizeitgestaltung dienen können, grundsätzlich nicht mehr von der Umsatzsteuer befreit. Die Leistungen sind nur dann umsatzsteuerfrei, „wenn die Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnommen, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden“. Diese Regelung führt dazu, dass sich bestimmte private Bildungs- und Kulturangebote, die nach der neuen Regelung grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig wären, infolge der Neuregelung verteuern würden.

Betroffen sind auch gewerbliche Seminarveranstalter, die generell, wenn sie die entsprechenden Leistungen erbringen, von der Umsatzsteuer befreit werden. Dadurch ist für sie der Vorsteuerabzug ausgeschlossen und sie müssten dann z. B. auch die aus Betriebsvermögensgegenständen gezogene Vorsteuer aus früheren Jahren innerhalb der gesetzlichen Fristen ( 5 Jahre, bei Immobilien 10 Jahre, s. § 15a Abs. 1 UStG) rückgängig machen, einschließlich solcher auf Immobilien, bei denen zur Umsatzsteuer optiert wurde.

Die Begründung zum Gesetzentwurf beruft sich auf die einschlägige Umsatzsteuer-Richtlinie und auf die Rechtsprechung des EuGH. Meiner Einschätzung nach sind die hier im Gesetzentwurf geplanten Regelungen nicht zwingend geboten. Art. 132 MwStSystRL ordnet an, dass Mitgliedsstaaten die dort genannten Umsätze von der Umsatzsteuer zu befreien haben. Fällt ein Umsatz nicht darunter, dann scheidet eine Befreiung aus. Nach Art. 133 MwStSystRL können Mitgliedsstaaten bestimmte Befreiungen von der Umsatzsteuer für Einrichtungen, die keine solchen des öffentlichen Rechts sind, also namentlich für private Anbieter, von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig machen. Das Verhältnis von Regel und Ausnahme besagt (insbesondere wenn man Art. 134 MwStSystRL in die systematische Betrachtung einbezieht), dass der nationale Gesetzgeber keinesfalls zu einer flächendeckenden Besteuerung oder Befreiung in den einschlägigen Bereichen gezwungen ist. Die Richtlinie geht vielmehr von der Existenz von Ausnahmen aus.



Das bedeutet in Bezug auf hier in Frage stehenden Leistungen von privaten Anbietern, dass sie keinesfalls zwingend, so wie es jetzt im Gesetzentwurf vorgesehen ist, von der Umsatzsteuer befreit werden müssen. Es besteht nämlich nach der Richtlinie die Option, eine Befreiungsmöglichkeit z.B. für nur die Fälle vorzusehen, dass die Preise, die solche Anbieter verlangen, von den zuständigen Behörden genehmigt wurden oder genehmigte Preise nicht übersteigen. Eine weitere Möglichkeit zur Befreiung von der Umsatzsteuer kann nach der Richtlinie davon abhängig gemacht werden, dass die von den privaten Anbietern verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.

Bei den gewerblichen Seminarveranstaltern ist schon im Wortlaut der Richtlinie (Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL die Passage enthalten, dass die Mitgliedsstaaten Umsätze von der Steuer befreien müssen, wenn sie durch „andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedsstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ erbacht werden. Das heißt, dass der nationale Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum hat, welche Leistungen er als solche mit von ihm „anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ erachtet. Es gibt also gerade keine Vorgaben, welche Zielsetzungen der Gesetzgeber als vergleichbar zu erachten hätte. Selbstverständlich muss er hier sein Ermessen korrekt ausüben. Nur erachte ich es für falsch, wenn in der Begründung zum Gesetzentwurf pauschal gesagt wird, hier handele es sich um eine Anpassung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs.

M.E. geht man darüber hinaus, weil es sich vor allem bei den gewerblichen Seminaranbietern im Hochpreissegment nicht mehr um vergleichbare Zielsetzungen handelt. Diesen geht es um eine gewerbliche Gewinnerzielung und weder um die Erziehung von Kindern oder Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht noch allein Aus- oder Fortbildung und berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen. Gewerbliche Seminaranbieter bieten Themen zu allem Möglichen an, was aktuell ist, damit sie in dem von einem sehr starken Wettbewerb gekennzeichneten Markt die Teilnehmer gewinnen können, die bereit sind, zum Teil mehrfach vierstelligen Beträge für Seminarveranstaltungen zu bezahlen. Wenn man etwa die großen Kongresse, wie die Immobilienkongresse erlebt, die einige Tausend Euro Teilnehmergebühren für 2 Tage kosten, dann wird man hier schwerlich in allen Fällen von vergleichbaren Leistungen zu denjenigen, die in der Richtlinie definiert sind, sprechen können. Es handelt sich um „Branchen-Events“, bei denen wichtige Manager und Berater treffen und hochkarätige Referenten aus Wirtschaft, Politik und Wissenschaft sprechen.

