

Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss)

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
– Drucksachen 16/634, 16/749 –**

Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen

A. Problem

Nach Ansicht der Bundesregierung werden in nicht unerheblichem Umfang geltende Steuergesetze zwar legal, aber mit negativen Effekten für die Steuereinnahmen unterlaufen. Angesichts der angespannten Lage der öffentlichen Haushalte sei dies nicht hinnehmbar.

B. Lösung

Mit dem Gesetzentwurf sollen insbesondere folgende Umgehungs- und Gestaltungsmöglichkeiten eingeschränkt werden:

- Anpassung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG): Berücksichtigung auch der Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens als Betriebsausgabe erst im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme.
- Beschränkung der Anwendung der 1-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).
- Herstellung der umsatzsteuerlichen Neutralität bei Umsätzen aus Glücksspielen mit Geldeinsatz (§ 4 Nr. 9 Buchstabe b Satz 1 UStG).
- Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf bestimmte Gebäudereinigungen.

Der Finanzausschuss empfiehlt folgende Änderungen:

- Anpassung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG: Berücksichtigung der Anschaffungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens als Betriebsausgabe erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses bzw. bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme sowie Aufnahme dieser Wirtschaftsgüter in ein besonderes Verzeichnis.

- Verzicht auf die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf bestimmte Gebäudereinigungen.

Annahme des Gesetzentwurfs in der geänderten, im Übrigen unveränderten Fassung mit den Stimmen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD gegen die Stimmen der Fraktion der FDP bei Stimmenthaltung der Fraktionen DIE LINKE. und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

C. Alternativen

Keine

D. Kosten

Für die Haushalte der Gebietskörperschaften ergeben sich in den Kassenjahren 2006 bis 2010 die nachfolgenden Auswirkungen:

Gebietskörperschaft	Steuermehreinnahmen in Mio. Euro in den Kassenjahren				
	2006	2007	2008	2009	2010
Bund	117	282	369	372	372
Länder	105	253	330	332	332
Gemeinden	33	85	111	111	111
insgesamt	255	620	810	815	815

Einzelheiten sind aus dem in Anlage 1 beigefügten Finanztableau ersichtlich.

Beschlussempfehlung

Der Bundestag wolle beschließen,

den Gesetzentwurf – Drucksachen 16/634, 16/749 – mit folgenden Maßgaben, im Übrigen unverändert anzunehmen:

1. Artikel 1 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

,1. § 4 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 3 und 4 wird jeweils die Angabe „nach Absatz 3 oder“ gestrichen.

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder bei Entnahme im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.“

bb) In Satz 5 werden die Wörter „nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ durch die Angabe „Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Sinne des Satzes 4“ ersetzt.

c) In Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 wird die Angabe „§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3“ durch die Angabe „§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 oder 3“ ersetzt.“

b) Nummer 4 Buchstabe a wird wie folgt gefasst:

,a) Dem Absatz 10 werden folgende Sätze angefügt:

„§ 4 Abs. 3 Satz 4 und 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmals für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die vor dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden, sind erst im Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses oder im Zeitpunkt der Entnahme als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.““

2. Artikel 2 wird wie folgt gefasst:

„Artikel 2

Änderung des Umsatzsteuergesetzes

In § 4 Nr. 9 Buchstabe b Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) geändert worden ist, werden die Wörter „, sowie die Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind“ gestrichen.“

3. Artikel 4 wird wie folgt gefasst:

**„Artikel 4
Inkrafttreten**

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.“

Berlin, den 15. März 2006

Der Finanzausschuss

Eduard Oswald
Vorsitzender

Olav Gutting
Berichterstatter

Dr. Hans-Ulrich Krüger
Berichterstatter

Carl-Ludwig Thiele
Berichterstatter

Dr. Barbara Höll
Berichterstatterin

Christine Scheel
Berichterstatterin

Bericht der Abgeordneten Olav Gutting, Dr. Hans-Ulrich Krüger, Carl-Ludwig Thiele, Dr. Barbara Höll und Christine Scheel

1. Verfahrensablauf

Der Deutsche Bundestag hat den Gesetzentwurf der Bundesregierung – **Drucksache 16/634** – in seiner 19. Sitzung am 16. Februar 2006 dem Finanzausschuss zur federführenden Beratung sowie dem Ausschuss für Wirtschaft und Technologie zur Mitberatung überwiesen. Der Ausschuss für Wirtschaft und Technologie hat sich in seiner Sitzung am 15. März 2006 mit der Vorlage befasst. Der Finanzausschuss hat den Gesetzentwurf in seinen Sitzungen am 15. Februar 2006 und abschließend am 15. März 2006 beraten. Der Finanzausschuss hat am 8. März 2006 eine öffentliche Anhörung zu der Thematik durchgeführt.

2. Wesentlicher Inhalt der Vorlage

Mit dem Gesetzentwurf setzt die Bundesregierung im Bereich der Steuerpolitik auf ein schnell wirksames Gesamtpaket steuerlicher Maßnahmen, das dem Staat auf allen Ebenen dauerhaft sichere Einnahmen garantiert und damit zur erforderlichen Stabilisierung der Haushalte beitragen soll. Die Maßnahmen sollen auch der Sicherstellung einer gerechten, gleichmäßigen und transparenten Besteuerung dienen. Darüber hinaus sollen wirtschaftsfördernde Impulse gegeben und somit die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Deutschland im internationalen Wettbewerb gesteigert werden. Im Einzelnen sieht der Gesetzentwurf insbesondere folgende Änderungen vor:

- Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG soll so angepasst werden, dass Anschaffungskosten für Wertpapiere, vergleichbare nicht verbriefte Forderungen und Rechte sowie Grundstücke erst im Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Entnahme berücksichtigt werden.

Damit soll einem Steuersparmodell begegnet werden, durch das in einzelnen Ländern bereits Steuerausfälle von mehreren 100 Mio. Euro verursacht worden seien. Das Modell werde in der Rechtsform einer GbR mit einer GmbH als geschäftsführender Gesellschafterin betrieben. Erwerbe die GbR Wertpapiere als Umlaufvermögen, könne sie die Anschaffungskosten als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandeln. Den jeweiligen Verlustanteil aus dem Wertpapierankauf verrechneten die Gesellschafter mit ihren übrigen positiven Einkünften und verminderten so ihre Steuerschuld.

Auch bei Steuerpflichtigen, die gewerblichen Grundstückshandel betrieben und zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG berechtigt seien, bestünden vergleichbare Gestaltungsmöglichkeiten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert für die zum Umlaufvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude könnten im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung, Einlage oder Einbringung in das Betriebsvermögen sofort und in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen und daraus resultierende Verluste mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke werde häufig erst Jahre später der Besteue-

rung unterworfen, so dass ein ggf. langjähriger Steuerstundungseffekt eintrete.

- Die vorgeschlagene Gesetzesänderung zu § 5 Abs. 1a EStG stellt klar, dass die handelsrechtliche Praxis zur Bildung von Bewertungseinheiten auch weiterhin für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich bleibt. Die Bundesregierung erläutert zur Begründung, dass Unternehmen Geschäfte (Grundgeschäfte), die einem Kursrisiko unterlägen, in der Regel durch andere Geschäfte (Sicherungsgeschäfte) absicherten, die einem gegenläufigen Risiko unterlägen, um Verluste zu vermeiden (Hedge). In der handelsrechtlichen Rechnungslegung würden die Chancen und Risiken aus den Grund- und Sicherungsgeschäften kompensatorisch in Bewertungseinheiten zusammengefasst. Führe die kompensatorische Bewertung insgesamt zu einem positiven Ergebnis, bleibe dieses nach § 252 Nr. 4 HGB außer Ansatz, ein negatives Ergebnis mindere dagegen den Gewinn. Die vorgeschlagene Gesetzesänderung stelle klar, dass diese handelsrechtliche Praxis zur Bildung von Bewertungseinheiten auch weiterhin für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich bleibe. Sie beuge Bestrebungen vor, wirtschaftlich zusammenhängende Bilanzpositionen einzeln zu bewerten. Der handels- und steuerrechtliche Grundsatz der Einzelbewertung und das Saldierungsverbot entsprächen bei Sicherungsgeschäften im Rahmen von Portfolien nicht den tatsächlichen Gegebenheiten in der Praxis. Er führe durch die isolierte imparitätische Bewertung (strenges Niederstwertprinzip) zur Berücksichtigung von Verlusten, die tatsächlich niemals eintreten. Der Gesetzesvorschlag wirkt einer weiteren Differenzierung von Handels- und Steuerrecht entgegen.

Ein nach der Bildung der Bewertungseinheiten verbleibendes negatives Ergebnis werde in der Handelsbilanz oftmals als Rückstellung für drohende Verluste dargestellt. Tatsächlich handle es sich bei dieser Bilanzposition jedoch um die Zusammenfassung einer Vielzahl unterschiedlichster Aufwendungen und Erträge. Die Einfügung in § 5 Abs. 4a Satz 2 stelle klar, dass diese lediglich technisch als Rückstellung für drohende Verluste bezeichnete Bilanzposition nicht dem Passivierungsverbot nach Absatz 4a Satz 1 unterliege.

- Die Anwendung der 1-Prozent-Regelung soll zukünftig auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens beschränkt werden. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Das Gesetz unterscheide hierbei nicht, ob es sich bei dem Kraftfahrzeug um notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen handle. Durch die Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Urteil des BFH vom 2. Oktober 2003, BStBl II 2004 S. 985) ergäben sich zahlreiche Fallgestaltungen, bei denen die

1-Prozent-Regelung zu einem ungerechtfertigtem Vorteil für den Steuerpflichtigen führe, weil der Gesetzgeber bei der Schaffung der Regelung von einer durchschnittlichen privaten Nutzung von 30 Prozent bis 35 Prozent ausgegangen sei.

Befinde sich ein Kraftfahrzeug im gewillkürten Betriebsvermögen (betriebliche Nutzung von mindestens 10 Prozent bis zu 50 Prozent), sei der Entnahmewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln und mit den auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen. Dieser Nutzungsanteil sei vom Steuerpflichtigen im Rahmen allgemeiner Darlegungs- und Beweislastregelungen nachzuweisen (d. h. glaubhaft zu machen). Die Führung eines Fahrtenbuches sei dazu nicht zwingend erforderlich.

