DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

An den
Vorsitzenden des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Herrn Dr. Volker Wissing MdB
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

22. September 2010

Jahressteuergesetz 2010
Stellungnahme zum „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010)"
– BT-Drs. 17/2249

Sehr geehrter Herr Dr. Wissing,

die geplanten Rechtsänderungen in dem Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 und die Vorschläge des Bundesrates sind tiefgreifend und veranlassen die Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft zu einer eingehenden und umfassenden Stellungnahme. Wir nehmen zugleich die Gelegenheit wahr, darüber hinausgehende, aus Sicht der deutschen Wirtschaft erforderliche Änderungen in die Beratungen einzubringen.

Die steuerlichen Vorschläge sind weitgehend ohne finanzielle Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte und können dazu beitragen, die Rechtssicherheit und -verlässlichkeit zu erhöhen. Angesichts der haushaltspolitischen Anforderungen aus der Finanz- und Wirtschaftskrise, insbesondere mit Blick auf die Eindämmung der enormen Staatsverschuldung, werden von den Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft in diesem Zusammenhang grundlegende Steuerreformen und -entlastungen nicht eingebracht. Allerdings wären auch Steuererhöhungen, wie sie aktuell immer wieder vorgeschlagen werden, angesichts der positiven wirtschaftlichen Erholung in den vergangenen Monaten ein falsches Signal an Bürger und Unternehmen.

Auch wenn sich die Anzeichen mehren, dass die deutsche Wirtschaft die Krise hinter sich lässt, wäre es angesichts der fortbestehenden Risiken, insbesondere an den Finanzmärkten, verfrüht, für die wirtschaftliche Entwicklung kontraproduktive Weichenstellungen vorzunehmen. Dies gilt insbesondere für das Ende dieses Jahres vorgesehene Auslaufen der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter sowie die Rückführung des Investitionsabzugsbetrags nach § 7g des Einkommensteuergesetzes. Zur Stärkung von Investitionen und damit der Binnenkonjunktur sollte im Rahmen dieses Gesetzes die bisherige gesetzliche Befristung der genannten Regelungen aufgehoben werden. Die degressive Abschreibung ist keine steuerliche Subvention, sondern ist ein steuerliches Instrument, den tatsächlichen Werteverzehr eines Wirtschaftsgutes zutreffend darzustellen.

Die Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft begrüßen, dass der Bundesrat in seiner Stellungnahme auf eine Reihe weiterer, wichtiger Änderungen hingewiesen hat. Wir unterstützen grundsätzlich die Zielsetzungen u. a. zur Vereinfachung bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft, für eine vom Bundesverfassungsgericht geforderte Änderung der Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren sowie zur Umsetzung der in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgesehenen Befreiung der Leistungen von Gemeinschaften an ihre Mitglieder im Bereich von Banken und Versicherungen. Aus sozialpolitischer Sicht zu unterstützen ist die vom Bundesrat ebenfalls vorgeschlagene Einbeziehung einer selbständigen Absicherung der Erwerbsminderung.

Der Regierungsentwurf und die Stellungnahme des Bundesrats enthalten allerdings auch steuerrechtlich problematische Vorschläge z. B. zur Entstrickungsbesteuerung in § 4 Abs. 1 EStG, zur Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, zur Verlustverrechnung gem. § 15 Abs. 4 EStG, zur Steuerschuldnerschaft bei Reinigungsleistungen gem. § 13b UStG. Diese vorgeschlagenen Neuregelungen lassen viele Fragen offen und sollten bis zu deren Klärung nicht in dem vorliegenden Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden. Des Weiteren sollte auf verschiedene Änderungen verzichtet werden, die weitere bürokratische Belastungen für Arbeitgeber oder Anbieter von Altersvorsorgeprodukten beinhalten und im Ge-

gensatz zu dem von der Regierungskoalition angestrebten Ziel der Steuervereinfachung und des Bürokratieabbaus stehen. Dies gilt beispielsweise für die Informationspflichten der Arbeitgeber im Rahmen von ELStAM und die Ausweitung der Rentenbezugsmitteilung verbunden mit der Einführung einer Geldbuße.

Zu den verschiedenen Rechtsänderungen des Gesetzentwurfes und den Vorschlägen des Bundesrates haben wir in der Anlage detailliert Stellung genommen und auch unsere ergänzenden Verbesserungsvorschläge erläutert.

Für weitere Erläuterungen stehen wir in der Anhörung gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMERTAG E. V.

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND DER EINZELHANDEL E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

STELLUNGNAHME ZUM GESETZENTWURF FÜR
EIN JAHRESSTEUERGESETZ 2010

- Anlage zum Schreiben vom 22. September 2010 -

Die Stellungnahme bezieht sich – soweit nicht besonders gekennzeichnet – auf die einzelnen Artikel und Nummern des Gesetzentwurfs der Bundesregierung (BT-Drs. 17/2249 vom 22.06.2010). Anmerkungen zur Bundesratsstellungnahme zum Jahressteuergesetz 2010 vom 9. Juli 2010 (BR-Drs. 318/10 [Beschluss]) sowie weitergehende Vorschläge wurden entsprechend der Gesetzesreihenfolge eingearbeitet.

Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 3 der Bundesratsstellungnahme: § 4 Abs. 1 S. 3 EStG-E, § 12 Abs. 1 KStG-E – Ausschluss oder Beschränkung des Besteuerungsrechtes

Der Bundesrat schlägt vor, die Entstrickungsregelungen in § 4 Abs. 1 S. 3 EStG und § 12 Abs. 1 KStG um folgende Regelung zu ergänzen: „Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechtes hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes liegt insbesondere vor, wenn das Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet wird."

Problematisch ist u. a. die Bestimmung der „Zuordnung" des Wirtschaftsgutes. Es ist unklar, an welchen Kriterien die Zuordnung festgemacht werden soll. Nach Auffassung der Finanzverwaltung reicht ein reiner Willensakt hierzu nicht aus. Aufgrund der fehlenden zivilrechtlichen Möglichkeit des Vertragsschlusses zwischen der Betriebsstätte und dem Mutterhaus fehlt es an eindeutigen Dokumentationskriterien. Auch in der Literatur (Wissenschaftlicher Beirat von Ernst & Young tax, DB 2010, S. 1776) wird auf die schwere Umsetzbarkeit der Regelung in der Praxis hingewiesen.

Kritisch zu sehen ist auch die vorgesehene Rückwirkung. In Bezug auf Anrechnungsbetriebsstätten und die Einbeziehung von Nutzungsüberlassungen trifft es nicht zu, wenn der Bundesrat in seiner Begründung schreibt, es handele sich lediglich um eine Festschreibung jahrelanger Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung. Die BFH-Rechtsprechung zur finalen Entnahmetheorie betraf Fälle von Überführungen in Freistellungsbetriebsstätten. Auch der Betriebsstättenerlass vom 24. Dezember 1999 (BStBl I S. 1076) sah vor seiner Neufassung im Jahre 2009 in Tz. 2.6.1. eine Aufdeckung stiller Reserven explizit nur bei Überführungen in Freistellungsbetriebsstätten, nicht aber bei Überführungen in Anrechnungsbetriebsstätten vor. Eine Verschärfung gegenüber dem Betriebsstättenerlass stellt auch die Sofort-

besteuerung dar, insbesondere in Fällen, in denen § 4g EStG keine Anwendung findet.

Petitum:

Der Gesetzgeber sollte „Verträge" zwischen der Betriebsstätte und dem Mutterhaus zulassen. Bei der Zulässigkeit solcher „Verträge" könnte z. B. das Mutterhaus für einen festgelegten Zeitraum – natürlich zu einem zwischen fremden Dritten üblichen Entgelt – ein Wirtschaftsgut an die Betriebsstätte „vermieten". Die Annahme einer endgültigen Zuordnung wäre bei solchen Sachverhalten nicht sachgerecht. Zumindest in der Ausschussbegründung sollten derartige „Verträge" als steuerlich zulässig erachtet werden. Von einer Rückwirkung sollte abgesehen werden.

Zu Nr. 4 der Bundesratsstellungnahme: Dienstwagenbesteuerung (§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob auf eine zusätzliche Erfassung eines Vorteils aus der Nutzung eines Dienst-/Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betriebsstätte bei der pauschalen Nutzungswertermittlung unter gleichzeitigem Ausschluss des Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzugs in Höhe der Entfernungspauschale verzichtet werden kann. Die 1 %-Methode mit ihrer Anknüpfung an den Bruttolistenpreis soll erhalten bleiben, während auf die 0,03 %-Besteuerung für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betriebsstätte unter gleichzeitigem Ausschluss der Entfernungspauschale aus Gründen der Steuervereinfachung verzichtet werden soll. Zudem soll parallel dazu die Möglichkeit der Führung eines Fahrtenbuchs bestehen bleiben.

Der Vorschlag des Bundesrates ist ausdrücklich zu begrüßen. Der Vorschlag würde in der Praxis zu einem deutlichen Bürokratieabbau führen, dem sich die Bundesregierung auch in Ihrem Programm „Bürokratieabbau und einfachere Rechtssetzung" mit Kabinettsbeschlüssen vom 25. April 2006 und 27. Januar 2010 verpflichtet hat.

Wie der Bundesrat ausgeführt hat, erfordert der Zuschlag von 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betriebsstätte umfangreiche und zum Teil aufwendige Ermittlungen des Arbeitgebers/Unternehmers, die dann entfallen würden.

Zudem führt die 0,03 %-Besteuerung in bestimmten Fallkonstellation zu einer unzutreffenden Besteuerung. So kommt es zu einer unzutreffenden Besteuerung, wenn die Monatswerte von 0,03 % des Listenpreises bei einem nur einmal wöchentlichen Aufsuchen – auch ohne Tätigkeit – angesetzt werden. Dienstwagen werden häufig aus wirtschaftlichen Gründen gerade an solche Arbeitnehmer vergeben, die als Servicetechniker oder Vertriebler nur in sehr geringem Umfang die Betriebsstätte ihres Arbeitgebers aufsuchen, weil ihr eigentliches Aufgabengebiet im Betreuen eines großen Gebietes besteht. Bei einem nur einmal wöchentlichen Aufsuchen für wenige Minuten aber bereits eine regelmäßige Arbeitsstätte anzunehmen, macht den Ausnahmefall zur Regel. In der gleichen Situation befinden sich auch Arbeitnehmer, die einen Teil ihrer Arbeit grundsätzlich von zu Hause aus verrichten („Home Office"), aber nur selten zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte (etwa Zentrale des Arbeitsgebers) fahren. Nach der Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 7. Mai 2009 (S. 2334 A-18-St 211) ist jedoch ein häusliches Arbeitszimmer des Arbeitnehmers grundsätzlich keine regelmäßige Arbeitsstätte i. S. d. R 9.4 Abs. 3 LStR 2008. Die Fahrten zwischen Home Office und einer regelmäßigen Arbeitsstätte müssen demnach als Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte angesehen werden, für die ein entsprechender geldwerter Vorteil anzusetzen ist. Die steuerliche Benachteiligung ergibt sich hier daraus, dass zwar der geldwerte Vorteil pauschal zu versteuern ist, als Werbungskosten aber nur die tatsächlichen Fahrten angesetzt werden können.

Ein Verzicht auf den international einzigartigen Vorschlag bei gleichzeitigem Wegfall des Werbungskostenansatzes der Entfernungspauschale kann die Besteuerung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf die typisierten Grenzkosten für diese Fahrten beschränkt werden. Eine solche Saldierung führt zu mehr Steuergerechtigkeit und einer echten Steuervereinfachung für Unternehmen, Arbeitnehmern und Finanzverwaltung.

Sonstiger steuerrechtlicher Änderungsbedarf: § 4d EStG

Mit dem Gesetz zur Förderung der zusätzlichen Altersvorsorge und zur Änderung des Dritten Buches Sozialgesetzbuch ist es im Bereich des Betriebsrentengesetzes zu einer Herabsetzung des Unverfallbarkeitsalters auf 25 Jahre gekommen. Steuerrechtlich ist bisher in diesem Sinne nur eine bedingte Anpassung erfolgt. Gemäß § 6a Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Alt. 2 EStG darf eine Pensionsrückstellung erstmals gebildet werden *... frühestens jedoch für das Wirtschaftsjahr, bis zu dessen Mitte der Pensionsberechtigte das 27. Lebensjahr* [vormals das 28. Lebensjahr] *vollendet o d e r für das Wirtschaftsjahr, in dessen Verlauf die Pensionsanwartschaft gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbar wird.*

Entsprechend können steuerrechtlich Pensionsrückstellungen grds. erst für Personen gebildet werden, die das 27. Lebensjahr vollendet haben. Anknüpfend an die Regelungen des § 1b Abs. 5 BetrAVG und des § 1b Abs. 1 BetrAVG sind Pensionsrückstellungen für Personen unter 27 Jahren aber auch bei sofortiger Unverfallbarkeit aufgrund einer Entgeltumwandlung oder aber bei einer nicht durch Entgeltumwandlung finanzierten Altersversorgung möglich, sofern die gesetzliche Unverfallbarkeit nach Vollendung des 25. Lebensjahres eintritt und die Versorgungszusage mindestens 5 Jahre bestanden hat.

Für Zuwendungen an eine Unterstützungskasse ist ein Betriebsausgabenabzug gem. § 4d EStG generell nur möglich, wenn die Leistungsanwärter das 27. Lebensjahr vollendet haben.

Petitum:

Schon im Sinne des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Rechtsordnung erscheint eine Vereinheitlichung der Altersgrenzen anknüpfend an das Betriebsrentenrecht auch im Steuerrecht sinnvoll („nach Vollendung des 25 Lebensjahres"). Zumindest wäre aber innerhalb des Steuerrechts ein Gleichklang zwischen den Regeln des § 4d EStG und § 6a EStG geboten. Entsprechend sollte anknüpfend an die Tatbestände des Betriebsrentenrechts innerhalb von § 4d EStG ein Betriebsausgabenabzug auch für das Wirtschaftsjahr möglich sein, *„in dessen Verlauf die Unterstützungskassenanwartschaft gemäß den Vorschriften des Betriebsrentengesetzes unverfallbar wird."*

Zu Nr. 6 der Bundesratsstellungnahme: § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG-E – Teilwertabschreibungen

Bei der Vornahme von Teilwertabschreibungen sollen Steuerpflichtige künftig in folgenden Wirtschaftsjahren an ein einmal ausgeübtes Wahlrecht gebunden sein, wenn die Gründe für die dauernde Wertminderung nicht entfallen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG-E). Hintergrund der Regelung ist, dass seit dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen, unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden können (§ 5 Abs. 1 EStG).

Wir teilen die Auffassung der Gegenäußerung der Bundesregierung zur Stellungnahme des Bundesrates, dass die Einschränkung des steuerlichen Wahlrechts zur Teilwertabschreibung unterbleiben sollte. Das Regelausnahmekonzept des § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 4 und Nr. 2 S. 3 EStG versteht die Teilwertabschreibung als Ausnahme, an die der Steuerpflichtige nicht festgehalten werden soll. Eventuelle Missbrauchsfälle werden schon durch die entsprechende Regelung im BMF-Schreiben vom 12. März 2010 erfasst.

Petitum:
Der Vorschlag des Bundesrates ist abzulehnen.

Zu Nr. 7 der Bundesratsstellungnahme: § 6b Abs. 4 und 10 EStG-E – Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter

Der Bundesrat regt eine Änderung des § 6b EStG an. Demnach soll die Bildung und Übertragung der sogenannten „§ 6b-Rücklage“ nur noch möglich sein, wenn die erworbenen und hergestellten Grundstücke oder Gebäude durch den Erwerber nicht zu Vermietungs- oder Verpachtungszwecken genutzt werden. Eine Ausnahme hiervon soll gelten, sofern die übertragenen stillen Reserven aus Grundstücken bzw. Gebäuden entstanden sind, die in den letzten sechs Jahren vor der Veräußerung ebenfalls gewerblich vermietet oder verpachtet wurden.