Wir brauchen auch in Deutschland die gewerblichen Seminaranbieter, weil es zunehmend wichtiger wird, dass auch Führungskräfte bereit sind, Veranstaltungen zu aktuellen Themen zu besuchen. Solche können weder von den allgemeinen Bildungseinrichtungen, wie etwa von den Volkshochschulen noch von den Hochschulen angeboten werden. Es hat sich immer wieder gezeigt, dass wenn Hochschulen bestimmte Seminare und Kongresse zu aktuellen Themen anbieten, sie zum Teil zu spät kommen, weil sie nicht wie gewerbliche Seminaranbieter darauf spezialisiert sind, Markttrends aufzuspüren, indem sie z.B. direkte Kontakte zu den wichtigen aktiven Marktteilnehmern haben, die die Seminaranbieter darauf hinweisen, wo ein Bedarf besteht. Vor allem können Top-Manager und viele Menschen, die sehr stark beschäftigt sind, zwar einen oder auch zwei Tage eine konzentrierte und fokussierte Fortbildungsveranstaltung mit Spitzenreferenten, die die Topspezialisten sind, besuchen. Sie können aber aus zeitlichen Gründen nicht wochen- oder monatelang Kurse

in einer Volkshochschule oder in einer Universität besuchen. Zudem haben Universitäten im Fortbildungsmarkt bisher in bestimmten Segmenten, vor allem in schnelllebigem, nicht Fuß gefasst, weil sie dauerhaft schon organisatorisch nicht hinreichend ausgestattet sind. Man spricht hier tatsächlich von zwei unterschiedlichen Segmenten. Es kann nicht angehen, die Wettbewerbsposition gewerblicher Seminarveranstalter durch Befreiung von der Umsatzsteuer faktisch zu schädigen, damit andere Anbieter wie Hochschulen sich diesen Markt besser erschließen könnten. Wenn und soweit Hochschulen und sonstige öffentlichrechtliche Anbieter im Weiterbildungsmarkt tätig sind, müssen sie sich dem Wettbewerb stellen. Eine verdeckte Subventionierung ist abzulehnen. Man schließt übrigens auch dadurch keine Teilnehmer von Seminarveranstaltungen aus. Gerade das Hochpreissegment wird im Allgemeinen nur von Teilnehmern genutzt, die entweder selbst Unternehmer oder Freiberufler und damit zum Vorsteuerabzug berechtigt sind oder aber es wird von Unternehmen für ihre Angestellten bezahlt, womit ebenfalls ein Vorsteuerabzug eintritt. Ein Durchschnittsverdiener wird sich kaum ein eintägiges Seminar mit einem Preis von über 1000,- Euro oder ein mehrtägiges Seminar, das dann einige Tausend Euro kostet, zuzüglich Übernachtungen und Verpflegung, leisten können.

Von daher wird deutlich, dass der Gesetzgeber große Gefahr läuft, über das Ziel hinaus zu schießen und damit seinerseits gegen Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL zu verstoßen, weil es sich nicht mehr um „vergleichbare Zielsetzungen“ handelt.

Politisch ist derzeit ohnehin eine Neuregelung in Form der im Gesetzentwurf vorgeschlagenen Art nicht sinnvoll. Aufgrund der Vorlage eines polnischen Gerichts muss sich nämlich der EUGH mit der Thematik beschäftigen (Rechtssache C-319/12). Wenn man an der in diesem Gesetzentwurf zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht festhalten will, sollte zumindest diese Entscheidung des EUGH abgewartet werden.

## **V. Zu Art. 10 Änderung der AO**

### **Zu Ziff. 10**

Die Abschaffung des § 97 abs. 2 AO ist abzulehnen. Nach dieser Vorschrift, die ohnehin der Finanzverwaltung einen zu weiten Spielraum belässt soll „die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden... in der Regel erst dann verlangt werden, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat, wenn die Auskunft unzureichend ist oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen.“ Die Abschaffung dieser Norm bedeutet, dass künftig die Finanzämter sogleich nach Belieben zum Beispiel von Banken Auskünfte verlangen dürfen. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wird hierdurch gegenüber dem Steuerpflichtigen verletzt. Dritte werden in vielen Fällen belastet, in denen eine Auskunft des Steuerpflichtigen Klarheit geschaffen hätte.

