

## **Stellungnahme** des Bundesrates

---

### **Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 (JStG 2007)**

Der Bundesrat hat in seiner 826. Sitzung am 13. Oktober 2006 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Abs. 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 Nr. 1a - neu - (§ 1 Abs. 1 EStG)  
Artikel 4 Nr. 1a - neu (§ 1 Abs. 3 KStG)  
Artikel 5 Nr. 1 (§ 2 GewStG)

- a) In Artikel 1 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:

"1a. § 1 Abs. 1 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

"Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient."

- b) In Artikel 4 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:

"1a. § 1 Abs. 3 wird wie folgt gefasst:

"(3) Zum Inland im Sinne dieses Gesetzes gehört auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient."

c) In Artikel 5 ist die Nummer 1 wie folgt zu fassen:

"1. § 2 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 1 werden die Wörter "Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit" durch die Wörter "Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit" ersetzt.

b) Absatz 7 Nr. 1 wird wie folgt gefasst:

"1. der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden oder dieser der Energieerzeugung unter Nutzung erneuerbarer Energien dient, und".

Begründung:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1a (§ 1 Abs. 1 Satz 2)

Die Definition des Inlands in § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG ist vor allem für die Frage von Bedeutung, ob inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG vorliegen. Nur inländische Einkünfte unterliegen bei beschränkt einkommensteuerpflichtigen Personen nach § 1 Abs. 4 EStG sowie bei Personen, die auf ihren Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden, der Einkommensteuer.

Zum Inland im Sinne des Einkommensteuergesetzes gehört der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel bislang nur, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden. Einkünfte aus der Erzeugung von Energie auf See – im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel –, z.B. durch Windkraftanlagen, gehören hingegen bisher nicht zu den inländischen Einkünften im Sinne des § 49 EStG, da durch die Energieerzeugung mit diesen Anlagen keine Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

Es erscheint nicht gerechtfertigt, dass die Erzielung von Einkünften durch die Erforschung bzw. Ausbeutung des Meeresbodens des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel zu inländischen Einkünften führt, andere Tätigkeiten mit dem Zweck der Einkunftserzielung in demselben räumlichen Bereich aber nicht. Mit der Erweiterung des steuerrechtlichen Inlandsbegriffs werden auch die Einkünfte aus der Energieerzeugung im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel als inländische Einkünfte im Rahmen der Einkommensbesteuerung beschränkt einkommensteuerpflichtiger Personen und auf Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Personen erfasst.

Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.

Zu Artikel 4 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)

Zu Nummer 1a (§ 1 Abs. 3)

Mit der Erweiterung des steuerrechtlichen Inlandsbegriffs wird auch die Energieerzeugung im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel der Körperschaftsteuer unterworfen (vgl. Begründung zur Änderung des § 2 Abs. 7 GewStG in Artikel 5).

Die Änderung gilt nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 34 Abs. 1 KStG in der Fassung des vorliegenden Änderungsgesetzes für den Veranlagungszeitraum 2007.

Zu Artikel 5 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 2 Abs. 2 und 7)

Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Zum Inland im Sinne des Gewerbesteuergesetzes gehört nach § 2 Abs. 7 Nr. 1 GewStG auch der der Bundesrepublik Deutschland zustehende Anteil am Festlandsockel, soweit dort Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden. Eine entsprechende Definition des Inlandsbegriffs enthält auch § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG und § 1 Abs. 3 KStG.

Die Betriebsstätten auf See (z.B. Windkraftanlagen) gehören nach der vorstehenden Gesetzesdefinition bisher nicht zum inländischen Gewerbebetrieb, da mit diesen Anlagen keine Naturschätze des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes erforscht oder ausgebeutet werden.

Es ist nicht gerechtfertigt, dass bei Erforschung bzw. Ausbeutung des Meeresbodens des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel Gewerbesteuer erhoben wird, bei anderen gewerblichen Tätigkeiten in eben demselben räumlichen Bereich aber nicht. Im Inland "an Land" unterliegen auch beide Arten des Gewerbebetriebs gleichermaßen der Gewerbesteuer. Mit der Erweiterung des steuerrechtlichen Inlandsbegriffs wird auch die Energieerzeugung im Bereich des der Bundesrepublik Deutschland zustehenden Anteils am Festlandsockel der Gewerbesteuer unterworfen.

Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung des vorliegenden Änderungsgesetzes erstmals für den Erhebungszeitraum 2007 anzuwenden.

## 2. Zu Artikel 1 Nr. 2 (§ 3 Nr. 3 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Regelung zur Steuerfreiheit von Kapitalabfindungen nach § 3 Nr. 3 EStG aufgehoben werden kann.

### Begründung:

Die Regelung in § 3 Nr. 3 EStG sieht für Kapitalabfindungen aufgrund der gesetzlichen Rentenversicherung und aufgrund der Beamten-(Pensions-)Gesetze eine Steuerbefreiung vor. Durch das Alterseinkünftegesetz wurde für Veranlagungszeiträume seit 1. Januar 2005 die Rentenbesteuerung auf der Grundlage der sog. nachgelagerten Besteuerung neu konzipiert. Danach wird die Ansparphase durch die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs im Rahmen der sog. Basisversorgung weitgehend steuerfrei gestellt; im Gegenzug unterliegen die Rentenzahlungen in der Versorgungsphase der vollen Steuerpflicht. Eine umfassende Steuerfreiheit im Fall der Kapitalabfindung erscheint daher nicht mehr systemgerecht. Ebenso wie die Rentenleistungen aus den gesetzlichen Alterssicherungssystemen beruhen auch die Kapitalabfindungen typischerweise auf steuerlich entlasteten Beiträgen. Eine Besteuerung der Kapitalabfindungen ist daher folgerichtig und entspricht dem Grundsatz der nachgelagerten Besteuerung.

Die Aufhebung der Steuerfreiheit der Kapitalabfindungen auf Grund der gesetzlichen Rentenversicherung vermeidet auch Streitigkeiten über den generellen Anwendungsbereich der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 3 EStG, so dass weiterer Verwaltungsaufwand vermieden werden kann und gleichzeitig keine neuen Subventionstatbestände geschaffen werden.

## 3. Zu Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe b und Nr. 40 Buchstabe a (§ 3 Nr. 40 und § 52 Abs. 4b EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Regelungen zur korrespondierenden Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen in Artikel 1 Nr. 2 Buchst. b (§ 3 Nr. 40 EStG), Artikel 1 Nr. 40 Buchst. a (§ 52 Abs. 4b EStG), Artikel 4 Nr. 3 (§ 8 Abs. 3 KStG), Artikel 4 Nr. 4 (§ 8b KStG), Artikel 4 Nr. 7 (§ 32a KStG) und Artikel 4 Nr. 8 Buchst. a, e und g (§ 34 KStG) zur Erreichung des angestrebten Zwecks zielgenauer und systematischer ausgestaltet werden können.

Begründung:

Die in Artikel 1 Nr. 2 Buchst. b und Artikel 4 Nr. 4 des Gesetzentwurfs vorgesehenen Regelungen sollen Widersprüche in der Besteuerung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter für den Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung oder verdeckten Einlage vermeiden. Dies betrifft z.B. den Fall, dass das Einkommen der Gesellschaft wegen einer verdeckten Gewinnausschüttung nachträglich erhöht wird, die damit korrespondierenden entlastenden Wirkungen auf Gesellschafterebene aber wegen eingetretener Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides nicht mehr gezogen werden können.

Die Regelungen bedürfen insbesondere in folgenden Punkten noch der weiteren Überarbeitung:

Die zu § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 1 KStG vorgesehenen Änderungen stellen darauf ab, ob das Einkommen der leistenden Körperschaft gemindert wurde. Diese Aussage ist ungenügend oder zumindest missverständlich, wenn sich die verdeckte Gewinnausschüttung über mehrere Stufen vollzieht. Tätigt z.B. die Enkelgesellschaft E eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft M, so gilt dies nach allgemeinen Regeln als verdeckte Gewinnausschüttung der Enkelgesellschaft E an die Tochtergesellschaft T und des Weiteren als verdeckte Gewinnausschüttung der T an die M. Wird die verdeckte Gewinnausschüttung zu Unrecht weder bei der E noch bei der T korrigiert, so wäre der M nach dem Wortlaut des Gesetzentwurfs das Dividendenprivileg zu gewähren, weil die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der T nicht gemindert hat. Nach bisherigem Begriffsverständnis ist leistende Körperschaft nur die der Empfängerin unmittelbar vorgeschaltete Körperschaft, im Beispiel also die T.

Die in § 8 Abs. 3 E-KStG vorgesehene Anfügung lässt die Grundaussage vermissen, dass verdeckte Einlagen das Einkommen der Körperschaft grundsätzlich nicht erhöhen. Die Formulierung "bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt" ist zu unbestimmt. In den Fällen des § 8 Abs. 3 Satz 4 E-KStG muss es auf die Behandlung bei der leistenden nahestehenden Person ankommen. In den Fällen des Satzes 4 soll sich das Einkommen nicht erhöhen, so dass die regulären Rechtsfolgen einer verdeckten Einlage vorliegen. Daher muss dann abweichend von Satz 5 des Entwurfs zugunsten des Steuerpflichtigen eine Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung vorgenommen werden.

#### 4. Zu Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe e (§ 3 Nr. 65 EStG)

In Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe e ist § 3 Nr. 65 wie folgt zu ändern:

- a) In Satz 1 sind in Buchstabe b das Wort "und" durch ein Komma zu ersetzen, in Buchstabe c der Punkt durch das Wort "und" zu ersetzen und folgender Buchstabe d anzufügen:
  - "d) der Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer gegenüber einem verbundenen Unternehmen des Arbeitgebers, soweit das verbundene Unternehmen neben dem Arbeitgeber für die Erfüllung von Ansprüchen auf Grund bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften gegenüber dem Arbeitnehmer und dessen Hinterbliebenen einsteht oder die bestehenden Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften gegenüber dem Arbeitnehmer und dessen Hinterbliebenen übernommen hat."
- b) In Satz 2 ist die Angabe "Buchstabe a, b und c" jeweils durch die Angabe "Buchstabe a, b, c und d" zu ersetzen.

#### Begründung:

Der zusätzlichen privatrechtlichen Insolvenzsicherung (sog. CTA-Modelle), die über den neuen Buchstaben c in § 3 Nr. 65 EStG steuerfrei gestellt werden soll, ist bei verbundenen Unternehmen häufig die Auslagerung der auf Direktzusagen beruhenden Pensionsverpflichtungen auf eine (konzern-eigene) Pensionsgesellschaft vorgeschaltet. Bei aktiven Arbeitnehmern erfolgt dies durch einen entgeltlichen Schuldbeitritt und bei Werkspensionären durch eine Ausgliederung der Pensionsverpflichtungen. Die bilanzsteuerrechtliche Behandlung der Übernahme von Pensionsverpflichtungen gegen Entgelt ist durch das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2005, BStBl. I S. 1052 geregelt worden. Nach bisherigem Recht ergeben sich jedoch negative einkommensteuerrechtliche Auswirkungen für betroffene Arbeitnehmer: Da die Arbeitnehmer gegenüber der Pensionsgesellschaft einen eigenen Anspruch auf die Versorgungsleistung erhalten, würde die Auslagerung wegen des versicherungsähnlichen Charakters auf Grund der Systematik im Bereich der betrieblichen Altersversorgung zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen. Wegen des zumeist engen Zusammenhangs mit der zusätzlichen privatrechtlichen Insolvenzsicherung ist es sachgerecht, die Auslagerung bei verbundenen Unternehmen durch eine Ergänzung des § 3 Nr. 65 EStG ebenfalls steuerfrei zu stellen und erst die späteren Versorgungsleistungen als Arbeitslohn zu versteuern.

5. Zu Artikel 1 Nr. 3a - neu - (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 EStG)

In Artikel 1 ist nach Nummer 3 folgende Nummer 3a einzufügen:

"3a. In § 4a Abs. 2 Nr. 1 werden nach Satz 2 folgende Sätze angefügt:

"Ist bei Vornahme einer Bilanzberichtigung für den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als die Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht. Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet, für das eine Bilanzberichtigung vorzunehmen ist;"

Begründung:

Bilanzberichtigungen stellen keine rückwirkenden Ereignisse dar. Sie führen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben mit abweichendem Wj. wegen der regelmäßig erforderlichen Gewinnverteilung auf zwei Veranlagungszeiträume dazu, dass die Gewinnanteile, die auf den vorhergehenden bestandskräftig veranlagten Veranlagungszeitraum entfallen, der Besteuerung entzogen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob sich dies zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirkt.

