

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013

BT-Drucks. 17/10000 vom 19.06.2012

1. Vorbemerkungen

Der vorliegende Gesetzentwurf wurde mit Drucksache 17/10000 vom 19.06.2012 in den Bundestag eingebracht. Es ist positiv zu werten, dass die Bundesregierung Referenten- und Gesetzentwurf frühzeitig zur öffentlichen Diskussion bereitgestellt hat. Es wäre jedoch umso wichtiger gewesen, wenn im Rahmen der Anhörung auch die von der Bundesregierung aufgegriffenen Vorschläge des Bundesrates im Form etwaiger Formulierungshilfen zur Beratung stünden. Gerade in den Bereichen der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen oder des Körperschaftsteuerlichen Schachtelprivilegs ergeben sich diverse Fragestellungen im Bezug auf die Vorschläge des Bundesrates, die im Vorfeld hätten diskutiert werden sollen.

Aufgrund des sehr umfangreichen Gesetzentwurfs von 92 Seiten kann an dieser Stelle nur auf ausgewählte Aspekte eingegangen werden. Im Übrigen darf ich an dieser Stelle anmerken, dass die im Finanztableau aufgeführten fiskalischen Auswirkungen der geplanten Änderungen in Teilen unplausibel erscheinen. Konkret handelt es sich hier um die Positionen 1 und 6. Im Falle der Verkürzung der Aufbewahrungsfristen erscheint es fraglich, von Steuerausfällen bis zu 1 Mrd. € auszugehen, ohne dies logisch oder empirisch näher zu begründen.

2. Zu Artikel 2 Nr. 3: § 3 Nr. 5 EStG – Steuerfreistellung von Bezügen u.a. aus dem freiwilligen Wehrdienst, Bundesfreiwilligendienst

Die Neuregelung sieht für den freiwilligen Wehrdienst eine Steuerbefreiung des Solds nach Anlage 1 zu § 2 Abs. 1 WSG vor. Demgegenüber sollen der Wehrdienstzuschlag nach § 8c Abs. 2 WSG, Sonderzahlung nach § 7 WSG (Weihnachtsgeld), die Sonderzahlung nach § 9 WSG (Entlassungsgeld) sowie die Sachbezüge für die Gestellung von Verpflegung und Unterkunft steuerpflichtig sein. Letzteres betrifft auch den Bundesfreiwilligendienst. Im Rahmen von Wehrübungen wäre lediglich die Abfindung bei einem Wehrdienst von nicht länger als drei Tagen nach § 8 WSG steuerfrei, demgegenüber wäre z.B. der Leistungszuschlag bei Wehrübungen nach § 8a WSG oder der Reserveunteroffizierzuschlag nach § 8b WSG steuerpflichtig. Im Rahmen des Bundesfreiwilligendienstes soll lediglich das Taschengeld steuerfreigestellt werden. Der vorliegende Gesetzentwurf sieht folglich eine uneinheitliche Behandlung der unterschiedlichen Lohnkomponenten vor. Demgegenüber hat der Referentenentwurf noch eine sachliche Steuerpflicht aller „Lohnbestandteile“ vorgeschlagen.

Steuersystematisch muss festgestellt werden, dass zumindest die Ableistung des freiwilligen Wehrdienstes als nichtselbständige Beschäftigung anzusehen ist bzw. dieser gleichzustellen wäre. Die Freiwilligwehrdienstleistenden erwirtschaften am Markt ein Einkommen, welches steuersystematisch nicht anders zu behandeln ist, als jenes eines „klassischen Arbeitnehmers“. Insofern wäre eine Steuerfreistellung aus systematischen Gesichtspunkten nicht gerechtfertigt. Bei Bundesfreiwilligendienstleistenden stellt es sich - jedenfalls geringfügig – anders dar, da hier explizit kein Arbeitsverhältnis vorliegt. Gleichwohl wird der Dienst weitgehend einem Arbeitsverhältnis gleichgestellt. Insofern könnten auch hier die Tatbestandsmerkmale vorliegen, die eine Steuerpflicht des Taschengeldes begründen. Trotz dieser rechtlichen Wertungen hatte die Verwaltung in der Vergangenheit infolge einer Billigkeitsregelung sämtliche Bezüge beider Dienste steuerfreigestellt und somit das Problem einer möglichen Besteuerung auf die Zukunft verschoben.

Die nun im Gesetz vorzufindende „gemischte“ Behandlung der Bezüge ist abzulehnen, da sie sowohl steuersystematisch als auch für die praktische Durchführung am geringsten geeignet ist. So ist z.B. darauf hinzuweisen, dass infolge einer teilweisen Steuerpflicht der Bezüge sich fortan die Frage stellt, welche Werbungskosten in Abzug gebracht werden können (Fahrkosten, Reinigungskosten, Fortbildungskosten, usw.). Weiterhin dürften sich administrative Probleme ergeben, wenn plötzlich im Rahmen von Wehrübungen eine Besteuerung erfolgt. So stellt sich die Frage, wie die Besteuerung zu

erfolgen hat (Lohnsteuerklasse usw.). Weiterhin ist anzumerken, dass die Verwaltung sich ja in der Vergangenheit bewusst für eine Steuerfreistellung sämtlicher Komponenten beider Dienste entschieden hat. Dies nicht zuletzt auch aufgrund von Anreizwirkungen. Insofern könnte eine Besteuerung zu einer Verzerrung der Preise für die Abgeltung der Dienste führen. Hierbei ist aber einschränkend darauf hinzuweisen, dass jedenfalls das Taschengeld und der Sold zu Beginn des freiwilligen Wehrdienstes bezogen auf das Jahr unter dem Grundfreibetrag liegen. Vor diesem Hintergrund muss die in der Vergangenheit hitzig geführte Diskussion in den Medien auch relativiert werden, da die überwiegende Mehrzahl von einer Besteuerung wohl nicht betroffen wäre.