- Die umsatzsteuerliche Neutralität bei Umsätzen aus Glücksspielen mit Geldeinsatz soll durch eine Änderung des § 4 Nr. 9 Buchstabe b Satz 1 UStG hergestellt werden, indem die bislang umsatzsteuerfreien Umsätze der zugelassenen öffentlichen Spielbanken in die Umsatzsteuerpflicht einbezogen werden. Durch eine zumindest mittelbare Weitergabe der Umsatzsteuer an den Endverbraucher (z. B. bei Serviceleistungen), könnten die Spielbanken die dadurch eintretenden Belastungen mindern. Zudem könnte diesen durch eine Senkung der Spielbankabgabe, der Sonderabgaben oder der zusätzlichen Gewinnabschöpfungen entgegengewirkt werden.

Die Bundesregierung führt zur Begründung der Gesetzesänderung das Urteil des EuGH vom 17. Februar 2005 an, nach dem eine Umsatzsteuerbefreiung von Glücksspielen mit Geldeinsatz in zugelassenen öffentlichen Spielbanken gemeinschaftsrechtlich unzulässig sei, wenn gleichzeitig gleichartige Umsätze außerhalb dieser Spielbanken umsatzsteuerpflichtig seien. Der Bundesfinanzhof habe in seinen Anschluss-Urteilen vom 12. Mai 2005 entschieden, dass die Kläger sich, da § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG mit der Bestimmung des Artikels 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-Richtlinie unvereinbar sei, in dem Sinne auf diese Bestimmung berufen könnten, dass die Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG keine Anwendung finde.

Von der Umsatzsteuer zu befreien seien nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-Richtlinie Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz unter den Bedingungen und Beschränkungen, die von jedem Mitgliedstaat festgelegt würden. Im Hinblick auf den umsatzsteuerlichen Neutralitätsgrundsatz haben die Mitgliedstaaten nach ständiger Rechtsprechung des EuGH die Befugnis zur Einschränkung der Umsatzsteuerbefreiung so auszuüben, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Glücksspielumsätze umsatzsteuerlich gleich behandelt werden. Der Neutralitätsgrundsatz verbiete daher die Besteuerung bestimmter Glücksspielumsätze nicht, sofern alle gleichartigen Glücksspielumsätze erfasst würden. Daraus folgt nach Auffassung der Bundesregierung, dass der Neutralitätsgrundsatz nicht verletzt sei, wenn Glücksspiele und Glücksspielgeräte aller Art sowohl innerhalb als auch außerhalb zugelassener öffentlicher Spielbanken gleich behandelt würden, indem sie der Besteuerung unterworfen würden.

Um bei der Umsatzbesteuerung derartiger Umsätze Abgrenzungsschwierigkeiten zu vermeiden und somit die Rechtssicherheit für alle Wirtschaftsbeteiligten zu erhöhen, würden künftig nur noch die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen, von der Umsatzsteuer befreit.

- Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wird erweitert auf das steuerpflichtige Reinigen von Gebäuden einschließlich Hausfassadenreinigung, Räumen und Inventar, Teppichreinigung und Fensterputzen, wenn diese Leistung an Unternehmer erbracht wird (§ 13b UStG). Nicht unter die Vorschrift fallen die vorgenannten Umsätze an einen Unternehmer, dessen unternehmerische Tätigkeit sich ausschließlich auf die Vermietung von nicht mehr als zwei Wohnungen beschränkt. Durch die Erweiterung sollen Umsatzsteuerausfälle verhindert werden, die dadurch eintreten könnten, dass bei diesen Umsätzen nicht sichergestellt werden kann, dass diese von den leistenden Unternehmern vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden realisieren kann. Die Maßnahme sei EU-rechtlich abgesichert. Die entsprechende Ermächtigung sei bis zum 31. Dezember 2008 beschränkt.
- § 379 der Abgabenordnung (AO) wird ergänzt um die Ahndung der entgeltlichen Weitergabe von Belegen als Steuerordnungswidrigkeit. Bei Internetauktionen würden vermehrt Tankquittungen angeboten, die die Käufer dann zur unrechtmäßigen Geltendmachung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nutzten. Nach geltender Rechtslage könnten sich die Verkäufer der Tankbelege darauf berufen, für die weitere Verwendung der Belege durch den Käufer nicht verantwortlich zu sein. Durch die vorgeschlagene Ergänzung des § 379 AO werde den Finanzbehörden die Möglichkeit eröffnet, auch die unberechtigte Weitergabe von Belegen als Steuerordnungswidrigkeit zu verfolgen.

3. Stellungnahme des Bundesrates

Der Bundesrat hat in seiner 819. Sitzung am 10. Februar 2006 beschlossen, insbesondere zu folgenden Punkten des Gesetzentwurfs wie folgt Stellung zu nehmen:

- Es sei zu erwarten, dass die von der vorgesehenen Änderung von § 4 Abs. 3 EStG Betroffenen den bestehenden Steuerstundungseffekt fortführten. Dazu kauften sie Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens an, die nicht unter die Neuregelung fallen sollten. Dies seien insbesondere Edelmetalle (vor allem Gold) und Rohstoffe. Der Bundesrat schlägt deshalb die Erweiterung des Katalogs um Edelmetalle, die nicht zur Verarbeitung im Betrieb bestimmt sind (z. B. von Kunstschmieden oder Zahnärzten), vor. Um auszuschließen, dass reguläre Schmuckhändler von der Regelung betroffen würden, werde die Erweiterung auf solche Edelmetalle beschränkt, die nicht bereits verarbeitet seien. Der Kreis der Wirtschaftsgüter werde zusätzlich auf Wirtschaftsgüter erstreckt, deren körperlicher Besitz von vornherein nicht angestrebt werde. In diesem Fall sei dieser Erwerb der Güter wirtschaftlich ein bloßer Erwerb von Rechten. Der Erwerb von Rohstoffen werde, soweit sie nicht körperlich an den

Betrieb geliefert werden, mit dieser Formulierung ebenfalls erfasst.

Weiterhin soll § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG dahin gehend geändert werden, dass nicht mehr der Veräußerungszeitpunkt, sondern der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses für den Betriebsausgabenabzug maßgebend sei. Ansonsten könne durch Verzögerung der Zahlung über einen Jahreswechsel der bisherige Steuerstundungseffekt beibehalten werden. Darüber hinaus werde durch eine solche Änderung bewirkt, dass die der Norm zugeordnete Gewinnglättungsfunktion in jedem Veräußerungsfall wirke, z. B. beim Verkauf vom im Anlagevermögen befindlichen Grundvermögen.

Der Bundesrat schlägt außerdem vor, die Pflicht zur Aufzeichnung in einem gesonderten Verzeichnis auf den erweiterten Katalog der Wirtschaftsgüter, die zu steuerlich unerwünschten Gestaltungen führten, auszudehnen.

- Die Erweiterung von § 5 Abs. 4a EStG bezüglich der Drohverlustrückstellungen ist nach Auffassung des Bundesrates entbehrlich und berge zudem erhebliche Haushaltsrisiken. Ein nach der Bildung der Bewertungseinheiten verbleibendes negatives Ergebnis, das in der Handelsbilanz als Rückstellung ausgewiesen werde, könne in der Steuerbilanz angesetzt werden, soweit es auf Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG oder § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG für in der Bewertungseinheit befindliche Wirtschaftsgüter oder Schulden nachgewiesen werde. Insoweit handle es sich begrifflich bereits nicht um eine „Drohverlustrückstellung“, die unter den Anwendungsbereich des § 5 Abs. 4a EStG falle.
- Zu der geplanten Umsatzbesteuerung öffentlicher Spielbanken hat der Bundesrat auf seine Stellungnahme vom 17. Juni 2005 zum Entwurf eines Zwanzigsten Gesetzes zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes (Bundesratsdrucksache 326/05 (Beschluss)) verwiesen. Der EuGH habe mit Urteil vom 17. Februar 2005 entschieden, dass die Umsatzsteuerbefreiung der Veranstaltung von Glücksspielen bzw. des Betriebs von Glücksspielgeräten nicht von der Identität des Veranstalters oder Betreibers abhängig gemacht werden dürfe. Da § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG in seiner bisherigen Fassung die durch den Betrieb der zugelassenen öffentlichen Spielbanken bedingten Umsätze aller Art von der Umsatzsteuer befreie, während die Umsätze anderer Veranstalter von Glücksspielen bzw. anderer Betreiber von Glücksspielgeräten umsatzsteuerpflichtig seien, werde hierdurch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt. Dieser Grundsatz lasse sich nach Auffassung des Bundesrates nicht dadurch wiederherstellen, dass die Steuerbefreiung für die zugelassenen öffentlichen Spielbanken aufgehoben werde. Denn es sei zu beachten, dass nach Artikel 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-Richtlinie „sonstiges Glücksspiel mit Geldeinsatz“ grundsätzlich von der Mehrwertsteuer zu befreien sei. Durch die in dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehene Änderung des § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG verbliebe dagegen in dieser Norm keine Umsatzsteuerbefreiung der „sonstigen Glücksspiele mit Geldeinsatz“ mehr. Damit würde das den Mitgliedstaaten durch Artikel 13 Teil B Buchstabe f der 6. EG-Richtlinie zugewiesene Ermessen überschrit-

ten, wonach diese lediglich die Bedingungen und Grenzen dieser Befreiung festlegen dürfen. Der Generalanwalt habe vor dem EuGH hervorgehoben, dass für Glücksspielumsätze andere Formen der Besteuerung als die Umsatzsteuer besser geeignet wären. Diesem Gedanken folgend hat der Bundesrat den Entwurf eines Gesetzes über die Besteuerung des Spieleinsatzes (Spieleinsatzsteuergesetz – SpEStG) – Bundesratsdrucksache 479/05 (Beschluss) – vorgelegt.

Für den Fall, dass der Deutsche Bundestag die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Spielbanken beschließe, weist der Bundesrat darauf hin, dass eine Umsatzbesteuerung im Bereich der öffentlichen Spielbanken durch die dann zwingend notwendige Absenkung bei der Spielbankabgabe zu Belastungen der Länder führen werde. Der Bundesrat könne daher ggf. der Umsatzsteuerlösung nur dann zustimmen, wenn die Länder insgesamt einen angemessenen finanziellen Ausgleich für die dadurch bedingten Ausfälle bei der Spielbankabgabe erhielten. Der Bundesrat fordere von der Bundesregierung deshalb eine Kompensation in Höhe des Anteils der wegfallenden Spielbankabgabe, der nicht durch den Länderanteil bei der Umsatzsteuer ausgeglichen wird. Forderungen des Bundes nach einer Kompensation für die von den Ländern erhobene Spielbankabgabe weist der Bundesrat zurück. Diese bezögen sich auf Steuern für Spiele in Spielbanken, die nicht Gegenstand von Änderungen durch dieses Gesetz sind. Die offenen Fragen sollen in einer Arbeitsgruppe unter Beteiligung des Bundes erörtert werden.

- Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht eine Änderung des § 13b UStG vor, wonach die Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Leistungen zum Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen nicht mehr vom leistenden Unternehmer, sondern vom Empfänger der Leistung geschuldet wird, sofern dieser Unternehmer ist und sich seine Unternehmereigenschaft nicht nur aus der Vermietung von höchstens zwei Wohnungen ergibt. Der Bundesrat weist darauf hin, dass von einem Wechsel der Steuerschuldnerschaft für Gebäudereinigungsleistungen eine nicht überschaubare Zahl von Unternehmern (wahrscheinlich mehrere Millionen) betroffen, die als Kleinunternehmer oder Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen umsatzsteuerlich bisher nicht geführt werden. Diese hätten gemäß § 18 Abs. 4a UStG Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen nur für die von ihnen nach § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer abzugeben. Der damit verbundene administrative Aufwand stünde in keinem Verhältnis zu den zu erwartenden Steuermehreinnahmen.

Von der Gesetzesänderung seien ferner die Gebietskörperschaften betroffen. Da diese durchweg in abgegrenzten Bereichen als Unternehmer tätig sind, wären sie Steuerschuldner für sämtliche Gebäudereinigungsleistungen, die sie für ihre unternehmerischen und nichtunternehmerischen Liegenschaften beziehen.

Darüber hinaus bestünden keine gesicherten Erkenntnisse darüber, dass Reinigungsunternehmer unzuverlässiger seien als andere Unternehmergruppen, beispielsweise Gastwirte und Taxiunternehmer, so dass zu bezweifeln

sei, ob eine Sonderregelung für die Gebäudereinigungsbranche überhaupt erforderlich sei.

Die geplante Reverse-Charge-Regelung solle außerdem nur für Umsätze mit einem Rechnungsbetrag von mehr als 5 000 Euro gelten. Die Reverse-Charge-Regelung werde deshalb weder die Gebietskörperschaften noch Kleinunternehmer und steuerbefreite Institutionen und Einrichtungen betreffen.

4. Anhörung

Der Finanzausschuss hat am 8. März 2006 zu der Vorlage zusammen mit dem Gesetzentwurf des Bundesrates zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen – Drucksache 16/520 – eine öffentliche Anhörung durchgeführt. Dabei hatten folgende Sachverständige und Institutionen Gelegenheit zur Stellungnahme:

- Aktionsgemeinschaft Wirtschaftlicher Mittelstand
- Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer
- Bundesinnungsverband des Gebäudereiniger-Handwerks
- Bundessteuerberaterkammer
- Bundesverband Automatenunternehmer e. V.
- Bundesverband der Deutschen Industrie
- Bundesverband der Freien Berufe
- Bundesverband des Deutschen Groß- und Außenhandels
- Bundesvereinigung der Deutschen Arbeitgeberverbände
- Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände
- DAGV Deutscher Automaten-Großhandels-Verband e. V.
- Deutsche Steuer-Gewerkschaft
- Deutscher Gewerkschaftsbund
- Deutscher Industrie- und Handelskammertag
- Deutscher Steuerberaterverband
- Forum für Automatenunternehmer in Europa e. V.
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft
- Hauptverband des Deutschen Einzelhandels
- Matthias Hein, Spielbank SH GmbH
- Michael Seegert, Spielbank Bad Neuenahr GmbH & Co. KG
- Prof. Dr. Karl-Georg Loritz
- Prof. Dr. Lorenz Jarass
- Prof. Dr. Martin Faust
- Prof. Dr. Norbert Herzig
- RA Dr. Joachim Krämer
- Verband der Automobilindustrie
- Verband der Deutschen Automatenindustrie
- Zentraler Kreditausschuss
- Zentralverband Deutsches Baugewerbe
- Zentralverband des Deutschen Handwerks

Das Ergebnis der Anhörung ist in die Ausschussberatung eingegangen. Das Protokoll der öffentlichen Anhörung einschließlich der eingegangenen Stellungnahmen ist der Öffentlichkeit zugänglich.

5. Stellungnahme des mitberatenden Ausschusses

Der **Ausschuss für Wirtschaft und Technologie** empfiehlt: Annahme mit Änderungen.

Der Ausschuss beschließt die Ablehnung des Änderungsantrags der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN auf Ausschussdrucksache 16(9)68 mit den Stimmen der Fraktionen CDU/CSU, SPD, FDP und DIE LINKE. gegen die Stimmen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

Der Ausschuss beschließt die Annahme des Änderungsantrags der Fraktionen der CDU/CSU und SPD auf Ausschussdrucksache 16(9)57 mit den Stimmen der Fraktionen CDU/CSU, SPD und DIE LINKE. gegen die Stimmen der Fraktionen FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

Der Ausschuss beschließt die Annahme des Änderungsantrags der Fraktionen der CDU/CSU und SPD auf Ausschussdrucksache 16(9)56 mit den Stimmen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD gegen die Stimmen der Fraktion der FDP bei Enthaltung der Fraktionen DIE LINKE. und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

Der Ausschuss beschließt mit den Stimmen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD gegen die Stimmen der Fraktionen FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN bei Enthaltung der Fraktion DIE LINKE. dem federführenden Ausschuss die Annahme des Gesetzentwurfs der Bundesregierung (Drucksachen 16/634 und 16/749) in der Fassung des Änderungsantrags der Fraktionen der CDU/CSU und SPD auf Ausschussdrucksache 16(9)56 zu empfehlen.

6. Ausschussempfehlung

I. Allgemeiner Teil

Der **Finanzausschuss** empfiehlt die Annahme des Gesetzentwurfs in geänderter Fassung mit den Stimmen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD gegen die Stimmen der Fraktion der FDP bei Stimmenthaltung der Fraktionen DIE LINKE. und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben den Gesetzentwurf als schnell wirksames Maßnahmenpaket zur Stabilisierung der Haushalte und Stabilisierung der Steuerbasis bezeichnet. Es sei eine Reaktion auf die Praxis, der im Wesentlichen Vorschläge der Länder aufgreife. Es sei nicht hinnehmbar, dass die Haushalte aller föderalen Ebenen aufgrund von Steuersparmodellen Steuermindereinnahmen zu verzeichnen hätten. Außerdem sei die Steuergerechtigkeit zwischen denjenigen, die die Modelle nutzten und denjenigen, die die Regelung sachgerecht anwendeten, nicht mehr gewährleistet. Der Ehrliche könne nicht der Dumme sein, die verfassungsrechtliche Gleichmäßigkeit der Besteuerung müsse gewährleistet werden. Darüber hinaus sei es notwendig, durch klarstellende Regelungen Transparenz im Steuerrecht zu schaffen.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben besonders betont, dass bei aller Notwendigkeit der Regelungen mit Augenmaß vorgegangen werde. Dies zeige der Verzicht auf die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft beim Leistungsempfänger im Falle von Gebäudereinigungsleistungen. Nachdem zunächst die Länder diese Forderung erhoben hätten, hätten sie die vorgeschlagene Regelung später als weder notwendig noch zweckmäßig bezeichnet. Die zu erwarten-

den Steuermehreinnahmen in Höhe von 10 Mio. Euro stünden in keinem Verhältnis zu dem entstehenden Aufwand. Deshalb hätten die Fraktionen der CDU/CSU und SPD einen Änderungsantrag vorgelegt, der die im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung des Umsatzsteuergesetzes wieder rückgängig macht.

Dieser Änderungsantrag ist einstimmig angenommen worden.

Darüber hinaus seien zu einzelnen Maßnahmen Erklärungen abgegeben worden, die Eingang in diesen Bericht finden. Auf diese Weise würden die Anliegen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD nochmals besonders deutlich gemacht.

Die Fraktion der FDP hat ihre Ablehnung des gesamten Gesetzentwurfs damit begründet, dass es sich dabei nur um Einzelmaßnahmen handle, die zum Teil zu einer Verkomplizierung des Rechts und zu mehr Bürokratie führten. Notwendig sei hingegen eine Neuordnung des gesamten Steuerrechts anstelle von Einzelmaßnahmen. Es sei zu wünschen, dass die Koalition nach den Landtagswahlen in zehn Tagen bereit sei, die strukturellen Probleme unseres Landes ernsthaft und grundsätzlich anzugehen und zu einer Lösung zu führen. Insofern wäre es wünschenswert, dass die Fraktionen der CDU/CSU und SPD sich ernsthaft mit dem Gesetzentwurf der Fraktion der FDP für ein neues Steuerrecht befassen, der morgen im Plenum des Deutschen Bundestages in erster Lesung debattiert wird.

Die Fraktion DIE LINKE. kritisierte, dass die Überschrift des Gesetzentwurfs und der Inhalt nicht übereinstimmen. Sie bezeichnete den Gesetzentwurf als Sammelsurium, der jedoch keine Maßnahmen gegen echte Steuerhinterziehung darstelle. Trotz einiger positiver Regelungen wäre zu befürchten, dass die Maßnahmen den Bürokratieaufwand erheblich erhöhten. Zudem sei wegen entstehender Nachweisprobleme mit zahlreichen Gerichtsverfahren zu rechnen. Die Fraktion DIE LINKE. bedauerte ausdrücklich, dass die Fraktionen der CDU/CSU und SPD wesentliche Anregungen aus der öffentlichen Anhörung nicht aufgegriffen hätten, insbesondere wegen steigender Bürokratie und der Nachweisprobleme.

Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN hat das Vorhaben, Regelungslücken zu schließen bzw. Klarstellungen vorzunehmen, begrüßt, um zwar legale, aber unerwünschte Steuergestaltungen zu verhindern. Der Gesetzentwurf gehe insoweit in die richtige Richtung. Allerdings zeuge er von einem offensichtlich willkürlichen Herangehen an einzelne Maßnahmen. Eine Systematik sei nicht zu erkennen, es würden weder Klarheit noch Transparenz geschaffen.