Die Voraussetzungen einer Änderung nach § 174 AO sind bei einer Bilanzberichtigung üblicherweise nicht erfüllt.

Die Folge, dass ein durch die Bilanzberichtigung entstandener höherer Gewinnanteil des vorhergehenden Veranlagungszeitraums wegen der eingetretenen Bestandskraft und der fehlenden Änderungsmöglichkeit nicht mehr der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, wird nicht selten von Steuerpflichtigen ausgenutzt.

Die vorgeschlagene Änderung verhindert unzutreffende Steuerfestsetzungen. Ferner sichert sie die Besteuerung eines zutreffenden Totalgewinns beim jeweiligen Betrieb und führt zu einer Steuervereinfachung. Letzteres vor allem deshalb, weil damit bei Bilanzberichtigungen nicht mehr geprüft werden muss, ob die Voraussetzungen der Änderung des zweiten Veranlagungszeitraums erfüllt sind, sondern davon unabhängig in jedem Fall dieser Veranlagungszeitraum noch geändert werden kann. Ferner können Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung über die Frage, ob die Voraussetzungen für die Änderung des vorhergehenden Veranlagungszeitraums erfüllt sind, nicht mehr auftreten.

6. Zu Artikel 1 Nr. 5a - neu - (§ 7g Abs. 2 EStG)

In Artikel 1 ist nach Nummer 5 folgende Nummer 5a einzufügen:

"5a. In § 7g Abs. 2 werden in Nummer 1 am Ende das Semikolon durch das Wort "und" ersetzt, in Nummer 2 am Ende das Wort "und" durch einen Punkt ersetzt und die Nummer 3 gestrichen."

Begründung:

Entgegen dem Wortlaut des § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG kann ein Steuerpflichtiger nach dem BFH-Urteil vom 17. Mai 2006, X R 43/03, eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1 EStG für im Jahr der Betriebseröffnung angeschaffte oder hergestellte begünstigte Wirtschaftsgüter auch dann in Anspruch nehmen, wenn er kein Existenzgründer i. S. v. § 7g Abs. 7 EStG ist und wenn er keine Ansparrücklage nach § 7g Abs. 3 ff. EStG bilden konnte.

Mit dieser Entscheidung hat der BFH § 7g Abs. 2 Nr. 3 EStG im Wege der teleologischen und verfassungskonformen Reduktion in der Weise eingeschränkt, dass er dann, wenn der Steuerpflichtige die geplante Investition bereits im Jahr der Neugründung realisiert, keine Anwendung findet. Da es für die Gewährung der Sonderabschreibung auch in den übrigen Fällen ausreicht, einen Betrag von 1 Euro in die Rücklage einzustellen, konnte die Regelung ihren Zweck, die Steuerpflichtigen dazu anzuhalten, den durch die Vergünstigungsvorschrift des § 7g EStG eintretenden Steuerstundungseffekt so früh wie möglich in Anspruch zu nehmen, nicht erfüllen. Die Streichung der Nummer 3 stellt damit einen Beitrag zum Bürokratieabbau dar.

7. Zu Artikel 1 Nr. 6 (§ 9 EStG)

In Artikel 1 ist die Nummer 6 wie folgt zu fassen:

"6. § 9 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 2 Satz 3 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:

"in diesen Fällen sind Aufwendungen des Arbeitnehmers, die auf Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer entfallen, wie Werbungskosten anzusetzen."

- b) Absatz 5 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

"... (wie Regierungsentwurf)""



Begründung:

§ 9 Abs. 2 Satz 1 EStG schließt als Spezialregelung zu § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG ab 2007 Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für Familienheimfahrten vom Werbungskostenabzug aus. Die neue Entfernungspauschale in § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG, die als Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG ab dem 21. Entfernungskilometer mit 0,30 Euro wie Werbungskosten anzusetzen ist, gilt nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht für Flugstrecken und für Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung. Daraus folgt, dass in derartigen Fällen auch Aufwendungen für mehr als 20 km entfernte Wege zur Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten nicht steuermindernd berücksichtigt werden können.

Dieses offensichtliche redaktionelle Versehen des Gesetzgebers wird durch die vorgeschlagene Ergänzung des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG korrigiert.

Für Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung und für Flugstrecken durfte die Entfernungspauschale bereits ab 2004 nicht mehr angesetzt werden (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2004). Diese in § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG übernommene Regelung sollte unerwünschte Mitnahmeeffekte beseitigen. Außerdem sollte sie der Verwaltungsvereinfachung dienen (so die amtliche Gesetzesbegründung in BT-Drs. 15/1502). Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei steuerfreier Sammelbeförderung sowie Aufwendungen für Flüge von und zur Arbeitsstätte wurden jedoch nach bisherigem Recht als allgemeine Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zum Abzug zugelassen. Diese Lösung ist durch das neue Abzugsverbot des § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG versperrt.

Den Materialien zum Steueränderungsgesetz 2007 ist nicht zu entnehmen, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung ab 2007 Zuzahlungen des Arbeitnehmers bei steuerfreier Sammelbeförderung sowie Aufwendungen für Flüge von und zur Arbeitsstätte generell von einer steuermindernden Berücksichtigung ausschließen wollte. Unter dem Gesichtspunkt der Belastungsgleichheit wäre ein derartiger Ausschluss des Werbungskostenabzugs zumindest in den Fällen nicht sachgerecht, in denen die Zuzahlungen bei steuerfreier Sammelbeförderung bzw. die Flugkosten auf Strecken von mehr als 20 km entfallen.

Die vorgeschlagene Ergänzung des § 9 Abs. 2 Satz 3 EStG stellt sicher, dass die seit 2004 geltende Rechtslage unter Berücksichtigung der ab 2007 neu eingeführten 20 km-Grenze unverändert fortgeführt wird.

#### 8. Zu Artikel 1 Nr. 7 Buchstabe c (§ 10 Abs. 4a EStG)

Der Bundesrat hält das Anliegen der Bundesregierung, einen zusätzlichen steuerlichen Anreiz zum Abschluss einer Basisrente zu schaffen, für gerechtfertigt.

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob dieses Ziel nicht auf gesetzestechnisch einfacherem Wege erreicht werden kann. Die im Gesetzentwurf vorgesehene Modifizierung der Günstigerprüfung führt zu einer unnötigen Verkomplizierung der ohnehin schwierigen Regelung.

#### Begründung:

Der schrittweise Übergang zur vollständigen Freistellung der Altersvorsorgeaufwendungen durch das Alterseinkünftegesetz kann dazu führen, dass der Sonderausgabenabzug ab dem Jahr 2005 in geringerer Höhe als bisher möglich ist. Deshalb sieht § 10 Abs. 4a EStG eine Günstigerprüfung zwischen dem höchstmöglichen Abzug nach altem und neuem Recht vor. Diese Günstigerprüfung erfolgt in den Jahren 2005 bis 2019.

Schon die bereits jetzt geltenden Regelungen zur Berechnung der als Sonderausgaben abziehbaren Vorsorgeaufwendungen (Höchstbeträge, begrenzt durch jährlich steigende Prozentsätze; Günstigerprüfung mit sinkenden Höchstbeträgen für den Vorwegabzug) sind äußerst kompliziert und kaum mehr nachvollziehbar. Durch die Einbeziehung von Beiträgen zur Basis-Rente im Rahmen einer mehrstufigen Prüfung wird die Berechnung noch schwieriger und unverständlicher.

Aus Gründen der Steuervereinfachung sollte deshalb auf die Erweiterung der Günstigerprüfung verzichtet werden, zumal die Günstigerprüfung ohnehin zeitlich befristet ist. Bereits ab dem Jahr 2011 sind 70 % der Vorsorgeaufwendungen abziehbar; ab diesem Zeitraum wird der Vorwegabzug im Rahmen der Günstigerprüfung reduziert. Eine Erweiterung dieser Übergangsregelung erscheint nicht angebracht.

Für die übrigen Vorsorgeaufwendungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Beiträge zu Kranken-, Pflege-, Unfall- und Haftpflichtversicherungen) wird neben dem Höchstbeitrag für Altersvorsorgeaufwendungen ein zusätzlicher Abzugsbetrag von 1.500 Euro bzw. 2.400 Euro nach § 10 Abs. 4 EStG gewährt. Ein solcher Höchstbetrag, maximal der Betrag der geleisteten Beiträge, könnte - zeitlich befristet - zusätzlich zu dem Ergebnis der Günstigerprüfung abgezogen werden.

9. Zu Artikel 1 Nr. 12 und Nr. 40 Buchstabe h (§ 19 Abs. 1 und § 52 Abs. 35 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) In Nummer 12 ist § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 wie folgt zu ändern:
  - aa) In Satz 2 ist der Buchstabe d zu streichen.
  - bb) In Satz 3 sind die Wörter "und d" zu streichen.
  
- b) In Nummer 40 Buchstabe h ist § 52 Abs. 35 Satz 2 zu streichen.

Begründung:

Mit dem Vorschlag soll erreicht werden, dass die Zahlung von Sanierungsgeldern an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) wie bisher nicht steuerbar ist und somit auch keine Lohnsteuerpauschalierungspflicht beim Arbeitgeber auslöst.

Im Ergebnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur steuerlichen Behandlung von Sonderzahlungen eines Arbeitgebers an Zusatzversorgungskassen sind Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Arbeitnehmer nur dann deren eigenen Beiträgen gleichzustellen und damit steuerpflichtiger Arbeitslohn, wenn sie zumindest einen Anspruch auf künftige Versorgung und Aufbau eines fiktiven Vermögens entstehen lassen. Das ist nach den ausdrücklichen Feststellungen des BFH bei den Sonderzahlungen, die nunmehr in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 aufgeführt werden, nicht der Fall, da sich durch diese Zahlungen der Anspruch des Arbeitnehmers gegen die VBL nicht verändert. Aus diesem Grunde sollte bei Leistung der vorgenannten Sonderzahlungen auch nicht das Vorliegen von Arbeitslohn gesetzlich fingiert werden.

Durch die Neuregelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 wird das bisherige System des § 19, Anknüpfen an eine Leistung "für" die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft, verlassen. Das Tatbestandsmerkmal, dass die Zahlung Entlohnungscharakter haben muss, ist nicht erfüllt. Ebenso ist das Tatbestandsmerkmal "Zufluss eines Vorteils" beim Arbeitnehmer nicht gegeben. Die gesetzliche Fiktion widerspricht damit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Auch aus der Systematik im Zusammenhang mit der späteren Besteuerung der Renten ist die jetzige Besteuerung der Sonderzahlungen als Arbeitslohn nicht zutreffend. Da die Sonderzahlungen keinen Arbeitslohn darstellen und infolgedessen auch nicht zu eigenen Beiträgen der Arbeitnehmer zur VBL werden können, ist eine Besteuerung dieser Leistungen als Arbeitslohn keine Voraussetzung für die spätere Besteuerung der Rentenbezüge mit dem Ertragsanteil. Das muss insbesondere für die Sanierungsgelder gelten: Diese wurden bisher – anders als die übrigen in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2

aufgeführten Sonderzahlungen – als nicht steuerbar behandelt; dennoch wurde die gesamte VBL-Rente später nur mit dem Ertragsanteil besteuert. Es besteht keine Veranlassung, diese Handhabung zu ändern.

Wenn nunmehr die in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 aufgeführten Sonderzahlungen entgegen der BFH-Rechtsprechung und der bisherigen Systematik des § 19 per Legaldefinition zu steuerpflichtigem Arbeitslohn fingiert werden, sind hiervon zumindest die in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe d aufgeführten Sonderzahlungen (Sanierungsgelder) auszunehmen. Die Pauschalbesteuerung der Sanierungsgelder führt zu einer erheblichen zusätzlichen Belastung der Arbeitgeber im Abrechnungsverband West der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL). Bei Einführung der Sanierungsgelder war deren Nichtsteuerbarkeit im Tarifvertrag Altersversorgung ausdrücklich festgeschrieben worden. Dies war eine der entscheidenden Finanzierungsfragen bei der Umstellung des Gesamtversorgungssystems auf das jetzt maßgebende Versorgungspunktemodell. Durch eine Besteuerung der Sanierungsgelder würde dies nun in Frage gestellt.