M.E. gilt es abzuwägen, inwieweit die Steuersystematik zu Gunsten attraktiver Rahmenbedingungen beider Dienste durchbrochen werden soll. **Im Rahmen dieser Abwägung ist es m.E. zu rechtfertigen, dass sämtliche Lohnbestandteile für den Bundesfreiwilligendienst, den freiwilligen Wehrdienst, Reserveübungen und Reserveweiterbildungen steuerfreigestellt werden.** Die finanziellen Auswirkungen aus diesen Maßnahmen dürften ohnehin gering ausfallen. Weiterhin demonstriert der Gesetzgeber mit diesem Schritt eine Wertschätzung der beiden genannten Dienste. Überdies werden damit steuerrechtliche Abgrenzungsfragen (vgl. Werbungskosten usw.) vermieden. Letztendlich dürfte dieser Schritt also auch als Bürokratieentlastung verstanden werden. Sollte der Gesetzgeber gleichwohl der Steuersystematik folgen wollen, ist zu prüfen, ob Einbußen aus der beabsichtigten Steuerpflicht durch eine Erhöhung des Bruttolohns/Taschengeldes kompensiert werden können. Weiterhin ist anzuregen, dass im Falle einer vollständigen Steuerfreiheit sämtlicher Komponenten eine rückwirkende Anwendung wünschenswert ist (vgl. Artikel 2 Nr. 26 Buchst. b: § 52 Abs. 4g EStG).

Es ist weiterhin anzuregen, dass hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Entgelten und Sachbezügen und damit des Anwendungsbereichs des § 3 Nr. 5 EStG ein Gleichklang für alle freiwilligen Dienste (vgl. § 32 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. d EStG) herrscht. Es ist nicht ersichtlich, wieso z.B. die Ableistung eines freiwilligen sozialen Jahres steuerlich anders behandelt wird als der Bundesfreiwilligendienst.

Es ist ferner anzumerken, dass die Ausführungen im Finanztableau zu diesem Aspekt unplausibel erscheinen, jedenfalls dann, wenn Vergleichsmaßstab der status quo ist. Da derzeit bereits sämtliche Zahlungen steuerfreigestellt werden, ist es nicht ersichtlich, wieso eine Steuerpflicht zu Mindereinnahmen von 10 Mio. € führen soll. Insofern muss angenommen werden, dass sich der Vergleich auf eine volle Steuerpflicht unter Ausblendung der derzeitigen Billigkeitsregelung bezieht. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass die geplante gesetzliche Neuregelung jedenfalls bei den Freiwilligwehrdienstleistenden zu einer definitiven Zusatzbelastung führt. Dieser Umstand resultiert insbesondere aus der Steuerpflicht der Einmalzahlungen. Die konkreten steuerlichen Belastungen können der Übersicht am Ende der Stellungnahme entnommen werden.

3. Zu Artikel 2 Nr. 11: § 32 Abs. 4 EStG – zeitliche Verlängerung des Anspruchs auf Kindergeld

Das Einkommensteuergesetz unterstellt typisierend in § 32 Abs. 4 EStG, dass ein Kind, welches das 18. Lebensjahr vollendet hat, im Stande ist, für seinen Lebensunterhalt selbst aufzukommen. Demzufolge bedarf es nicht mehr der steuerlichen Berücksichtigung der Kinder bei den Eltern, so dass die Kinderfreibeträge bzw. das Kindergeld nicht mehr gewährt werden. Gleichwohl existieren diverse Lebenssachverhalte, in denen diese Typisierung nicht realitätsgerecht ist. Das Einkommensteuergesetz sieht daher in § 32 Abs. 4 Nr. 2 EStG Fälle vor, in denen bis zur Vollendung des 25. Lebensjahr eine steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen für die Eltern gerechtfertigt ist. Üblicherweise sind dies Fälle, in denen das Kind erwerbslos ist, sich in Ausbildung befindet, oder freiwillig ein soziales Engagement übernimmt. Typischerweise reicht in diesen Fällen das Einkommen des Kindes nicht aus, um sich selbst zu unterhalten. Insofern ist die (verlängerte) steuerliche Berücksichtigung der Kinder bei den Eltern gerechtfertigt.

Artikel 2 Nr. 11 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc sieht vor, dass als zusätzlicher Verlängerungstatbestand das Ableisten des freiwilligen Wehrdienstes in der Probezeit gilt. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass in dieser Probezeit diverse Ausbildungselemente stattfinden, womit die Probezeit per

Fiktion als generelle (Berufs-) Ausbildung gelten solle. Die in der Gesetzesbegründung angeführten Ausbildungselemente erscheinen als Rechtfertigung der Verlängerung eher fragwürdig. Der Leser hat das Gefühl, dass er nicht eine Gesetzesbegründung zu einem Steuergesetz, sondern ein Militärhandbuch vor sich hat: „Im Mittelpunkt der Grundausbildung stehen sechs Ausbildungsgebiete: Innere Führung (soldatische Ordnung, politische Bildung, Wehrrecht, völker- und verfassungsrechtliche Grundlagen der Auslandseinsätze und Grundsätze zur Anwendung militärischer Gewalt/humanitäres Völkerrecht in bewaffneten Konflikten/Soldatenbeteiligungsrecht); Sport; Sanitätsausbildung aller Truppen; Grundlagen für den Gefechtsdienst aller Truppen; Schießen mit Handwaffen, Wachausbildung.“

Die Regelung zur Verlängerung des Kindergeldes ist abzulehnen. Es ist nicht ersichtlich, wieso gerade bei dem freiwilligen Wehrdienst eine derartige Fiktion angenommen werden soll. Eine derartige steuerliche Behandlung führt zu einer einseitigen Begünstigung des freiwilligen Wehrdienstes. So können vergleichbare Ausbildungselemente auch in anderen freiwilligen sozialen Diensten vorkommen. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass für die Frage einer Ausbildung die allgemeinen vom BFH aufgestellten Regelungen angewendet werden sollten.