Besonders intensiv hat sich der Finanzausschuss mit folgenden vorgesehenen Gesetzesänderungen auseinandergesetzt:

- Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD und die Fraktionen DIE LINKE. und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN haben die vorgesehene Änderung von § 4 Abs. 3 EStG als Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit begrüßt. Damit werde verhindert, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn mit Einnahmenüberschussrechnung ermittelten, Anschaffungskosten für bestimmte Wirtschaftsgüter sofort als Betriebsausgaben und damit steuermindernd geltend machen können, während die Erlöse aus dem Verkauf der Wirtschaftsgüter erst zu einem späteren Zeitpunkt versteuert werden müssten. Zu diesen Wirtschaftsgütern gehören zukünftig auch Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpa-

piere und vergleichbare, nicht verbrieft Forderungen und Rechte, Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben betont, dass dadurch insbesondere so genannte Wertpapier-GbRs der Boden für Modelle entzogen werde, die für massive Steuerausfälle in den Ländern gesorgt hätten. Dabei sei eine GbR als geschäftsführende Gesellschafterin einer GmbH tätig geworden. Die GbR habe die Anschaffungskosten für Wertpapiere sofort als Betriebsausgabe geltend machen können. Die Gesellschafter der GbR haben ihren Verlustanteil mit ihren positiven Einkünften verrechnet und ihre Steuerschuld gemindert, während die Besteuerung der Erlöse erst später anfiel. Das gleiche Modell wurde für den Handel mit Grund und Boden und Gebäuden genutzt, deren Anschaffungskosten nach geltendem Recht ebenfalls sofort abziehbar sind, während der Veräußerungsgewinn erst Jahre später besteuert wird.

Die Fraktion der FDP hat ausgeführt, dass sie sich bei Einzelabstimmung zu diesem Punkt enthalten werde. Es dränge sich der Eindruck auf, dass die Fraktionen der CDU/CSU und SPD die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG politisch nicht wünschten und die Regelung zunehmend ausgehöhlt werden solle. Dies sei bereits in der letzten Legislaturperiode durch Einführung des Formulars EÜR deutlich geworden. Die Fraktion der FDP setze sich jedoch für eine Beibehaltung dieser Vorschrift ein. Nur weil sich die Maßnahmen im Gesetzentwurf auf bestimmte Wirtschaftsgüter bezögen und der Kreis der Betroffenen somit begrenzt werde, könne sich die Fraktion der FDP an dieser Stelle enthalten.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD sind einem Petition des Bundesrates gefolgt und haben in der abschließenden Sitzung einen Änderungsantrag vorgelegt, nach dem der Abzug der Anschaffungskosten der Anteile an Kapitalgesellschaften, Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie Gebäude des Umlaufvermögens als Betriebsausgaben erst in dem Zeitpunkt möglich sein soll, in dem der Veräußerungserlös zufließt bzw. die Entnahme erfolge. Damit solle Bestrebungen entgegengewirkt werden, das Steuerstundungsmodell fortzusetzen, indem der Veräußerungszeitpunkt, der zum Abzug der Betriebsausgabe berechtigt und der Zahlungszeitpunkt, in dem die Besteuerung wirksam wird, auseinander fielen. Darüber hinaus sollen auch diese Wirtschaftsgüter künftig in einem besonderen Verzeichnis geführt werden.

Der Änderungsantrag ist mit den Stimmen der Fraktionen CDU/CSU und SPD, DIE LINKE. und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN bei Stimmenthaltung der Fraktion der FDP angenommen worden.

- Die Fraktionen CDU/CSU und SPD sowie FDP und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN haben die Klarstellung begrüßt, dass die in der Handelsbilanz zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten auch für die Steuerbilanz maßgeblich sein sollen. Das bedeute, dass das ursprüngliche Grundgeschäft und das Sicherungsgeschäft (Hedge) zusammengefasst bewertet werden. Die Klarstellung beuge Bestrebungen vor, eine Einzelbewertung vorzunehmen und Wertverluste z. B. von Wertpapieren steuerlich geltend machen zu

können, die in der Realität wegen des Sicherungsgeschäftes nicht einträten. Darüber hinaus trete dieser Vorschlag einer weiteren Differenzierung von Handels- und Steuerrecht gegenüber.

Die Fraktion DIE LINKE. enthielt sich bei der Einzelabstimmung dieser Regelung. Sie stimme nicht zu, dass aus der Bildung von Bewertungseinheiten ggf. entstehende negative Ergebnisse als drohende Verluste in die Steuerbilanz aufgenommen werden könnten im Gegensatz zu anderen Drohverlusten. Die Sachverständigen hätten den Vorschlag in der öffentlichen Anhörung sehr zurückhaltend aufgenommen. Es sei jedoch auch deutlich geworden, dass sie zurzeit keine anderen Lösungsvorschläge unterbreiten könnten. Wegen dieser Unsicherheit seien auch die finanziellen Auswirkungen entgegen dem Finanztableau des Gesetzentwurfs nicht absehbar, sodass die Fraktion DIE LINKE. sich der Stimme enthalten werde.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben zu der geplanten Regelung erklärt:

Die Regelung in § 5 Abs. 1a EStG bestätigt eine schon jahrzehntelang bestehende Rechnungslegungspraxis und hat daher nur deklaratorischen Charakter. Die Ergebnisse der zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten werden im Jahresabschluss i. S. d. §§ 242 ff. des Handelsgesetzbuchs ausgewiesen und für Besteuerungszwecke übernommen; nicht maßgeblich und damit auch nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen ist der nach IAS/IFRS erstellte Einzelabschluss.

- Intensiv ist auch die geplante Beschränkung der Ein-Prozent-Regelung zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils auf Pkws des notwendigen Betriebsvermögens (betriebliche Nutzung zu mehr als 50 Prozent) diskutiert worden. Die Bundesregierung hat ihren Vorschlag damit begründet, dass bei Einführung der 1-Prozent-Regelung von einem privaten Nutzungsanteil von 30 Prozent bis 35 Prozent ausgegangen worden sei. Nachdem jedoch der Bundesfinanzhof entschieden habe, dass auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen zulässig sei, hätten viele Steuerpflichtige durch die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung einen ungerechtfertigten Vorteil erhalten.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben zu der geplanten Gesetzesänderung erklärt:

Durch die Anwendung der neu gefassten Ein-Prozent-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) soll kein unangemessener administrativer Mehraufwand für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung entstehen. Bei der administrativen Umsetzung sollen daher die vereinfachenden Instrumente berücksichtigt werden, die im Februar 2006 von der Arbeitsgruppe der Länder Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein im „Bericht zur Evaluation des administrativen Mehraufwands der vorgeschlagenen Änderung der Ein-Prozent-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz“ als Vorschläge aufgelistet werden. Der Bericht ist als Anlage 2 beigefügt.

Die Fraktion der FDP hat die Regelung abgelehnt. Im Gegensatz zum erklärten Ziel der Bundesregierung und der Fraktionen der CDU/CSU und SPD, Wachstum und

Beschäftigung zu fördern, würden von der Maßnahme deutsche Automobilhersteller überproportional betroffen. In der öffentlichen Anhörung sei deutlich geworden, dass die Käufer ihr Verhalten aufgrund der neuen Regelung vermutlich änderten und ein Umsatzrückgang zu befürchten sei. Gleiches habe sich gezeigt, als die Abschreibungssätze geändert worden seien. Die volkswirtschaftlichen Schäden dieser Maßnahme seien nicht absehbar und fänden auch keinen Niederschlag in den finanziellen Überlegungen der Bundesregierung. Deshalb sei die Regelung abzulehnen.

Die Fraktion DIE LINKE. bemängelte in diesem Zusammenhang insbesondere, dass die Änderung gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung verstoße. Es werde nur eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, nämlich Freiberufler, getroffen. Die Benachteiligung einer Gruppe sei jedoch nicht hinnehmbar. Bei der heutigen Arbeitsmarktsituation sei außerdem davon auszugehen, dass viele unfreiwillig als Freiberufler arbeiten müssten und von dieser Regelung ungerechtfertigterweise getroffen würden. Darüber hinaus sei mit einer Vielzahl von Klagen zu rechnen, weil die Nachweispflicht für die private Nutzung nicht eindeutig geregelt sei. Die neue Gesetzesformulierung schaffe de facto einen rechtsfreien Raum.

Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN hat die Regelung mit der Begründung abgelehnt, weil sie zusätzlichen Verwaltungsaufwand für die Betroffenen, insbesondere für Freiberufler, schaffe. Damit würden weder die Bundesregierung noch die Fraktionen der CDU/CSU und SPD ihrem Anspruch gerecht, die wirtschaftliche Situation gerade der kleinen und mittleren Unternehmen zu verbessern. Außerdem sei die Ungleichbehandlung einzelner Berufsgruppen nicht akzeptabel.

- Der Gesetzentwurf der Bundesregierung sieht vor, zukünftig auch Glücksspiele mit Geldeinsatz in öffentlichen Spielbanken der Umsatzsteuerpflicht zu unterwerfen. Die Bundesregierung erfüllt nach eigener Aussage eine notwendige Gesetzesänderung aufgrund eines Urteils des EuGH. Den nationalen Regierungen sei es nur möglich, ggf. Ausnahmen von der Steuerpflicht zu bestimmen, grundsätzlich müssten aber gleiche Formen von Glücksspielen steuerlich gleich behandelt werden. Dieser Maßnahme haben alle im Finanzausschuss vertretenen Fraktionen zugestimmt.

Die Bundesregierung und die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben dazu erklärt:

Die Bundesregierung und die Fraktionen der CDU/CSU und SPD sind bereit, den Ländern die im Rahmen der Absenkung ihrer Spielbankabgabe entstehenden Verluste durch Leistungen aus dem Bundeshaushalt auszugleichen. Der Bund wird den Ländern kurzfristig Lösungsvorschläge unterbreiten.