Die Gesetzesänderung greift aber auch in die vom Verwaltungsrat der VBL im Rahmen der 7. Satzungsänderung beschlossene Umverteilung der Sanierungsgelder ein. Die Umverteilung wurde für notwendig erachtet, um eine risikogerechtere Verteilung des Finanzierungsaufwands im Abrechnungsverband West zu erreichen. Beteiligte mit einer guten Belastungsstruktur sollen – beschränkt auf die Sanierungsgelder – entlastet werden, Beteiligte mit einer schlechten Belastungsstruktur sollen demgegenüber mit einem höheren Anteil zur Finanzierung beitragen. Eine Besteuerung der Sanierungsgelder würde die Belastungen der sanierungsgeldpflichtigen Arbeitgeber noch weiter erhöhen. Sie steht im Widerspruch zur erforderlichen Systemumstellung der umlagefinanzierten Versorgungssysteme und erschwert die von den Ländern beabsichtigten Maßnahmen der Privatisierung und Kommunalisierung.

Soweit in der Gesetzesbegründung zu Artikel 1 Nr. 2 Buchstabe d (§ 3 Nr. 56) darauf hingewiesen wird, dass durch die Einführung der betragsmäßig begrenzten Steuerfreiheit für laufende Zuwendungen des Arbeitgebers nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 teilweise der Wegfall der Nichtsteuerbarkeit der Sanierungsgelder kompensiert wird, trifft das so nicht zu. Zum einen ist das Entlastungsvolumen deutlich niedriger, zum anderen findet § 3 Nr. 56 auf alle an die VBL geleisteten Zahlungen Anwendung; die Besteuerung der Sanierungsgelder trifft jedoch nur bestimmte Arbeitgeber im Abrechnungsverband West – und aufgrund der 7. Satzungsänderung auch in höchst unterschiedlichem Umfang.

10. Zu Artikel 1 Nr. 13 Buchstabe a und Nr. 40 Buchstabe i (§ 20 Abs. 1 und § 52 Abs. 36 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) In Nummer 13 Buchstabe a ist Doppelbuchstabe cc wie folgt zu fassen:

"cc) Nummer 6 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

"der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrages und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) bei Kapitalversicherungen mit Sparanteil und Rentenversicherungen, wenn der Vertrag nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen worden ist und soweit die Versicherungsleistung nicht in Form einer lebenslangen Rente erbracht wird."

b) In Nummer 40 ist Buchstabe i wie folgt zu fassen:

"i) Dem Absatz 36 werden folgende Sätze angefügt:

"§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4, § 43 Abs. 3, § 44 Abs. 1, 2 und 5 und § 45a Abs. 1 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) sind erstmals auf Verkäufe anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 getätigt werden. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist auf Erträge aus Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht anzuwenden, wenn die Versicherungsleistung im Erlebensfall auf einem nach dem 31. Dezember 2006 abgeschlossenen Vertrag beruht oder die Versicherungsleistung aufgrund eines nach dem 31. Dezember 2006 getätigten Rückkaufs erbracht wird."

Begründung:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 13 (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1)

Im Rahmen des Alterseinkünftegesetzes wurde die Privilegierung von Erträgen aus kapitalbildenden Rentenversicherungen bei Vertragsabschluss nach dem 31. Dezember 2004 erheblich eingeschränkt. Die in der Ansparphase

erwirtschafteten Erträge aus Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht sollen nur insoweit unbesteuert bleiben, als das angesparte Kapital einschließlich der angesammelten Erträge in Form einer Rentenzahlung der Altersversorgung des Steuerpflichtigen dient.

Der Entwurf des Jahressteuergesetzes 2007 sieht unter Artikel 1 Nr. 13 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc bisher folgende Änderungen vor:

- Klarstellung, dass eine lebenslange Rentenzahlung vorgesehen sein muss, um die Besteuerung der Erträge aus der Ansparphase zu verhindern (Keine Begünstigung von Zeitrenten und abgekürzten Leibrenten); dies entspricht den bereits vorhandenen Verwaltungsanweisungen.
- Die von der Fachseite geforderte Gleichbehandlung von Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht. Damit wird eine Besteuerungslücke geschlossen: Auch bei diesen Produkten ist z.B. bei Vertragskündigung oder Abfindung laufender Renten eine Einmalzahlung möglich. Für die darin enthaltenen Erträge fehlte bisher ein Besteuerungstatbestand.

Nicht enthalten ist die ebenfalls von der Fachseite geforderte Gleichbehandlung von Kapitalversicherungen mit Rentenwahlrecht. Sachliche Gründe, dieses Versicherungsprodukt auch bei gewählter Rentenzahlung durch Besteuerung der Erträge aus der Ansparphase gegenüber Rentenversicherungen zu benachteiligen, bestehen nicht. Aus Sicht des Steuerpflichtigen macht es keinen Unterschied, ob er die Rentenzahlung aus dem Produkt "Rentenversicherung" oder aus dem Produkt "Kapitalversicherung" erhält. In beiden Fällen spart der Steuerpflichtige langfristig an, entscheidet sich gegen eine Kapitalauszahlung und zugunsten der lebenslangen Rentenzahlung. Es entspricht dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, ein solches Verhalten zu begünstigen. Eine unterschiedliche Behandlung der Sachverhalte wird auch nicht dadurch gerechtfertigt, dass sich die Produkte ggf. in der versicherungsinternen Kalkulation unterscheiden. Entscheidend ist, dass die Sachverhalte aus Sicht des Steuerpflichtigen wirtschaftlich vergleichbar sind.

#### Zu Nummer 40 Buchstabe i (§ 52 Abs. 36)

Die Anwendungsbestimmungen werden ohne inhaltliche Änderung an die durch den Änderungsbefehl zu Buchst. a) geänderte Satzfolge in § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG angepasst.

11. Zu Artikel 1 Nr. 14 und 40 Buchstabe k (§§ 22 und 52 Abs. 38 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 14 ist wie folgt zu fassen:

"14. § 22 wird wie folgt geändert:

a) In Nummer 3 Satz 4 wird folgender Halbsatz angefügt:

"der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen;"

b) Nummer 5 wird wie folgt geändert:

aa) Die Sätze 1 bis 4 werden durch folgende Sätze ersetzt:

"... (wie Regierungsentwurf)"

bb) Die bisherigen Sätze 6 und 7 werden durch folgenden Satz ersetzt:

"... (wie Regierungsentwurf)""

b) Nummer 40 Buchstabe k ist wie folgt zu fassen:

"k) Absatz 38 wird wie folgt geändert:

a) Satz 2 wird aufgehoben.

b) Folgender Satz wird angefügt:

"§ 22 Nr. 3 Satz 4 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...[*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündigung des vorliegenden Änderungsgesetzes*]) gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen.""

Begründung:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 14 Buchstabe a (§ 22 Nr. 3 Satz 4 2. Halbsatz)

Mit Urteil vom 22. September 2005 – IX R 21/04 hat der BFH entschieden, dass über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungs-

geschäften i.S.d. § 23 EStG, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, im Jahr der Verrechnung zu entscheiden sei; ein gesondertes Feststellungsverfahren sehe die Vorschrift nicht vor.

Da § 22 Nr. 3 Satz 4 EStG den gleichen Wortlaut aufweist wie § 23 Abs. 3 Satz 9 EStG, steht zu vermuten, dass der BFH zu dieser Vorschrift ein gesondertes Feststellungsverfahren ebenfalls ablehnen würde.

Im Vorgriff auf eine solche mögliche Entscheidung und im Interesse der Beibehaltung einer reibungslosen Handhabung in der Praxis wird auch in § 22 Nr. 3 EStG für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen ein gesondertes Feststellungsverfahren ausdrücklich gesetzlich verankert.

Zu Nummer 40 Buchstabe k (§ 52 Abs. 38)

Redaktionelle Anpassung sowie zeitliche Anwendung des § 22 Nr. 3 Satz 4 zweiter Halbsatz.

12. Zu Artikel 1 Nr. 15a - neu - und 40 Buchstabe l Doppelbuchstabe cc - neu - (§ 23 Abs. 3 Satz 9 und § 52 Abs. 39 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 15 ist folgende Nummer 15a einzufügen:

"15a. In § 23 Abs. 3 Satz 9 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgender Halbsatz angefügt:

"der am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende Verlustvortrag ist nach Maßgabe des § 10d Abs. 4 gesondert festzustellen.""

b) In Nummer 40 Buchstabe l ist nach Doppelbuchstabe bb folgender Doppelbuchstabe cc anzufügen:

"cc) Nach dem bisherigen Satz 4 wird folgender Satz angefügt:

"§ 23 Abs. 3 Satz 9 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...[einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündigung des vorliegenden Änderungsgesetzes*]) gilt für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen.""



Begründung:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 15a (§ 23 Absatz 3 Satz 9 2. Halbsatz)

Mit Urteil vom 22. September 2005 – IX R 21/04 hat der BFH entschieden, dass über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, im Jahr der Verrechnung zu entscheiden sei; ein gesondertes Feststellungsverfahren sehe die Vorschrift nicht vor.

Dies widerspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung, wonach ein gesondertes Feststellungsverfahren durchzuführen ist (vgl. BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2000 – IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl I 2000 S. 1383, Tz. 42).

Im Interesse einer reibungslosen Handhabung in der Praxis und aus Gründen der Rechtssicherheit ist es dringend geboten, an einem gesonderten Feststellungsverfahren für alle bei Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufenen Feststellungsfristen festzuhalten.

Zu Nummer 40 Buchstabe 1 (§ 52 Abs. 39)

Zeitliche Anwendung des § 23 Abs. 3 Satz 9 zweiter Halbsatz EStG.

13. Zu Artikel 1 Nr. 18 (§ 32b Abs. 1 und 2 EStG)

In Artikel 1 Nr. 18 sind die Buchstaben a und b <sup>\*)</sup> wie folgt zu fassen:

"a) Absatz 1 Nr. 3 wird wie folgt gefasst:

"3. Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder einem sonstigen zwischenstaatlichen Übereinkommen steuerfrei sind, oder bei Anwendung von § 1 Abs. 3 oder § 1a oder § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 im Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen, wenn deren Summe positiv ist,"

b) In Absatz 2 Nr. 2 wird folgender Satz angefügt:

"... (wie Regierungsentwurf)""

---

<sup>\*)</sup> Hinweis auf Ziffer 14

Begründung:Zu Buchstabe a (Absatz 1)

Mit der Änderung wird sichergestellt, dass die geänderte Rechtsprechung des BFH zur Anwendung des Progressionsvorbehaltes nicht nur auf DBA-Fälle begrenzt, sondern auch auf sonstige zwischenstaatliche Abkommen anwendbar ist.

Durch Streichung der Worte "unter dem Vorbehalt der Einbeziehung bei der Berechnung der Einkommensteuer" in § 32b Abs.1 Nr. 3 wird der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2001, I R 63/00) Rechnung getragen. Der BFH führt aus, dass die Anwendung von § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG 1997 (jetziger § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) abkommensrechtlich lediglich voraussetze, dass das einschlägige DBA die Berücksichtigung eines Progressionsvorbehalts nicht verbietet. Ein im Methodenartikel eines DBA vereinbarter Progressionsvorbehalt (vgl. Art. 23 A Abs. 3 und 23 B Abs. 2 OECD-Musterabkommen) habe nur deklaratorische Wirkung. Diese Rechtsprechung verwirft die bisherige Auffassung des BFH, nachdem ein Progressionsvorbehalt nur angewendet werden darf, wenn es in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausdrücklich so vorgesehen ist.