Mit dieser Änderung würde gegenüber der derzeitigen Gesetzesfassung eine deutliche Einschränkung für die Bildung von § 6b-Rücklagen vorgenommen. Nach der Begründung des Bundesrats sollen mit dem Vorschlag Steuerschlupflöcher hinsichtlich der Beteiligungen an sogenannten „§ 6b-Fonds" geschlossen werden.

Wenn der Gesetzgeber mit dieser Änderung tatsächlich nur die sogenannten „§ 6b-Fonds" treffen will, so muss er diese Beschränkung zwingend im Gesetzeswortlaut selbst zum Ausdruck bringen. Die Erfahrungen aus der Finanzrechtsprechung zeigen, dass sich die Finanzgerichte in ihren Urteilen maßgeblich am Gesetzeswortlaut selbst orientieren.

Mit dem vom Bundesrat vorgelegten Formulierungsvorschlag würde jedoch nicht nur – wie beabsichtigt – die Steuervergünstigung in Missbrauchsfällen versagt werden, vielmehr ergäben sich hieraus auch nachteilige steuerliche Konsequenzen für sinnvolle Reinvestitionen, bspw. „sale-and-lease-back-Transaktionen sowie Übertragungen von stillen Reserven bei gemischt genutzten Immobilien (teils eigenbetrieblich/teils fremdbetrieblich) innerhalb von Einzelunternehmen und Unternehmens-Gruppen. Die gleiche Folge tritt auch für industrielle Unternehmen ein, die zur Herbeiführung eines einheitlichen und effizienten Grundstücksmanagements ihren Grundbesitz an Tochterpersonengesellschaften zur Vermeidung der Haltefristen i. S. d. § 6 Abs. 5 EStG veräußern und die aufgedeckten stillen Reserven in eine § 6b-Rücklage einstellen. Diese § 6b-Rücklagen werden anschließend in die Tochterpersonengesellschaft eingelegt und mit den dortigen Anschaffungskosten des erworbenen Grundbesitzes verrechnet.

Diese Übertragungsmöglichkeit wäre nach der beabsichtigten Gesetzesänderung nicht mehr möglich. Dies schränkt die Flexibilität der Unternehmen spürbar ein, insbesondere wenn sich die Tochterpersonengesellschaft gegenüber ihrer Mutter zum Ausgleich steuerlicher Nachteile für den Fall einer Verletzung der Haltefristen verpflichtet hat.

Petitum:
Der Vorschlag des Bundesrates ist abzulehnen. Eventuelle Missbrauchsfälle werden bereits über die allgemeine Missbrauchsregel des § 42 AO erfasst.

Sonstiger steuerlicher Änderungsbedarf: § 7g EStG – Vorschlag für eine Flexibilisierung des Investitionsabzugsbetrags

In der betrieblichen Praxis stößt die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags gem. § 7g EStG auf Schwierigkeiten, da nur die Investition in ein bis zu drei Jahre im Voraus der Funktion nach zu benennendes Wirtschaftsgut begünstigt ist. Nachträgliche Änderungen der Investitionsplanung oder eine Aufstockung des Investitionsvolumens sind nicht möglich.

Petitum:
Mit der nachstehenden, vorgeschlagenen Formulierung können alle betriebsnotwendigen Investitionen kleiner und mittlerer Unternehmen gefördert werden. Dadurch werden betriebliche Investitionen als solche gefördert, unabhängig davon, in welches konkrete Wirtschaftsgut sie erfolgen. Es entstehen keine Missbrauchsmöglichkeiten, da der Investitionsabzugsbetrag bei Ausbleiben der Investition rückwirkend steuererhöhend rückgängig gemacht wird.

§ 7g Abs. 1 und 2 EStG erhalten folgende Fassung (redaktionelle Folgeänderungen in Abs. 4 und 6 erforderlich):

„(1) Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung ~~eines~~ **abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter** des Anlagevermögens bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag). [2]Der Investitionsabzugsbetrag kann nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Abzug vorgenommen wird, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
   a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von **335** 000 Euro;
   b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von **175** 000 Euro oder
   c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrags ei-

nen Gewinn von **200** 000 Euro;

2. der Steuerpflichtige beabsichtigt, ~~das~~ begünstigte Wirtschaftsgüter **güter** voraussichtlich
   a) in den dem Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden drei Wirtschaftsjahren anzuschaffen oder herzustellen;
   b) mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich zu nutzen. ~~und~~
3. ~~der Steuerpflichtige das begünstigte Wirtschaftsgut in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen seiner Funktion nach benennt und die Höhe der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angibt~~.

[3]Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. [4]Die Summe der Beträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Satz 1 insgesamt abgezogen und nicht nach Absatz 2 hinzugerechnet oder nach Absatz 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 Euro nicht übersteigen.

(2) [1]Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung ~~des begünstigten Wirtschaftsguts ist der für dieses Wirtschaftsgut~~ **begünstigter Wirtschaftsgüter kann der** in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend ~~hinzuzurechnen~~ **hinzugerechnet werden**; die Hinzurechnung darf den nach Absatz 1 abgezogenen Betrag nicht übersteigen. [2]Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ~~des Wirtschaftsguts~~ **der Wirtschaftsgüter** können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 %, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 2 und 2a verringern sich entsprechend."

Zu Nr. 9 der Bundesratsstellungnahme: Nr. 7: § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG-E – Sonderausgabenabzug für die selbständige Absicherung einer Erwerbsminderung

Der Vorschlag des Bundesrates, eine selbstständige steuerlich geförderte Versicherung zur Absicherung der verminderten Erwerbsfähigkeit einführen zu wollen, ist zu begrüßen, da damit die sozialpolitische Notwendigkeit dieser Absicherung anerkannt wird. Neben der eigenständigen Absicherung der verminderten Erwerbsfähigkeit i. S. d. § 43 SGB VI sollte aber auch die ausschließliche Absicherung der Berufsunfähigkeit künftig steuerlich förderfähig sein. Gerade auch eine Ausweitung der Möglichkeiten zur Berufsunfähigkeitsvorsorge wäre im Hinblick auf die originäre Zielgruppe der Basis-Rente – die Selbständigen – sozialpolitisch wichtig und wünschenswert. Die bisher im Bereich der Basis-Rente von der Finanzverwaltung erhobene Voraussetzung, dass mindestens 50 % der Beiträge für die Altersvorsorge verwendet werden müssen, wird vor allem Personen mit geringem verfügbaren Einkommen nicht gerecht, die bereits über eine ausreichende Altersvorsorge verfügen. Durch den Vorschlag ergäbe sich gleichzeitig auch eine erhebliche bürokratische Entlastung. Die Produktkalkulation würde vereinfacht und mitunter langwierige Diskussionen über die Einhaltung der 50 %-Grenze im Zuge der gesetzlich vorgegebenen Produktzertifizierung mit der Zertifizierungsstelle entfielen.

Des Weiteren sieht der Vorschlag des Bundesrates vor, dass die Erwerbsminderungsrente lebenslang zu zahlen ist. Diese Vorgabe würde allerdings falsche Anreizwirkungen im Sinne des sog. "Moral-Hazard-Risikos" provozieren: Da der Eintritt der Erwerbsminderung typischerweise bis zum Erreichen der Altersrente versichert wird, besteht für den Versicherten der sich verstärkende Anreiz, eine Erwerbsminderung herbeizuführen, je mehr sich die Laufzeit der Versicherung ihrem Ende nähert, um eine lebenslange Rente und damit eine Altersversorgung zu erhalten. Insgesamt würde damit die Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Versicherungsfalls stark ansteigen. Konterkariert wird so auch das sozialpolitische Interesse der Bundesregierung, keine Anreize für einen vorzeitigen Ruhestand mehr zu bieten. Die vorgesehene Regelung macht es unmöglich, einen entsprechenden Tarif zu kalkulieren und bezahlbar anzubieten. Eine Beschränkung des Leistungszeitraums bis zum Beginn der Altersrente bzw. bis zum Beginn des gesetzlichen Renteneintrittsalters würde diesem Effekt entgegenwirken und sollte unbedingt vorgesehen werden.

Die eventuell bestehende Sorge, dass die Versorgung im Alter unangemessen zurückgeht, ist nicht begründet, da die Erwerbsminderungsrente u. a. für den weiteren Aufbau einer ohnehin vorhandenen Altersversorgung verwendet werden kann. Es ist typischerweise Sinn der Absicherung der Erwerbsminderung, einen Ausgleich für das wegfallende laufende Einkommen zu schaffen und nicht stets auch Leistungen nach Erreichen des gesetzlichen Renteneintrittsalters zu erbringen.

Petitum:

Der Gesetzgeber sollte neben der eigenständigen Absicherung der verminderten Erwerbsfähigkeit auch die Absicherung der Berufsunfähigkeit – die bislang nur ergänzend möglich ist – vorsehen. Zur Vermeidung von Moral-Hazard-Risiken ist die Laufzeit von Erwerbsminderungs- bzw. Berufsunfähigkeitsrenten zeitlich auf den Beginn des gesetzlichen Renteneintrittsalters zu begrenzen. Zudem sollte es – wie bisher üblich – möglich sein, dass die Rentenzahlungen bei einem Wegfall der Berufsunfähigkeit oder Erwerbsminderung entfallen.

Formulierungsvorschlag:

„Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung, zur Hinterbliebenabsicherung oder zur Absicherung der Berufsunfähigkeit oder der verminderten Erwerbsfähigkeit, wenn der Vertrag die Zahlung einer monatlichen auf das Leben des Steuerpflichtigen bezogenen lebenslangen Leibrente nicht vor Vollendung des 60. Lebensjahres vorsieht oder aber im Fall einer Berufsunfähigkeit oder Erwerbsminderung eine Berufs- oder Erwerbsminderungsrente mindestens bis zum Beginn der Altersrente oder aber bis zum gesetzlichen Renteneintrittsalter vorsieht. Eine Beendigung der Rentenzahlung wegen Wegfalls der Berufsunfähigkeit oder der Erwerbsminderung ist unschädlich.“

Zu Nr. 8: § 10a Abs. 5 S. 5 EStG-E – Abgabe der Zulage- oder Versicherungsnummer

Die für das Beitragsjahr 2010 erstmals vorgesehene elektronische Übermittlung der als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge hat nach § 10a Abs. 5 S. 1 EStG nicht nur unter Angabe der Steueridentifikationsnummer, sondern

auch unter Angabe der Versicherungsnummer nach § 147 SGB VI bzw. der Zulagenummer zu erfolgen.

Der Anbieter ist danach vor Abgabe der elektronischen Meldung nach § 10a Abs. 5 S. 1 EStG gezwungen, neben der Anfrage der Steueridentifikationsnummer beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auch die Versicherungsnummer nach § 147 SGB VI bzw. die Zulagenummer bei der Zentralen Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) zu erfragen. Dieser zusätzliche Aufwand sollte unterbleiben. Es sollte ausreichend sein, die Datenübermittlung lediglich unter der Angabe der Steueridentifikationsnummer vornehmen zu können, da anhand der Steueridentifikationsnummer der Zulageberechtigte eindeutig identifiziert ist. Die ZfA hat bei einer Meldung ohne Zulagenummer oder Versicherungsnummer den gleichen Aufwand zu erbringen wie bei einer Anfrage des Anbieters, mit der er gesondert die Zulagenummer oder Versicherungsnummer erfragt. Mit der vorgeschlagenen Verkürzung des Verfahrens wird sowohl bürokratisch unnötige Doppelarbeit sowohl bei der ZfA als auch beim meldepflichtigen Anbieter eingespart.

Daneben lässt es z. B. § 52 Abs. 55j EStG-E ebenfalls zu, dass meldepflichtige Daten bei Kapitalerträgen i. S. d. § 45d Abs. 1 EStG nur insoweit übermittelt werden müssen, als sie dem zur Datenübermittlung Verpflichteten vorliegen.

Petitum:
Die elektronische Übermittlung der als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Altersvorsorgebeiträge soll auch ohne Angabe der Versicherungsnummer nach § 147 SGB VI bzw. der Zulagenummer erfolgen können, ohne dass die ZfA diese Meldung als fehlerhaft zurückweist.

Sonstiger steuerlicher Änderungsbedarf: § 10a EStG – Riester-Förderung für Bezieher von ALG II

Nach Art 18 (Sechstes Buch Sozialgesetzbuch) des aktuellen Gesetzentwurfes der Bundesregierung eines Haushaltsbegleitgesetzes 2011 soll die Versicherungspflicht der Bezieher von Arbeitslosengeld II zur gesetzlichen Rentenversicherung entfallen.

Dies würde u. a. bedeuten, dass diese Personengruppe künftig nicht mehr zu dem förderberechtigten Personenkreis nach §§ 10a, 79 ff. EStG (Riesterförderung) zählen würde. Gerade diese Personen sind von den Leistungseinschnitten in der gesetzlichen Rentenversicherung jedoch besonders betroffen. Bereits mit einem Jahresbeitrag von 60 Euro zugunsten eines Riester-Vertrages erhalten sie derzeit einen ungekürzten Zulageanspruch und können die Leistungseinschnitte somit staatlich gefördert abfedern. Diesen Personen sollte auch weiterhin der Aufbau einer staatlich geförderten Altersvorsorge ermöglicht werden.

Petitum:
Bezieher von Arbeitslosengeld II sollten weiterhin dem förderberechtigten Personenkreis des § 10a EStG angehören.

Nr. 14 der Bundesratsstellungnahme: §§ 15 Abs. 4 S. 3 und 15b EStG – Erweiterung von Verlustverrechnungsbeschränkungen

a) Der Bundesrat bittet zu prüfen, den Anwendungsbereich der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15 Abs. 4 S. 3 (Verluste aus Termingeschäften) auch auf Termingeschäfte auszuweiten, die auf physische Erfüllung gerichtet sind. Der Bundesrat sieht dies als eine Klarstellung an. Es ist jedoch nicht eindeutig ersichtlich, dass der Gesetzgeber ursprünglich bei Erlass der o. g. Verlustverrechnungsbeschränkung auch auf physische Erfüllung gerichtete Termingeschäfte mit erfassen wollte. Die Finanzverwaltung vertritt zwar diese weite Auslegung. In der Literatur ist dies jedoch streitig.

Der Bundesrat übersieht, dass bei den in Rede stehenden Termingeschäften ein Indiz dafür besteht, dass der Inhaber auch später das Wirtschaftsgut, auf das sich das Termingeschäft bezieht, erwerben will. Eine Spekulationsabsicht kann nicht von vornherein unterstellt werden.

Petitum:
Eine Ausdehnung des Anwendungsbereich der Verlustverrechnungsbeschränkung auf Termingeschäfte, die auf physische Erfüllung gerichtet sind, ist abzulehnen.