Die Bundesregierung hat in der abschließenden Beratung informiert, dass die Länder mittlerweile von ihrem Vorschlag, eine Spieleinsatzsteuer einzuführen, abgerückt seien und der Umsatzbesteuerung zustimmten. Die Kompensation für die dann notwendige Absenkung der Spielbankenabgabe wird von den Ländern auf 69 Mio. Euro verteilt auf alle Länder, und vom Bund auf 45 Mio. Euro

beziffert. Die Bundesregierung hat auf entsprechende Nachfragen bestätigt, dass die Umsatzbesteuerung ausschließlich den Spieleinsatz abzüglich der Gewinnausschüttung als Bemessungsgrundlage habe. Außerdem plane die Bundesregierung nicht die Abschaffung, sondern eine Überarbeitung des Rennwett- und Lotteriegesetzes. Dies sei geboten vor dem Hintergrund, dass Totalisatorbetreiber zunehmend ins Ausland zögen und dem deutschen Fiskus Einnahmen entgingen. Die kommunale Vergnügungsteuer werde von der Einführung der Umsatzsteuer nicht tangiert. Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben ergänzt, dass das Bundesverwaltungsgericht mit einem Urteil vom Mai 2005 festgestellt habe, dass die Vergnügungsteuer nicht mehr pauschaliert werden dürfe. Die Kommunen sähen sich mit dem kaum lösbaren Problem konfrontiert, jedes einzelne Spiel besteuern zu müssen. Auch deswegen sei die Einführung der Umsatzsteuer eine sachgerechte Lösung.

- Gegenstand des Gesetzentwurfs der Bundesregierung ist auch die Ergänzung von § 379 AO. Die Ahndung der entgeltlichen Weitergabe von Belegen als Steuerordnungswidrigkeit soll verhindern, dass bei Internetauktionen erstandene Tankquittungen zur unrechtmäßigen Geltendmachung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten genutzt würden. Die Fraktionen CDU/CSU und SPD, DIE LINKE. und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN haben diesen Vorschlag als richtige Maßnahme bewertet. Für die Fraktion der FDP ist bereits der Verkauf von Tankquittungen als Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu werten. Aus diesem Grund hat sich die Fraktion der FDP bei der Einzelabstimmung zu diesem Punkt enthalten.
- Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN hat in die abschließende Ausschusssitzung einen Änderungsantrag eingebracht, der die beschränkte Einkommensteuerpflicht von im Ausland wohnendem Flugpersonal vorsieht, das für inländische Fluggesellschaften arbeite. Damit werde nach Ansicht der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN eine Besteuerungslücke geschlossen, auf die der Bundesrechnungshof hingewiesen habe. Nach geltendem Recht sei nur der Anteil der Löhne und Gehälter des Flugpersonals in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, der für Tätigkeiten im Inland anfalle. Darunter fielen ausschließlich vor- und nachbereitende Arbeiten, Inlandsflüge und Überflüge. Der Anteil, der für entsprechende Arbeiten im Ausland anfalle, werde nicht besteuert. Allerdings habe Deutschland nach OECD-Musterabkommen und der entsprechenden Regelung in den Doppelbesteuerungsabkommen das Recht, auch diesen Anteil an Löhnen und Gehältern beschränkt zu besteuern. Wenn dieses Besteuerungsrecht unterbleibe und der Wohnsitzstaat die Einkünfte aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens freistelle, blieben die Einkünfte völlig steuerfrei. Diese Umstände würden vom Flugpersonal inländischer Fluggesellschaften genutzt, um sich durch Scheinwohnsitze im Ausland der Besteuerung zu entziehen. Dadurch entstünden Steuermindereinnahmen, denen mit der vorgeschlagenen Regelung begegnet werden solle. Die Einführung der beschränkten Einkommensteuerpflicht auch für im Ausland wohnendes Flugpersonal sei außerdem ein Beitrag zum Abbau von Bürokratie, weil die Aufteilung ihrer Einkünfte in einen steuerpflichtigen und steuerfreien Teil unterbleiben könne.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben zu diesem Änderungsantrag erklärt, dass sie die Einschätzung des Bundesrechnungshofes teilen und gesetzlichen Handlungsbedarf sähen. Eine Änderung im Rahmen des Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung sei jedoch nicht sachgerecht. Außerdem könne diese Maßnahme wegen des Jährlichkeitsprinzips erst für Löhne und Gehälter nach dem 31. Dezember 2006 angewandt werden. Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben angekündigt, eine entsprechende Regelung im Gesetzentwurf zum Steueränderungsgesetz 2007 vorzulegen. In diesem Zusammenhang solle auch der Vorschlag des Bundesrates in seinem Gesetzentwurf zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen – Drucksache 16/520 – aufgegriffen werden, der eine Anpassung von § 49 EStG dahin gehend vorsieht, dass auch eine verbrauchende Überlassung von Rechten zu inländischen Einkünften führt.

Die Fraktionen der CDU/CSU und SPD haben angefügt, dass Entsprechendes auch für die vom Bundesrat im o. g. Gesetzentwurf vorgeschlagene Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes zu bedenken sei. Die Bundesregierung plane ohnehin eine grundsätzliche Reform des Erbschaftsteuerrechtes.

Die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN hat diese Argumentation als nicht stichhaltig bezeichnet. Es sei nicht nachvollziehbar, dass ein vom Bundesrechnungshof und von allen Fraktionen festgestellter Missstand nicht umgehend beseitigt werde. Unterschiedliche Inkrafttretensregelungen innerhalb eines Gesetzes seien im Übrigen keine Seltenheit.

Die Fraktion DIE LINKE. betonte, sie halte das Anliegen in der Sache für berechtigt, könne aber einer Behandlung im Rahmen eines Steueränderungsgesetzes zustimmen. Außerdem erbitte sie von der Bundesregierung zunächst einen Bericht darüber, ob derartige Probleme nicht durch die Anwendung des Außensteuerrechts gelöst werden könnten.

Der Änderungsantrag ist mit den Stimmen der Fraktionen der CDU/CSU und SPD und FDP bei Stimmenthaltung der Fraktion DIE LINKE. gegen die Stimmen der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN abgelehnt worden.

II. Einzelbegründung

Die vom Finanzausschuss empfohlenen Veränderungen des Gesetzentwurfs werden im Einzelnen wie folgt begründet:

Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 4)

Zu Buchstabe a – neu – (Absatz 1 Satz 3 und 4)

Die Regelung ermöglichte es dem Steuerpflichtigen, bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart gewillkürtes Betriebsvermögen, dass er zulässigerweise bei der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich gebildet hat, auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung fortzuführen. Bei der Einnahmenüberschussrechnung war bis zur Änderung der höchstrichterlichen Rechtspre-

chung die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens nicht zulässig. Durch die generelle Zulässigkeit gewillkürten Betriebsvermögens ist die Ausnahmeregelung für geduldetes gewillkürtes Betriebsvermögen überflüssig geworden. Alle Wirtschaftsgüter, die bisher geduldetes gewillkürtes Betriebsvermögen dargestellt haben, bleiben durch die Änderung im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen. Übergangsprobleme durch den Wegfall des geduldeten Betriebsvermögens bestehen nicht.

Die Änderung entspricht der Stellungnahme des Bundesrats vom 10. Februar 2006 (Bundesratsdrucksache 937/05 (Beschluss)).

Zu Buchstabe b (Absatz 3)

Zu Doppelbuchstabe aa (Satz 4)

Durch Ausnutzung der bisherigen Regelung kann ein vergleichbarer Steuerstundungseffekt erzielt werden, wie er durch die bisherige Änderung durch Aufnahme weiterer Wirtschaftsgüter in den Regelungsbereich des § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG vermieden werden soll. Die Wirkung tritt dann ein, wenn der Zufluss des Veräußerungserlöses vom zu Grunde liegenden Rechtsgeschäft getrennt wird. Aus diesem Grund ist § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG dahin gehend zu ändern, dass nicht der Zeitpunkt der Veräußerung, sondern der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses für den Betriebsausgabenabzug maßgebend ist.

Die Änderung erfüllt zudem eine in der Literatur bereits mehrfach erhobene Forderung, § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG insoweit anzupassen, dass die der Norm zugedachte Gewinnglättungsfunktion in jedem Veräußerungsfall wirkt. So kann nach geltendem Recht, z. B. bei der Veräußerung vom im Anlagevermögen befindlichen Grundvermögen, ein Auseinanderfallen von Veräußerung und Kaufpreiseingang zu erheblichen Progressionsnachteilen führen.

Die Änderung entspricht einem Teil des Beschlusses des Bundesrats vom 10. Februar 2006 (Bundesratsdrucksache 937/05 (Beschluss)).

Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 5)

Zur Verbesserung eines Risikomanagements in der Finanzverwaltung sollen alle abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, die durch die Gesetzesänderung in Satz 4 benannt werden, in einem besonderen Verzeichnis aufgenommen werden. Gleichzeitig bietet diese Aufzeichnungspflicht für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, seine Zuordnungsentscheidung zum gewillkürten Betriebsvermögen zu dokumentieren. Damit könnten Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung vorgebeugt werden.

Zu Buchstabe c (Absatz 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3)

Die Regelung entspricht der im Gesetzentwurf der Bundesregierung in Artikel 1 Nr. 1 Buchstabe b enthaltenen Regelung.

Zu Nummer 4 Buchstabe a (§ 52 Abs. 10 Satz 2 und 3 – neu –)

Zu Satz 2 – neu –

Redaktionelle Folgeänderung zur Änderung von § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG (vgl. Artikel 1 Nr. 1 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb).

Zu Satz 3 – neu –

Die Ergänzung des Absatzes 10 um einen weiteren Satz ist erforderlich, weil die Änderung auch für Wirtschaftsgüter gelten soll (nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens), für die bereits nach der bisherigen gesetzlichen Regelung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung als Betriebsausgabe abziehbar waren und die nach der Neuregelung des § 4 Abs. 3 Satz 4 veräußert oder entnommen werden. Würde keine weitere Regelung getroffen werden, so könnten bei der Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter der Zeitpunkt des Abzugs der Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Betriebsausgaben und der Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses auseinander fallen und die zu vermeidenden Gewinnverschiebungen eintreten.

Zu Artikel 2 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

Artikel 2 Nr. 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen sieht die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf die Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen vor, wenn der Leistungsempfänger Unternehmer ist. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Leistungsempfänger ausschließlich nicht mehr als zwei Wohnungen vermietet.

Die Regelung, mit der ein im Rahmen der Koalitionsverhandlungen vorgetragenes Anliegen der Länder aufgegriffen wurde, soll der Vermeidung von Steuerausfällen dienen. Gleichzeitig soll durch die Beschränkung erreicht werden, dass Unternehmer, die lediglich in geringem Umfang – steuerfreie – Vermietungsumsätze ausführen, von administrativen Mehrbelastungen verschont werden.