Es handelt sich hier um ein Negativbeispiel wie die Finanzverwaltung durch anscheinend „kleine“ Änderungen in Gesetzgebungsverfahren einerseits die Steuergesetze immer mehr überfrachtet und andererseits wie vorliegend die Rechte der Steuerpflichtigen schleichend zurückdrängt.

## **VI. Zu den Änderungsanträgen der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP**

## **Zu Umdruck Nr. 1**

Der Antrag ist zu begrüßen. Die Zinsen in den Kapitalmärkten sind nach wie vor sehr niedrig und mit einer spürbaren Erhöhung ist in den nächsten Jahren nicht zu rechnen. So gesehen ist es, wie die Begründung ausweist, sinnvoll, den zeitlichen Anwendungsbereich der Regelung zu verlängern.

## **VII. Zur Stellungnahme des Bundesrats**

### **Zum Körperschaftsteuergesetz**

Die vom **Bundesrat** (Empfehlungen Finanzausschuss Drs. 302/1/12, S. 77 ff. und Drs. 302/12 S. 62 ff. (Beschluss) Stellungnahme des Bundesrates) empfohlene Besteuerung von **Streubesitzdividenden** stellt das gesamte System der Körperschaftsbesteuerung in Frage. Das ist abzulehnen. Als das Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahren abgeschafft wurde, wurde systemkonform bei mehrfach gestuften Kapitalgesellschaftsbeteiligungen eine (nahezu vollständige) Steuerbefreiung bei Ausschüttungen von einer Kapitalgesellschaft an die andere ohne Rücksicht auf die Größe der Beteiligung eingeführt. Sonst erleiden mehrfach gestufte Beteiligungsstrukturen unvermeidbare Nachteile. Dieses System darf nicht aus rein fiskalischen Gründen durchbrochen werden. Ungeachtet auch der verfassungsrechtlichen Bedenken würde Deutschland für Beteiligungsgesellschaften völlig unattraktiv.

Der leider in den letzten Jahren zu beobachtende Weg, immer dann, wenn eine Vorschrift zu europarechtlichen Problemen führt, aus rein fiskalischen Gründen eine „radikale“ Lösung unter Inkaufnahme auch von Systemwidrigkeiten und zum Nachteil für die Steuerpflichtigen, auch bei inländischen Sachverhalten zu wählen, ist falsch. Wir sagen zu Recht „ja“ zu Europa und zum freien Wettbewerb im europäischen Wirtschaftsraum. Dann müssen wir im Falle vorhandener Benachteiligungen von EU-Auslandssachverhalten diese Benachteiligungen auch im Steuerrecht beseitigen und nicht statt EU-Ausländern die steuerliche Gleichstellung zu geben, immer mehr Systemwidrigkeiten auf innerdeutsche Sachverhalte „erfinden“, nur um mögliche Steuerzufälle zu vermeiden.

### **Zur Abgabenordnung**

Verfehlt ist der Vorschlag des Bundesrats, § 191 AO dahingehend zu ändern, dass in dessen Absatz 5 ein Satz 3 angefügt wird, wonach bei einer Haftung auf Steuern, die der Haftungsschuldner für Rechnung eines Dritten einzubehalten und abzuführen hat, ein Haftungsbescheid oder ein Steuerbescheid nach § 167 Absatz 1 Satz 1 bis zum Ablauf der gegenüber dem Entrichtungspflichtigen geltende Festsetzungsfrist ergehen kann.

Die Haftung ist nach genereller Gesetzssystematik akzessorisch. Hier soll eine Haftung für eine nicht mehr bestehende, weil verjährte Steuerschuld eingeführt werden.

### **Zum Erbschaftsteuergesetz**

Der Vorschlag zu § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG geht zu weit. Hier kann es zu einer Erfassung der Bargeldmittel eines Unternehmens (mit der Folge des Überschreitens der bis dahin unschädlichen Verwaltungsvermögensquote) kommen, obwohl das Unternehmen diese Mittel etwas wegen hoher saisonaler Schwankungen des Kapitalbedarfs benötigt. Zur Unterbindung von Missbräuchen reicht es aus, zwischen Unternehmen mit strategischem Geschäftsbetrieb und solchen, die überwiegend nur Bargeld haben, zu unterscheiden.

Univ.-Prof. Dr. Karl-Georg Loritz