Grundsätzlich ist darauf zu achten, dass § 15 Abs. 4 EStG systematisch ein Verlustverrechnungsverbot bleibt und nicht zum Abzugsverbot wird. Entgegen der von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht ist mit der herrschenden Meinung im Schrifttum das Vorliegen eines Termingeschäfts in all den Fällen zu verneinen, in denen nur der Basiswert geliefert wird. Entsprechend dem Wortlaut der Norm soll der Ausschluss der Verlustverrechnung nur in den Fällen eines Differenzausgleichs oder eines bestimmten Geldbetrags oder sonstigen Vorteils greifen, die sich jeweils an einer veränderlichen Bezugsgröße orientieren. Der eigentliche Vertragsgegenstand kann jedoch keines der eben aufgezählten Surrogate darstellen, vielmehr erfüllt er den zugrundeliegenden Vertrag. Mithin darf hier kein Ausschluss der Verlustverrechnung vorliegen. Es ist klarzustellen, dass es sich nicht um eine Klarstellung handelt. Des Weiteren darf der Anwendungszeitpunkt frühestens zum 01.01.2011 ansetzen.

b) Des Weiteren soll die Anwendung der Verlustverrechnungsbeschränkung für Termingeschäfte ggf. auch auf die Ertragsermittlung bei Investmentfonds erweitert werden. Der Bundesrat möchte hier im Hinblick auf Investmentvermögen eine Gleichstellung von Direktanlegern mit Anlegern in Investmentfonds erreichen.

Dieser Grundansatz ist nachvollziehbar, die Neuregelung würde jedoch in dieser Form zu einem erheblichen administrativen Mehraufwand führen. Die Verluste aus fondsgebundenen Termingeschäften müssten separiert werden und könnten nur noch mit gleichartigen Gewinnen verrechnet werden. Gleichzeitig müssten die entsprechenden Verluste aus Fondstransaktionen auch beim Anleger festgehalten werden. Folge wäre also ein administrativ aufwendiger Eingriff sowohl beim Fonds als auch beim Anleger – ein Ergebnis, das mit Blick auf das geringfügige Steuermehraufkommen nicht gewünscht sein kann.

Petitum:

Bevor über eine Erweiterung des Anwendungsbereiches der Vorschrift des § 15 Abs. 4 S. 3 EStG auf Investmentfonds diskutiert wird, sollte zunächst einmal geklärt werden, was der Gesetzgeber mit „Termingeschäften" meint bzw. welche Verluste genau unter „Verluste aus Termingeschäften" fallen. In der Sache stehen wir einer derartigen Erweiterung sehr kritisch gegenüber.

c) Ferner sollen nach Auffassung des Bundesrates mit der zu entwickelnden Regelung Gestaltungen getroffen werden, in denen bestimmte gegenläufige Finanzgeschäfte miteinander **gekoppelt** werden.

Hier muss sichergestellt werden, dass insbesondere bei institutionellen Anlegern die Ergebnisse aus zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehörenden Absicherungsgeschäften weiterhin keinem Verrechnungsverbot unterliegen.

Petitum:
Jedenfalls bei institutionellen Anlegern dürfen die Ergebnisse aus zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gehörenden Absicherungsgeschäften weiterhin keinem Verrechnungsverbot unterliegen.

Zu Nr. 20 der Bundesratsstellungnahme: § 22a Abs. 1 S. 1 und § 52 Abs. 38a EStG – Angabe der Staatsangehörigkeit in der Rentenbezugsmitteilung

Der Vorschlag des Bundesrates, ab 2011 in der Rentenbezugsmitteilung die Staatsangehörigkeit des Leistungsempfängers anzugeben, „soweit sie dem Mitteilungspflichtigen bekannt ist und die Zuweisung des Besteuerungsrechts nach einem Doppelbesteuerungsabkommen hiervon abhängt", ist ein weiterer Versuch, Aufgaben der Finanzverwaltung mit der Begründung auf die Anbieter zu verlagern, dass damit das Verfahren der Ermittlung des Besteuerungsrechts effizienter gestaltet werden kann. Es ist aber nicht mit einem zumutbaren Aufwand möglich, dass künftig z. B. von der Deutschen Rentenversicherung (Bund) oder von den Versicherungsunternehmen jeweils nach dem Ansässigkeitsstaat des Leistungsbeziehers das geltende Doppelbesteuerungsabkommen abgeprüft wird, um eine bestehende Steuerpflicht festzustellen.

Zu der Angabe der Staatsangehörigkeit wird in der Begründung u. a. angeführt, dass die Deutsche Rentenversicherung Bund das Merkmal der Staatsangehörigkeit in ihren Datensätzen vorhält. Die Folgerung daraus, dass auch bei privaten Versicherern das Merkmal der Staatsangehörigkeit vorliegen muss, trifft nicht zu. Insbesondere beim Kollektivgeschäft, bei Altverträgen und in diversen anderen Einzelfällen ist das Merkmal der Staatsangehörigkeit den Versicherungsunternehmen regelmäßig nicht bekannt.

Daneben ist zu bedenken, dass aufgrund der in der Rentenbezugsmitteilung anzugebenden Identifikationsnummer es der Finanzverwaltung möglich ist, die Staatsangehörigkeit über die Melderegister in eigener Verantwortung automationsgestützt zu ermitteln.

Petitum:
Der Vorschlag des Bundesrates sollte nicht in das Jahressteuergesetz aufgenommen werden.

Zu Nr. 21 der Bundesratsstellungnahme: §§ 22a, 50f und 52 Abs. 38a EStG sowie § 5 Nummer 18 FVG – neuer Bußgeldtatbestand bei Rentenbezugsmitteilungen

Der Bundesrat regt an, dass Pflichtverletzungen im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens künftig als bußgeldbewehrte Ordnungswidrigkeit geahndet werden können. Eine Pflichtverletzung soll insbesondere dann vorliegen, wenn vorsätzlich oder grob fahrlässig keine Rentenbezugsmitteilungen abgegeben werden oder die im Bundessteuerblatt veröffentlichten „Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung" zur steuerrechtlichen Einordnung der ausgezahlten Leistungen nicht beachtet werden.

Die Bezugnahme auf Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung ist nicht ausreichend, um hierauf einen Bußgeldtatbestand zu begründen. Notwendig wären im Sinne des im Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts geltenden Bestimmtheitsgebots klare Vorgaben im Gesetz selber. Hiervon unabhängig stellt sich die Frage nach dem Unrechtsgehalt abweichender Verfahrensweisen. So sind beispielsweise BMF-Schreiben lediglich für die Finanzverwaltung bindend. Sofern die Auslegungsvorschriften selber rechtlich zweifelhaft sind, ist von vornherein kein Raum für einen Bußgeldtatbestand. Auch darüber hinaus erscheint eine Pönalisierung als fraglich, da ein hinreichender Unrechtsgehalt nicht zu erkennen ist. Denkbar wäre allenfalls eine Bewehrung mit Bußgeld im Falle absichtlicher Erschwerung von Verfahrensabläufen.

Des Weiteren widerspricht die gesetzliche Anknüpfung an im Bundessteuerblatt veröffentlichte Auslegungsvorschriften der im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und FDP getroffenen Vereinbarung, dafür zu sorgen, dass sich BMF-Schreiben auf die

Auslegung der Gesetze beschränken (Zeilen 203 und 204 des Koalitionsvertrages). Sie suggeriert, dass der Gesetzgeber Regelungen befolgt wissen will, die über die bloße Anwendung des Einkommensteuergesetzes hinaus gehen.

Petitum:
Von der Einführung eines Ordnungswidrigkeitentatbestandes bei „Pflichtverletzungen" im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens ist zwingend abzusehen.

Zu Nr. 17: § 35a Abs. 3 EStG-E – Kumulationsverbot

Für die Inanspruchnahme von Renovierungs-, Erhaltungs- oder Modernisierungsleistungen gewährt § 35a Abs. 3 EStG eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Arbeitskosten. Derzeitig besteht ein Kumulationsverbot mit dem CO_2-Gebäudesanierungsprogramm der KfW-Förderbank, so dass auch für Einzelprojekte innerhalb einer umfassenden Sanierungsmaßnahme der Steuerbonus nicht gewährt wird, sofern die Maßnahme insgesamt im Rahmen des CO_2-Gebäudesanierungsprogramms der KfW-Förderbank gefördert wird. Mit der vorliegenden Änderung des § 35a Abs. 3 EStG wird dieses bereits sehr weitgehende Kumulationsverbot auf alle öffentlich geförderten Maßnahmen, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden, ausgedehnt. Damit wird bei der Teilnahme an Förderungsprogrammen des Bundes und der Länder wie zum Beispiel zum altersgerechten Umbau, zur energetischen Renovierung, Erhaltung und Modernisierung und für Maßnahmen zum Wärmeschutz auch für nicht der Förderung unterliegende Einzelmaßnahmen die Steuerermäßigung nicht mehr gewährt. Damit geht die Neuregelung weit über den Zweck des Ausschlusses einer Doppelförderung hinaus.

Dieser Ausschluss der Steuerermäßigung kann den gesetzlich intendierten Anreiz, diese Einzelmaßnahmen legal durchführen zu lassen, beeinträchtigen.

Petitum:
Von einer Ausdehnung des Kumulationsverbots sollte abgesehen werden, da sie die Bekämpfung der illegalen Beschäftigung erschwert.

Zu Nr. 24 Buchst. a): § 45d Abs. 1 EStG-E – Meldetermin

Für die Meldung der Daten nach § 45d EStG soll der Meldetermin vom 31.05. des Folgejahres auf den 01.03. des Folgejahres vorverlegt werden. Diese Vorverlegung um drei Monate führt zu einer höheren bürokratischen Belastung der Unternehmen, ohne eine Verbesserung herbeizuführen.

Petitum:
Der bisherige Termin sollte beibehalten werden.

Zu 1 Nr. 32: § 52b EStG-E – Übergangsregelung bis zur Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

Bis Januar 2012 soll die bisherige kartonierte Lohnsteuerkarte und das damit verbundene Verfahren vollständig durch ein neues, papierloses Verfahren mit Elektronischen LohnSteuerAbzugsMerkmalen (ELStAM) ersetzt werden. Diesen Übergang begrüßen wir ausdrücklich, weil damit grundsätzlich sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung deutliche Vereinfachungen verbunden sind. Bereits in diesem Jahr entfällt dabei die Zusendung einer neuen Lohnsteuerkarte für den Veranlagungszeitraum 2011 an die Einkommensteuerpflichtigen. Der vorgesehene § 52b EStG-E enthält richtigerweise die in diesem Zusammenhang erforderlichen Übergangsregelungen – beispielsweise die Verwaltungszuständigkeit für Eintragungen sowie die Vorgehensweise bei Verlust der Lohnsteuerkarte 2010.

Sachlich nicht gerechtfertigt und unter dem Gesichtspunkt der Bürokratiekosten unverhältnismäßig, ist hingegen die in § 52b Abs. 5 EStG-E geplante Regelung, wonach der Arbeitgeber und nicht die Finanzverwaltung die Arbeitnehmer über die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale informieren soll. Damit würde eine neue bürokratische Belastung der Arbeitgeber geschaffen, die – ausweislich des Gesetzentwurfs – 95 Mio. Euro Kosten bei den Arbeitgebern verursachen würde. Ein entsprechendes ELStAM-Informationsschreiben der Verwaltung würde dagegen mit ca. 15 Mio. Euro weniger als ein Sechstel des für die Arbeitgeber berechneten Aufwands kosten und damit die deutlich kostengünstigere Lösung darstellen.

Uns erschließt sich die Notwendigkeit der jetzigen geplanten Mitteilungspflicht weder rechtlich noch sachlich: Rechtlich ist es nicht zwingend erforderlich, über alle relevanten Steuerabzugsmerkmale zu informieren. Auch im Sozialversicherungsbeitragsrecht erfolgt der Beitragsabzug, ohne dass der Arbeitnehmer über die maßgeblichen Merkmale (wie z. B. den zugrunde gelegten Beitragsgruppenschlüssel) informiert werden müsste. Auch sachlich besteht kein Anlass, da sich die wesentlichen Besteuerungsmerkmale ohnehin aus der Entgeltabrechnung ergeben, so dass die geplante Mitteilungspflicht praktisch vor allem zur Folge hätte, dass zusätzlich noch über wenig wichtige Besteuerungsmerkmale informiert werden müsste. Für eine solche Informationspflicht besteht schon deshalb keine praktische Notwendigkeit, weil sich ein Arbeitnehmer künftig vollumfänglich über das ElsterOnline-Portal über seine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale informieren kann.

Wenn dennoch der Gesetzgeber – zur Unterstützung eines reibungslosen Starts dieses wichtigen Verfahrens – eine aktive Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale als notwendig erachtet, dann handelt es sich um eine staatliche Aufgabe. Zudem sollte die Mitteilung zeitlich deutlich vor der Inbetriebnahme des vollautomatisierten Verfahrens erfolgen, damit die Einkommensteuerpflichtigen frühzeitig die Möglichkeit erhalten, etwaige Fehler zu korrigieren. Für die Akzeptanz des elektronischen Verfahrens bei den Einkommensteuerpflichtigen ist es hingegen nicht förderlich, wenn erst im Nachgang Fehler bei den Lohnsteuerabzugsmerkmalen korrigiert werden. Auch dies spricht dafür, dass die Verwaltung die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale übernehmen sollte.

Auf die geplante ELStAM-Übermittlungspflicht der Arbeitgeber sollte auch deshalb verzichtet werden, weil diese Pflicht offenbar nicht nur einmalig zum Start des neuen Verfahrens, sondern dauerhaft bestehen soll. Zwar deutet insbesondere die Überschrift von § 52b EStG-E darauf hin, dass es sich bei der gesamten Regelung lediglich um eine Übergangsregelung und mithin um eine einmalige Inpflichtnahme der Arbeitgeber handelt. Allerdings lässt sich der Begründung zu § 52b Abs. 6 EStG-E entnehmen, dass auch künftig die Arbeitnehmer ihre aktuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale über die Lohn- und Gehaltsabrechnung mitgeteilt bekommen sollen. Dies lässt sich jedoch deutlich einfacher über das ElsterOnline-Portal erreichen.

Petitum:
Auf die geplante ELStAM-Informationspflicht der Arbeitgeber in § 52b EStG-E sollte verzichtet werden. Soweit eine Erstversorgung der Einkommensteuerpflichtigen über seine elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale für erforderlich erachtet wird, sollte diese durch die Finanzverwaltung erfolgen.

Auch mit Blick auf einen weiteren Aspekt ist eine Anpassungen kurzfristig notwendig. Bei den Möglichkeiten zum Abruf der ELStAM - Daten sollte eine bereits jetzt sichtbare Lücke noch zeitnah geschlossen werden. Betroffen sind Arbeitnehmer, die mit einer unverfallbaren Anwartschaft aus dem Unternehmen ausgeschieden sind und u. U. erst viele Jahre später eine Betriebsrente erhalten, die von ihrem ehemaligen Arbeitgeber dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen ist (§ 19 Abs.1 Nr. 2 EStG). Die gegenwärtig vorgesehene gesetzliche Regelung eröffnet diesen Arbeitgebern nicht die Möglichkeit, die ELStAM - Daten dieser Personen abzurufen. Dies ist aber für eine geordnete Durchführung des Lohnsteuerabzugs – insbesondere in Großbetrieben mit vielen ausgeschiedenen Anwärtern – unerlässlich.

Petitum:
An § 52 b Abs. 5 EStG-E sollte noch folgender Satz angefügt werden:

"Die vorstehenden Sätze gelten entsprechend für ehemalige Arbeitnehmer, die mit einer unverfallbaren Anwartschaft auf eine Betriebsrente aus dem Unternehmen ausgeschieden sind, wenn sie die Betriebsrente erhalten."

Artikel 2: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 33 der Bundesratsstellungnahme: § 8c KStG – Überprüfung der Ausnahme der Verlustverrechnungsbeschränkung

a) Der Bundesrat schlägt vor, auch ausländisches Betriebsvermögen bei der Ermittlung des verbleibenden Verlustvortrages bei der sog. „Stille-Reserven-Klausel" des § 8c KStG zu berücksichtigen, für das der Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht zusteht. Dem ist zu zustimmen.