Der Bundesrat hat nunmehr in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf dafür plädiert, die Regelung aus dem Gesetzentwurf zu streichen, da sie aus seiner Sicht weder notwendig noch zweckmäßig und zudem sehr verwaltungsaufwändig für die Betroffenen wäre (vgl. Nummer 8 der Stellungnahme des Bundesrates vom 10. Februar 2006 – Bundesratsdrucksache 937/05 (Beschluss)). Angesichts dieses Ländervotums wird die vorgeschlagene Regelung aus dem Gesetzentwurf gestrichen.

Zu Artikel 4 (Inkrafttreten)

Wegen der Herausnahme der Regelung des Artikels 2 Nr. 2 (Änderung § 13b UStG) des Gesetzentwurfs ist auch eine Anpassung der Regelung zum Inkrafttreten notwendig.

Berlin, den 15. März 2006

Olav Gutting
Berichterstatter

Dr. Hans-Ulrich Krüger
Berichterstatter

Carl-Ludwig Thiele
Berichterstatter

Dr. Barbara Höll
Berichterstatterin

Christine Scheel
Berichterstatterin

Anlage 1

**Finanzielle Auswirkungen des Entwurfs eines Gesetzes zur
Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen**

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (-) in Mio. €)

lfd. Nr.	Maßnahme	Steuer- art / Gebiets- körper- schaft	Volle Jahres- wirkung ¹⁾	Kassenjahr				
				2006	2007	2008	2009	2010
1	<u>§ 4 Abs. 3 S. 4 EStG ²⁾</u> Anpassung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG; Anschaffungskosten für Wertpapiere u.ä. können erst im Zeitpunkt der Veräußerung abgezogen werden	Insg.	+ 500	+ 125	+ 375	+ 500	+ 500	+ 500
		ESt	+ 475	+ 120	+ 355	+ 475	+ 475	+ 475
		SolZ	+ 25	+ 5	+ 20	+ 25	+ 25	+ 25
		Bund	+ 227	+ 56	+ 171	+ 227	+ 227	+ 227
		ESt	+ 202	+ 51	+ 151	+ 202	+ 202	+ 202
		SolZ	+ 25	+ 5	+ 20	+ 25	+ 25	+ 25
		Länder	+ 202	+ 51	+ 151	+ 202	+ 202	+ 202
		ESt	+ 202	+ 51	+ 151	+ 202	+ 202	+ 202
		Gem.	+ 71	+ 18	+ 53	+ 71	+ 71	+ 71
		ESt	+ 71	+ 18	+ 53	+ 71	+ 71	+ 71
2	<u>§ 5 Abs. 1a EStG - NEU ³⁾</u> Verpflichtung zur Bildung von Bewertungseinheiten in der Steuerbilanz	Insg.	-	-	-	-	-	-
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	-	-	-	-	-	-
		Gem.	-	-	-	-	-	-
3	<u>§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG</u> Beschränkung der Anwendung der 1%- Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens (betriebliche Nutzung mehr als 50%)	Insg.	+ 255	+ 110	+ 200	+ 255	+ 255	+ 255
		GewSt	+ 15	.	+ 10	+ 15	+ 15	+ 15
		ESt	+ 170	+ 85	+ 135	+ 170	+ 170	+ 170
		SolZ	+ 10	+ 5	+ 5	+ 10	+ 10	+ 10
		USt	+ 60	+ 20	+ 50	+ 60	+ 60	+ 60
		Bund	+ 114	+ 51	+ 88	+ 114	+ 114	+ 114
		GewSt	+ 1	.	.	+ 1	+ 1	+ 1
		ESt	+ 72	+ 36	+ 57	+ 72	+ 72	+ 72
		SolZ	+ 10	+ 5	+ 5	+ 10	+ 10	+ 10
		USt	+ 31	+ 10	+ 26	+ 31	+ 31	+ 31
		Länder	+ 102	+ 45	+ 81	+ 102	+ 102	+ 102
		GewSt	+ 2	.	+ 1	+ 2	+ 2	+ 2
		ESt	+ 72	+ 36	+ 57	+ 72	+ 72	+ 72
		USt	+ 28	+ 9	+ 23	+ 28	+ 28	+ 28
		Gem.	+ 39	+ 14	+ 31	+ 39	+ 39	+ 39
		GewSt	+ 12	.	+ 9	+ 12	+ 12	+ 12
		ESt	+ 26	+ 13	+ 21	+ 26	+ 26	+ 26
USt	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1		

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung ¹⁾	Kassenjahr				
				2006	2007	2008	2009	2010
4	<u>§ 4 Nr. 9 Buchst. b) UStG</u> ⁴⁾ Umsatzsteuerpflicht für Umsätze zugelassener öffentlicher Spielbanken; Inkrafttreten am Tage nach Verkündung (Annahme: 1. Mai 2006)	Insg.	+ 60	+ 20	+ 45	+ 55	+ 60	+ 60
		USt	+ 60	+ 20	+ 45	+ 55	+ 60	+ 60
		Bund	+ 31	+ 10	+ 23	+ 28	+ 31	+ 31
		USt	+ 31	+ 10	+ 23	+ 28	+ 31	+ 31
	Länder	+ 28	+ 9	+ 21	+ 26	+ 28	+ 28	
	USt	+ 28	+ 9	+ 21	+ 26	+ 28	+ 28	
	Gem.	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	
	USt	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	
5	<u>§ 379 AO</u> ⁵⁾ Änderung der Abgabenordnung, Ausweitung der Tatbestandsmerkmale von Ordnungswidrigkeiten (Weitergabe von Tankbelegen)	Insg.	-	-	-	-	-	-
		Bund	-	-	-	-	-	-
		Länder	-	-	-	-	-	-
		Gem.	-	-	-	-	-	-
6	Finanzielle Auswirkungen des Entwurfs eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen	Insg.	+ 815	+ 255	+ 620	+ 810	+ 815	+ 815
		GewSt	+ 15	.	+ 10	+ 15	+ 15	+ 15
		ESt	+ 645	+ 205	+ 490	+ 645	+ 645	+ 645
		SoLZ	+ 35	+ 10	+ 25	+ 35	+ 35	+ 35
		USt	+ 120	+ 40	+ 95	+ 115	+ 120	+ 120
		Bund	+ 372	+ 117	+ 282	+ 369	+ 372	+ 372
		GewSt	+ 1	.	.	+ 1	+ 1	+ 1
		ESt	+ 274	+ 87	+ 208	+ 274	+ 274	+ 274
		SoLZ	+ 35	+ 10	+ 25	+ 35	+ 35	+ 35
		USt	+ 62	+ 20	+ 49	+ 59	+ 62	+ 62
		Länder	+ 332	+ 105	+ 253	+ 330	+ 332	+ 332
		GewSt	+ 2	.	+ 1	+ 2	+ 2	+ 2
		ESt	+ 274	+ 87	+ 208	+ 274	+ 274	+ 274
		USt	+ 56	+ 18	+ 44	+ 54	+ 56	+ 56
		Gem.	+ 111	+ 33	+ 85	+ 111	+ 111	+ 111
		GewSt	+ 12	.	+ 9	+ 12	+ 12	+ 12
ESt	+ 97	+ 31	+ 74	+ 97	+ 97	+ 97		
USt	+ 2	+ 2	+ 2	+ 2	+ 2	+ 2		

Anmerkungen:

- ¹⁾ Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten
- ²⁾ Zusätzliche Mehreinnahmen, die über die finanziellen Auswirkungen der Einführung des § 15b EStG hinausreichen.
- ³⁾ Die Maßnahme dient zur Verhinderung von Steuermindereinnahmen, da sie Bestrebungen vorbeugt, die derzeitige Bilanzierungspraxis zur Bildung von Bewertungseinheiten abzuschaffen und wirtschaftlich zusammenhängende Bilanzpositionen einzeln zu bewerten.
- ⁴⁾ Die Berechnung weist Auswirkungen gegenüber der geltenden nationalen Rechtslage aus. Mit der Änderung werden darüber hinaus 200 Mio. € jährliche Mindereinnahmen vermieden, die aufgrund der aktuellen Rechtsprechung von EuGH und BFH durch die Ausdehnung der Steuerbefreiung auf gewerbliche Glücksspielanbieter ansonsten entstehen.
- ⁵⁾ Verfahrensrechtliche Änderung zur Sicherung des Steueraufkommens.

**Bericht der Arbeitsgruppe
zur Evaluation des administrativen Mehraufwandes
der vorgeschlagenen Änderung der Ein-Prozent-Regelung
des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Einkommensteuergesetz**

1. Auftrag der Arbeitsgruppe

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (Kfz) für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Das Gesetz unterscheidet hierbei nicht, ob es sich bei dem Kfz um notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen handelt.

Durch die Anerkennung von gewillkürtem Betriebsvermögen auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (fortan: Einnahmenüberschussrechnung) in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der die Finanzverwaltung gefolgt ist, ergeben sich im Vergleich zur bisherigen Rechtslage wesentlich häufiger Fallgestaltungen, bei denen die Ein-Prozent-Regelung zu einem ungerechtfertigten Vorteil für den Steuerpflichtigen führt, weil der Gesetzgeber bei der Schaffung der Regelung von einer durchschnittlichen privaten Nutzung von 30 bis 35 % ausgegangen ist. Im *Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen* (BR-Drs. 937/05), der von der Bundesregierung am 20. Dezember 2005 beschlossen wurde, ist deshalb eine Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG vorgesehen, mit der die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung auf Kfz beschränkt wird, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden¹.

Im Vorfeld der Finanzministerkonferenz vom 26. Januar 2006 wurde eine **Arbeitsgruppe aus den Ländern Bayern, Nordrhein-Westfalen und Schleswig-Holstein** mit dem Auftrag eingesetzt, den mit dem Gesetzgebungsvorschlag verbundenen administrativen Mehraufwand für Steuerverwaltung und Steuerpflichtige zu bewerten und gegebenenfalls Lösungen vorzuschlagen, wie dieser möglichst gering gehalten werden kann.

¹ Die Änderung der Rechtsprechung des BFH zum gewillkürten Betriebsvermögen bei der Einnahmenüberschussrechnung, der sich hieraus ergebende Handlungsbedarf und die sich anschließende steuerpolitische Diskussion werden in der Anlage dargestellt.

2. Administrativer Mehraufwand der vorgeschlagenen Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG

2.1 Mehraufwand für die Steuerpflichtigen

Die Frage, ob die betriebliche Nutzung eines Kfz mehr als 50 % beträgt, ist nach der vorgeschlagenen Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG künftig entscheidungserheblich, da die Ein-Prozent-Regelung nur noch auf Kfz Anwendung finden soll, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden. Die vorgesehene Regelung macht es erforderlich, dass der Steuerpflichtige – unabhängig davon, ob er seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung oder durch Bestandsvergleich ermittelt – für jedes Kfz des Betriebsvermögens glaubhaft machen muss, ob das Kfz zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird.