Im Übrigen sollte im Rahmen der parlamentarischen Beratungen erörtert werden, ob aufgrund des § 56 WPfIG sich § 32 Abs. 5 EStG auf den freiwilligen Wehrdienst bzw. auf Teile davon (hier Grundwehrdienst) bezieht. So wird teilweise die Meinung vertreten, dass sich über § 32 Abs. 5 EStG der Kindergeldanspruch für Freiwilligwehrdienstleistende auch um sechs Monate verlängert. Dieses Ergebnis könnte aus § 56 WPfIG resultieren, der für andere Gesetze die Regelungen bei Ableistung des Grundwehrdienstes auf den freiwilligen Wehrdienst überträgt: „Regelungen in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen, die an die Ableistung des Grundwehrdienstes (§ 5) oder des freiwilligen zusätzlichen Wehrdienstes im Anschluss an den Grundwehrdienst (§ 6b) anknüpfen, sind auf Personen, die Wehrdienst nach diesem Abschnitt leisten, soweit keine ausdrückliche Regelung vorhanden ist, entsprechend anzuwenden.“ Der Gesetzesbegründung ist nicht zu entnehmen, ob der Gesetzgeber mit § 56 WPfIG eine derart weitreichende Rechtsfolge bewirken wollte (vgl. BT-Drucks. 17/4821, S. 16). Es ist zu vermuten, dass dieser Aspekt schon bald bei einer fehlenden gesetzlichen Klarstellung im Rechtsverfahren geklärt wird. Die Bundesregierung lehnt die geschilderte Rechtsfolge ab.¹ Ein Verlängerung des Kindergeldanspruchs über § 32 Abs. 5 EStG i.V.m. § 56 WPfIG ist insgesamt abzulehnen. Ursächlich hierfür ist insbesondere, dass sich § 32 Abs. 5 EStG auf bestimmte Dienste bezieht, denen sich die Ableistenden rechtlich nicht entziehen konnten. Dies ist jedoch beim freiwilligen Wehrdienst nicht der Fall. Insofern sollte eine Verlängerung des Kindergeldanspruchs auch über den geschilderten Rechtsverweis nicht erwogen werden.

4. Zu Artikel 9 Nr. 3 Buchst. e: § 4 Nr. 21, 22 UStG – Umsatzsteuerbefreiung für bestimmte Bildungsleistungen

Der Gesetzentwurf sieht vor, § 4 Nr. 21, 22a UStG neu fassen und insofern eine Konsolidierung vorzunehmen. Auslöser für diese geplante Neuregelung ist u.a. die Feststellung des BFH, dass die nationalen Vorschriften des § 4 Nr. 21, 22a UStG (hier: § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG) nicht vollständig das Unionsrecht gemäß der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), konkret Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i, j MwStSystRL, umsetzen. Die Anpassung an das Unionsrecht ist grundsätzlich zu begrüßen, gleichwohl ist zu hinterfragen, inwieweit die geplante Neufassung über das Unionsrecht hinausgeht bzw. zu zusätzlichen Verzerrungen führt.

Nach § 4 Nr. 21 S. 1 UStG sollen befreit werden:

¹ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Harald Koch, Richard Pitterle, Dr. Axel Troost und der Fraktion DIE LINKE. – Drucksache 17/8977 – Steuer- und sozialrechtliche Behandlung der Leistenden des freiwilligen Wehrdienstes und Bundesfreiwilligendienstes, BT-Drucks. 17/9247, S. 19.

Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung (Bildungsleistungen) und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, und andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung sowie Bildungsleistungen von Privatlehrern.

Der Wortlaut des Satzes 1 orientiert sich hierbei sehr eng an jenem des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. i, j MwStSystRL. Offenkundig subsumiert der Gesetzgeber die einzelnen Elemente Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung unter dem Oberbegriff Bildungsleistungen. Die explizite Nennung der Ersatzschulen ergibt sich zwar nicht aus der MwStSystRL, gleichwohl handelt es sich hierbei bereits aus den Regeln des Grundgesetzes um mit staatlichen Schulen vergleichbare Einrichtungen.

Die Befreiung der genannten Bildungseinrichtungen erstreckt sich dabei auf die folgenden Leistungserbringer:

- 1) Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind (z.B. Volkshochschulen),
- 2) Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind,
- 3) andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung,²
- 4) Privatlehrer.

Die genannten Leistungserbringer ergeben sich direkt aus der Aufzählung in Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i, j. Der Gesetzesbegründung ist auch zu entnehmen, dass eine weite Auslegung des Begriffs „andere Einrichtungen“ wie sie bereits durch den EuGH geurteilt wurde, aufgegriffen wird, womit andere Einrichtungen nicht an eine bestimmte Rechtsform gebunden sind, so dass auch selbständige Lehrer hiervon erfasst werden.

Aus der Darstellung der Gruppen an Leistungserbringer und der unterschiedlichen Leistungen (zusammengefasst unter dem Oberbegriff Bildungsleistungen) wäre abzuleiten, dass jede der vier genannten Gruppen an Leistungserbringer vom Prinzip her die genannten Bildungsleistungen steuerfrei erbringen kann. Diese Ableitung ergibt sich indes nicht aus der MwStSystR. So entstammt die Aufzählung der unterschiedlichen Bildungsleistungen im Gesetzentwurf aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystR. Durch § 4 Nr. 21 S. 1 UStG werden diese Bildungsleistungen aber mit den Leistungserbringergruppen aus Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystR verknüpft. **Damit aber ist die geplante Gesetzesänderung im Falle der Privatlehrer (Alternative 4) hinsichtlich der steuerfrei zu erbringenden Leistungen deutlich weiter als Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystR und geht somit über die unionsrechtlichen Vorgaben hinaus.** So stellt Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystR klar, dass im Falle der Privatlehrer nur der Schul- und Hochschulunterricht befreit ist. Die übrigen in § 4 Nr. 21 S. 1 UStG genannten Leistungen, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung, dürfen nach der MwStSystR nicht befreit werden. Der Gesetzentwurf fasst insofern für den Fall der Privatlehrer die Steuerbefreiung weiter, als es unionsrechtlich erlaubt ist. Hierbei sei betont, dass der EuGH mehrfach entschieden hat, dass „die Begriffe, mit denen die genannten Steuerbefreiungen umschrieben sind, [...] eng auszulegen [sind], da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt.“³