Die Beibehaltung der bisher in § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG enthaltenen Einschränkung, dass Einkünfte, die nach einem sonstigen zwischenstaatlichen Abkommen steuerfrei sind, nur dann in den Progressionsvorbehalt einbezogen werden, wenn dies die jeweiligen Abkommen ausdrücklich zulassen, ist nicht sachgerecht. Sofern den Mitgliedern einer zwischenstaatlichen Organisation zugestanden werden soll, dass auf eine Anwendung des Progressionsvorbehaltes verzichtet wird, gehört eine derartige Ausnahmeregelung in das jeweilige Abkommen. Damit werden entsprechende Sonderregelungen transparenter und die Systematik des Einkommensteuergesetzes nicht zusätzlich durch Ausnahmetatbestände überfrachtet.

Durch eine einheitliche Behandlung beider Fallgruppen sind eine Änderung der Nummer 2 sowie die Einfügung der Nummern 4 und 5 (neu) hinfällig.

Außerdem erfasst die Neuregelung nunmehr auch ausdrücklich Einkünfte, die einem Steuerabzug unterliegen, aber bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht berücksichtigt werden. Dies soll, wie die Regelung des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 Satz 6 zu erkennen gibt, auch bisher schon der Fall sein. Da jedoch der bisherige Wortlaut zu Missverständnissen Anlass geben konnte, wird die Regelungsabsicht durch Ergänzung der Nummer 3 klargestellt.

Zu Buchstabe b (Absatz 2)

Redaktionelle Anpassung des Einleitungssatzes an die Änderungen in Absatz 1.

14. Zu Artikel 1 Nr. 18 Buchstabe b, 18a - neu - und 40 Buchstabe l1 - neu - und l2 -neu - (§ 32 b Abs. 2l, § 32c Abs. 4 - neu - und § 52 Abs. 43a und 44 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 18 Buchstabe b ist wie folgt zu fassen:

"b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 2 wird die Angabe "des Absatzes 1 Nr. 2 und 3" durch die Angabe "des Absatzes 1 Nr. 2 bis 5" ersetzt<sup>\*)</sup> und folgender Satz angefügt:

"... (weiter wie bisheriger Buchstabe b im Regierungsentwurf)"

bb) Nach Satz 1 werden folgende Sätze angefügt:

"Ist der für die Berechnung des besonderen Steuersatzes maßgebende Betrag höher als 250 000 Euro und sind im zu versteuernden Einkommen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 enthalten, ist für den Anteil dieser Einkünfte am zu versteuernden Einkommen der Steuersatz im Sinne des Satzes 1 nach § 32a mit der Maßgabe zu berechnen, dass in Absatz 1 Satz 2 die Angabe "§ 32b" und die Nummer 5 entfallen sowie die Nummer 4 in folgender Fassung anzuwenden ist:

"4. von 52 152 Euro an:

$0,42 \cdot x - 7\,914$ ."

Für die Bemessung des Anteils im Sinne des Satzes 2 gilt § 32c Abs. 1 Satz 2 und 3 entsprechend.""

b) Nach Nummer 18 ist folgende Nummer 18a einzufügen:

"18a. Dem § 32c wird folgender Absatz 4 angefügt:

"(4) Die Absätze 1 bis 3 sind nicht anzuwenden, wenn der Steuersatz nach § 32b zu ermitteln ist.""

---

<sup>\*)</sup> Hinweis auf Ziffer 13

- c) In Nummer 40 sind nach Buchstabe 1 folgende Buchstaben 11 und 12 einzufügen:

"11) Absatz 43a wird wie folgt gefasst:

"(43a) § 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl I S. ... [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*]) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. § 32b Abs. 3 und 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl I S. 2645) ist erstmals für Leistungen des Kalenderjahres 2005 anzuwenden"

12) Absatz 44 wird wie folgt gefasst:

"(44) § 32c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*]) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden.""

Begründung:

Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)

Zu Nummern 18 und 18a (§ 32b Absatz 2 Sätze 2 und 3 – neu - , § 32c Absatz 4 – neu-)

Durch § 32a EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl I S. 1652) wurde für Spitzenverdiener mit einem zu versteuernden Einkommen von mehr als 250.000 Euro der Steuersatz um 3 Prozentpunkte angehoben. Gewinneinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und aus selbstständiger Tätigkeit werden durch den Entlastungsbetrag gemäß § 32c EStG von der Erhöhung ausgenommen.

Es hat sich gezeigt, dass die Neuregelung zu unsystematischen Ergebnissen führt, wenn der Progressionsvorbehalt des § 32b EStG anzuwenden ist. So werden in entsprechenden Fällen Gewinneinkünfte lediglich auf Grund hoher steuerfreier Einkünfte dem Spitzensteuersatz unterworfen, ohne dass der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG Anwendung findet, weil das zu versteuernde Einkommen den Betrag von 250.000 Euro nicht überschreitet. Um zu gewährleisten, dass auch derartige Gewinneinkünfte von der Erhöhung des Steuersatzes um 3 Prozentpunkte ausgenommen werden, regelt § 32b Absatz 2 Sätze 2 und 3, dass der besondere Steuersatz für den Anteil des versteuernden Einkommens, der auf die Gewinneinkünfte entfällt, nicht nach dem Höchststeuersatz gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG, sondern lediglich nach dem bisherigen Höchststeuersatz gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG berechnet wird.

Ebenso treten in den Fällen des Progressionsvorbehalts Verwerfungen auf, wenn auf hohe Gewinneinkünfte wegen Verlusten aus Staaten, mit denen ein DBA abgeschlossen ist, das für Einkünfte aus diesen Staaten Steuerfreiheit mit Progressionsvorbehalt vorsieht, ein Steuersatz unterhalb des Spitzensteuersatzes, gleichfalls aber auch der Entlastungsbetrag nach § 32c EStG Anwendung findet. Diese Wirkung tritt ein, weil § 32c hinsichtlich der Gewährung des Entlastungsbetrages lediglich darauf abstellt, ob das zu versteuernde Einkommen den Betrag von 250.000 Euro übersteigt, den tatsächlich anzuwendenden Steuersatz jedoch außer Acht lässt. § 32c Abs. 4 EStG-E vermeidet dieses Ergebnis nunmehr dadurch, dass der Entlastungsbetrag immer dann ausgeschlossen wird, wenn der Steuersatz in den Fällen des Progressionsvorbehalts nach § 32b ermittelt wird. Damit wird eine vom Entlastungsbetrag nicht bezweckte Günstigerstellung von Gewinneinkünften im Jahr 2007 vermieden.

Zu Nummer 40 Buchstabe 11 und 12 (§ 52 Absätze 43a und 44)

Die Anwendung des Entlastungsbetrags gemäß § 32c EStG einschließlich des dort neu angefügten Absatz 4 wird nach § 52 Abs. 44 EStG-E im Hinblick auf die angestrebte Unternehmenssteuerreform auf den Veranlagungszeitraum 2007 beschränkt. Dementsprechend wird auch die Anwendung der in § 52 Abs. 43a Satz 1 EStG-E für den Progressionsvorbehalt vorgesehenen Regelung entsprechend zeitlich beschränkt.

15. Zu Artikel 1 Nr. 26 (§ 37b Abs. 1 Satz 1 EStG)

In Artikel 1 Nr. 26 ist § 37b Abs. 1 Satz 1 wie folgt zu fassen:

"Steuerpflichtige können die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten

a) betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, und

b) Geschenke im Sinn des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1,

die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 45 Prozent erheben."

Begründung:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 26 (§ 37b EStG)

Mit § 37b EStG wird zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens eine Pauschalierungsmöglichkeit eingeführt, die es dem zuwendenden Steuer-

pflichtigen ermöglicht, die Einkommensteuer auf Sachzuwendungen an Arbeitnehmer und Nichtarbeitnehmer pauschal zu erheben.

Die Vorschrift entspricht einem wiederholten Petitum des Bundesrechnungshofs (zuletzt BT-Drucksache 16/160 S. 161 ff.), die abgeltende Besteuerung derartiger Sachzuwendungen durch den zuwendenden Steuerpflichtigen gesetzlich zu regeln.

Dabei bezog der Bundesrechnungshof sich insbesondere auf die im BMF-Schreiben vom 14. Oktober 1996 (BStBl I S. 1192) geregelten Incentive-Reisen. Dieses BMF-Schreiben umfasst neben Sachgeschenken i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG auch Reisen, die als Belohnung zusätzlich zum vereinbarten Entgelt gewährt werden und damit beim zuwendenden Steuerpflichtigen in vollem Umfang als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Die vorgeschlagene Ergänzung des § 37b Abs. 1 EStG stellt sicher, dass auch diese Sachverhalte in den Anwendungsbereich der neuen Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen einbezogen werden.

#### 16. Zu Artikel 1 Nr. 26 (§ 37b Abs. 1 Satz 3 EStG)

In Artikel 1 Nr. 26 ist § 37b Abs. 1 Satz 3 wie folgt zu fassen:

"Die Pauschalierung ist ausgeschlossen,

- a) soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder
- b) wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von 10 000 Euro übersteigen."

#### Begründung:

Mit der Ergänzung des Satzes 3 um den Buchstaben b wird sichergestellt, dass Luxusgeschenke in keinem Fall unter die Pauschalierungsmöglichkeit fallen. Ohne Ergänzung des Wortlautes könnte auch bei hochwertigen Geschenken ein Teilbetrag bis zur Höhe von 10 000 Euro pauschal besteuert werden.

17. Zu Artikel 1 Nr. 36a - neu - und 40 Buchstabe t1 - neu -  
(§ 46 Abs. 2 Nr. 1 und § 52 Abs. 55 j - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 36 ist folgende Nummer 36a einzufügen:

"36a. § 46 Abs. 2 Nr. 1 wird wie folgt gefasst:

"1. wenn die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, vermindert um die darauf entfallenden Beträge nach § 13 Abs. 3 und § 24a, oder die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, jeweils mehr als 410 Euro beträgt;"

b) In Nummer 40 ist nach Buchstabe t folgender Buchstabe t1 einzufügen:

"t1) Folgender Absatz 55j wird eingefügt:

"(55j) § 46 Abs. 2 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...*[einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]*) ist auch auf Veranlagungszeiträume vor 2007 anzuwenden."

Begründung:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 36a (§ 46 Abs. 2 Nr. 1)

Es handelt sich um eine Klarstellung des gesetzgeberischen Willens, dass eine Pflichtveranlagung zur Einkommensteuer bei Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG voraussetzt, dass der Arbeitnehmer bzw. die Arbeitnehmerin in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum Einkünfte aus anderen Einkunftsarten bezieht, deren positive Summe 410 Euro bzw. 800 DM übersteigt. Entsprechendes gilt bei Einkünften und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Die Klarstellung ist geboten, weil in mehreren Revisionsverfahren beim Bundesfinanzhof die Auffassung vertreten worden ist, § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG in der bisherigen Fassung sei nicht zu entnehmen, dass bei der Prüfung der Einkünftegrenze (800 DM/410 EUR) allein positive Einkünfte entscheidend und negative Einkünfte nicht zu berücksichtigen seien. Diese Auffassung wird entsprechend einer jahrzehntelangen Besteuerungspraxis und der nahezu einhelligen Meinung im Fachschrifttum nicht geteilt. Denn nach der durch die allgemeinen Regeln der Mathematik unterstützten wörtlichen Auslegung der Vorschrift ist eine negative Summe der Einkünfte niedriger als 0 und kann damit nicht mehr als 410 Euro bzw. 800 DM betragen.

Die gegenteilige Auslegung, nach der auch Einkünfte, die niedriger sind als ./ 410 Euro bzw. ./ 800 DM, zu einer Pflichtveranlagung führen, hätte zur Folge, dass für betroffene Arbeitnehmer die Einkommensteuer nicht durch den Lohnsteuerabzug als abgegolten gilt (§ 46 Abs. 4 EStG). Diese Steuerpflichtigen müssten bis zum 31. Mai des Folgejahres eine Einkommensteuererklärung abgeben (§ 149 Abs. 2 Satz 1 AO). Bei nicht rechtzeitiger Abgabe müsste die zuständige Finanzbehörde prüfen, ob Zwangsmittel, die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und die Festsetzung von Verspätungszuschlägen in Betracht kommen. Dabei handelt es sich um streitanfällige Maßnahmen, gegen die der Steuerpflichtige mit außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfen vorgehen kann. Der daraus resultierende erhebliche Verwaltungsaufwand wäre mit dem allgemeinen politischen Ziel des Bürokratieabbaus und dem Interesse der Allgemeinheit an einer effizienten und möglichst sparsam arbeitenden Steuerverwaltung nicht vereinbar. Denn es liegt ganz überwiegend im eigenen Interesse des Steuerpflichtigen, seinen aus negativen Nebeneinkünften resultierenden Anspruch auf Erstattung von Lohnsteuern zeitnah geltend zu machen.