Für ein Kfz, für das danach die Ein-Prozent-Regelung keine Anwendung findet, da die betriebliche Nutzung nicht mehr als 50 % beträgt, ist vom Steuerpflichtigen zudem darzulegen, in welchem Umfang dieses Kfz privat bzw. betrieblich genutzt wird und wie hoch die auf dieses Kfz entfallenden Kosten sind.

Wie der Steuerpflichtige den entsprechenden Nachweis zu erbringen hat, in welchem Umfang er dieses Kfz betrieblich nutzt, wird weder durch das Einkommensteuergesetz noch durch Verfahrensvorschriften näher konkretisiert. Die gesetzlichen Vorschriften verpflichten formell weder zum Führen eines Fahrtenbuchs noch zu anderen Aufzeichnungen. Allerdings wird der Steuerpflichtige sein Feststellungslastrisiko regelmäßig nur dann vollständig ausschließen können, wenn er aus Beweisvorsorge Aufzeichnungen vornimmt, aus denen sich der berufliche und private Nutzungsanteil des Kfz ergibt. Je weniger Mühe der Steuerpflichtige auf diese Aufzeichnungen verwendet und je weniger Angaben zur konkreten Nutzung erfolgen, desto größer ist die Wahrscheinlichkeit, in einem Rechtsstreit an der Feststellungslast zu scheitern.

2.2 Mehraufwand für die Steuerverwaltung

Veranlagungsbereich (Innendienst)

Der betriebliche Nutzungsumfang von Kfz geht aus den Steuererklärungen und den gegebenenfalls zusätzlich eingereichten Unterlagen (Bilanz, Anlagenverzeichnis, Anlage EÜR) regelmäßig nicht hervor. Damit ist für den Innendienst der

Finanzämter anhand der Steuererklärung nicht erkennbar, ob Kfz zutreffend dem Privatvermögen oder dem notwendigen bzw. gewillkürten Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Gegenwärtig werden aufgrund der risikoorientierten Arbeitsweise im Allgemeinen nur Fälle aufgegriffen, bei denen die Höhe des Umsatzes zu den geltend gemachten Kfz-Kosten in einem auffälligen Missverhältnis steht. Darüber hinausgehende Nachfragen und Aufklärungsmaßnahmen würden den Veranlagungsaufwand tendenziell steigern.

Auch bei den Rechtsbehelfstellen wäre tendenziell mit zusätzlichen Verfahren zu rechnen. Die Bestimmung des privaten Nutzungsanteils ist konfliktträchtig, wenn dem Steuerpflichtigen die Glaubhaftmachung nicht gelingt.

Betriebsprüfung (Außendienst)

Die Ausgrenzung des privat veranlassten Kostenanteils betrieblicher Kfz gehört zu den regelmäßigen Prüfungsfeldern steuerlicher Außenprüfungen. Der Prüfungsaufwand ist gegenwärtig begrenzt und – von Ausnahmefällen abgesehen – wenig streitanfällig, da lediglich der Listenpreis des Kfz sowie die für die Abzugsbeschränkung der Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte erforderlichen Daten zu ermitteln sind. Der Prüfungsaufwand ist bei der vorgeschlagenen Gesetzesänderung größer, da hier der private Nutzungsanteil des betrieblichen Kfz bestimmt und der tatsächlich durch das einzelne Kfz veranlasste Aufwand ermittelt werden müsste.

2.3 Evaluation des administrativen Mehraufwandes

Mit der Einschränkung der Anwendbarkeit der Ein-Prozent-Regelung auf Kfz, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, wird zwar – wie unter 2.1 und 2.2 dargelegt – ein Teil des Vereinfachungseffekts dieser Pauschalierung zurückgenommen. Die Arbeitsgruppe ist jedoch der Auffassung, dass damit aus den folgenden Gründen keine unvermeidbaren Mehrbelastungen für Steuerverwaltung und Steuerpflichtige verbunden sind:

- Die Neuregelung betrifft im Wesentlichen nur
 - dem Betriebsvermögen zugeordnete Kfz, die überwiegend von Angehörigen des Unternehmens genutzt werden (Zweit- oder Drittfahrzeuge),

- Steuerpflichtige mit gewerblichen oder freiberuflichen Nebentätigkeiten oder
 - Berufsgruppen, bei denen typischerweise nur in geringem Umfang betriebliche Fahrten anfallen (z. B. Fachärzte).
- Die Frage, ob die betriebliche Nutzung des Kfz mehr als 50 % beträgt und damit der Anwendungsbereich der Ein-Prozent-Regelung künftig eröffnet ist,
- war und ist nicht auf der Grundlage eines durch Fahrtenbuch nachzuweisenden Nutzungsanteils zu entscheiden; in der Begründung zur Änderung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG findet sich im Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Frage der Schätzung des privaten Nutzungsanteils bei Kfz im gewillkürten Betriebsvermögen folgende Klarstellung:
„Dieser Nutzungsanteil ist vom Steuerpflichtigen im Rahmen allgemeiner Darlegungs- und Beweislastregelungen nachzuweisen (d. h. glaubhaft zu machen). Die Führung eines Fahrtenbuches ist dazu nicht zwingend erforderlich.“
 - ist in den Fällen unproblematisch, in denen die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb mehr als 50 % des Nutzungsumfangs ausmachen;
 - kann für bestimmte Berufsgruppen typisierend unterstellt werden (z. B. Taxiunternehmer, Handelsvertreter, Handwerker der Bau- und Baunebengewerbe);
 - ist in Einzelfällen bereits bei der Anwendung des geltenden Rechts in Bezug auf die Erfassung der stillen Reserven entscheidungserheblich, beispielsweise wenn der Steuerpflichtige das Kfz dem Betriebsvermögen nicht zuordnen will, aber nach Auffassung des Finanzamtes notwendiges Betriebsvermögen vorliegt.
- Für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, bleibt es hinsichtlich der Bestimmung des Anteils betrieblicher und privater Kfz-Kosten im Ergebnis bei der Situation bis zum BFH-Urteil vom 2. Oktober 2003.

Für die Steuerpflichtigen, die künftig die Ein-Prozent-Regelung nicht in Anspruch nehmen dürfen, ergeben sich folgende Schlussfolgerungen:

- Der betriebliche und der private Nutzungsanteil sind glaubhaft zu machen. Die möglichen Streitpotenziale bewegen sich in dem Bereich eines Privatanteils zwischen 50 und 90 %. Dabei ist der Bereich in der Nähe der 50%-Marke möglicherweise nicht relevant, weil insoweit ein Rechtsstreit aus Sicht der Finanzverwaltung wenig Erfolg versprechend sein dürfte.
- Durch die Begrenzung der Ein-Prozent-Regelung auf Kfz, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, reduziert sich der Anreiz, das überwiegend privat genutzte Kfz in das Betriebsvermögen einzulegen.

Im Übrigen sind Instrumente denkbar, die dem administrativen Mehraufwand für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung entgegenwirken. Hierbei kommt z. B. in Betracht:

- Begrenzung der Beweisvorsorge auf einen repräsentativen Zeitraum

Zur Glaubhaftmachung, dass ein Kraftfahrzeug zu mehr/weniger als 50 % betrieblich genutzt wird, genügen formlose Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum.
- Pauschalierung des privaten Nutzungsanteils, soweit keine Beweisvorsorge getroffen worden ist

Soweit keine Beweisvorsorge getroffen worden ist, aber die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen glaubhaft gemacht werden kann, könnte pauschaliert ein privater Nutzungsanteil zwischen 80 bis 90 % angenommen werden.
- Befreiung von der Beweisvorsorge für bestimmte Berufsgruppen

Für bestimmte Berufsgruppen mit regelmäßig hoher Reisetätigkeit wird unterstellt, dass das Kfz zum notwendigen Betriebsvermögen gehört (z. B. Taxiunternehmer, Handelsvertreter, Handwerker der Bau- und Baunebengewerbe).

3. Fazit

Die Mitglieder der Arbeitsgruppe sind der Auffassung, dass mit der geplanten Neuregelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG **keine unvertretbaren Mehrbelastungen** für Steuerpflichtige und Steuerverwaltung verbunden sind. Sie können bei Bedarf durch

begleitende Regelungen untergesetzlicher Art abgemildert werden. Je nach konkreter Ausgestaltung sind Zielkonflikte mit der von der gesetzlichen Regelung verfolgten Eindämmung ungerechtfertigter Steuervorteile denkbar; sie sollten aber im Interesse einer möglichst reibungslosen Umsetzung der Norm hingenommen werden.

Anlage1. Rechtslage in Bezug auf Kfz, die betrieblich und privat genutzt werden1.1 Unterscheidung Betriebsvermögen/Privatvermögen

Für die steuerlich zutreffende Behandlung der Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit) ist die Unterscheidung von Betriebsvermögen und Privatvermögen von grundlegender Bedeutung. Innerhalb des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG) ist weiter zwischen Wirtschaftsgütern des notwendigen und des gewillkürten Betriebsvermögens zu differenzieren, so dass sich insgesamt eine **Dreiteilung der Vermögensarten** ergibt. Von dieser geht auch der BFH in ständiger Rechtsprechung aus.

- Wirtschaftsgüter gehören zum **notwendigen Betriebsvermögen**, wenn sie ausschließlich und unmittelbar betrieblichen Zwecken zu dienen bestimmt und geeignet sind. Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken zu dienen bestimmt sein können, gehören auch zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie überwiegend – d. h. zu **mehr als 50 %** – **betrieblich genutzt** werden.
- Wirtschaftsgüter, die in keiner Beziehung zu einem Betrieb stehen oder deren Beziehung zum Betrieb von untergeordneter Bedeutung ist, sind **Privatvermögen**. Wirtschaftsgüter, die ihrer Natur nach sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienen können, sind notwendiges Privatvermögen, wenn sie ausschließlich oder fast ausschließlich privat genutzt werden. Ein Wirtschaftsgut wird fast ausschließlich privat genutzt, wenn seine **betriebliche Nutzung** von untergeordneter Bedeutung ist, d. h., wenn sie **weniger als 10 %** beträgt.
- Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören, können unter bestimmten Voraussetzungen vom Unternehmer dem Betriebsvermögen zugeordnet werden und gehören dann zum **gewillkürten Betriebsvermögen**. Die **betriebliche Nutzung** muss **mindestens 10 %** und darf **höchstens 50 %** betragen. Der Unternehmer darf nur Wirtschaftsgüter zum gewillkürten Betriebsvermögen machen, die in einem objektiven

Zusammenhang zum Betrieb stehen. Dieser besteht, wenn das Wirtschaftsgut wenigstens mittelbar betriebliche Zwecke zu fördern bestimmt und geeignet ist.