Einschränkend schlägt der Bundesrat vor, stille Reserven nur bei positivem Eigenkapital anzuerkennen. Diesem Vorschlag ist nicht zu folgen. Es gibt Konstellationen, bei denen das steuerliche Eigenkapital negativ, trotzdem aber stille Reserven existieren – insbesondere bei forschungsintensiven Start-up-Unternehmen. Durch einen Rangrücktritt eines Unternehmensgläubigers kann es Unternehmen mit negativem steuerlichem Eigenkapital geben, ohne dass Insolvenz beantragt werden muss. Wegen des Rangrücktritts besteht keine Überschuldung. Gerade bei jungen Unternehmen in der Wachstumsphase wird auch diese Form der Finanzierung gewählt. Dies ist kein Missbrauchsfall. Stille Reserven, z. B. in Form von steuerlich nicht bilanzierungsfähigen, selbst geschaffenen Patenten, sind durchaus denkbar.

Petitum:
Der Vorschlag des Bundesrates zur Berücksichtigung ausländischen Betriebsvermögens bei § 8c KStG ist aufzunehmen, der zur Beschränkung der Stille-Reserven-Klausel auf Fälle des positiven Eigenkapitals ist abzulehnen.

b) Wünschenswert wäre eine Ergänzung dieser Regelung für Organschaftsfälle. Falls z. B. die von der Organträgerin übernommenen Verluste zu einem eigenen Verlustvortrag führen, können die Verluste verloren gehen, obwohl ihnen in der verlustgenerierenden Organgesellschaft stille Reserven gegenüber stehen. Denn die bei der Organgesellschaft verankerten stillen Reserven können wegen § 8b Abs. 2 KStG nicht beachtet werden.

Petitum:

§ 8c Abs. 1 KStG wird durch folgenden Satz 9 ergänzt: „Bei der Anwendung von Satz 6 auf einen nicht genutzten Verlust eines Organträgers, der auf der Zurechnung negativer Einkünfte einer Organgesellschaft beruht, sind die stillen Reserven dieser Organgesellschaft dem Organträger hinzuzurechnen."

Zu Nr. 34 der Bundesratsstellungnahme: § 17 S. 2 Nr. 2 KStG – Organschaft

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, die formalen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft abzuschwächen. Die Wirtschaft befürwortet diesen Vorschlag zur Änderung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG. Diese Norm befasst sich mit den formalen Voraussetzungen der ertragsteuerlichen Organschaft (§§ 14 ff. KStG), durch die steuerliche Gewinne und Verluste eines Tochterunternehmens dem Mutterunternehmen zugerechnet werden. Auf diese Weise erfolgt die steuerliche Nachbildung der Konzernstruktur. Eine der Voraussetzungen ist, dass die Muttergesellschaft einen möglichen Verlust einer Tochtergesellschaft auch wirtschaftlich übernimmt. Bei Aktiengesellschaften ist diese Verlustübernahme gesetzlich in § 302 AktG geregelt. Für Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) existiert eine solche explizite Regelung nicht, jedoch ist im GmbH-Konzern § 302 AktG nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes analog anzuwenden.

§ 17 S. 2 Nr. 2 KStG fordert dennoch, dass im Falle einer GmbH-Organschaft ein Ergebnisabführungsvertrag entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG abgeschlossen wird. Die Rechtsprechung und mit ihr die Finanzverwaltung vertreten zum notwendigen Inhalt einer solchen Vereinbarung eine sehr formale Auffassung. Viele Unternehmen sehen sich gezwungen, nach neuester Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung ihre Ergebnisabführungsverträge anzupassen – im Hinblick auf die ohnehin kraft analoger Anwendung des § 302 AktG bestehende Verlustübernahmepflicht – ein nicht notwendiger Formalismus.

In seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2010 hat der Bundesrat vorgeschlagen, das (zivilrechtliche) Bestehen einer Verlustübernahmepflicht entsprechend § 302 AktG als Voraussetzung für die GmbH-Organschaft genügen zu lassen. Damit fiele zukünftig das formale Erfordernis der Vereinbarung einer Verlustübernahme-

pflicht weg. Gleichzeitig entfielen die genannten formalen Probleme im Zusammenhang mit diesen Verträgen. Deshalb befürwortet die Wirtschaft diesen Vorschlag.

Dem Vorschlag des Bundesrates zur Anpassung der formalen Erfordernisse ist unbedingt zu folgen. Die formale Vereinbarung von Verlustübernahmeverpflichtungen, die kaum rückwirkend herzustellen sein dürfte, stellt eine verzichtbare Hürde dar. Zu Recht wird in der Fachliteratur darauf hingewiesen, dass – ohne die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung – noch auf Jahre hinaus gravierende Rechtsunsicherheit bestünde. Betroffen wären neben mittelständischen Unternehmensgruppen und Konzernen auch Strukturen mit kommunaler Trägerschaft. Ohne die Umsetzung des Vorschlages des Bundesrates drohte ein jahrelanger „Erledigungsstau" in der Finanzverwaltung und der Finanzgerichtsbarkeit. Der derzeitige Formalismus kann – um mit *Rödder*, DStR 2010, 1218 zu sprechen – „schlicht als grob ‚unfair'" bezeichnet werden. Nicht zuletzt hat der Bundesfinanzhof im Rahmen eines Verfahrens über die Aussetzung der Vollziehung die Ansichten der Finanzverwaltung zurückgewiesen.

Darüber hinaus erfolgen durch die völlig überzogene Auslegung über die formalen Voraussetzungen der Organschaft ungerechtfertigte Gewinn- und Verlustverschiebungen mit weitreichenden Konsequenzen für das Gewerbesteueraufkommen in den einzelnen Gemeinden.

Schließlich werden die Unternehmen gezwungen sein, ihre gesamten Organschaftsregelungen im Wege der Hauptversammlungen neu zu ordnen. Dies würde nicht nur zu einem hohen unnötigen administrativen Aufwand führen, sondern eröffnet auch sog. räuberischen Aktionären die Möglichkeit, die steuerlich engen Fristen für einen Zustimmungskauf zu nutzen.

Allerdings kann die vom Bundesrat vorgeschlagene Gesetzesänderung letztlich nur ein Zwischenschritt hin zu einer modernen, europatauglichen Gruppenbesteuerung in Deutschland sein. Darauf haben sich auch die Regierungsparteien im Koalitionsvertrag vom 26. Oktober 2009 geeinigt. Hierfür kann als Beispiel Österreich dienen.

Petitum:
Der Vorschlag des Bundesrates zur Änderung des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG sollte übernommen werden. Mittelfristig muss in Deutschland ein international wettbewerbsfähiges Gruppenbesteuerungssystem eingeführt werden.

Zu Nr. 4: § 20 Abs. 2 S. 3 KStG-E – Schadenrückstellungen bei inländischen Niederlassungen

Durch die vorgesehene Änderung soll klargestellt werden, dass inländische Niederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedsstaat für die steuerliche Anerkennung von Schadenrückstellungen die Verordnung über die Berichterstattung von Versicherungsunternehmen entsprechend anwenden müssen. Der vorgesehene Wortlaut nimmt auf den durch Art. 18 des vorliegenden Entwurfs neu gefassten § 341 Abs. 2 S.2 HGB Bezug, der u. E. jedoch gestrichen werden sollte (vgl. Anmerkung zu Art. 18).

Petitum:
Wir schlagen daher vor, ausschließlich eine Regelung im Körperschaftsteuergesetz zu treffen und dabei ohne Bezugnahme auf das HGB folgende Formulierung vorzunehmen (Ergänzungen gegenüber dem Kabinettsentwurf in kursivem Druckbild):

„Für Zwecke der Sätze 1 und 2 haben die Niederlassungen der Versicherungsunternehmen *mit Sitz in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den europäischen Wirtschaftsraum, die keine Erlaubnis zum Betrieb des Direktversicherungsgeschäftes durch die deutsche Versicherungsaufsichtsbehörde bedürfen*, die aufgrund § 55a des Versicherungsaufsichtsgesetzes erlassene Verordnung über die Berichterstattung von Versicherungsunternehmen gegenüber der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht entsprechend anzuwenden."

Zu Nr. 5 Buchst. c: § 34 Abs. 10b KStG-E – Höchstbetrag der freien RfB

Die geltende steuerliche Regelung zur Höhe der ungebundenen Rückstellung für Beitragsrückerstattung (sog. freie RfB) in § 21 Abs. 2 KStG kann dazu führen, dass

die Unternehmen ausgerechnet in Zeiten niedriger Zinsen und damit rückläufiger Erträge ihre Bestände abbauen müssen. Durch einen Abbau würde die Funktion der freien RfB zum Ausgleich von Schwankungen über die Zeit beeinträchtigt und die für die Solvabilität erforderlichen Eigenmittel würden vermindert werden.

Vor diesem Hintergrund sieht der Gesetzentwurf eine Neuregelung zur Verbleibensdauer der ungebundenen RfB vor. Nach der Neuregelung wird der steuerliche Höchstbetrag für die freie RfB grundsätzlich auf die Zuführungen der letzten fünf Wirtschaftsjahre angehoben. Allerdings ist dies mit einer Deckelung sowie einer zeitlichen Befristung verbunden.

Die vorgesehene Regelung ist als Minimallösung unbedingt notwendig. Bis zum Auslaufen der jetzt vorgesehenen Regelung in 2013 ist eine grundsätzliche Überarbeitung des § 21 KStG wünschenswert.

Petitum:
Die vorgesehene Regelung wird unterstützt.

Zu Nr. 35 der Bundesratsstellungnahme: § 34 Abs. 13f und 13g KStG-E – Umgliederung Eigenkapital

Als Reaktion auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 17. November 2009 (1 BvR 2192/05) soll für noch nicht bestandskräftige Feststellungen der Endbestände des verwendbaren Eigenkapitals die Umgliederungstechnik geändert werden. Das ist zwingend, da das BVerfG festgestellt hatte, dass die Vernichtung von Steuerminderungspotenzial durch das bisherige Verfahren nicht dem Grundgesetz entspricht. Konkret ging es um die bisherige Umgliederung von EK 45, die zu einem Abzug beim EK 02 führte, das dadurch negativ werden konnte. Da in einem weiteren Schritt das negativ gewordene EK 02 wiederum mit dem EK 40 verrechnet wurde, ging das im EK 40 gespeicherte Steuerminderungsvolumen verloren. Dies wird durch die neue Umgliederungstechnik verhindert, da eine Umgliederung von EK 45 nur noch stattfindet, wenn positives EK 02 vorhanden ist. Damit wäre das Problem, das Gegenstand des BVerfG-Verfahrens war, aus der Welt.

Allerdings gibt es noch weitere Konstellationen, in denen aufgrund des Übergangs zum Halbeinkünfteverfahren Steuerminderungspotenzial verloren geht bzw. Steuererhöhungspotenzial unzutreffend erzeugt wird. Auch hier ist es geboten, aus verfassungsrechtlichen Gründen gesetzliche Abhilfe zu schaffen.

Verlustvor- und –rücktrag

Dies sind zum einen Fälle des Verlustvor- und -rücktrags aus dem oder in das Jahr 2001 (bei angenommenem kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr).

Ein Verlust in Zeiten des Anrechnungsverfahrens konnte wegen § 33 Abs. 1 KStG a. F. zu einem negativen EK 02 führen. Wurde der vorgetragene Verlust in einem späteren Jahr abgezogen, so wurde dadurch der Zugang zum EK 40 gemindert. Als Ausgleich wurde das EK 02 wieder erhöht, damit die Summe der Eigenkapitalgliederung mit dem steuerbilanziellen Eigenkapital übereinstimmte. Geregelt wurde dies in § 33 Abs. 2 KStG a. F. Bei einem Verlustabzug im Jahre 2001 ist aber § 33 Abs. 2 KStG a. F. nicht mehr anzuwenden, so dass es bei dem verlustbedingten negativen EK 02 bleibt.

Die Umgliederung hat zur Folge, dass das EK 40 um das negative EK 02 gemindert wird (§ 36 Abs. 4 KStG). Vom EK 40 würde aber wegen der systemwidrigen Nichterhöhung des EK 02 dieser Verlust doppelt abgezogen, wenn die betreffende Gesellschaft Gewinnausschüttungen aus dem EK 40 einer Tochtergesellschaft erhält. Denn der Zugang zum EK 40 würde wegen des Abzugs des Verlustvortrags ebenfalls um diesen Verlust gemindert.

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 8. November 2005 (6 K 6832/03) entschieden, dass das Problem dadurch zu lösen ist, dass § 33 Abs. 2 KStG a. F. angewendet wird. Das EK 02 ist in einem solchen Fall um den Betrag des abgezogenen Verlusts wieder zu erhöhen. Laut Verfügung der OFD Frankfurt/Main vom 22. Mai 2006 (S 2860 A - 4 - St 52) wendet die Finanzverwaltung – bundeseinheitlich abgestimmt – das Urteil in ähnlichen Fällen an.

Im umgekehrten Fall – Verlustentstehung im Jahre 2001 und Verlustrücktrag in das Jahr 2000 – entsteht eine ähnliche Problemlage. Wegen des Verlustabzugs im Jahr 2000 wird das EK 02 erhöht. Hätte das Vollanrechnungssystem noch im Jahre 2001

gegolten, hätte allerdings die Verlustentstehung zur Folge haben müssen, dass das EK 02 um den Verlust gemindert wird (§ 33 Abs. 1 KStG a. F.). Erhöhung und Minderung des EK 02 hätten sich ausgleichen müssen.

Wegen des Übergangs zum Halbeinkünfteverfahren wird 2001 das EK 02 mangels Anwendbarkeit des § 33 Abs. 1 KStG a. F. jedoch nicht gemindert. Im Ergebnis ist das EK 02 bei Umgliederung zu hoch. Das FG Berlin-Brandenburg hat daher mit Gerichtsbescheid vom 25. März 2010 (12 K 8366/05 B) entschieden, dass das EK 02 durch entsprechende Kürzung zu korrigieren ist. Es kam zu diesem Ergebnis durch eine verfassungskonforme Auslegung der Umgliederungsvorschriften. Es ging hier zwar nicht um eine Vernichtung von Steuerminderungspotenzial in Form des EK 40, sondern um eine unzutreffende Schaffung von Steuererhöhungspotenzial in Form des EK 02. Gleichwohl hat das FG die Rechtsprechung des BVerfG herangezogen und darauf hingewiesen, die systemwidrige Schaffung von Steuererhöhungspotenzial könne nicht damit gerechtfertigt werden, die Übergangsregelungen möglichst einfach und zügig umsetzbar zu gestalten. Mit anderen Worten, das FG sieht die Erhöhung von EK 02 aufgrund des Verlustrücktrags als verfassungswidrig an.

Das FG Köln (Urt. v. 28.02. 2007, 13 K 4826/03) hatte in einem vergleichbaren Fall noch eine korrigierende Auslegung der Umgliederungsvorschriften abgelehnt. Allerdings hatte sich das FG Köln noch nicht mit dem Urteil des BVerfG auseinanderzusetzen, das damals noch nicht ergangen war. Verfassungsrechtliche Erwägungen hatte das FG Köln überhaupt nicht angestellt. Zudem hatte es die EK 02-Erhöhung auch damit gerechtfertigt, hierdurch könne negatives EK 02 in Folge der Umgliederung von EK 45 nach § 36 Abs. 3 KStG verhindert werden. Der Effekt der EK 02-Erhöhung durch den Verlustrücktrag könne also helfen, die „EK 02-Falle" zu vermeiden. Nachdem nun feststeht, dass diese Regelung selbst verfassungswidrig ist, geht somit das vom FG Köln ins Feld geführte Rechtfertigungsargument ins Leere. Es ist davon auszugehen, dass das FG Köln heute nach dem Vorliegen des Urteils des BVerfG den Sachverhalt ebenso wie das FG Berlin-Brandenburg beurteilen würde.