Die Sätze 2 bis 4 des § 4 Nr. 21 UStG spezifizieren die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21 S.1 UStG näher bzw. nehmen die Steuerbefreiung in bestimmten Fallkonstellationen wieder zurück: Die Umschreibung der vergleichbaren Leistungen erfolgt in § 4 Nr. 21 S. 2 UStG. Die Formulierung dürfte an die bisherigen

² Nach Abschnitt 4.21.2 UStAE zählen zu den anderen Einrichtungen Fernlehrinstitute, Fahrlehrerausbildungsstätten, Heilpraktiker-Schulen, Kurse zur Erteilung von Nachhilfeunterricht für Schüler und Repetitorien, die Studierende auf akademische Prüfungen vorbereiten.

³ Vgl. EuGH vom 14.06.2007, Haderer, Rs. C-445/05

Entscheidungen des EuGH anknüpfen, was unter Bildungsleistungen zu verstehen ist und welche Anforderungen an Lehrplan, Inhalt und Aufbau geknüpft werden, damit von vergleichbaren Leistungen gesprochen werden kann.

Demgegenüber schließt § 4 Nr. 21 S. 3 UStG die Steuerbefreiung aus, wenn es sich um reine Freizeitgestaltung handelt. Diesbezüglich ergibt sich somit auch keine Änderung gegenüber der aktuellen Gesetzeslage.

Weiterhin schränkt § 4 Nr. 21 S. 4 UStG die Steuerbefreiung in den Fällen ein, in denen die Leistung auch Elemente von Freizeitgestaltung enthält und von einer anderen Einrichtung erbracht wird. Die Steuerbefreiung wird nur dann gewährt, „*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*“. Die Rückausnahme der Steuerbefreiung stützt sich dabei auf Art. 133 Buchst. a MwStSystR und ist damit systemkonform. Gleichwohl ist anzumerken, dass derartige Einschränkungen für die Leistungserbringergruppen 1 und 2 nicht verlangt werden. Dies verwundert, da bereits nach geltendem Recht (§ 4 Nr. 22 Buchst. a UStG) eine ähnliche Einschränkung gemacht wird. Insofern könnte die geplante Neuregelung zu einer zusätzlichen Verzerrung zwischen z.B. Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien oder Volkshochschulen und anderen Einrichtungen wie z.B. Tanzschulen führen, da z.B. Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien oder Volkshochschulen gegenüber der bisherigen Gesetzeslage für den Fall der gemischten Leistungen mit Elementen der Freizeitgestaltung besser gestellt würden, wenn die fehlende Nennung hinsichtlich der Einnahmeverwendung aus dem bisherigen § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG bewusst nicht in die geplante Neufassung aufgenommen werden soll. Gleichwohl ist anzumerken, dass jedenfalls Art. 133 MwStSystR lediglich für andere Einrichtungen die Möglichkeit der Rückausnahme der Steuerbefreiung vorsieht.

Insgesamt entstehen aus geplanten Änderungen folgende zwei Probleme, die besonders diskussionswürdig sind:

- 1) **Ausweitung der Steuerfreistellung auf bestimmte (Tages-) Seminare:** Aus der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass Bildungsleistungen, konkret die Aus- und Fortbildung, zukünftig weit definiert werden. Insofern wird Abstand von der bisherigen Verwaltungsauffassung genommen, dass die Dauer der Maßnahmen für die steuerliche Behandlung erheblich ist. So sieht die Verwaltung bisher nach Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 S. 6, 4.21.3 Abs. 2 S. 5 UStAE eine Steuerbefreiung für Tagesseminare oder einzelne Vorträge nicht vor.⁴ Wird bei derartigen Leistungen USt in Rechnung gestellt, kann gleichzeitig entsprechende Vorsteuer für Vorleistungen berücksichtigt werden. Bei einer Steuerfreistellung der beschriebenen Leistungen wäre ein Vorsteuerabzug über § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.
- 2) **Verzerrungen zwischen anderen und öffentlichen Einrichtungen im Hinblick auf Leistungen mit teilweiser Freizeitgestaltung:** Im Rahmen der gemischten Leistungen, die auch Freizeitelemente enthalten, ist nach § 4 Nr. 21 S. 4 UStG die Steuerfreistellung für die Leistungsgruppe „andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung nur dann gegeben, wenn keine systematische Gewinnerzielungsabsicht vorliegt oder entsprechende Gewinne „thesauriert“ bzw. betrieblich verwendet werden. Eine derartige Einschränkung ergibt sich für Einrichtungen des öffentlichen Rechtes, Ersatzschulen und Privatlehrer nicht. Insofern wären derartige „gemischte“ Leistungen“ grundsätzlich bei den zuvor genannten Leistungserbringern steuerbefreit. Anzumerken ist, dass die MwStSystR nicht vorsieht, dass eine Einschränkung der Steuerfreistellung gem. § 4 Nr. 21 S. 4 UStG auch für Privatlehrer oder andere Einrichtungen möglich ist. Diese Frage ist aber nach der Systematik der MwStSystR für die Fallgruppe Privatlehrer nicht entscheidungserheblich, da gem. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j ohnehin bei Privatlehrern nur der Schul- oder Hochschulunterricht steuerbefreit ist. Die aufgeworfene Frage könnte aber entscheidungserheblich werden, wenn der Gesetzgeber an der

⁴ Die Veranstaltung einzelner Vorträge oder einer Vortragsreihe erfüllt dagegen nicht die Voraussetzungen einer Unterrichtsleistung (vgl. Abschnitt 4.21.2 Abs. 2 S. 6 UStAE). Einzelne Vorträge fallen nicht unter die Steuerbefreiung (vgl. Abschnitt 4.21.3 Abs. 2 S. 5 UStAE).

unionsrechtlich nicht abgedeckten Ausweitung der Steuerbefreiung von sämtlichen Bildungsleistungen für Privatlehrer festhalten will. Überdies stellt sich die Problemstellung definitiv bei dem Vergleich von anderen und öffentlichen Einrichtungen.