Von der vorgeschlagenen gesetzlichen Klarstellung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG unberührt bleibt die Frage, ob die Zwei-Jahres-Frist für eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG mit dem Grundgesetz vereinbar ist. Insoweit bleibt die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts über die Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 22. Mai 2006 – VI R 49/04 bzw. 46/05 abzuwarten.

#### Zu Nummer 40 Buchstabe t1 (§ 52 Abs. 55j)

Die Vorschrift regelt den zeitlichen Anwendungsbereich der Neufassung des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

#### 18. Zu Artikel 1 Nr. 38 Buchstabe b (§ 50d Abs. 9 Satz 2 EStG)

In Artikel 1 Nr. 38 Buchstabe b sind in § 50d Abs. 9 Satz 1 nach dem Wort "Dividenden" die Wörter "im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1" einzufügen.

#### Begründung:

Die Einschränkung der nationalen Rückfallklausel in § 50d Abs. 9 ist nur für originäre Schachteldividenden gerechtfertigt. Verschiedene DBA wie z.B. das Schlussprotokoll Nr. 11 des DBA Luxemburg erweitern den Anwendungsbereich des ertragssteuerlichen Schachtelprivilegs zumindest für Quellensteuerrechte auf typisch stille Beteiligungen. Es ist derzeit strittig, ob diese Ausweitung auch für die Anwendung des sogenannten Methodenartikels gilt. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat dies mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 24. Juli 2006, 6 K 164/04 bejaht.



Es ist nicht vertretbar, dass in Fällen, in denen Einkünfte bei der Gewinnermittlung - wie hier die Vergütung für die stille Beteiligung - im Ausland abzugsfähig ist, eine Freistellung von der deutschen Steuer zu gewähren ist. Für derartige hybride Finanzierungen, die bewusst Qualifikationskonflikte zu nutzen versuchen, ist nach dem Grundkonzept des § 50d Abs. 9 die inländische Steuerpflicht zu normieren. Dies erfolgt, indem der Anwendungsbereich der "Rückausnahme" auf Dividenden i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 beschränkt wird.

19. Zu Artikel 1 Nr. 40 Buchstabe e (§ 52 Abs. 30 EStG)

Artikel 20 (Inkrafttreten)

a) Artikel 1 Nr. 40 Buchstabe e ist wie folgt zu fassen:

"e) dem Absatz 30 wird folgender Satz angefügt:

"§ 11 Abs. 2 Satz 4 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*]) ist erstmals auf ein Damnum oder Disagio anzuwenden, das nach dem .... [einsetzen: *Tag der Verkündung*] geleistet wurde."

b) Artikel 20 Abs. 2 ist zu streichen.

Begründung:

Durch das EU-Richtlinienumsetzungsgesetz (EURLUmG) vom 9. Dezember 2004 (BGBl I 2004, S. 3310) wurde in Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH bestimmt, dass Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren auf den Zeitraum gleichmäßig zu verteilen sind, für den sie geleistet werden. Aufgrund des Wortlauts des Gesetzestextes war es zweifelhaft, ob die Neuregelung auch auf ein marktübliches Damnum oder Disagio anzuwenden ist.

Nach den BMF-Schreiben vom 5. April 2005 (BStBl I 617) und vom 15. Dezember 2005 (BStBl I 1052) wurde es im Hinblick auf eine beabsichtigte Gesetzesänderung nicht beanstandet, wenn die Neuregelung des § 11 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 3 EStG nicht auf ein Damnum oder Disagio angewendet wird. Damit sollte im Ergebnis die Abziehbarkeit nach Maßgabe der bisherigen Verwaltungspraxis in Tz. 15 des BMF-Schreibens vom 20. Oktober 2003 (BStBl I 546) erhalten bleiben.

Steuerpflichtige hatten jedoch aufgrund der Formulierung der o.a. BMF-Schreiben vom 5. April 2005 und vom 15. Dezember 2005 bei Zahlung eines Damnums bzw. Disagios ein Wahlrecht, ob sie § 11 Abs. 2 S. 3 EStG anwenden. Das bedeutet, dass das gezahlte Damnum bzw. Disagio entweder im Jahr der Zahlung in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen oder aber bei Anwendung des § 11 Abs. 2 S. 3 EStG, eine

gleichmäßige Verteilung auf den Zinsbindungszeitraum oder bei dessen Fehlen auf die Laufzeit des Darlehens vorgenommen werden konnte.

Bei der im Gesetzentwurf enthaltenen rückwirkenden Anwendungsregelung würde das nach den o.a. BMF-Schreiben eingeräumte Wahlrecht rückwirkend versagt werden. Dies würde dazu führen, dass bei Steuerpflichtigen, welche die gesetzliche Verteilungsregelung angewendet haben und deren Veranlagung des Zahlungsjahres bestandskräftig ist, der Abzug der Teilbeträge eines Damnums bzw. Disagios in den VZ des Verteilungszeitraums, die noch nicht bestandskräftig veranlagt worden sind, zu versagen ist und die entsprechenden Aufwendungen somit nicht in voller Höhe steuermindernd berücksichtigt werden können.

Mit der vorgeschlagenen Formulierung der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 30 EStG wäre § 11 Abs. 2 S. 4 EStG erstmals für ein ab dem Inkrafttreten des JStG 2007 gezahltes Damnum bzw. Disagio anzuwenden. Für ein vor diesem Zeitpunkt gezahltes Damnum bzw. Disagio hätte der Steuerpflichtige weiterhin entsprechend der o.a. BMF-Schreiben vom 5 April 2005 und 15. Dezember 2005 ein Wahlrecht für die Anwendung des § 11 Abs. 2 S. 3 EStG.

## 20. Zu Artikel 1 (Einkommensteuergesetz)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in Artikel 1 die auf Fachebene bereits vorbereiteten Gesetzesänderungen betreffend

- Vereinfachungen bei der Vorsorgepauschale (§ 10c EStG)
- Bemessung des Versorgungsfreibetrags (§ 19 Abs. 2 EStG) und des steuerfreien Teils der Rente (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG) nach den jeweils aktuellen Bezügen ohne Aussonderung von Anpassungsbeträgen
- Vereinfachungen bei der Durchführung des Lohnsteuerabzugs (§ 39b EStG)
- Abschaffung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber (§ 42b EStG) und des sog. permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleichs

aufgenommen werden sollten.

Diese Maßnahmen dienen der Entbürokratisierung und der Verwaltungsvereinfachung.

21. Zu Artikel 4 (Körperschaftsteuergesetz)

Der Bundesrat bittet die Bundesregierung zu prüfen, ob die Beschränkung des Verlustabzugs nach § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (Mantelkauf) zielgenauer und für den Mittelstand weniger einschneidend gestaltet werden kann. Dies könnte beispielsweise in der folgenden Form geschehen:

"(4)<sup>1</sup>Der Abzug eines verbleibenden Verlustvortrags i.S.d. § 10d Abs. 4 EStG wird nach Maßgabe der Sätze 3 und 4 ausgeschlossen oder beschränkt, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an der Körperschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar auf einen anderen Steuerpflichtigen oder auf eine Gruppe von einander nahestehenden Personen übertragen wird (wesentlicher Gesellschafterwechsel). <sup>2</sup>Die mittelbare Übertragung von Anteilen bleibt bei der Anwendung des Satzes 1 außer Betracht, wenn der gemeine Wert der Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, den gemeinen Wert der in Satz 1 genannten Körperschaft zuzüglich eines Fünftels des verbleibenden Verlustvortrags übersteigt, der sich am Schluss des dem wesentlichen Gesellschafterwechsel vorangehenden Veranlagungszeitraums ergibt. <sup>3</sup>Der Verlustabzug ist ausgeschlossen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft im Zeitpunkt des wesentlichen Gesellschafterwechsels im Wesentlichen eingestellt ist oder innerhalb von zwei Jahren nach diesem Zeitpunkt im Wesentlichen eingestellt wird. <sup>4</sup>Im Übrigen ist der Verlustabzug für jeden Veranlagungszeitraum ab dem wesentlichen Anteilseignerwechsel auf zehn Prozent des gemeinen Werts beschränkt, den das Betriebsvermögen der in Satz 1 genannten Körperschaft im Zeitpunkt des wesentlichen Gesellschafterwechsels hat. <sup>5</sup>Bei Anwendung der Sätze 2 und 4 bleiben Wertsteigerungen der in den Sätzen 1 und 2 genannten Körperschaften außer Betracht, soweit sie auf Einlagen oder vergleichbaren Vorgängen innerhalb von zwei Jahren vor dem wesentlichen Gesellschafterwechsel beruhen."

Begründung:

Allgemeines

Die Neukonzipierung des § 8 Abs. 4 KStG orientiert sich an US-amerikanischem Vorbild. Sie ist rechtssicherer und zielgenauer als die alte Mantelkaufregelung.

Zum Tatbestand des § 8 Abs. 4 KStG-E

Auslösender Tatbestand für die Verrechnungsbeschränkung nach § 8 Abs. 4 KStG-E ist der "wesentliche Gesellschafterwechsel" von mehr als 50 % der

Anteile innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren (Satz 1 des Entwurfs). Berücksichtigt werden nur Anteilsübertragungen auf ein und dieselbe Person oder auf eine Gruppe von einander nahestehenden Personen; Erwerbe durch einander fremde Dritte werden also – anders als bisher - nicht zusammengezählt.

Auf das nach bisherigem Recht zusätzlich maßgebende Merkmal der ‚Zuführung neuen Betriebsvermögens‘ kommt es nicht mehr an. Dieses Tatbestandsmerkmal behindert in manchen Fällen wirtschaftlich sinnvolle Investitionen oder gar Kapitalzuführungen in der Unternehmenskrise. Andererseits ist es kaum rechtssicher zu administrieren und stellt zudem ein Einfallstor für Umgehungsgestaltungen dar (Verzicht auf Gesellschafterdarlehen statt Zuführung von Aktivvermögen, "Einlage" von Nutzungen oder Geschäftschancen, etc.).

Die Verrechnungsbeschränkung könnte umgangen werden, indem nicht die Anteile an der Verlustgesellschaft selbst, sondern Anteile an übergeordneten, ansonsten im Wesentlichen funktionslosen Zwischengesellschaften übertragen werden (Hinweis auf die BFH-Entscheidung I R 61/02). Daher werden auch mittelbare Anteilsübertragungen erfasst, sofern bei dem Geschäft der Wert der Anteile an der Verlustgesellschaft bzw. der Wert ihres Verlustvortrags im Vordergrund steht. Dies wird Streitvermeidend und rechtssicher durch den schematischen Vergleich nach Satz 2 des Entwurfs festgestellt.

Beispiel: Die Z-GmbH hält alle Anteile an der V-GmbH sowie weiteres Vermögen. Der Wert der Z-GmbH beträgt a) 20 Mio. € und b) 50 Mio. €. Der Wert der V-GmbH beträgt 10 Mio. €, die V-GmbH hat einen Verlustvortrag von 100 Mio. €. Die Z-Anteile werden auf D übertragen.

Lösung: Im Fall a) ist die mittelbare Übertragung der V-Anteile schädlich, da der Wert der Z-GmbH den Wert der V-GmbH zuzüglich eines Betrags in Höhe von  $\frac{1}{5}$  ihres Verlustvortrags nicht übersteigt ( $20 \text{ Mio. €} < 10 + \frac{1}{5} * 100 \text{ Mio. €}$ ). Im Fall b) ist die mittelbare Veräußerung hingegen unschädlich ( $50 \text{ Mio. €} > 10 + \frac{1}{5} * 100 \text{ Mio. €}$ ).