Petitum:

Die Korrektur der Umgliederungsvorschriften sollte weitere Problemfälle, insbesondere die oben geschilderten in den Blick nehmen. § 33 KStG a. F. sollte im Rahmen der EK-Umgliederung für anwendbar erklärt werden.

Artikel 4: Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 37 der Bundesratsstellungnahme: § 3a Abs. 2 UStG – Fiktionswirkung der USt-IdNr

Das BMF-Schreiben vom 4. September 2010 (Rz. 15) sowie der Entwurf der Umsatzsteuerrichtlinien 2011 (Abschn. 33a Abs. 9) sehen vor, dass der Unternehmer „regelmäßig davon ausgehen [kann], dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird", wenn dieser bei der Auftragserteilung seine USt-IdNr. verwendet. Dies soll – so die Verwaltungsanweisungen – auch gelten, wenn sich tatsächlich herausstellt, dass die Leistung nicht unternehmerisch genutzt wurde.

Der Bundesrat bittet den Gesetzgeber zu prüfen, ob diese Regelung auch gesetzgeberisch verankert werden kann.

Die Wirtschaftsverbände unterstützen diese Forderung. Eine gesetzliche Regelung bietet den Unternehmen höhere Sicherheit als eine Auslegung allein im Verwaltungswege. Häufig sind die Verwaltungsanweisungen kleineren und mittleren Unternehmen im Detail nicht bekannt. Diese Unternehmen würden im Zweifelsfall von dem damit verbundenen Vertrauensschutz nicht profitieren.

Durch die Neuregelungen des MwSt-Pakets zum 1. Januar 2010 werden Leistungen zwischen Unternehmern nunmehr überwiegend am Ort des Leistungsempfängers besteuert. Der unternehmerischen Nutzung kommt dabei entscheidende Wirkung zu. Im Massengeschäft der Umsatzsteuer wäre die aufwändige Prüfung, ob diese tatsächlich gegeben ist, für die Unternehmen nicht handhabbar. Die gesetzliche Verankerung der Vertrauensschutzregelung würde das umsatzsteuerliche Risiko der deutschen Unternehmen deutlich reduzieren.

Gleichzeitig ist darauf hinzuwirken, dass das Prüfverfahren für die USt-IdNr. reibungslos abläuft. Datenbestände müssen EU-weit stets aktuell gehalten und die Abfrage mit einer konkreten Fehlermeldung versehen werden, damit eine Zurückweisung allein aufgrund von Eingabefehlern (des Unternehmens wie auch des ausländischen Mitgliedsstaates) vermieden wird.

Petitum:
Die gesetzliche Verankerung der Fiktionswirkung der USt-IdNr. wird unterstützt.

Zu Nr. 4 Buchst. c Doppelbuchst. bb und cc: § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a und Nr. 5 UStG-E – Messedienstleistungen

Für Messedienstleistungen, die ab dem 1. Januar 2011 erbracht werden, muss der leistende Unternehmer künftig bei der Ortsbestimmung der Leistung unterscheiden, ob es sich um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt. Leistungen an Unternehmer unterliegen künftig der Besteuerung am Sitzort des Leistungsempfängers (Umkehrschluss aus § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG-E). Die „Einräumung der Eintrittsberechtigung" zu solchen Veranstaltungen soll jedoch weiterhin am Ort der Veranstaltung steuerbar sein (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG-E).

Aus Abschnitt 34a des Referentenentwurfs der Umsatzsteuerrichtlinien 2011 (UStR-E 2011) ergibt sich, dass die Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG (Ort der Leistung = Sitzort des Leistungsempfängers) nicht eingreift, wenn nur einzelne Messeleistungen erbracht werden. Auch die Finanzverwaltung geht offenbar davon aus, nur sog. „Paketleistungen" („Rundum-Sorglos-Paket") der Grundregel unterliegen sollen. Es muss klargestellt werden, wann im Verhältnis zu unternehmerischen Kunden die Grundregel des § 3a UStG anzuwenden ist bzw. die Leistungen einer spezifischen Ortsbestimmung (insbesondere Grundstücksleistungen) unterliegen. Dazu sollte der Umfang der sog. „Paketleistungen" konkretisiert werden, etwa dass neben der Überlassung der Standflächen mindestens drei weitere Leistungselemente erbracht werden müssen. Auch das nachträgliche Zubuchen weiterer Leistungen sollte in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden, z. B. das Nachordern weiterer Eintrittskarten oder sonstiger Leistungselemente.

Da Messen eine erhebliche Vorlaufzeit haben, werden derzeit bereits Anzahlungs- und Vorausrechnungen gestellt, die sich auf Messen des Jahres 2011 beziehen. Die Rechnungsstellung in 2010 richtet sich nach derzeit geltendem Recht. Vor dem Hintergrund der hohen Anzahl von Rechnungen, die großem Umfang auch an Unternehmen in Drittstaaten gestellt werden, sollte eine Übergangsregelung für bereits in 2010 eingegangene Zahlungen vorgesehen werden. Im Wege einer Nichtbeanstan-

dungsregelung sollte von einer Berichtigung abgesehen werden können, ohne dass dies negative Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug ab.

Petitum:
Offene Abgrenzungs- und Verfahrensfragen müssen kurzfristig geklärt werden.

Zu Nr. 4 Buchst. e: § 3a Abs. 8 UStG-E

Der Entfall der Steuerbarkeit von Güterbeförderungsleistungen, Arbeiten an oder Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen, wenn die Leistung tatsächlich im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet wird, ist grundsätzlich zu begrüßen. Nach der Richtlinie 2008/8/EG vom 12. Februar 2008 (ABL. EU Nr. L 44 vom 20.02.2008, S. 11) haben die Mitgliedsstaaten eine Option, eine solche Regelung einzuführen. Es steht daher zu befürchten, dass Leistungserbringer aus anderen EU-Mitgliedstaaten, die diese Option nicht umsetzen, in Unkenntnis der deutschen Regelungen die entsprechenden sonstigen Leistungen in deren Zusammenfassenden Meldungen als in Deutschland steuerpflichtig melden. Dies wird zu erheblichem Klärungsbedarf von Differenzen in den Meldungen der grenzüberschreitenden Lieferungen führen.

Wir weisen zudem auf bestehende Auslegungsprobleme mit der im Gesetzentwurf vorgesehenen Formulierung der „Nutzung oder Auswertung" der Leistung hin. Einheitliche und präzise Anwendungsvorschriften sind hier essenziell, um Wettbewerbsnachteile für deutsche Unternehmen zu verhindern. Für die Wirtschaft ist daher eine klare und möglichst EU-weit abgestimmte Auslegung dieser Begrifflichkeiten entscheidend.

Petitum:
Es ist nachdrücklich darauf hinzuwirken, dass die deutsche Regelung des § 3a Abs. 8 UStG-E EU-weit umfassend bekannt gemacht wird.

Die Bezugnahme auf die „Nutzung oder Auswertung" der Leistung führt zu Rechtsunsicherheiten und kann in der Folge Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten deutscher Unternehmer bedeuten. Für die Wirtschaft bedarf es daher eindeutiger und einheitlicher Anwendungsvorschriften.

Zu Nr. 36 der Bundesratsstellungnahme: § 4 Nr. 29 UStG-E – Leistungen von Gemeinschaften an ihre Mitglieder

Der Bundesrat schlägt die Einführung einer Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen von Gemeinschaften an ihre Mitglieder vor, welche diese unmittelbar zur Ausführung ihrer nach § 4 Nr. 8 und/oder Nr. 10 UStG steuerfreien Umsätze verwenden (§ 4 Nr. 29 UStG-E). Mit dieser Regelung soll Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuersystemrichtlinie auch für den Banken- und Versicherungsbereich umgesetzt werden. Bisher wurde eine Umsetzung des europäischen Rechts unter Hinweis auf entstehende Wettbewerbsverzerrungen abgelehnt.

Petitum:
Die Neuregelung wird unterstützt.

Sinnvoll ist aber auch eine Ausdehnung auf die Leistungen des Versicherungsvermittlers nach § 4 Nr. 11 UStG, zumal die Vermittlung in den Tatbeständen der Umsatzsteuerbefreiung für die Bank- und Kreditwirtschaft in § 4 Nr. 8 UStG direkt erfasst ist. Wir bitten deshalb um entsprechende Ergänzung des Gesetzeswortlautes.

Für die Anwendung in der Praxis wäre ferner eine Ergänzung der Gesetzesbegründung wünschenswert. So ist die rechtliche Gestalt der Gemeinschaft ungeklärt. Im Ausschussbericht sollte daher klargestellt werden, dass als „Gemeinschaft" Personenzusammenschlüsse in jeglicher Rechtsform (z. B. Verein, BGB-Gesellschaft, OHG, KG oder GmbH) sowie die Zusammenarbeit von Gesellschaften durch einen Gemeinschaftsvertrag zu verstehen sind. Zudem fehlen Beispiele für die Leistungen, die unmittelbar für die Ausgangsumsätze nach § 4 Nr. 10 UStG erbracht werden. Daher sollte auch erläutert werden, dass Leistungen begünstigungsfähig sind, die ausschließlich und unmittelbar für Leistungen auf Grund eines Versicherungsverhältnisses im Sinne des Versicherungsteuergesetzes sowie für die Vermittlung verwendet werden können, wie z. B. Sicherheitenbewertungen, Bewertungen von Kreditrisiken, die Bearbeitung von Kreditverträgen, die Verwaltung von Krediten, die Bewertung von Versicherungsrisiken, die Verwaltung oder das Inkasso von Versicherungsverträgen.

Zu Nr. 7: § 5 Nr. 3 Buchst. c) UStG-E

In Fällen von Reihengeschäften darf der angestrebte Nachweis nicht dazu führen, dass der importierende erste Unternehmer die Marge des zweiten Unternehmers in der Reihe kennt. Es darf deshalb vom importierenden Unternehmer nicht die Rechnung an den (End-)Abnehmer in dem anderen EU-Mitgliedsstaat verlangt werden. Vielmehr muss die Vorlage eines durchgehenden Beförderungspapiers (z. B. CMR-Frachtbrief) für Nachweiszwecke als ausreichend angesehen werden.

Petitum:
Hierzu ist eine Klarstellung erforderlich.

Zu Nr. 8 Buchst. a Doppelbuchst. bb: § 13b Abs. 2 Nr. 7 und 8 UStG-E – Ausweitung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen und für das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen

Grundsätzlich sieht die Wirtschaft eine generelle Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens kritisch. Mit der Ausweitung wird die Systematik der Umsatzbesteuerung immer weiter ausgehöhlt und führt durch Zusatzregelungen zu einer Verkomplizierung des Umsatzsteuerrechts. Für Unternehmen steigen damit der administrative Aufwand und das Risiko, dass bereits geringste Fehler zu einem erheblichen Umsatzsteuerrisiko führen. Aus unserer Sicht müssen daher klare, einfache und handhabbare Regelungen geschaffen werden, was gleichzeitig die Rechtssicherheit erhöht.

Im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2010 ist eine Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen und für das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen und somit auf weitere Branchen vorgesehen. Im Einzelnen ist hierzu Folgendes festzustellen:

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen, § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG-E

Die vorgesehene Ausdehnung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen kann für die betroffene Branche in diesem Ausnahmefall grundsätzlich zu einer Vereinfachung führen. In erster Linie betrifft dies die grenzüberschreitenden Lieferungen solcher Stoffe. In einigen Ländern der Europäischen Union werden bereits heute die Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen als Lieferungen behandelt, die dem Reverse-Charge Verfahren oder einem Steuersatz von 0 % unterliegen. Nachbarländer wie die Niederlande erheben keine Umsatzsteuer für Altmetalle, Österreich wendet das Reverse-Charge-Verfahren an. Bei grenzüberschreitenden Lieferungen besteht durch die unterschiedliche Handhabung in den einzelnen EU-Staaten bei Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen ein erhöhtes Umsatzsteuerrisiko zu Lasten deutscher Unternehmen. Auf diesem Wege kann das Risiko umsatzsteuerlicher Nachforderungen reduziert werden, das sich sonst aufgrund überzogener Nachweispflichten ergeben kann. Allein vor diesem Hintergrund erscheint die Regelung akzeptabel.

Bei Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens sind folgende Punkte zu klären:

In der Recyclingbranche werden vielfach Mischungen geliefert. Der Gesetzesvorschlag enthält keinen Hinweis, wie hiermit umzugehen ist. Die österreichische Regelung enthält dazu eine ausdrückliche Regelung, indem sie auf den Überwiegensgrundsatz des vereinbarten Entgelts abstellt. Damit könnten Streitigkeiten vermieden werden, welcher Prozentsatz maßgeblich ist bzw. ob es auf den überwiegenden Wertanteil oder die Menge der enthaltenen Gegenstände des Gemischs ankommt.

Weiterhin treten in der Recyclingbranche häufig tauschähnliche Umsätze auf (vgl. BMF-Schreiben v. 01.12.2008, BStBl I S. 992). Dabei stehen sich – vereinfacht ausgedrückt – Lieferung und (Sortier-)Leistung gegenüber. Die Entgelte werden meist direkt verrechnet. Diese Geschäfte stellen in der Regel wirtschaftlich einheitliche Vorgänge dar. Soweit in dieser Gestaltung die Lieferung künftig dem § 13b UStG unterworfen wird, die Leistung hingegen im Regelsystem der Umsatzsteuer bleibt, folgt hieraus ein erheblicher Abwicklungsaufwand. Es muss klargestellt werden, wie diese Fälle zu behandeln sind.

Die Anwendbarkeit der Steuerschuldumkehr des § 13b UStG setzt steuerbare und steuerpflichtige Leistungen voraus. Die Umkehr der Steuerschuld findet daher dann keine Anwendung, wenn ein deutsches Unternehmen Schrottlieferungen innergemeinschaftlich steuerfrei oder als Export liefert. Das wirft die Frage auf, wie die Finanzverwaltung in den Fällen verfahren will, in denen sie die Nachweise für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder Ausfuhrlieferung als nicht erfüllt ansieht. Ist die Unternehmereigenschaft unstreitig, müsste sie zu dem Schluss kommen, dass aus ihrer Sicht für den in Deutschland steuerpflichtigen Umsatz die Regelung des § 13b UStG-E greift. Dies würde die Verlagerung der Steuerschuld auf das ausländische Unternehmen bedeuten. Weil der Abnehmer in seinem Land die Erwerbsbesteuerung durchführt, wird er dem aber nicht folgen. Für den inländischen Lieferer hat diese Frage hauptsächlich Bedeutung für seine Erklärungspflichten nach § 18a UStG.

Ein stets wiederkehrendes Problem bei der Ausweitung der Steuerschuldumkehr stellt der damit verbundene erhebliche Prüfaufwand für die Unternehmen dar. Dies betrifft einerseits die Frage, ob eine Lieferung der in Anlage 3 aufgelisteten Gegenstände erfolgt. Auf die in diesem Zusammenhang auftretenden Abgrenzungs- und Zuordnungsfragen gehen wir nachfolgend noch detailliert ein. Andererseits soll das Reverse-Charge-Verfahren nur bei zwischenunternehmerischen Umsätzen eingreifen. Insoweit ist auch für inländische Lieferungen die Unternehmereigenschaft des Abnehmers zu prüfen, was wiederum einen immensen administrativen Aufwand darstellt.