M.E. sind die dargestellten Probleme wie folgt zu bewerten und diesbezüglich entsprechende Änderungen des § 4 Nr. 22 UStG vorzunehmen:

- 1) Nach ständiger Rechtsprechung durch den EuGH sind die in Art. 132 MwStSystR genannten Befreiungsvorschriften eng auszulegen. Gleichwohl soll diese enge Auslegung wieder so breit erfolgen, dass die zur Definition der Steuerbefreiung verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nicht nimmt. Leider helfen diese wiederholt vom EuGH getätigten Aussagen recht wenig zur konkreten Bestimmung der Steuerfreiheit. Im Übrigen existieren m.E. auch keine Urteile, die sich mit der Frage beschäftigen, unter welchen Umständen für andere Einrichtungen die Steuerfreistellung nicht gewährt werden darf, weil die Leistungserbringer bewusst der USt unterliegen wollen. Hauptsächlich geht es um die Frage, unter welchen Umständen die Steuerfreistellung gewährt wird.

Offenkundig führt die Belastung mit Umsatzsteuer für unternehmerische Leistungsempfänger nicht zu einer zusätzlichen Kostenbelastung, da im Regelfall hier ein Vorsteuerabzug möglich ist. Insofern ist es schon fraglich, ob das mit der Steuerfreistellung intendierte Ziel einer Kostendeckelung für Bildungsleistungen überhaupt erreicht werden kann. Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass hinsichtlich des Gewinnstrebens privatwirtschaftliche Unternehmen i.d.R. andere Ziele verfolgen als öffentliche Einrichtungen. Anders kann auch nicht erklärt werden, warum Art. 133 MwStSystR Regelungen vorzieht, die anderen (privatwirtschaftliche) Unternehmen zusätzliche Auflagen für die Erteilung der Steuerfreistellung auferlegt. **Vor diesem Hintergrund ist es m.E. empfehlenswert, die Steuerfreistellung für die genannten Bildungsleistungen (hier konkret Aus- und Fortbildung) an zusätzliche Bedingungen zu knüpfen.** Beispielsweise wäre hier die Notwendigkeit des Gewinnstrebens denkbar. Überdies wäre auch zu hinterfragen, ob zur Abwehr von Wettbewerbsverzerrungen die Frage der Steuerfreistellung davon abhängig gemacht wird, inwieweit der Empfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist. Es ist weiterhin darauf hinzuweisen, dass gerade durch die geplante Änderung der steuerlichen Behandlung von Tagesseminaren diverse umsatzsteuerliche Problemstellungen entstehen. Hier ist nur an die Berichtigung des Vorsteuerabzugs zu denken. Diese Berichtigung kann sich ergeben, wenn Vorsteuer aus längerfristigen Investitionen (z.B. Gebäude) geltend gemacht wurde. Im Übrigen muss auf die Problematik verwiesen werden, dass die dargestellten Überlegungen zur Vermeidung der Steuerfreiheit teilweise Überschneidungen zu Punkt 2 bieten, da bei der dort genannten Fallkonstellation gerade die Steuerfreiheit erwirkt werden soll.

- 2) Mit der Einschränkung der Steuerfreistellung von anderen Einrichtungen bei Leistungen, die auch Freizeitcharakter haben, will der Gesetzgeber von der durch die MwStSystR gedeckte Einschränkung des Art. 133 Buchst. a MwStSystR Gebrauch machen. Dies ist unionsrechtlich nicht zu beanstanden. Gleichwohl muss hinterfragt werden, was Ziel dieser unionsrechtlichen Wahlmöglichkeit ist. Letztendlich soll die Ausnahme vom Regelfall der Besteuerung restriktiv gehandhabt werden. Insofern erscheint es folgerichtig, nur jene Leistungen zu begünstigen, die Bildungscharakter haben. Gleichwohl muss die im Wortlaut (§ 4 Nr. 21 S. 4 UStG) vorzufindende Einschränkung, „Leistungen, die auch der Freizeitgestaltung dienen können“, wohl als sehr weit angesehen werden. Dies ergibt sich aus mehreren Gründen. Es ist völlig unbestimmt, wie das Wort „auch“ zu quantifizieren ist. Die Regelung könnte so interpretiert werden, dass bereits ein untergeordneter Teil der Gesamtleistung, der dann der Freizeitgestaltung dient, bereits steuerschädlich für die Gesamtleistung ist. Weiterhin deutet die Umschreibung mit „können“ an, dass lediglich die theoretische Möglichkeit einer Freizeitgestaltung gegeben sein muss, um die Steuerfreiheit auszuschließen. Überdies soll sich die fehlende systematische Gewinnerzielungsabsicht auf die komplette andere Einrichtung erstrecken. Gleiches gilt für die Reinvestition des Gewinns, wobei offen bleibt, wann diese Reinvestition erfolgen soll. All dies deutet darauf hin, dass bereits bei einer einzigen Leistung, die in kleinen Teilen Freizeitelemente aufweist, die Steuerbefreiung entfällt. Um dies abzuwehren, müssen demgegenüber auf Ebene des gesamten Unternehmens sehr weitreichende Gegenanstrengungen unternommen