Für die Prüfung der 50 %-Grenze des Satzes 1 sind unmittelbare und mittelbare Anteilsübertragungen zusammenzurechnen; dabei sind mittelbare Anteilsübertragungen in Höhe der durchgerechneten Beteiligungsquote zu berücksichtigen. Bei dem Wertvergleich nach Satz 2 werden unabhängig vom Umfang der Anteilsübertragung immer die vollen Werte der Körperschaften verglichen.

Satz 5 verhindert, dass die Regelung über mittelbare Anteilsübertragungen (Satz 2) und die "Deckelung" des Verlustabzugs nach Satz 4 (dazu siehe unten) durch Vermögenszuführungen aus der Gesellschafterosphäre ausgehebelt werden.

Zu den Rechtsfolgen des § 8 Abs. 4 KStG-E

§ 8 Abs. 4 KStG-E erfasst die Verluste, die bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums auflaufen, in dem der wesentliche Gesellschafterwechsel verwirklicht ist.

Die Verrechnungsbeschränkung besteht in einem Abzugsverbot (Satz 3) oder in einer Deckelung der weiteren Verlustverrechnung (Satz 4):

Nach Satz 3 werden die aufgelaufenen Verluste endgültig vom Abzug ausgeschlossen, wenn die Körperschaft ihren Geschäftsbetrieb im Zeitpunkt des wesentlichen Gesellschafterwechsels oder innerhalb der folgenden zwei Zeitjahre im Wesentlichen einstellt.

Soweit Satz 3 nicht greift, wird der Verlustabzug nach Satz 4 für die Zukunft der Höhe nach auf 10 % des Werts des Betriebsvermögens der Körperschaft pro Jahr "gedeckelt". Der Verlustvortrag geht also, anders als bisher, nicht verloren, sondern wird lediglich zeitlich gestreckt. Dies genügt, um den rein steuergestalterisch motivierten Kauf von Verlustgesellschaften unattraktiv zu machen. Wirtschaftlich aktive Gesellschaften mit entsprechend hohem Betriebsvermögen werden durch die Streckung nicht getroffen oder deutlich weniger belastet als bisher. ‚Betriebsvermögen‘ im Sinne des Gesetzentwurfs ist das Reinvermögen (Aktiva ./ Passiva).

Beispiel: Im Mai 2005 werden 60 % der Anteile an der V-GmbH auf den Erwerber E und seine Tochtergesellschaft T zu je ½ übertragen. Die V-GmbH hat zum 31.12.2005 einen verbleibenden Verlustvortrag von 100 Mio. €, der Wert des Betriebsvermögens der V-GmbH im Mai 2005 beläuft sich auf 40 Mio. €. Das Wirtschaftsjahr der V-GmbH entspricht dem Kalenderjahr. Die V-GmbH ist auch nach dem Gesellschafterwechsel weiterhin wirtschaftlich aktiv. Sie erzielt 2006 einen Gewinn von 7 Mio. € und 2007 einen Gewinn von 5 Mio. €

Lösung: Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG-E sind erfüllt, da auf E und T als Gruppe von nahestehenden Personen innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile übergehen. Daher kann der Verlustvortrag per 31.12.05 ab dem Veranlagungszeitraum 2006 nur noch in Höhe von  $10\% \cdot 40 \text{ Mio. €} = 4 \text{ Mio. €}$  p.a. genutzt werden. Neuverluste können hingegen frei vor- und zurückgetragen werden. Dementsprechend ergibt sich unter Beachtung auch der Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 EStG für 2006 ein steuerpflichtiges Einkommen der V von 3 Mio. € und für 2007 ein steuerpflichtiges Einkommen von 1,6 Mio. €

## 22. Zu Artikel 4a (Umwandlungssteuergesetz)

Nach Artikel 4 ist folgender Artikel 4a einzufügen:

### **"Artikel 4a**

### **Änderung des Umwandlungssteuergesetzes**

Im Umwandlungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom ... (BGBl. I S. ...), zuletzt geändert durch Artikel ... des Gesetzes vom .... (BGBl. I S....) wird § 18 Abs. 4 wie folgt gefasst:

"(4) Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer. Dabei ist auch das Betriebsvermögen einzubeziehen, das bereits vor Umwandlung im Betrieb des aufnehmenden Rechtsträgers vorhanden war. Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird. Der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinne im Sinne der Sätze 1 bis 3 beruhende Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags ist bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes nicht zu berücksichtigen."

#### Begründung:

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sowie der Vorinstanz hat der X. Senat des BFH mit Urteil vom 16. November 2005 – X R 6/04 – entschieden, dass nach dem bisherigen § 18 Abs. 4 UmwStG nicht diejenigen stillen Reserven des Betriebsvermögens der Gewerbesteuer unterworfen werden können, welches bereits vor der Verschmelzung im Betrieb des aufnehmenden Rechtsträgers (Einzelunternehmen oder Personengesellschaft) vorhanden war ("statisches" Betriebsvermögen). Die Entscheidung wurde nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

Der VIII. Senat des BFH hat in einem vergleichbaren Verfahren (VIII R 47/05, Vorinstanz FG Nürnberg v. 19. April 2005 – I 110/2003) zeitnah die Gelegenheit, sich erneut mit der Thematik und der Auffassung des X. Senats zu befassen. Das Bundesministerium der Finanzen ist dem Verfahren bereits beigetreten.

Eine Klarstellung des Willens des Gesetzgebers wäre vor diesem Hintergrund sinnvoll. Dies geschieht durch die vorgeschlagene Änderung des § 18 Abs. 4: Der gesamte vom Einzelunternehmer, von der Personengesellschaft oder vom Gesellschafter erzielte Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ist danach der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Sämtliche, beim übernehmenden Rechtsträger

vorhandenen stillen Reserven sind gewerbesteuerlich verstrickt. Durch die Klarstellung werden auch Streitigkeiten im Hinblick auf die Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter vermieden.

23. Zu Artikel 5 Nr. 3a - neu - und 5 Buchstabe g (§§ 10a und 36 Abs. 8a - neu - GewStG)

Artikel 5 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 3 ist folgende Nummer 3a einzufügen:

"3a. In § 10a werden nach Satz 3 folgende Sätze eingefügt:

"Bei einer Mitunternehmerschaft ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Fehlbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Für den Abzug der den Mitunternehmern zugerechneten Fehlbeträge nach Maßgabe der Sätze 1 und 2 ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende maßgebende Gewerbeertrag sowie der Höchstbetrag nach Satz 1 den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen."

b) In Nummer 5 Buchstabe g ist in § 36 nach Absatz 8 folgender Absatz 8a einzufügen:

"(8a) § 10a Satz 4 und 5 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom ..... (BGBl. I S. .... [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*]) ist auch für Erhebungszeiträume vor 2007 anzuwenden."

Begründung:

Zu Artikel 5 (Gewerbsteuergesetz)

Nummer 3a (§ 10a Satz 4 und 5)

Der Verlustvortrag nach § 10a GewStG setzt Unternehmensidentität und Unternehmeridentität voraus. Unternehmensidentität setzt voraus, dass der im Anrechnungsjahr bestehende Gewerbebetrieb identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat. Unternehmer-

identität setzt bei Mitunternehmerschaften voraus, dass der Mitunternehmer, der den Verlustabzug vornehmen will, den Verlust zuvor in eigener Person erlitten hat. Dies deshalb, weil bei Mitunternehmerschaften Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer sind (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Mai 1993, BStBl II S. 616).

Die Finanzverwaltung hat bisher stets die Auffassung vertreten, dass im Fall einer notwendigen Zurechnung des Verlustes der Mitunternehmerschaft auf die Mitunternehmer der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschaft Maßstab für die Zurechnung ist. Dies ist in den für die einzelnen Erhebungszeiträume geltenden Gewerbesteuer-Richtlinien verankert worden. Diese Vorgabe hat der BFH erstmals mit seinem Urteil vom 16. Februar 1994, BStBl II S. 364, in Zweifel gezogen. Er hält auch eine strikt personenbezogene Ermittlung des auf den einzelnen Mitunternehmer entfallenden Verlustanteils für geboten. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben mit koordiniertem Ländererlass vom 16. Dezember 1996 entschieden, die Grundsätze des Urteils vom 16. Februar 1994 über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht allgemein anzuwenden. Die Grundsätze dieses Erlasses haben auch Eingang in die aktuellen Gewerbesteuer-Richtlinien gefunden (vgl. Abschn. 68 Abs. 3 Satz 4 GewStR). Damit sind auch die betroffenen Mitunternehmen, Mitunternehmer und deren Berater unterrichtet.

Nunmehr liegt mit der Entscheidung vom 17. Januar 2006, VIII R 96/04, ein weiteres BFH-Urteil vor, in dem das Gericht nicht den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, sondern eine strikt mitunternehmerbezogene Ermittlung als gebotene Methode zur Ermittlung des anteiligen Verlustbetrags ansieht.

Diese Methode ist aber insbesondere bei Mitunternehmerschaften mit einer Vielzahl von Gesellschaftern und/oder häufigem Gesellschafterwechsel für die Praxis nicht handhabbar. Eine Ermittlung des anteiligen Verlustbetrags würde umfangreichste Nebenrechnungen, die sich regelmäßig über mehrere Erhebungszeiträume erstrecken würden, zur Folge haben. Die Streitanzahl derartiger Feststellungen liegt auf der Hand.

Es ist daher geboten, die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich zu verankern. Mit der Änderung des § 10a GewStG wird festgelegt, dass der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel Maßstab für die Ermittlung des dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnenden Verlustanteils ist. Kommt es in Gewinnjahren zu einer Minderung der Fehlbeträge bei der Mitunternehmerschaft, so vermindern sich die den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnenden Anteile entsprechend ihrem nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr zu bemessenden Anteil am Gewerbeertrag. Dabei ist der Höchstbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr anteilig bei den einzelnen Gesellschaftern zu berücksichtigen.



Zu Nummer 5 Buchstabe g (36 Abs. 8a – neu -)

Mit der Anwendungsvorschrift wird festgelegt, dass die Änderung des § 10a GewStG auch für Erhebungszeiträume vor 2007 anzuwenden ist. Hierbei handelt es sich unter Berücksichtigung der Grundsätze der Entscheidung des BVerfG vom 23. Januar 1990, BVerfGE 81, 228, 239, um eine zulässige rückwirkende Anwendung einer Gesetzesänderung. Mit der Maßnahme wird lediglich eine in der Vergangenheit herrschende Rechtspraxis kodifiziert (vgl. Begründung zur Änderung des § 10a GewStG).

24. Zu Artikel 7 Nr. 5 Buchstabe a (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG)

Der Bundesrat ist wie die Bundesregierung der Ansicht, dass die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebes ausgeführt werden, für Gestaltungsmodelle, die in erster Linie der Erzielung von Steuervorteilen und weniger der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks dienen, ausgeschlossen werden sollte.

Nach Auffassung des Bundesrates führt die gewählte Gesetzesformulierung jedoch insbesondere durch die Verwendung unbestimmter Tatbestandsmerkmale zu erheblicher Rechtsunsicherheit für alle Körperschaften, bei denen die satzungsmäßigen Zwecke lediglich mittelbar durch die im Rahmen des Zweckbetriebes erbrachten Leistungen verwirklicht werden.

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, wie diese Rechtsunsicherheiten für Zweckbetriebe, bei denen die Zweckbetriebs-eigenschaft auch nach § 65 AO gegeben wäre, beseitigt werden können.

Begründung:

Die Gesetzesänderung soll missbräuchlichen Gestaltungsmodellen entgegenwirken, bei denen wegen des Anwendungsvorrangs der §§ 66 bis 68 AO (sog. Zweckbetriebsfiktion) vor § 65 AO (Zweckbetrieb) ein steuerbegünstigter Zweckbetrieb gegeben ist, die aber in erster Linie der Erzielung von Steuervorteilen und weniger der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks dienen.

Die Gesetzesformulierung enthält unbestimmte Rechtsbegriffe, wie z. B. "in erster Linie" und "zusätzliche Einnahmen" und führt damit für alle Körperschaften, bei denen die satzungsmäßigen Zwecke lediglich mittelbar durch die im Rahmen eines Zweckbetriebes erbrachten Leistungen bewirkt werden (z. B. durch Verwendung des erwirtschafteten Gewinns oder Einbindung des begünstigten Personenkreises in die Erbringung der Leistungen) zu erheblicher Rechtsunsicherheit.