Es bedarf dringend einer klaren und einfach handhabbaren Vertrauensschutzregelung zugunsten des liefernden Unternehmens, da diesem nicht das alleinige Risiko der Fehleinschätzung aufgebürdet werden darf. Gleichermaßen muss sichergestellt werden, dass einem Abnehmer, der von einem für ihn nicht erkennbaren Scheinunternehmer Ware einkauft und die Steuer gem. § 13b UStG-E abführt, nicht der Vorsteuerabzug verwehrt wird.

Die Änderungen dürfen letztlich auch nicht dazu führen, dass andere Branchen vom Zweck der Regelung erfasst werden. Unter anderem bei der Qualifikation von Lieferungen können Abgrenzungsfragen für alle Unternehmen eintreten, die nicht ausschließlich mit Industrieschrotten, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen handeln.

Als offene Abgrenzungs- bzw. Zuordnungsfragen exemplarisch angeführt werden können mit Blick auf die Positionen 4 und 5 der Anlage 3 zu § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG-E, ob Kunststoffe in der Form von „Schnitzeln" nur zum Recycling bereits zerkleinerte Kunststoffe sind oder ob auch Neuware, die in Form von Pellets zur Weiterverarbeitung geliefert werden, darunter fallen könnten. Wenn Rechnungen an Kunden aufgeteilt werden müssten, weil Kunststoffe und zugleich durch Zufall auch Schnitzel derselben Kunststoffe geliefert werden, so würde dadurch ein unverhältnismäßiger Aufwand verursacht.

Petitum:
Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens für Lieferungen von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen darf nicht zu einem administrativen und finanziellen Mehraufwand für die Unternehmen führen. Insbesondere muss dies für Branchen sichergestellt werden, die vom Zweck der Regelung nicht betroffen sein sollen. Offene Fragen müssen kurzfristig geklärt werden.

Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen, § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG-E

Eine Steuerschuldumkehr für Reinigungsleistungen wäre mit ähnlichen bzw. noch größeren Rechtsunsicherheiten verbunden wie bei der im April 2004 eingeführten Steuerschuldumkehr bei Bauleistungen inländischer Unternehmer. Die Erweiterung der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger soll nach dem Wortlaut der Neuregelung für die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen gelten. Ausweislich der Begründung fallen hierunter insbesondere die Reinigung von Gebäuden, einschließlich Hausfassadenreinigung, Räumen und Inventar, einschließlich Fensterreinigung. Problematisch ist, dass die Gesetzesformulierung keine Definition der Gebäudereinigungsleistung an sich bzw. der zu reinigenden Gebäude bzw. Gebäudebestandteile enthält. Allein die Klassifikation der Wirtschaftszweige (WZ 2008) nennt unter der laufenden Nummer 81.2 unter anderem die Schornsteinreinigung, die Reinigung von Maschinen sowie die Desinfektion und Schädlingsbekämpfung. Andererseits gehören Einrichtungsgegenstände wie Schreibtische, Stühle, Aktenschränke, Teppiche und Mülleimer, die üblicherweise Gegenstand von Reinigungsleistungen sind, nicht zu den Bestandteilen eines Gebäudes. Rechtsunsicherheiten über den Anwendungsbereich der geplanten Regelung sind daher vorprogrammiert.

Vorgesehen ist, dass die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft bei Gebäudereinigungsleistungen nur dann gelten soll, wenn der Leistungsempfänger selbst ein Unternehmer ist, der ebenfalls Gebäudereinigungsleistungen erbringt. Fraglich ist, wann ein Auftraggeber als Unternehmer gilt, der selbst auch Gebäudereinigungsleistungen erbringt. Fraglich ist weiter, welche Art von Leistungen der Leistungsempfänger erbringen muss. Fraglich ist schließlich, in welchem Umfang (gemessen am Gesamtumsatz) vom Leistungsempfänger derartige Leistungen erbracht werden müssen. In der Gebäudereinigungsbranche werden Reinigungsaufträge oftmals an sogenannte Mischunternehmen vergeben, die hierfür Subunternehmen beauftragen, aber selbst keine bzw. nur in sehr geringem Umfang Reinigungsleistungen ausführen. Die geplante Regelung würde somit in einem Großteil der Fälle ins Leere gehen. Zudem ist für den leistenden Unternehmer nicht erkennbar, ob sein Auftraggeber ein Leistungsempfänger ist, der ebenfalls Gebäudereinigungsleistungen erbringt. Eine der Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vergleichbare Bescheinigung, wie sie im Bereich der Steuerschuldverlagerung bei Bauleistungen angewandt wird, gibt es für Gebäudereinigungsleistungen nicht.

Sofern für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf die Verhinderung von Steuerausfällen aufgrund unterbleibender Steueranmeldungen durch die leistenden Unternehmer abgestellt wird, weisen wir darauf hin, dass ausweislich der Stellungnahme des Bundesrates vom 10. Februar 2006 (BR-Drs. 937/05 [Beschluss]) zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen keine gesicherten Erkenntnisse vorliegen, dass Reinigungsunternehmer unzuverlässiger wären als andere Unternehmergruppen. Unter diesen Erwägungen ist eine weitere Verkomplizierung des Umsatzsteuerrechts nicht gerechtfertigt.

Petitum:

Die Einführung der Steuerschuldumkehrung für das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen sollte auf Grund der außerordentlich schwierigen Abgrenzungsprobleme und Anwendungsfragen wieder fallen gelassen werden.

Zu Nr. 39 der Bundesratsstellungnahme: § 18a UStG – Verlängerung der Frist zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung

Der Bundesrat bittet den Gesetzgeber zu prüfen, ob die Frist für die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) vom 25. des Folgemonats auf das Ende des Folgemonats gesetzt werden kann.

Die Wirtschaftsverbände unterstützen diese Forderung. Mit dem EU-Richtlinien-Umsetzungsgesetz wurde die Frist für die Abgabe der ZM für Lieferungen von einer quartalsweisen auf eine monatliche Abgabe verkürzt. Gleichzeitig ist auch die Dauerfristverlängerung für die Abgabe der ZM entfallen – sowohl für meldepflichtige Lieferungen als auch Dienstleistungen. Dauerfristverlängerungen laufen damit bei grenzüberschreitenden Lieferungen und Dienstleistungen faktisch ins Leere. Werden diese für die ZM nicht gewährt, laufen die Abgabefristen für Voranmeldungen und ZM auseinander, obwohl die Daten in der Regel in einer Buchhaltungssoftware erfasst und ausgewertet werden. Je weiter diese voneinander abweichen, desto geringer ist der Nutzen der Dauerfristverlängerung. Insbesondere vor diesem Hintergrund ist es für die Unternehmen wichtig, dass der durch Art. 263 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie in der Fassung der Richtlinie 2008/117/EG eröffnete Zeitrahmen voll ausgeschöpft wird. Dieser fordert die Abgabe spätestens innerhalb eines Monats.

Weiterer steuerrechtlicher Änderungsbedarf im Bereich der Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Gleichbehandlung kommunaler und privater Anbieter

Ausweislich des Koalitionsvertrags strebt die Bundesregierung die Wettbewerbsgleichheit kommunaler und privater Anbieter insbesondere bei der Umsatzsteuer an (S. 14 f. des Koalitionsvertrags). Hinsichtlich der Abfallwirtschaft hat die Bundesregierung die durch die Privilegierung der öffentlich-rechtlichen Abfallentsorger resultierenden Wettbewerbsbeeinträchtigungen erkannt und befürwortet ausdrücklich eine grundsätzliche steuerliche Gleichstellung von öffentlichen und privaten Unternehmen (S. 33 des Koalitionsvertrags).

Bereits mit Bericht vom 2. November 2004 hat zudem der Bundesrechnungshof darauf hingewiesen, dass die Ausnahme der öffentlichen Hand von der Umsatzbesteuerung bei Erbringung von Leistungen, die im Wettbewerb mit privaten Anbietern erbracht werden, mit dem europäischen Recht nicht vereinbar ist.

Das deutsche Umsatzsteuerrecht knüpft die Steuerpflicht an die Rechtsform: Maßgeblich ist, ob sich die öffentliche Hand einer Rechtsform des Privatrechts – etwa der AG oder GmbH – bedient oder selbst am Markt auftritt. Beteiligt sie sich unmittelbar selbst am Wirtschaftsleben, so wird sie grundsätzlich nicht als Unternehmen im Sinne des deutschen Umsatzsteuergesetzes eingestuft. Kommunen können damit ihre Leistungen umsatzsteuerfrei erbringen, während private Unternehmen 19 % Umsatzsteuer aufschlagen müssen. Der im Gegenzug den privaten Unternehmen zustehende Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen kann den Nachteil, den die Besteuerung der Ausgangsumsätze ausmacht, nicht ausgleichen. Nur im Rahmen ihrer Tätigkeit als „Betrieb gewerblicher Art" (BgA) sind juristische Personen des öffentlichen Rechts unternehmerisch tätig und unterliegen der Umsatzsteuer.

EU-rechtlich ist die Unterscheidung anhand der Rechtsform nicht haltbar. Die MwStSystRL kennt den Begriff des BgA nicht. Zwar kann die öffentliche Hand von der Umsatzbesteuerung ausgenommen werden. Das gilt aber nicht, wenn im Verhältnis zu potentiellen Konkurrenzunternehmen „größere Wettbewerbsverzerrungen" entstehen (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL). Es kommt dabei nicht auf eine konkret eingetretene Benachteiligung an. Das EU-Recht untermauert den Grundsatz der Neutralität des Steuerrechts.

Petitum:

Die Gleichstellung kommunaler und privater Anbieter sollte zumindest im Bereich der Abfallwirtschaft in das aktuelle Gesetzgebungsverfahren aufgenommen werden. Insoweit knüpfen wir mit unserer Forderung an unsere Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben vom 5. Februar 2010 an. Wettbewerbsverzerrungen zwischen kommunalen und privaten Anbietern müssen beseitigt werden. Nur eine gleichmäßige Besteuerung aller Leistungen mit nur wenigen Ausnahmen unterstützt den fairen Wettbewerb, der letztlich Effizienzsteigerungen und größeres Kostenbewusstsein fördert. Die Steuerpflicht darf sich auch bei Aufgaben der sogenannten Daseinsvorsorge nicht an der Rechtsform orientieren. Es muss vielmehr auf die Art der Leistung abgestellt werden. Die Gleichbehandlung ist daher steuersystematisch geboten.

Es sollte eine neue Nummer 1 in § 2 Abs. 3 S. 2 UStG eingefügt werden, nach der die Abfallentsorgung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts unabhängig von der Art und Herkunft des Abfalls als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit i. S. d. § 3 Abs. 3 S. 2 UStG gilt. Öffentlich-rechtlich organisierte Abfallentsorgungsunternehmen wären damit unabhängig von der Frage des Vorliegens eines „Betriebs gewerblicher Art" gemäß § 2 Abs 3 S. 2 UStG i. V. m. § 4 KStG bzw. der Vereinbarkeit von § 2 Abs. 3 S. 1 UStG mit Artikel 13 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie umsatzsteuerpflichtig.

Artikel 6: Änderung des Investmentsteuergesetzes

Zum Investmentsteuergesetz enthält der Gesetzentwurf der Bundesregierung eine Reihe eher technischer Änderungen (so z. B. den kompletten Umbau der Bescheinigung nach § 5 InvStG).

In inhaltlicher Hinsicht ist dagegen im Regierungsentwurf nicht mehr die gesetzliche Regelung zur Bildung des **Ausgleichspostens** enthalten, die noch im Referentenentwurf vorgesehen war. Auch wenn die im Referentenentwurf vorhandene Regelung noch nicht vollkommen war, so war es doch gut, dass überhaupt eine Regelung geschaffen werden sollte. Das hätte zu Rechtssicherheit für alle Beteiligten geführt. Das Thema ist wesentlich und von allgemeiner Bedeutung. Falls sich der Gesetzgeber doch noch dazu entschließen sollte, eine entsprechende Regelung zu schaffen, möchten wir auf die ausführlichen Kommentierungen hinweisen, die wir in unserer Stellungnahme zum Referentenentwurf abgegeben haben (vgl. Stellungnahme der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft vom 26. April 2010). Die Verbände sind bereit, an einer sachgerechten Lösung mitzuwirken.

Zu Nr. 40 der Bundesratsstellungnahme: § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a InvStG-E – Bekanntgabe der Besteuerungsgrundlagen)

Investmentgesellschaften sollen nach dem Willen des Bundesrates in ihrer Bekanntgabe der Besteuerungsgrundlagen künftig auch den Betrag der Substanzauskehrung angeben müssen. Damit soll eine Praxis legalisiert werden, die im amtlichen Erklärungsvordruck der Finanzverwaltung bereits abgefragt wird.

Der Vorschlag ist ausdrücklich zu begrüßen, aber noch nicht weitgehend genug. Zum einen ist dieser Posten betragsmäßig noch um die Arten der Substanzauskehr zu erweitern, zum anderen macht dies nur Sinn, wenn die im Referentenentwurf enthaltenen Regelungen des § 2 Abs.5 InvStG zum steuerlichen Ausgleichsposten in korrigierter Form wieder aufgenommen werden. Erst damit ist sichergestellt, dass der Anleger die Substanzausschüttungen zutreffend und nachvollziehbar in den steuerlichen Ausgleichsposten einstellen bzw. aus ihm entnehmen kann.

Petitum:

Der Vorschlag des Bundesrates ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Angabepflicht sollte jedoch noch um die Art der Substanzauskehr ergänzt werden.

Artikel 7: Änderung des Außensteuergesetzes

Zu Nr. 1: § 8 Abs. 3 S. 2 AStG-E

Nach dem Gesetzentwurf sollen bei der Prüfung einer „niedrigen Besteuerung" auch Ansprüche des Gesellschafters auf Erstattung oder Anrechnung der von der ausschüttenden ausländischen Gesellschaft gezahlten Ertragssteuern einbezogen werden. Die Hinzurechnungsbesteuerung soll greifen, wenn bei konsolidierter Betrachtung die effektive Ertragsteuerbelastung weniger als 25 % beträgt. Der neuen Regelung käme über § 20 Abs. 2 AStG auch Bedeutung für die Besteuerung von Einkünften in einer ausländischen Betriebsstätte zu.

Mit der Neuregelung soll laut Gesetzesbegründung ein Modell zur Umgehung der Hinzurechnungsbesteuerung gestoppt werden. Auslöser sind die Regelungen Maltas, wonach der Körperschaftsteuersatz zwar nominal bei 35 % liege, diese Steuer aber beim Gesellschafter zum einen angerechnet und zum anderen teilweise erstattet werden kann. Beides in Kombination lässt die effektive Belastung unter die vom AStG als niedrige Besteuerung qualifizierten 25 % sinken.

Die derzeitige Gesetzesformulierung ist schwer verständlich und führt zu ungerechtfertigten Ergebnissen. Das Problem liegt darin, dass auch Anrechnungsansprüche der Gesellschafter zu einer Niedrigbesteuerung führen sollen. Die indirekte Anrechnung tatsächlich gezahlter Steuern in einem Vollanrechnungssystem wie in Malta oder früher in Deutschland kann aber nicht zu einer Niedrigbesteuerung führen. Die effektive Belastung kann wegen der Besteuerung beim Anteilseigner steigen, aber nicht sinken.