werden. **M.E. sind die Regelungen in § 4 Nr. 22 S. 4 UStG deutlich zu weit gefasst und dienen auch nicht der ursprünglichen Intention, die die MwStSystR mit Art. 133 verfolgt, da durch die Neuregelung Wettbewerbsverzerrungen auftreten können.** Die Steuerfreistellung sollte m.E. nur dann entfallen, wenn bei gemischten Leistungen überwiegend Freizeitelemente vorzufinden sind. Wann dies gegeben ist, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Dies bereits deswegen, weil zur Beurteilung von Freizeitelementen auch immer die Situation des Leistungsempfängers relevant ist. Insofern sollte die Exekutive ermächtigt werden, zu definieren, in welchen Fallkonstellationen Freizeitelemente überwiegen und diese die Gesamtleistung prägen; derartige Freizeitelemente müssten in einem starken Maße die vorhandenen Bildungselemente der Gesamtleistung verdrängen. Liegt ein solcher Fall vor, dann sollte dem Steuerpflichtigen dennoch eine Exit-Option gewährt werden. Diese könnte darin bestehen, dass in den genannten Fällen die Steuerfreiheit gewährt wird, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Eine derartige Regelung entspräche dem bisherigen § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG. Im Übrigen stünde eine derartige Einschränkung der Steuerfreistellung auch im Einklang mit der MwStSystR. Nach Art. 133 Buchst. d MwStSystR kann Auflage sein, dass die Befreiungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Nach Kommentarmeinung ist es hierbei dem einzelnen EU-Mitgliedstaat überlassen, die Sachverhalte, bei denen es zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, selbst durch Einschränkung der jeweiligen Befreiungsvorschrift in seinem nationalen Mehrwertsteuerrecht zu benennen.

5. Zu Artikel 10 Nr. 3: § 51 Abs. 3 S. 2 AO – Ausschluss der Steuerbefreiung für extremistische Organisation

Der Gesetzentwurf sieht vor, dass Wort „widerlegbar“ in § 51 Abs. 3 S. 2 AO zu streichen. Rechtsfolge dieser Änderung ist, dass bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, die Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung nicht gegeben sind.

Offenkundig sollen Körperschaften, die sich gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung der Republik richten, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden. Dieses Ansinnen kann nur unterstützt werden und entspricht auch dem Demokratieverständnis in der BRD. **Gleichwohl ist die geplante Änderung abzulehnen.** Letztendlich würde die Änderung dazu führen, dass die Frage der Steuerbegünstigung in das Belieben einer nachgelagerten Behörde des/der Innenministeriums/Innenministerien gestellt werden. Insofern würde der Verfassungsschutzbericht letztendlich über steuerliche Rechtsfolgen unwiderlegbar entscheiden. Eine gerichtliche Überprüfung wäre überdies nur vor dem Verwaltungsgericht möglich. Es ist nicht ersichtlich, wieso der Finanzgerichtsbarkeit bzw. in erster Instanz den FÄ die Fähigkeit abgesprochen werden soll, über die dargestellte Frage zu entscheiden. Letztendlich werden sich Exekutive und Judikative bei fehlender eigener Fachkompetenz entsprechende fremde Fachkompetenz schon zu eigen machen. Weiterhin ist anzumerken, dass in vielen Verfassungsschutzberichten die Frage der Verfassungsfeindlichkeit nicht trennscharf beantwortet wird. So wird häufig von Tendenzen, Anzeichen usw. gesprochen. Eine derartige nicht trennscharfe Nennung im Verfassungsschutzbericht läßt dann aber die Frage offen, wie die steuerliche Frage zu beantworten ist. Überdies ist auch nicht sichergestellt, dass einzelne Verfassungsschutzberichte nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen.

Im Übrigen sei hierbei auch auf das Urteil des BFH vom 11.04.2012 (I R 11/11) verwiesen, der festgestellt hat, dass die (widerlegbare) Vermutung des § 51 Abs. 3 Satz 2 AO i.d.F. des JStG 2009 voraussetzt, dass die betreffende Körperschaft (hier: ein islamisch-salafistischer Verein) im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes für den zu beurteilenden Veranlagungszeitraum ausdrücklich als extremistisch eingestuft sein muss. So wurde in dem Fall des BFH in einem Verfassungsschutzbericht über salafistische Netzwerke berichtet. Gleichwohl wurde das Wort „verfassungsfeindlich“ nicht benutzt. Mit der geplanten Neufassung würde sich unweigerlich die Frage stellen, welche sprachlichen Umschreibungen (verfassungsfeindlich, extremistisch, usw.) noch ausreichen, damit klar ist, ob die Körperschaft verfassungsfeindlich ist. **Insgesamt ist daher von der Neuregelung abzuraten und die bishe-**

rige Fassung des JStG 2009 weiterhin zu verwenden. Im Übrigen war die Änderung durch das JStG 2009 ohnehin nur klarstellend, indem die Regelungen aus AEAO in das Gesetz übernommen wurden.

6. Zu Artikel 10 Nr. 15: § 147 Abs. 3 S. 1 AO – Verkürzung der Aufbewahrungsfristen

Der Gesetzentwurf sieht vor, die gesetzlichen Aufbewahrungsfristen zu verkürzen. Konkret soll dies in einem zweistufigen Verfahren erfolgen. Zunächst erfolgt eine Verkürzung auf acht Jahre, diese wird dann nochmals auf 7 Jahre verkürzt (vgl. Artikel 29). Die Verkürzung auf acht Jahre gilt erstmals für Unterlagen, deren Aufbewahrungsfrist am 31.12.2012 noch nicht abgelaufen ist (10 Jahre, analog in Artikel 29: 31.12.2014).