Von der Regelung können nicht nur die Fälle betroffen sein, die wegen des Anwendungsvorrangs der §§ 66 bis 68 AO als Zweckbetriebe gelten und in

denen der im Umsatzsteuergesetz gewählte Verweis auf die abgabenrechtlichen Regelungen zu einem nicht mehr hinnehmbaren Wettbewerbsnachteil für Unternehmer führt, deren Leistungen dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, sondern auch Fälle, die bereits nach § 65 AO (nach dieser Vorschrift ist die Auswirkung auf den Wettbewerb zu prüfen) Zweckbetriebe sind.

Auch diese Körperschaften müssten befürchten, dass ihnen die Beweislast dafür aufgebürdet wird, dass

- Leistungen nicht in unmittelbarem Wettbewerb zu nicht steuerbegünstigten Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden oder
- Leistungen zwar in unmittelbarem Wettbewerb zu nicht steuerbegünstigten Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, der Zweckbetrieb aber trotzdem in erster Linie nicht der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient.

#### 25. Zu Artikel 10 nach Nr. 8 (§ 89 Abs. 3 AO)

Der Bundesrat bittet zu prüfen, ob die Kostenpflicht für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung gesetzlich normiert werden kann. Insbesondere sollte geprüft werden, ob sich eine Änderung der Abgabenordnung durch Ergänzung des § 89 um einen Absatz 3 nach folgender Formulierung sowie eine entsprechende Detailregelung in einer noch zu erlassenden Rechtsverordnung empfiehlt:

"Die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach Absatz 2 ist gebührenpflichtig. Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung die Gebühren nach dem anfallenden durchschnittlichen Verwaltungsaufwand und nach den steuerlichen Auswirkungen beim Antragsteller zu bemessen und zu pauschalieren sowie die Voraussetzungen zu bestimmen, unter denen von ihrer Erhebung wegen Geringfügigkeit, zur Vermeidung von Härten oder aus ähnlichen Gründen ganz oder teilweise abgesehen werden kann."

#### Begründung:

Durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 ist in § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung gesetzlich normiert worden, dass die Finanzbehörden auf Antrag des Steuerpflichtigen verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten erteilen können, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse des Antragstellers besteht.

Die Möglichkeit, eine verbindliche Auskunft zu beantragen, bestand auch schon in der Vergangenheit. Deren Erteilung beruhte jedoch auf einer freiwilligen Selbstbindung der Verwaltung, die in dem BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2003 – IV A 4 – S 0430 – 7/03 - geregelt war. Nach der gesetzlichen Normierung des Anspruchs auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist zu erwarten, dass die Anzahl der Anträge im Hinblick auf die Kompliziertheit des Steuerrechts stark ansteigen wird. Dies gilt beispielsweise vermehrt bei größeren Investitionen, da insoweit die steuerlichen Auswirkungen für den Antragsteller von besonderem Interesse sind. Die vermehrte Erteilung verbindlicher Auskünfte wird bei den zuständigen Finanzbehörden voraussichtlich zu einem erheblichen zusätzlichen Arbeitsaufwand führen. Vor dem Hintergrund, dass die verbindliche Auskunft vor allem bei Dauersachverhalten (z.B. Vermietung und Verpachtung) die Finanzverwaltung für viele Jahre binden kann, ist eine sehr intensive Prüfung unerlässlich. Da es sich um eine Aufgabe handelt, die nicht mehr im Bereich der Steuerfestsetzung und -erhebung liegt, sondern eine Dienstleistung gegenüber dem Steuerpflichtigen darstellt, ist es sachgerecht, für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung eine Gebühr zu erheben. Die Erhebung von Gebühren für besondere Inanspruchnahme oder Leistungen ist in § 178 der Abgabenordnung bereits für Behörden der Bundeszollverwaltung geregelt und ist deshalb dem steuerlichen Verfahrensrecht nicht fremd.

Die zu erhebenden Gebühren sollten sich am Verwaltungsaufwand und an den steuerlichen Auswirkungen beim Antragsteller bemessen und pauschaliert werden. Unter bestimmten Umständen sollte von der Erhebung von Gebühren wegen Geringfügigkeit, zur Vermeidung von Härten oder aus ähnlichen Gründen ganz oder teilweise abgesehen werden können.

26. Zu Artikel 10 Nr. 10a - neu -, 15 - neu - und 16 - neu - (§ 172 Abs. 3 und 4, § 348 Nr. 6 und § 367 Abs. 2a bis 2c - neu - AO)

Artikel 11 Nr. 2 Buchstabe e (Artikel 97 § 18a Abs. 11 und 12 - neu - EG AO)

a) Artikel 10 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nach Nummer 10 ist folgende Nummer 10a einzufügen:

"10a. Dem § 172 werden folgende Absätze 3 und 4 angefügt:

(3) Anhängige, außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens gestellte Anträge auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung, die eine vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, vom Bundesverfassungsgericht oder vom Bundesfinanzhof entschiedene Rechtsfrage betreffen und denen nach dem Ausgang des Verfahrens vor diesen Gerichten nicht entsprochen werden kann, können durch

Allgemeinverfügung insoweit zurückgewiesen werden. § 367 Abs. 2b Satz 2 bis 6 gilt entsprechend.

(4) Wurde mit einem außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens gestellten Antrag auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung die Verfassungswidrigkeit von Normen des Steuerrechts gerügt, gilt der Antrag im Zeitpunkt der Veröffentlichung der Formel der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Bundesgesetzblatt (§ 31 Abs. 2 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht) als zurückgewiesen, soweit ihm nach dem Ausgang des Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht nicht entsprochen werden könnte. § 367 Abs. 2b Satz 5 gilt entsprechend."

bb) Nach Nummer 14 sind folgende Nummern 15 und 16 anzufügen:

"15. In § 348 werden in Nummer 5 der Punkt durch ein Komma ersetzt und folgende Nummer 6 angefügt:

"6. in den Fällen des § 172 Abs. 3 und 4."

16. In § 367 sind nach Absatz 2 folgende Absätze 2a bis 2c einzufügen:

"(2a) Die Finanzbehörde kann vorab über Teile des Einspruchs entscheiden, wenn dies sachdienlich ist. Sie hat in dieser Entscheidung zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintreten soll.

(2b) Anhängige Einsprüche, die eine vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, vom Bundesverfassungsgericht oder vom Bundesfinanzhof entschiedene Rechtsfrage betreffen und denen nach dem Ausgang des Verfahrens vor diesen Gerichten nicht abgeholfen werden kann, können durch Allgemeinverfügung insoweit zurückgewiesen werden. Sachlich zuständig für den Erlass der Allgemeinverfügung ist die oberste Finanzbehörde. Die Allgemeinverfügung ist im Bundessteuerblatt und auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zu veröffentlichen. Sie gilt am Tag nach der Herausgabe des Bundessteuerblattes, in dem sie veröffentlicht wird, als bekannt gegeben. Abweichend von § 47 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung endet die Klagefrist mit Ablauf eines Jahres nach dem Tag der Bekanntgabe. § 63 Abs. 1 Nr. 1 der

Finanzgerichtsordnung gilt auch, soweit ein Einspruch durch eine Allgemeinverfügung nach Satz 1 zurückgewiesen wurde.

(2c) Wurde mit einem Einspruch die Verfassungswidrigkeit von Normen des Steuerrechts gerügt, gilt der Einspruch im Zeitpunkt der Veröffentlichung der Formel der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts im Bundesgesetzblatt (§ 31 Abs. 2 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht) ohne Einspruchsentscheidung als zurückgewiesen, soweit er nach dem Ausgang des Verfahrens vor dem Bundesverfassungsgericht als unbegründet abzuweisen wäre. Abweichend von § 47 Abs. 1 und § 55 der Finanzgerichtsordnung endet die Klagefrist mit Ablauf eines Jahres nach dem Zeitpunkt der Veröffentlichung gemäß Satz 1."

b) In Artikel 11 Nr. 2 ist Buchstabe e wie folgt zu fassen:

"e) Dem § 18a werden folgende Absätze 11 und 12 angefügt:

"(11) ... (wie Regierungsentwurf)

(12) § 172 Abs. 3 und 4 und § 367 Abs. 2b und 2c der Abgabenordnung in der Fassung des Artikels ... Nr. ... und ... des Gesetzes vom (BGBl. I S. ...) gelten auch, soweit Aufhebungs- oder Änderungsanträge oder Einsprüche vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes gestellt oder eingelegt wurden und die Allgemeinverfügung in den Fällen des § 172 Abs. 3 oder § 367 Abs. 2b der Abgabenordnung nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes im Bundessteuerblatt und auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen veröffentlicht wird oder die Formel der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in den Fällen des § 172 Abs. 4 oder § 367 Abs. 2c der Abgabenordnung nach dem Inkrafttreten dieses Gesetzes im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wird."

Begründung:

Zu Artikel 10 (Änderung der Abgabenordnung)

Durch den Verzicht auf eine förmliche Entscheidung in Massenrechtsbehelfsfällen nach der Entscheidung eines obersten Gerichts wird Verwaltungsaufwand in erheblichem Umfang vermieden. Der Änderungsvorschlag ist daher auch in erheblichem Maße zum Bürokratieabbau geeignet.

Zu Nummer 10a (§ 172 Abs. 3 und 4 – neu –)

Analog § 367 Abs. 2b und 2c - neu - AO sollen auch unbegründete, außerhalb eines Rechtsbehelfsverfahrens gestellte Anträge auf Aufhebung oder Änderung einer Steuerfestsetzung nach einer höchstrichterlichen Klärung der im Antrag aufgeworfenen Rechtsfrage rationell abgewickelt werden können.

Zu Nummer 15 (§ 348 Nr. 6 – neu –)

Der Ausschluss des Einspruchs in Fällen, in denen außerhalb eines Einspruchs- oder Klageverfahrens gestellte Anträge durch Allgemeinverfügung nach § 172 Abs. 3 – neu – AO oder durch Zurückweisungsfiktion nach § 172 Abs. 4 – neu – AO erledigt wurden, soll ebenfalls zur rationelleren Abwicklung von Massenrechtsbehelfsfällen dienen. Es würde dem Sinn und Zweck der vorgenannten Regelungen entgegenstehen, wenn über die Rechtsfrage erneut im Rahmen eines Einspruchsverfahrens entschieden werden müsste. Der Rechtsweggarantie wird durch die Klagemöglichkeit mit einer auf ein Jahr verlängerten Klagfrist hinreichend Rechnung getragen.

Zu Nummer 16 (§ 367 Abs. 2a bis 2c – neu –)

Der neue Absatz 2a soll es den Finanzbehörden ermöglichen, in einer förmlichen Einspruchsentscheidung zunächst nur über Teile des Einspruchs zu befinden. Dies ist insbesondere dann sinnvoll, wenn ein Teil des Einspruchs entscheidungsreif ist, während über einen anderen Teil des Einspruchs zunächst nicht entschieden werden sollte, weil beispielsweise eine vom Einspruchsführer aufgeworfene Rechtsfrage Gegenstand eines beim Bundesfinanzhof anhängigen Verfahrens ist und nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs eine einvernehmliche Erledigung des Rechtsstreits erwartet werden kann. Die Regelung ermöglicht es, dass der Steuerpflichtige hinsichtlich des entscheidungsreifen Teils seines Einspruchsbegehrens ggf. schnelleren gerichtlichen Rechtsschutz erlangen kann. Angesichts einer sich unablässig ändernden Rechtslage liegt es sowohl im Interesse der Steuerpflichtigen als auch im Interesse der Finanzverwaltung, wenn über entscheidungsreife Teile zeitnah entschieden wird und nicht ggf. erst nach Ablauf mehrerer Jahre, wenn möglicherweise längst überholte rechtliche Vorschriften anzuwenden wären und erforderliche Nachweise ggf. nicht mehr beigebracht werden können. Durch die Verpflichtung der Finanzbehörde, in der Teil-Einspruchsentscheidung ausdrücklich zu bestimmen, hinsichtlich welcher Teile Bestandskraft nicht eintritt, wird Klarheit darüber geschaffen, inwieweit der Steuerfall "offen" bleibt.