Beispiel:

Tochtergesellschaft:	
Gewinn vor Steuern	100
Steuer (annahmegemäß 30 %)	30
ausschüttbare Bardividende	70

Muttergesellschaft:	
Einkommen (annahmegemäß ausschließlich bestehend aus Dividende der Tochtergesellschaft, wobei nach dem Recht des betreffenden Landes die Bardividende zuzüglich der darauf entfallenden Steuer anzusetzen ist)	100
KSt der Muttergesellschaft	30
anrechenbare Steuern der Tochtergesellschaft	30
Steuerbelastung bei konsolidierter Betrachtung:	30

Wie das Beispiel zeigt, wäre es falsch, den Anrechnungsanspruch in Höhe von 30 durch Abzug von der Steuer der Tochtergesellschaft zu berücksichtigen, um die effektive Steuerbelastung auf deren Gewinne zu ermitteln. Genau das legt aber der Wortlaut des Gesetzentwurfs nahe. Sachgerecht wäre dies nur, wenn auch die auf der Ebene des Gesellschafters auf die ausgeschütteten Gewinne erhobene Steuer berücksichtigt würde.

Auch bei Steuererstattungen, die sich aufgrund ausländischer Gruppenbesteuerungssysteme ergeben können, ist der Wortlaut zu weitgehend. Wenn im Rahmen solcher Gruppenbesteuerungssysteme das Einkommen einer Konzerngesellschaft mit Verlusten einer anderen Konzerngesellschaft verrechnet wird, kann es zu Erstattung von Steuervorauszahlungen kommen. Bei deren Berücksichtigung würde man nach dem Wortlaut der neuen Vorschrift unter Umständen zu einer Niedrigbesteuerung kommen, selbst wenn die Steuerbelastung bei Außerachtlassung der Verlustverrechnung über 25 % liegt.

Petitum:

Der neue § 8 Abs. 3 S. 2 AStG ist entsprechend zu präzisieren. Um die effektive Steuerbelastung in einem Vollanrechnungssystem zu ermitteln, sind nicht nur die Anrechnungsansprüche sondern auch die Steuer auf der Ebene des Gesellschafters zu berücksichtigen.

Darüber hinaus ist es besonders wichtig, dass das **Kriterium der Niedrigbesteuerung** in § 8 Abs. 3 S. 1 AStG geändert wird. Es ist nicht einzusehen, warum es beim 25 %-Satz als Schwellenwert für die Bestimmung der Niedrigbesteuerung nach der

Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 % durch die Unternehmensteuerreform 2008 geblieben ist. Die Beibehaltung hat der Gesetzgeber damit begründet, dass die Gewerbesteuer mit zu berücksichtigen sei (vgl. Gesetzentwurf eines Jahressteuergesetzes 2008, BR-Drs 544/07 vom 10.08.2007, S. 122). Selbst unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer ergibt sich bei einem niedrigen Hebesatz nahe dem Mindesthebesatz von 200 % aber eine Steuerlast unterhalb von 25 %. Es kann nicht sein, dass der Gesetzgeber Missbrauch bei einer ausländischen Steuerbelastung annimmt, die oberhalb der in Deutschland denkbaren Steuerbelastung liegt. Besonders deutlich wird die Fragwürdigkeit der Argumentation mit der zu berücksichtigenden Gewerbesteuer, wenn man bedenkt, dass eine ausländische Anrechnungsbetriebsstätte nicht der Gewerbesteuer unterliegt (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG oder Kürzung nach § 9 Nr. 3 S. 1 GewStG) und somit nur eine deutschen Steuer von 15,83 % (KSt und SolZ) entstehen kann. Es ist nicht einleuchtend, warum eine Zwischengesellschaft hier gegenüber einer Anrechnungsbetriebsstätte diskriminiert werden soll.

Ferner kommt es bei der Anwendung der switch-over-Regelung in § 20 Abs. 2 AStG zu ungereimten Ergebnissen. Eine ausländische Freistellungs-Betriebsstätte mit passiven Einkünften, die im Ausland einer Steuer von 20 % unterliegt, unterläge dem Verdikt der Niedrigbesteuerung und würde daher den switch over zur Anrechnungsmethode nach § 20 Abs. 2 AStG auslösen. Zu einer Anrechnung kommt es aber nicht, da die deutsche Körperschaftsteuer niedriger als die ausländische ist. In verschärfter Form kann das Problem bei Betriebsstätten natürlicher Personen aufgrund eines progressiven Einkommensteuertarifs auftreten, wenn die Betriebsstätteneinkünfte in Bereichen niedriger Progressionsstufen bleiben.

Petitum:
Der Niedrigsteuersatz muss gesenkt werden, so dass er wirklich niedrig ist, er darf keinesfalls 15 % überschreiten.

Im Übrigen unterstreichen wir an dieser Stelle noch einmal unsere Forderung, dass das System der Hinzurechnungsbesteuerung europarechtskonform umgestaltet werden muss. Nach der Cadbury Schweppes-Entscheidung des EuGH (Urteil vom 12.09.2006, Rs. C-196/04) kann Missbrauch nur bei rein künstlichen Gestaltungen angenommen werden. Die Entscheidung hat die Rechtslage damit für Sachverhalte innerhalb der EU und des EWR geklärt.

Insofern ist es unverständlich, dass sich der Gesetzgeber ausgerechnet durch das Steuersystem in Malta zu dieser Gesetzesänderung veranlasst sieht. Malta ist Mitglied der EU. Die Errichtung von Tochtergesellschaften in Malta ist durch die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 49 und 63 AEUV geschützt. Ein Durchgriff der deutschen Steuerhoheit auf maltesische Tochtergesellschaften kommt nach der EuGH-Rechtsprechung nur bei rein künstlichen Gestaltungen in Betracht. Dies ist für deutschbeherrschte Zwischengesellschaften direkte Konsequenz der Escape-Klausel in § 8 Abs. 2 AStG. § 8 Abs. 2 AStG würde seinem Wortlaut nach zwar nicht für Kleinbeteiligungen an Kapitalanlagegesellschaften nach § 7 Abs. 6 AStG gelten. Wegen des Anwendungsvorrangs des Europarechts kann die Hinzurechnungsbesteuerung aber auch in diesen Fällen nicht greifen.

Das maltesische Steuervergütungssystem ist zudem das Ergebnis mehrjähriger Verhandlungen mit der Europäischen Kommission, nachdem diese gegen Vorgängerregelungen ein Vertragsverletzungsverfahren unter den Gesichtspunkten unzulässiger Beihilfe geführt hatte (vgl. IP/06/608 und IP/06/363). Das maltesische Steuersystem sieht die EU-Kommission mittlerweile als europarechtskonform an. Ist Deutschland anderer Meinung, wäre es der richtige (politische) Weg, ein Vertragsverletzungsverfahren einzuleiten, nicht aber eine einseitige nationale Regelung zu Lasten von Steuerpflichtigen zu schaffen.

Die wirtschaftliche Betätigung in Malta ist somit als ein rein innergemeinschaftlicher Sachverhalt vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung ein besonders eindeutiger Fall, in dem die Hinzurechnungsbesteuerung leerläuft.

Aber auch für Drittstaatenkonstellationen ist die EuGH-Rechtsprechung im Cadbury Schweppes-Fall zu beachten. Zwar kommt hier nicht wie im Sachverhalt der Cadbury Schweppes-Entscheidung die europäische Niederlassungsfreiheit zum Zuge. Dennoch spricht nichts dafür, dass der EuGH im Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit anders entscheiden würde. Die Grundsätze der Cadbury-Schweppes-Rechtsprechung schließen daher eine Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung auf Beteiligungen von unter 25 % an ausländischen Gesellschaften in Drittstaaten aus.

Petitum:

Der Durchgriff der deutschen Steuerhoheit auf ausländische Gesellschaften muss europarechtskonform ausgestaltet werden. Eine Anwendung der derzeitigen Hinzurechnungsbesteuerungsregeln ist weder innerhalb der EU/EWR noch in Drittstaatenkonstellationen mit den europäischen Grundfreiheiten vereinbar. § 8 Abs. 2 AStG soll die Hinzurechnungsbesteuerung europarechtsfest machen, ist aber mit der Beschränkung auf deutschbeherrschte EU-/EWR-Gesellschaften unzureichend. Im Übrigen ist er unklar formuliert und führt zu unnötigen Auslegungsschwierigkeiten. Aus unserer Sicht gibt es keine Zwischengesellschaft, die die Anforderung einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit nach § 8 Abs. 2 AStG verfehlt und nicht zugleich missbräuchlich nach § 42 AO ist. Die vom EuGH gemeinten rein künstlichen Gestaltungen werden von der Basisgesellschaften-Rechtsprechung des BFH erfasst und unterliegen in Deutschland dem Missbrauchsverdikt nach der allgemeinen Anti-Missbrauchsregelung. Insofern halten wir es für konsequent, wenn Zwischengesellschaften in EU/EWR-Staaten und Beteiligungen an Drittstaatengesellschaften unter 25 % vollständig aus dem Anwendungsbereich der Hinzurechnungsbesteuerung herausgenommen werden.

Soweit an § 8 Abs. 2 AStG in der derzeitigen wenig handhabbaren und mit Widersprüchen behafteten Form festgehalten wird, muss zumindest im Wege eines BMF-Schreibens die Auslegung durch die Verwaltung klargestellt werden. Außerdem darf eine Hinzurechnung nur erfolgen, wenn ein DBA dies ausdrücklich zulässt.

Zu Nr. 2: § 20 Abs. 2 AStG-E

Mit der Erweiterung von § 20 Abs. 2 AStG setzt sich das seit Jahren mühsam aufrechterhaltene Stückwerk fort, ohne dass den europarechtlichen Grundfreiheiten hinreichend Rechnung getragen wird.

Nach dem Gesetzesvorschlag sollen die Rechtsfolgen zur Hinzurechnungsbesteuerung bei Betriebsstätten selbstständig freiberuflich oder gewerblich tätiger Personen nicht generell eintreten. Bezüglich der an sich begrüßenswerten generellen Nichtgeltung des switch-over im Falle von Betriebsstätten selbstständig freiberuflich oder gewerblich tätiger Personen ist nicht erkennbar, weshalb nur Betriebsstätten dieser Steuerpflichtigen aus dem Anwendungsbereich herausgenommen werden sollen. Eigentlich müssten sämtliche Fälle der Mitwirkungs-, Geschäfts- bzw. Leistungsbezie-

hungstatbestände des Aktivitätskatalogs des § 8 AStG die Rechtsfolgen zur Hinzurechnungsbesteuerung nicht eintreten lassen. Beispielsweise ergibt sich bei der Kreditwirtschaft eine vergleichbare Situation wie in dem nunmehr durch das Gesetz geregelten Ausnahmetatbestand. Regulatorisch bedingt betreibt die Kreditwirtschaft typischerweise ihr Auslandsengagement über Betriebsstätten und kann deshalb im Rahmen des sog. Global Trading, des globalen Angebots von Finanzprodukten und der innerkonzernlichen funktionellen Aufspaltung integrierter Finanzdienstleistungen, den Mitwirkungstatbestand erfüllen.

Petitum:

Die Beschränkung der Hinzurechnungstatbestände auf „rein künstliche Gestaltungen" sollte auch im Bereich der Betriebsstätten vollständig umgesetzt werden.

Die Mitwirkungstatbestände in § 8 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 AStG machen auch bei Zwischengesellschaften große Schwierigkeiten und sollten abgeschafft werden. Zumindest sollten im Anwendungsbereich des § 20 Abs. 2 AStG sämtliche Fälle der Mitwirkungs-, Geschäfts- bzw. Leistungsbeziehungstatbestände des Aktivitätskatalogs des § 8 AStG von der Anwendung des § 20 Abs. 2 AStG ausgenommen werden.

Artikel 9: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 6: § 146 Abs. 2a AO-E

Die Bundesregierung beabsichtigt, die Voraussetzungen für die Verlagerung der (elektronischen) Buchführung ins Ausland zu erleichtern. Die Buchführung soll nicht nur in Staaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraumes (EWR) verlagert werden können, sondern auch in andere Staaten. Auf die bisher geforderte Zustimmung des ausländischen Staates zur Durchführung des Datenzugriffs soll verzichtet werden.

Die Erleichterungen bei den Voraussetzungen für die Verlagerung der Buchführung ins Ausland begrüßen wir ausdrücklich. Durch den Wegfall der Beschränkung auf EU/EWR-Mitgliedstaaten und den Verzicht auf die Einwilligung ausländischer Behörden wird die Regelung praxistauglich.

Kritisch zu beurteilen ist u. E. jedoch, dass die Entscheidung, die Buchführung ins Ausland verlagern zu dürften, ins Ermessen der Finanzverwaltung gestellt werden soll. Hier sollte vielmehr ein Anspruch des Steuerpflichtigen auf Verlagerung formuliert werden, soweit die im Gesetz genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Ein offener Punkt ist auch noch, wann eine „Beeinträchtigung" der Besteuerung zu befürchten ist. In einem solchen Fall soll die Buchführung nicht verlagert werden können bzw. soll widerrufen werden (§ 146 Abs. 2a S. 2 Nr. 4, S. 3 AO-E). Dieser unbestimmte Rechtsbegriff war schon in der bisherigen Vorschrift enthalten. Hierzu wäre es für die Steuerpflichtigen hilfreich, die Auffassung der Finanzverwaltung zu kennen. Für eine bundeseinheitliche Bearbeitung von Anträgen auf Genehmigung einer Verlagerung der Buchführung wäre eine Konkretisierung der Verwaltungsmeinung durch den Erlass eines BMF-Schreibens angezeigt.

Auszuräumen ist aus unserer Sicht auch die Inkonsequenz, die dadurch entsteht, dass die Bewilligung der Buchführungsverlagerung von vier Voraussetzungen abhängig gemacht wird (Satz 2), der Widerruf der Bewilligung aber nur vom Fehlen einer dieser Voraussetzungen, nämlich der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung (Satz 3). Hierauf hat zutreffend auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 9. Juli 2010 hingewiesen (Nr. 44).

Wenig durchdacht erscheint die Verwendung des Merkmals der Nichtbeeinträchtigung der Besteuerung in Satz 2 der Nr. 4 auch deshalb, weil bereits die anderen drei Voraussetzungen sicherstellen sollen, dass die Besteuerung nicht beeinträchtigt wird. Hier verbleibt bei sinnvoller Auslegung der Nr. 4 eigentlich nur eine Restmenge. Wenn dem aber so ist, dann könnte der Gesetzgeber an dieser Stelle auch gleich sagen, welche Anforderungen er außerhalb der Nummern 1 bis 3 erfüllt sehen will, anstatt eine teilweise überflüssige Generalklausel in das Gesetz zu formulieren. Vor diesem Hintergrund sollte überlegt werden, die Voraussetzungen der Bewilligung umzustrukturieren bzw. umzuformulieren. Die Voraussetzungen auszudehnen, unter denen die Verlagerung ins Ausland zu widerrufen ist, wie es der Bundesrat vorgeschlagen hat, geht in jedem Fall zu weit. Das hat die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates zutreffend festgestellt.

Ein Widerruf der Bewilligung zur Verlagerung der Buchführung sollte überhaupt nur dann erfolgen dürfen, wenn infolge eines fehlenden Nachweises die Besteuerungsgrundlagen nicht festgestellt werden konnten und deshalb auf Methoden der Schätzung zurückgegriffen werden musste.

Für den Fall, dass die Bewilligung zur Verlagerung von der Finanzverwaltung widerrufen wird, sollte nicht generell die gesamte Buchführung eines Unternehmens ins Inland zurück zu verbringen sein, sondern nur der Teil, der zu dem Widerruf Anlass gegeben hat.