Die Unterscheidung zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen ist u. a. deshalb von grundsätzlicher Bedeutung, weil es bei **Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens** Regeln für die **Behandlung nicht betrieblich veranlasster Wertabgaben** geben muss. Diese sollen nämlich den Gewinn nicht mindern und werden unter dem Begriff der **Entnahme** zusammengefasst. Eine Entnahme liegt vor (§ 4 Abs. 1 Satz 2 bis 4 EStG), wenn ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens

- in das Privatvermögen überführt bzw. übertragen wird oder
- bei Verbleib im Betriebsvermögen zu nicht betrieblichen Zwecken genutzt wird.

Im letzteren Fall müssen der auf die private Nutzung des betrieblichen Wirtschaftsgutes entfallende Wertverzehr und die mit ihr verbundenen Ausgaben, die sich Gewinn mindern, neutralisiert werden.

1.2 Kraftfahrzeuge des (notwendigen und gewillkürten) Betriebsvermögens

Alle laufenden und fixen **Kfz-Aufwendungen** sind zunächst **Betriebsausgaben**. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind jedoch der Höhe nach nur begrenzt abziehbar. Die Aufwendungen, die auf die private Nutzung entfallen, sind als Entnahmen Gewinn erhöhend anzusetzen. Wie **Entnahmen** zu bewerten sind, regelt § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG:

- Satz 1** enthält eine **allgemeine Bewertungsregel** für Entnahmesachverhalte.
- Satz 2** beschreibt den Ansatz der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich Umsatzsteuer (**Ein-Prozent-Regelung**, Listenpreisregelung oder -methode).
- Satz 3** eröffnet als Alternative zur Ein-Prozent-Regelung nach Satz 2 die Möglichkeit, die auf die private Nutzung eines betrieblichen Kfz entfallenden Aufwendungen belegmäßig und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten

durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch (**Fahrtenbuchregelung** oder -methode) nachzuweisen (sog. „Escape-Klausel“).

1.3 Kraftfahrzeuge des Privatvermögens

Der auf die betriebliche Nutzung entfallende Anteil der Kfz-Aufwendungen wird im Wege der **Nutzungseinlage** zu Betriebsausgaben. Die Ermittlung der anteiligen Aufwendungen erfolgt im Wege der Einzelabrechnung (anteilige Kosten pro betrieblich gefahrenen Km) oder pauschal (0,30 € pro betrieblich gefahrenen Km).

1.4 Begründung der Ein-Prozent-Regelung

Der gesetzliche Maßstab von 1 % des Listenpreises ist auf statistische Erhebungen zurückzuführen, die die durchschnittlichen Gesamtkosten aller auch privat genutzten betrieblichen Kfz berücksichtigen. Danach spiegelt der mit 1 % des inländischen Listenpreises bemessene Wert realistisch den durchschnittlichen, also von Einzelfällen losgelösten, Anteil der Gesamtkosten wider, der auf die reinen Privatfahrten entfällt.

Die **Pauschalregelung** kommt damit bei einer **privaten Nutzung betrieblicher Kfz** von 30 bis 35 % zu einer **zutreffenden Bewertung der Nutzungsentnahme**. Bei einer höheren Privatnutzung ermittelt sie einen zu geringen Wert, bei einer geringeren Privatnutzung einen zu hohen Wert.

1.5 Verhältnis Ein-Prozent-Regelung/Fahrtenbuchmethode

Der Steuerpflichtige kann zwischen der **Ein-Prozent-Regelung** als **Regelmethode** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) und der **Fahrtenbuchregelung**, die die **Ausnahmeregelung** darstellt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG), wählen. Für die Entscheidung des Steuerpflichtigen spielen vor dem Hintergrund der Ausführungen unter 1.4 folgende Aspekte eine Rolle:

- Die Wahl der Ein-Prozent-Regelung ist für den Nutzer betrieblicher Kfz mit **relativ hohem Privatanteil vorteilhaft**.
- Bei einem **hohen betrieblichen Anteil** empfiehlt sich dagegen die **Fahrtenbuchmethode**.

2. Rechtsentwicklung in Bezug auf die Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen bei der Einnahmenüberschussrechnung

Bei den Gewinneinkünften kann die Gewinnermittlung – unter Außerachtlassung von Sondertatbeständen – grundsätzlich auf zwei unterschiedlichen Wegen erfolgen: Zum einen durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG (mit Aufstellung einer Bilanz) und zum anderen durch eine weniger aufwändige Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Bis zum Jahr 2003 waren Finanzverwaltung und Rechtsprechung übereinstimmend der Auffassung, dass Steuerpflichtigen mit Einnahmenüberschussrechnung die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens nicht möglich ist, d. h.: Wirtschaftsgüter, die nur zwischen 10 und 50 % betrieblich genutzt wurden, waren zwingend Privatvermögen.

Mit Urteil vom 2. Oktober 2003 (BStBl 2004 II, S. 985) hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben, da die bisherige unterschiedliche Behandlung von gewillkürtem Betriebsvermögen bei den einzelnen Gewinnermittlungsarten keine Stütze im geltenden Recht finde. Für Kraftfahrzeuge von Unternehmern, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln (insbesondere Freiberufler), bedeutet dies, dass nunmehr eine betriebliche Nutzung von 10 % ausreicht, um ein Kfz im Betriebsvermögen zu halten und damit zunächst sämtliche Aufwendungen (einschließlich AfA) als Betriebsausgaben geltend zu machen und die Privatnutzung nach der Ein-Prozent-Methode zu ermitteln.

3. Handlungsbedarf

Durch die Änderung der Rechtsprechung des BFH zum gewillkürten Betriebsvermögen bei der Einnahmenüberschussrechnung erhöht sich nachhaltig die Zahl der Fälle, in denen die Ein-Prozent-Regelung auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn die betriebliche Nutzung 50 % der Gesamtnutzung eines Kfz nicht überschreitet. Es drohen Steuerausfälle durch die Erweiterung des Personenkreises, bei denen der betriebliche Nutzungsanteil eines Kfz nicht mehr als 50 % beträgt und die Anwendung der Ein-Prozent-Regelung somit zu nicht gerechtfertigten Steuervorteilen führt. Die Auswirkungen seien am Beispiel des vom BFH entschiedenen Rechtsstreites dargestellt:

Die Klägerin war als Zahnärztin selbständig tätig und nutzte ihr Kfz (Listenpreis ca. 90.000 DM) zu 10 % zu betrieblichen Zwecken. Die angefallenen Kfz-Kosten von rd. 27.000 DM zog sie in vollem Umfang als Betriebsausgaben ab und setzte den Wert

der privaten Nutzung mit dem pauschalierten Betrag von rd. 10.800 DM nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG an.

(Alle Zahlen in DM gerundet)	Betrieblicher Anteil	Privatanteil
Gesamtkosten Pkw 27.000	2.700	24.300
Bei Anwendung der Ein-Prozent-Regelung wird unterstellt	16.200	10.800
Differenzbetrag	13.500 (= zu viel an Betriebsausgaben)	13.500 (= zu wenig an Privatnutzungsanteil)

Die **Steuerausfälle** werden im Finanzierungstableau zum Gesetzentwurf der Bundesregierung auf 255 Mio. € (Entstehungsjahr) beziffert.

Bisher wurde hingenommen, dass die Ein-Prozent-Regelung auch dann zur Anwendung kommen konnte, wenn die betriebliche Nutzung des Kfz 50 % der Gesamtnutzung nicht überschreitet und der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt wird. Obwohl die Nutzungsentnahmen auch in diesem Fall nur unzureichend abgebildet wurden, war der Steuerausfall vertretbar, weil es sich um eine zahlenmäßig überschaubare Personengruppe handelt.

4. In der steuerfachlichen/steuerpolitischen Diskussion bereits erörterte Handlungsalternativen

4.1 Gesetzliche Festschreibung, dass bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gewillkürtes Betriebsvermögen nicht gebildet werden darf

Eine entsprechende Änderung von § 4 Abs. 3 EStG hatte das Land Hessen in dem von ihm im Bundesrat eingebrachten *Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen* (BR-Drs. 45/05) vorgeschlagen. Im Ergebnis wurde dieser Ansatz nach Erörterung auf der Arbeitsebene sowohl von Bundes- als auch von Länderseite verworfen und auch von Hessen nicht weiterverfolgt, weil seine überschießende Wirkung auf andere Wirtschaftsgüter als nicht vertretbar erschien.

4.2 Erhöhung der pauschalen Nutzungswertbesteuerung auf einen Satz von über 1 % des Bruttolistenpreises

In der Vergangenheit wurde schon in verschiedenen Zusammenhängen eine Erhöhung des Satzes der Ein-Prozent-Regelung in die steuerpolitische Diskussion eingebracht, im Ergebnis aber nicht weiterverfolgt.

4.3 Gesetzliche Festschreibung, dass bei einem betrieblichen Anteil, der 50 % der Kfz-Nutzung nicht übersteigt, die Ein-Prozent-Regelung nicht zur Anwendung kommt

Der Vorschlag ist Gegenstand verschiedener **Gesetzesinitiativen** geworden:

- Eine entsprechende Änderung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG wurde erstmals im *Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen* vorgeschlagen, der vom Bundesrat am 27. Mai 2005 [BR-Drs. 45/05 (Beschluss)] beschlossen wurde. Der im Bundestag eingebrachte Gesetzentwurf verfiel mit Ablauf der vergangenen Legislaturperiode der Diskontinuität.
- Am 21. Dezember 2005 beschloss der Bundesrat erneut, den Gesetzentwurf beim Bundestag einzubringen [BR-Drs. 890/05 – (Beschluss)].
- Die Bundesregierung macht sich mit dem von ihr am 20. Dezember 2005 beschlossenen *Entwurf eines Gesetzes zur Eindämmung missbräuchlicher Steuer-gestaltungen* (BR-Drs. 937/05) den Änderungsvorschlag zu Eigen.