Eine Verkürzung der Aufbewahrungsfrist ist grundsätzlich zu befürworten. Gleichwohl muss der Gesamteffekt aus einer Bürokratieentlastung relativiert werden. Die Bundesregierung geht von einem Einsparungspotenzial von rund 1,68 Mrd. € (acht Jahre) bzw. 2,5 Mrd. € (sieben Jahre) aus. Demgegenüber bestimmt § 147 Abs. 3 S. 3 AO: *„Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist“*. Insofern entfaltet eine Verkürzung der Aufbewahrungsfrist überhaupt keine Wirkung, wenn diesbezüglich z.B. weiterhin die Betriebsprüfung noch nicht abgeschlossen ist oder andere Mechanismen die Festsetzungsfrist gehemmt haben. Vor diesem Hintergrund wäre zu überlegen, ob § 147 Abs. 3 S. 3 AO stärker auf die Verkürzung der Aufbewahrungsfrist abgestimmt werden könnte. Im Übrigen würde dies auch einen Anreiz für die Verwaltung geben, das Besteuerungsverfahren zu beschleunigen. Weiterhin ist anzumerken, dass sicherlich auch die Verjährungsfrist bei Steuerhinterziehung (vgl. § 78 Abs. 3 StGB) letztendlich einen Einfluss auf das Aufbewahrungsverhalten entfalten wird.

Weiterhin ist nicht ersichtlich, aus welchem Grund die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen in einem zweistufigen Prozess vollzogen werden soll. Letztendlich führt dieser Prozess zu doppelten einmaligen Umstellungskosten, die vermieden werden können. Hierbei ist auch zu bemängeln, dass dieser zweistufige Prozess sich über einen Zeitraum von zwei Jahren erstreckt.

Die im Finanztableau diesbezüglich ausgewiesenen finanziellen Auswirkungen müssen relativiert werden. So wird mit langfristigen Steuerausfällen von 1 Mrd. € gerechnet. Offen hierbei bleibt, wie diese entstehen. Sofern sich die Bundesregierung hier auf Fälle der Steuerhinterziehung beruft, muss dies hinterfragt werden. Es existieren derzeit keine empirische Belege dafür, wie Steuerhinterziehung und Umfang der Aufbewahrungsfristen miteinander gekoppelt sind. Überdies bewirkt ja gerade § 147 Abs. 3 S. 3 AO, dass kurze Aufbewahrungsfristen nicht das Besteuerungsverfahren außer Kraft setzen können. Überdies ist ja gerade die Verkürzung der Aufbewahrungsfrist von der Strafverfolgungsverjährung entkoppelt, so dass – je nach Schwere des Falles – eine zehnjährige Verjährungsfrist weiter besteht. Weiterhin ist anzumerken, dass sich im Finanztableau der Verweis auf die Norm unter Nummer 6 nicht korrekt ist, anstatt § 147 Abs. 1 S. 3 AO muss es korrekterweise § 147 Abs. 3 S. 1 AO heißen. Insgesamt ist somit nicht abschließend zu klären, in welchem Ausmaß es zu Steuerausfällen kommen wird.

7. Zu Nr. 34 der Stellungnahme des Bundesrates auf Drucksache 17/10604: Einführung einer Besteuerung mit Körperschaftsteuer von Schachteldividenden

Als Reaktion auf das Urteil des EuGH vom 20. Oktober 2011 (Az. C-284/09) schlägt der Bundesrat vor, in § 8b KStG eine Besteuerung von Schachteldividenden und Veräußerungsgewinnen aus Schachtelbeteiligungen (Quote: 10%) vorzunehmen. Diese Lösung sei gegenüber der Alternative zu präferieren, die die Anrechnung inländischer Körperschaftsteuer im Falle des § 8b KStG auch für ausländische Körperschaften erlaubt. Der Begründung ist zu entnehmen, dass die vom Bundesrat vorgeschlagene Lösung eher fiskalpolitisch begründet ist. **Insgesamt ist der Vorschlag abzulehnen.**

Die Steuerfreistellung gem. § 8b KStG spiegelt einen Teil des dualen Besteuerungsregimes von Unternehmen in Deutschland wider. Nach dem Trennungsprinzip wird einmalig auf Ebene der Körperschaft Körperschaftsteuer erhoben, erst bei Weiterleitung an den Anteilseigner soll eine erneute Besteuerung

mit persönlichen Ertragsteuern erfolgen. Ein derartiges System verhindert somit Kumulationseffekte auf Ebene der Körperschaft, die zu Verzerrungen im Rahmen der Unternehmensbesteuerung führen. Weiterhin ist anzumerken, dass eine Aufhebung der Steuerbefreiung nach § 8b KStG nicht zwangsweise zu signifikanten Mehreinnahmen führen muss. Spiegelbildlich würde die Aufhebung der Steuerbefreiung auch wiederum die Berücksichtigung entsprechender Verluste im Zuge von Teilwertabschreibungen zulassen. Weiterhin ist anzumerken, dass die Quote von 10% auch nicht abgestimmt ist auf das gewerbesteuerliche Schachtelprinzip für Dividenden nach § 9 Nr. 2a GewSt. Die Auswirkung der Anrechnung und damit fiskalische Ängste des Gesetzgebers könnten verringert werden, wenn hinsichtlich der Erstattung diese nur vorgenommen wird, wenn eine Anrechnung per DBA teilweise oder gar nicht möglich ist (vgl. diesbezüglich das Modell Österreich und die Schilderungen bei Fraedrich, IStR 2012, S. 565). Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass einige Quellen das beschriebene Modell als nicht konform mit EU-Recht ansehen.