Schließlich ist die im Gesetzentwurf vorgesehene „unverzügliche“ Rückverlagerung technisch nicht umsetzbar. Hier sollte die Möglichkeit eröffnet werden, bis zu einem Jahr die Rückverlagerung zu betreiben und für darüber hinausgehende Zeiträume eine Vereinbarung mit der Finanzverwaltung zu treffen.

Petitum:

Die Voraussetzungen für die Bewilligung der Buchführungsverlagerung sowie deren Widerruf sollten überarbeitet werden. Wird die Beeinträchtigung der Besteuerung als Kriterium beibehalten, sollte die Auslegung durch ein BMF-Schreiben klargestellt werden. Die Verlagerung der Buchführung sollte als Anspruch des Steuerpflichtigen formuliert werden. Im Falle eines Widerrufs der Verlagerung sollte nur diejenige Buchführung ins Inland zurück zu verbringen sein, die konkret Anlass zur Beanstandung gegeben hat. Für die Rückverlagerung sollte bis zu einem Jahr Zeit gegeben

und für darüber hinausgehende Zeiträume eine Vereinbarung mit der Finanzverwaltung ermöglicht werden.

Zu Nr. 7: § 170 Abs. 2 S. 2 AO-E

Die Bundesregierung beabsichtigt, §170 Abs. 2 S. 2 AO dahingehend zu ändern, dass die Regelung des § 170 Abs. 2 S. 1 AO zukünftig auch für die Besteuerung von Erdgas gelten soll. Hintergrund soll sein, die jährliche Anmeldung von Strom- und Erdgassteuer inhaltsgleich auszugestalten und der Finanzbehörde für die Überprüfung von Steueranmeldungen für die Besteuerung von Erdgas hinreichend Zeit für die Überprüfung der Anmeldung und der anschließenden Steuerfestsetzung zu geben.

Die Neuregelung kommt einer Ausweitung der Festsetzungsfrist gleich und führt für die Steuerpflichtigen zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Sie passt nicht in die derzeitige Diskussion nach einer Beschleunigung des Verwaltungshandelns, insbesondere auch bei der Außenprüfung. Ganz besonders im Bereich der Erdgassteuer haben die Steuerpflichtigen ein großes Interesse an einer zeitnahen Überprüfung ihrer Steueranmeldung und der Steuerfestsetzung, gerade weil zahlreiche Rechtsfragen seit Inkrafttreten des Energiesteuergesetzes von 2006 noch offen sind. Hier fehlen höchstrichterliche Rechtsprechungen ebenso wie Verwaltungsanweisungen des BMF.

Darüber hinaus wäre ein verspäteter Beginn der Festsetzungsfrist bei der Erdgasbesteuerung unausgewogen, da nicht auch gleichzeitig auf der Entlastungsseite die Fristen zu Gunsten des Steuerpflichtigen verlängert werden.

Petitum:
Von der geplanten Änderung ist abzusehen.

Zu Nr. 43 der Bundesratsstellungnahme: §§ 371, 378 Abs. 3, 3 Abs. 4 AO-E - Strafbefreiende Selbstanzeige

Über den Gesetzentwurf der Bundesregierung hinaus regt der Bundesrat an, die Regelungen zur strafbefreienden Selbstanzeige (§ 371 AO) zu verschärfen, nicht aber

das Rechtsinstitut gänzlich abzuschaffen. Im Einzelnen soll es künftig nicht mehr möglich sein, Teilselbstanzeigen abzugeben, was die Rechtsprechung bis vor Kurzem gestattet hatte. Ausgeschlossen sein soll die Selbstanzeige künftig nicht erst beim Erscheinen des Prüfers, sondern bereits bei der Absendung der Prüfungsanordnung. Ausgeschlossen sein sollen Selbstanzeigen künftig auch dann, wenn bereits eine Prüfung der betreffenden Steuerarten und Besteuerungszeiträume abgeschlossen ist. Die Tat soll künftig insbesondere schon dann als „entdeckt" gelten, wenn bei der veranlagenden Finanzbehörde Kontrollmaterial eingeht, das durch einen Abgleich mit der Steuerakte des Steuerpflichtigen ohne Weiteres ergibt, dass Einnahmen nicht versteuert worden sind. Künftig soll zur Erlangung der Straffreiheit über Nachzahlungs- und Hinterziehungszinsen hinaus ein Zuschlag in Höhe von 5 % des Hinterziehungsbetrages geleistet werden müssen. Entsprechendes sieht ein Antrag vor, den die Koalitionsfraktionen im Deutschen Bundestag erarbeitet haben (BT-Drs. 17/1755 vom 19.05.2010).

Bei Überlegungen zur Änderung der Voraussetzungen der steuerlichen strafbefreienden Selbstanzeige nach § 371 AO muss bedacht werden, dass ein wesentlicher Zweck der steuerlichen Selbstanzeige die Erschließung bisher unbekannter Steuerquellen für den Fiskus ist. Der Selbstanzeigende muss – ohne dass bei den Finanzbehörden zusätzlicher Ermittlungsaufwand anfällt – unrichtige oder unvollständige Angaben berichtigen oder ergänzen bzw. unterlassene Angaben nachholen und gleichzeitig die hinterzogenen Steuern nachzahlen. Der Bundesgerichtshof (BGH) hat zudem mit Beschluss vom 20. Mai 2010 (1 StR 577/09) entschieden, dass bei einer Selbstanzeige die Angaben vollumfänglich offengelegt werden müssen, sog. „Teilselbstanzeigen" sind daher nicht möglich. Damit sind die Voraussetzungen für eine strafbefreiende Selbstanzeige innerhalb der bestehenden gesetzlichen Regelungen bereits konkretisiert worden. Bei Erwägungen, die strafbefreiende Selbstanzeige einzuschränken bzw. abzuschaffen, sollte stets beachtet werden, dass sich die strafbefreiende Selbstanzeige mit ihren Vorgängerregelungen seit über 100 Jahren bewährt hat.

Petitum:

Wir halten die Selbstanzeige nach § 371 AO nach wie vor grundsätzlich für geeignet, dem Fiskus ohne zusätzlichen Ermittlungsaufwand unbekannte Steuerquellen zu erschließen und gesetzliche Anreize zur Rückkehr aus der Steuerkriminalität zu schaf-

fen, ohne dass sie als Gegenstand einer Steuerhinterziehungsstrategie missbraucht werden darf.

Artikel 12: Änderung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes

Zu Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. bb: § 1 Abs.1 S. 1 Nr. 10 Buchst. b AltZertG-E

Mit der geplanten Ergänzung von § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 10 Buchst. b AltZertG-E soll nach der Gesetzesbegründung „klargestellt" werden, dass der nach dieser Vorschrift zulässige sog. Anbieterwechsel nur für Riester-Verträge möglich sein soll, die eine Sparkomponente beinhalten.

Die vorgesehene Gesetzesänderung ist aufgrund des bisherigen eindeutigen Wortlauts keineswegs nur klarstellend. Es sollte wie nach der bisherigen Rechtslage dabei bleiben, dass Riester-Rentenverträge auch weiterhin auf sog. Riester-Darlehen i. S. d. § 1 Abs. 1a Nr. 1 AltZertG übertragen werden können. Auf eine derartige Auslegung haben sich die Anbieter eingestellt. Zu bedenken ist, dass durch die geplante Begrenzung eines Anbieterwechsels die vom Gesetzgeber gewünschte Flexibilität der „Riester-Rente" verloren ginge, zunächst eine auf regelmäßig wiederkehrende, lebenslange Geldleistung ausgerichtete Versorgungsform im Alter aufzubauen, die später auch für die Tilgung eines Darlehens und damit für eine wünschenswerte Entschuldung eingesetzt werden kann.

Des Weiteren ist kein sachlicher Grund erkennbar, die beiden wesentlichen Vorsorgeformen der nach §§ 10a, 79 ff. EStG förderfähigen Altersversorgung voneinander abzugrenzen. Ansonsten würde eine neue Wettbewerbsverzerrung geschaffen: Bei Riester-Bausparverträgen i. S. d. § 1 Abs. 1a Nr. 3 AltZertG wäre weiterhin eine Darlehenstilgung möglich, während dies bei Riester-Rentenverträgen auch im Wege eines Vertragswechsels ausgeschlossen wäre. Hierdurch würde eine erhebliche Benachteiligung bereits beim Angebot von Versorgungslösungen eintreten.

Sollte die vorgesehene Einschränkung der Übertragungsmöglichkeit umgesetzt werden, müssten die bislang eingesetzten Vertragsbedingungen für Altersvorsorgeverträge i. S. d. § 1 Abs. 1 AltZertG an die neuen Anforderungen angepasst werden, was einer erneuten kostenträchtigen Zertifizierung bedarf. Zumindest müssten Erleichterungen zugelassen werden. Auch wäre § 93 Abs. 2 S. 1 EStG dahingehend anzupassen, dass auch die Übertragung nach § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 10 Buchst. b AltZertG in der Fassung vor dem JStG 2010 keine schädliche Verwendung von gefördertem Altersvorsorgevermögen auslöst.

Petitum:

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung sollte entfallen.

Artikel 14: Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Zu Nr. 47 der Bundesratsstellungnahme: § 13a Abs. 5 ErbStG-E – Erbschaftsteuerunschädliche Reinvestition in begünstigte Vermögensarten

Der Bundesrat schlägt vor, die Reinvestitionsmöglichkeit in § 13a Abs. 5 ErbStG, dahingehend zu präzisieren, dass von einem begünstigten Vermögen (z. B. Betriebsvermögen) auch in ein anderes begünstigtes Vermögen (z. B. Anteile an Kapitalgesellschaften) reinvestiert werden kann.

Der Vorschlag ist notwendig und wichtig, weil z. B. landwirtschaftliche Betriebe, die während der Fortführungsphase Veräußerungserlöse in gewerbliche Betriebszweige reinvestieren, die erbschaftsteuerliche Verschonung verlieren, obwohl dem Grunde nach weiterhin begünstigtes Vermögen vorliegt. Es handelt sich aber keineswegs um ein landwirtschaftsspezifisches, sondern gleichermaßen die gewerbliche Wirtschaft betreffendes Problem: So entfällt bei Veräußerung von Betriebsvermögen und Reinvestition in Anteile an einer Kapitalgesellschaft und umgekehrt insofern die Verschonung, obwohl das Vermögen in einer begünstigten Vermögensart verbleibt, nur eben in einer anderen. Gleiches dürfte gelten, wenn sich ein Betrieb umwandelt, z. B. von einer oHG in eine GmbH oder umgekehrt, da auch dann erbschaftsteuerlich eine andere Vermögensart i. S. v. § 13b ErbStG vorliegt. Dies ist u. E. mit Sinn und Zweck der Regelung nicht vereinbar, da es für die Verschonung nur darauf ankommen kann, ob begünstigtes Vermögen vorliegt, unabhängig von der Art des begünstigten Vermögens.

Petitum:
Die vom Bundesrat vorgesehene Präzisierung wird unterstützt.

Zu Nr. 1: § 13a Abs. 8 Nummer 3 ErbStG-E

Die neuen Sätze 6 und 7 sind nach ihrem eindeutigen Wortlaut lediglich klarstellende Regelungen im Bereich des Verwaltungsvermögens. Sie sollen die bisherigen Regelungen der Sätze 3 und 4, die für Personenunternehmen konzipiert und für Kapitalgesellschaften bisher nur analog angewendet werden, nun auch für Kapitalgesellschaften gesetzlich verankern. Der klarstellende Charakter der neuen Regelungen

lässt sich sowohl anhand des Gesetzeswortlauts als auch anhand der Gesetzessystematik erkennen.

Die Gesetzesbegründung zu § 13b Abs. 2 S. 7 ErbStG-E interpretiert diese Vorschrift jedoch entgegen ihrem eindeutigen Wortlaut sowohl hinsichtlich des Anwendungsbereichs als auch hinsichtlich der Rechtsfolgen und versucht, diese Auslegung durch ein Beispiel zu belegen. Diese Interpretation ist abzulehnen. Sie steht nicht nur mit Gesetzeswortlaut und -systematik im Widerspruch, sondern ist auch in sich widersprüchlich: Während noch zum neuen Satz 6 ausgeführt wird, er solle die für Personenunternehmen bereits bestehende Regelung (§ 13b Abs.2 S. 4 ErbStG) rechtsformneutral auf Kapitalgesellschaften übertragen, soll diese Rechtsformneutralität mit dem neuen Satz 7 wieder ausgehebelt werden. Satz 7 soll angeblich (nur) bei Anteilen an Kapitalgesellschaften eine neue, die bisherige Gesetzessystematik durchbrechende Rechtslage schaffen, während bei Anteilen an Personengesellschaften alles beim Alten bleibt.

Petitum:

Hier ist eine eindeutige Formulierung erforderlich, die zweifelsfrei erkennen lässt, dass die neuen Sätze 6 und 7 lediglich die oben beschriebene klarstellende Funktion haben. Im Interesse der Planungssicherheit der Unternehmen müssen missverständliche Aussagen – auch in der Gesetzesbegründung – vermieden werden.

Artikel 18: Änderungen des Handelsgesetzbuch

Der Entwurf sieht in § 341 Abs. 2 HGB-E vor, dass für die steuerliche Gewinnermittlung von deutschen Niederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem EU- oder EWR-Mitgliedsstaat – genauso wie bei Niederlassungen von Versicherungsunternehmen aus Drittstaaten – die inländischen Rechnungslegungsvorschriften und insbesondere die nationalen Vorschriften zu den versicherungstechnischen Rückstellungen anzuwenden sind. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll hierdurch eine Klarstellung erreicht werden.

Ein Klarstellungsbedarf ist auf Grund der „Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte und des Vermögens der Betriebsstätten international tätige Unternehmen" (BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl I S. 1076) jedoch nicht gegeben. Denn schon heute sind für steuerliche Zwecke die spezifischen Rechnungslegungsvorschriften der Versicherungsunternehmen auf deutsche Niederlassungen der EU- und EWR-Versicherungsunternehmen anzuwenden (vgl. Nr. 4.2.3 Inländische Betriebsstätten, die nicht der Versicherungsaufsicht durch das *[damalige]* BAV unterliegen).

Ein Bedarf für die Neufassung des HGB besteht somit nicht. Die Neufassung würde vielmehr mit dem Grundsatz kollidieren, dass für Zweigniederlassungen von Versicherungsunternehmen mit Sitz in einem anderen EG-Mitgliedsstaat keine gesonderte Rechnungslegung mehr verlangt werden soll (vgl. Gesetzesbegründung des Entwurfes eines Gesetzes zur Durchführung der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Versicherungsunternehmen (Versicherungsbilanzrichtlinie-Gesetz – VersRiLiG); BT-Drs. 12/5587 vom 26.08.1993, S. 22). Denn nach Umsetzung der dritten Schadensversicherungsrichtlinie (92/49/EWG vom 18.06.1992, ABl. EG Nr. L 228, S. 1 bis 23) und der dritten Lebensversicherungsrichtlinie (92/96/EWG vom 10.11.1992, ABl. EG Nr. L 360, S. 1 bis 27) wird die Aufsicht durch die Versicherungsaufsichtsbehörde desjenigen EU-Staates durchgeführt, in dem das Versicherungsunternehmen seinen (Haupt-)Sitz hat. Durch die Pflicht zur Niederlegung der Rechnungslegungsunterlagen des ausländischen Versicherungsunternehmens beim Handelsregister am Sitz der Zweigniederlassung und zur Bekanntmachung im Bundesanzeiger sind die Interessen der nationalen Aufsicht und die Interessen der Versicherungsnehmer ausreichend gewährleistet.

Petitum:

Wir regen an, von der vorgesehenen Änderung des § 341 HGB und damit dem gesamten Artikel 18 Abstand zu nehmen.