Ob die Finanzbehörde von der Möglichkeit einer Teil-Einspruchsentscheidung Gebrauch macht, steht in ihrem Ermessen. Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung muss aber sachdienlich sein.

Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung hat nicht zur Folge, dass stets noch eine "End-Einspruchsentscheidung" ergehen muss. Das Einspruchsverfahren kann beispielsweise auch dadurch abgeschlossen werden, dass die Finanzbehörde dem Einspruch hinsichtlich der zunächst "offen" gebliebenen Frage abhilft, der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurücknimmt oder nach dem neuen Absatz 2c eine Einspruchsentscheidung fingiert wird.

Mit dem neuen Absatz 2b soll den obersten Finanzbehörden die Möglichkeit eingeräumt werden, durch eine Allgemeinverfügung (§ 118 Satz 2 AO) Einsprüche, die eine vom Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, vom Bundesverfassungsgericht oder vom Bundesfinanzhof entschiedene Rechtsfrage betreffen, insoweit zurückzuweisen. Der Einspruchsführer wird in diesen Fällen wegen der höchstrichterlichen Klärung in der Regel kein Interesse mehr daran haben, dass über seinen Rechtsbehelf förmlich entschieden wird. Für die Finanzbehörde bedeutet der Erlass einer Einspruchsentscheidung (§§ 366, 367 AO) bei dieser Sachlage eine unnötige und überflüssige Belastung. Die Finanzämter sind nicht in der Lage, "Masseneinsprüche" auf diesem Wege zu bewältigen. Im Gegensatz zu § 363 Abs. 2 Satz 2 AO ist es für eine Zurückweisung der Einsprüche durch Allgemeinverfügung nicht erforderlich, dass die Steuerpflichtigen sich in ihren Einsprüchen auf das Verfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, dem Bundesverfassungsgericht oder dem Bundesfinanzhof gestützt haben. Ob die oberste Finanzbehörde eine Allgemeinverfügung erlässt, steht in ihrem Ermessen. Sie wird von der Möglichkeit einer Allgemeinverfügung nur in den vorgenannten "Massenfällen" Gebrauch machen. Neben der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt und auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen kann es angezeigt sein, die Allgemeinverfügung auch durch Pressemitteilungen und durch Aushänge in den Finanzbehörden der Öffentlichkeit zugänglich zu machen.

Der Rechtsweggarantie wird durch die Klagemöglichkeit mit einer auf ein Jahr verlängerten Klagfrist hinreichend Rechnung getragen. Satz 6 stellt klar, dass eine Klage auch dann gegen die Finanzbehörde, die den mit dem Einspruch angegriffenen Verwaltungsakt erlassen hat, und nicht gegen die oberste Finanzbehörde zu richten ist, wenn der Steuerpflichtige die durch Allgemeinverfügung angeordnete Zurückweisung seines Einspruchs angreift.

Wurde der Einspruch auch wegen anderer Fragen eingelegt, wird er insoweit von der Zurückweisung durch Allgemeinverfügung nicht erfasst. Das Einspruchsverfahren bleibt somit weiterhin anhängig. Über die Rechtsfrage, die Gegenstand der Allgemeinverfügung war, kann in einer eventuell notwendig werdenden Einspruchsentscheidung nicht erneut entschieden werden. Zu berücksichtigen ist dann, dass für eine Klage nach einer Zurückweisung durch Allgemeinverfügung und für eine Klage nach Erlass einer Einspruchsentscheidung durch die örtlich zuständige Finanzbehörde unterschiedliche Fristen gelten.

Der neue Absatz 2c fingiert die Zurückweisung eines Einspruchs, wenn und soweit der Einspruch auf ein beim Bundesverfassungsgericht anhängiges Verfahren gestützt wird und nach dem Ausgang dieses Gerichtsverfahrens der Einspruch als unbegründet abzuweisen wäre. Auch in diesen Fällen wird der Einspruchsführer wegen der höchstrichterlichen Klärung in der Regel kein Interesse mehr daran haben, dass über seinen Rechtsbehelf förmlich entschieden wird. Der Rechtsweggarantie wird durch die Klagemöglichkeit mit einer auf ein Jahr verlängerten Klagfrist hinreichend Rechnung getragen.

Voraussetzung für die Zurückweisungsfiktion ist, dass das Bundesverfassungsgericht mit Gesetzeskraft festgestellt hat, dass die mit dem

Einspruch angegriffene Norm mit dem Grundgesetz vereinbar ist und dass das Bundesministerium der Justiz die Entscheidungsformel im Bundesgesetzblatt veröffentlicht hat. Nicht erforderlich ist, dass das Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht bereits im Zeitpunkt der Einspruchseinlegung anhängig war. Die Einsprüche gelten aber nicht als zurückgewiesen, wenn der Bundesfinanzhof die Verfassungsmäßigkeit einer Steuerrechtsnorm bestätigt hat oder wenn ein Vorlagebeschluss eines Gerichts oder eine Verfassungsbeschwerde wegen Unzulässigkeit nicht zu einer Sachentscheidung des Bundesverfassungsgerichts führt.

Ist § 367 Abs. 2c - neu - AO anwendbar und wurde der Einspruch auch wegen anderer Fragen eingelegt, wird der Einspruch insoweit von der Zurückweisungsfiktion nicht erfasst und bleibt insoweit weiterhin anhängig.

Zu Artikel 11 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung)

Die Vorschrift enthält die Anwendungsregelungen zu § 172 Abs. 3 und 4 – neu – AO (Artikel 10 Nr. 10a) sowie zu § 367 Abs. 2b und 2c – neu – AO (Artikel 10 Nr. 16).

27. Zu Artikel 10 Nr. 13 (§ 251 AO)

Artikel 10 Nr. 13 ist wie folgt zu fassen:

"13. § 251 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

"(3) Macht die Finanzbehörde im Insolvenzverfahren einen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis oder aus einer Entrichtungsverpflichtung als Insolvenzforderung geltend, so stellt sie erforderlichenfalls die Insolvenzforderung durch schriftlichen Verwaltungsakt insbesondere durch Steuer- oder Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot fest. Ist für den die Insolvenzforderung feststellenden Steuerbescheid ein Grundlagenbescheid von Belang, so erlässt die zuständige Finanzbehörde erforderlichenfalls den Grundlagenbescheid."

b) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 4 angefügt:

"(4) ... (wie Regierungsentwurf)"<sup>\*)</sup>

---

<sup>\*)</sup> vorbehaltlich Ziffer 28



Begründung:

Durch die Änderung soll gesetzlich festgeschrieben werden, dass die Feststellung der bestrittenen Insolvenzforderung durch Verwaltungsakt gemäß § 185 Satz 1 letzter Halbsatz InsO im Anwendungsbereich der Abgabenordnung durch Steuerbescheid ohne Leistungsgebot erfolgt. Das Steuerfestsetzungsverfahren ist durch § 240 ZPO analog aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens unterbrochen.

Ist ein Steuerbescheid vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergangen, der noch nicht bestandskräftig oder bereits angefochten ist, wird im Bestreitensfall dieses Besteuerungsverfahrens wieder aufgenommen, indem der Bestreitende Einspruch einlegt oder das unterbrochene Rechtsbehelfsverfahren wieder aufnimmt. Die Einspruchsentscheidung ergeht ohne Leistungsgebot.

Ist dagegen noch kein Steuerbescheid ergangen, musste bisher die Insolvenzforderung statt durch Steuerbescheid ohne Leistungsgebot durch separaten Feststellungsbescheid festgestellt werden. Feststellungsbescheide nach § 251 Abs. 3 AO werden jedoch nach den §§ 130, 131 AO geändert, während Steuerbescheide nach §§ 172 ff. AO korrigiert werden. Bei der Beendigung des Insolvenzverfahrens ohne Restschuldbefreiung kann es zu Konkurrenzproblemen zwischen Steuerfeststellung und dann ggf. wieder möglicher Steuerfestsetzung kommen. Nach der Konzeption des § 185 Satz 1 letzter Halbsatz InsO, der die Feststellung durch Verwaltungsakt vorsieht, ist die bisherige Verfahrensteilung in der Abgabenordnung nicht erforderlich. Wichtig ist nur, dass der Verwaltungsakt sich auf die Feststellung beschränkt und kein Leistungsgebot für Insolvenzforderungen gegenüber der Masse ausspricht. Dieses Ergebnis ist durch einen Steuerbescheid (§ 155 Abs. 1 AO), der sich auf die Festsetzung der korrekten Steuer beschränkt und nicht mit einem Leistungsgebot (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO) verbunden wird, viel effektiver erreichbar, ohne dass zwei Verfahrensarten praktiziert werden müssen. Zugleich wird die Zulässigkeit des Ergehens von Feststellungsbescheiden (§§ 179 ff. AO) und Steuermessbescheiden (§ 184 AO) gesetzlich festgeschrieben. Die bisherige Rechtsprechung des BFH zu diesem Thema wird dadurch hinfällig.

Der bloße Eintritt der Fälligkeit der Steuerforderung gemäß § 220 Abs. 2 Satz 2 AO ist dabei unschädlich, schließlich gelten gemäß § 41 Abs. 1 InsO selbst nicht fällige Insolvenzforderungen als fällig.

28. Zu Artikel 10 Nr. 13 (§ 251 Abs. 4 AO)

In Artikel 10 Nr. 13 sind in § 251 Abs. 4 nach dem Wort "Steuerschuldverhältnis" die Wörter "oder einer Entrichtungspflicht" einzufügen.

Begründung:

Die Formulierung im Gesetzentwurf der Bundesregierung ist um die Verbindlichkeiten aus einer Entrichtungspflicht zu ergänzen, da der Entrichtungsanspruch hinsichtlich der Abzugssteuern keinen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1998, I R 120/97). Darunter fällt die Lohnsteuerabführung.

Da das Insolvenzgeld gemäß § 183 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 SGB III nur für drei Monate vor Insolvenzeröffnung im Falle der Nichtzahlung der Löhne gezahlt wird und der Zeitraum der vorläufigen Insolvenz in der Regel länger als drei Monate andauert und eine Lohnzahlung erfolgt, ist eine Einbeziehung der einbehaltenen Lohnsteuer in die Neuregelung geboten. Dies stellt gleichfalls keine Gläubigerbevorzugung dar, da der Entrichtungsgläubiger keine Wahl bezüglich des Entrichtungspflichtigen hat. Die Wertungen zur Umsatzsteuer in der Gesetzesbegründung zu Artikel 10 Nummer 13 gelten für die Lohnsteuerabführung gleichermaßen.

29. Zu Artikel 18 Nr. 2 Buchstabe c (§ 145 Abs. 3 Satz 3 und 4 BewG)

In Artikel 18 Nr. 2 Buchstabe c sind in § 145 Abs. 3 die Sätze 3 und 4 wie folgt zu fassen:

"Bei der Wertermittlung ist der zum Besteuerungszeitpunkt aktuelle Bodenrichtwert anzusetzen. Ist ein Bodenrichtwert vom Gutachterausschuss nicht ermittelt worden, ist der Bodenwert aus den Werten vergleichbarer Flächen abzuleiten und um 20 Prozent zu ermäßigen."

Begründung:

Die Bodenrichtwerte werden vom Gutachterausschuss ermittelt; sie sind nach derzeitiger Rechtslage unverbindlich und werden nicht begründet. Der Gesetzentwurf geht von einer Feststellung der Bodenrichtwerte aus. Feststellungen oder Festsetzungen von Bodenrichtwerten könnten als Verwaltungsakte qualifiziert werden. Die Bodenrichtwertermittlung wäre gesondert anfechtbar, auch müssten die Bodenrichtwerte künftig begründet werden.

Mit der Änderung soll klargestellt werden, dass es bei der bisher geltenden Rechtslage bleibt, die Ermittlung der Bodenrichtwerte mithin keinen Verwaltungsakt darstellt.

Nach der Formulierung des Gesetzentwurfes dürften vom Gutachterausschuss fakultativ ermittelte Bodenrichtwerte für Nicht-Baulandflächen zukünftig nicht mehr verwendet werden.

Mit der Änderung soll die bisherige Praxis beibehalten werden.