Frank Hechtner

Berlin, 25.09.2012

Vereinfachte Berechnung zu den Auswirkungen der geplanten Änderungen des § 3 Nr. 5 EStG-E durch das JStG 2013

Annahme: vereinfacht wurde mit 30 Tagen/Monat gerechnet, die Bezüge wurden dem LSt-Abzugsverfahren (besondere Tabelle, KRV=2, PKV=1, PKPV=0) unterworfen (LStKI I), Sonderzahlungen im 12., 23. Monat, Tarif 2012, kein LSt-Jahresausgleich

Dienstmonat	Rang	Sold nach Anlage 1 (zu § 2 Abs. 1 WSG)		Wehrdienstzuschlag nach § 8c Abs. 2 WSG		Sonderzahlung nach § 7 WSG (Weihnachtsgeld)	Sonderzahlung nach § 9 WSG (Entlassungsgeld)	Sachbezüge SvEV (Unterkunft)	Sachbezüge SvEV (Essen)	Summe (brutto)	Summe (brutto, steuerpfl. JStG 2013)	Lohnsteuer (§ 3 Nr. 5 EStG-E)	SoIz (§ 3 Nr. 5 EStG-E)	Jahreswert (LSt+SoIz)	Nettozahlung (ohne Sachbezüge) n. Steuern	Nettozahlung (ohne Sachbezüge) ohne Steuern (bisheriges Recht)	Nachteil (ggü. bisherigem Recht)
		täglich	monatlich	täglich	monatlich	monatlich 19,20€	monatlich 76,80€	monatlich	monatlich	monatlich	monatlich	monatlich	monatlich	monatlich	jährlich	monatlich	monatlich
1	Soldat	9,41 €	282,30 €	16,50 €	495,00 €			51,50 €	219,00 €	1.047,80 €	765,50 €	0,00 €	0,00 €		777,30 €	777,30 €	0,00 €
2	Soldat	9,41 €	282,30 €	16,50 €	495,00 €			51,50 €	219,00 €	1.047,80 €	765,50 €	0,00 €	0,00 €		777,30 €	777,30 €	0,00 €
3	Soldat	9,41 €	282,30 €	16,50 €	495,00 €			51,50 €	219,00 €	1.047,80 €	765,50 €	0,00 €	0,00 €		777,30 €	777,30 €	0,00 €
4	Gefreiter	10,18 €	305,40 €	16,50 €	495,00 €			51,50 €	219,00 €	1.070,90 €	765,50 €	0,00 €	0,00 €		800,40 €	800,40 €	0,00 €
5	Gefreiter	10,18 €	305,40 €	16,50 €	495,00 €			51,50 €	219,00 €	1.070,90 €	765,50 €	0,00 €	0,00 €		800,40 €	800,40 €	0,00 €
6	Gefreiter	10,18 €	305,40 €	16,50 €	495,00 €			51,50 €	219,00 €	1.070,90 €	765,50 €	0,00 €	0,00 €		800,40 €	800,40 €	0,00 €
7	Obergefreiter	10,95 €	328,50 €	22,50 €	675,00 €			51,50 €	219,00 €	1.274,00 €	945,50 €	11,66 €	0,00 €		991,84 €	1.003,50 €	11,66 €
8	Obergefreiter	10,95 €	328,50 €	22,50 €	675,00 €			51,50 €	219,00 €	1.274,00 €	945,50 €	11,66 €	0,00 €		991,84 €	1.003,50 €	11,66 €
9	Obergefreiter	10,95 €	328,50 €	22,50 €	675,00 €			51,50 €	219,00 €	1.274,00 €	945,50 €	11,66 €	0,00 €		991,84 €	1.003,50 €	11,66 €
10	Obergefreiter	10,95 €	328,50 €	22,50 €	675,00 €			51,50 €	219,00 €	1.274,00 €	945,50 €	11,66 €	0,00 €		991,84 €	1.003,50 €	11,66 €
11	Obergefreiter	10,95 €	328,50 €	22,50 €	675,00 €			51,50 €	219,00 €	1.274,00 €	945,50 €	11,66 €	0,00 €		991,84 €	1.003,50 €	11,66 €
12	Obergefreiter	10,95 €	328,50 €	22,50 €	675,00 €	230,40 €		51,50 €	219,00 €	1.504,40 €	1.175,90 €	48,00 €	0,00 €	106,30 €	1.185,90 €	1.233,90 €	48,00 €
13	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	24,50 €	735,00 €			51,50 €	219,00 €	1.356,80 €	1.005,50 €	20,25 €	0,00 €		1.066,05 €	1.086,30 €	20,25 €
14	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	24,50 €	735,00 €			51,50 €	219,00 €	1.356,80 €	1.005,50 €	20,25 €	0,00 €		1.066,05 €	1.086,30 €	20,25 €
15	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	24,50 €	735,00 €			51,50 €	219,00 €	1.356,80 €	1.005,50 €	20,25 €	0,00 €		1.066,05 €	1.086,30 €	20,25 €
16	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	24,50 €	735,00 €			51,50 €	219,00 €	1.356,80 €	1.005,50 €	20,25 €	0,00 €		1.066,05 €	1.086,30 €	20,25 €
17	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	24,50 €	735,00 €			51,50 €	219,00 €	1.356,80 €	1.005,50 €	20,25 €	0,00 €		1.066,05 €	1.086,30 €	20,25 €
18	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	24,50 €	735,00 €			51,50 €	219,00 €	1.356,80 €	1.005,50 €	20,25 €	0,00 €		1.066,05 €	1.086,30 €	20,25 €
19	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	26,50 €	795,00 €			51,50 €	219,00 €	1.416,80 €	1.065,50 €	29,50 €	0,00 €		1.116,80 €	1.146,30 €	29,50 €
20	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	26,50 €	795,00 €			51,50 €	219,00 €	1.416,80 €	1.065,50 €	29,50 €	0,00 €		1.116,80 €	1.146,30 €	29,50 €
21	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	26,50 €	795,00 €			51,50 €	219,00 €	1.416,80 €	1.065,50 €	29,50 €	0,00 €		1.116,80 €	1.146,30 €	29,50 €
22	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	26,50 €	795,00 €			51,50 €	219,00 €	1.416,80 €	1.065,50 €	29,50 €	0,00 €		1.116,80 €	1.146,30 €	29,50 €
23	Hauptgefreiter	11,71 €	351,30 €	26,50 €	795,00 €	211,20 €	1.766,40 €	51,50 €	219,00 €	3.394,40 €	3.043,10 €	565,33 €	31,09 €	835,92 €	2.527,48 €	3.123,90 €	596,42 €
24																	