

## **Geszentwurf**

### **des Bundesrates**

## **Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen**

### **A. Problem und Ziel**

Die Lage der öffentlichen Haushalte ist auf allen Ebenen äußerst angespannt. Es ist daher unerlässlich, dass die vorhandenen Steuergesetze nicht unterlaufen werden. Einzelne Steuerzahler versuchen allerdings, sich der Steuerzahlung auf Kosten der ehrlichen Bürger und Unternehmen durch legale, aber unerwünschte Umgehungs- und Gestaltungsmöglichkeiten zu entledigen:

- Ein neues Steuersparmodell verbreitet sich derzeit mit rascher Geschwindigkeit: Kapitalanleger beteiligen sich an einer so genannten gewerblich geprägten Gesellschaft mit dem Ergebnis, dass sich das eingezahlte Kapital zur Betriebsausgabe wandelt und als Verlust mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden kann. Allein in einem Land kann bereits nach wenigen Monaten, in denen dieses Modell aktiv vertrieben wird, ein Verlustvolumen i. H. v. 600 Mio. Euro nachgewiesen werden. Daneben muss man von einer erheblichen Dunkelziffer ausgehen. Auch bei Steuerzahlern, die gewerblichen Grundstückshandel betreiben und zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG berechtigt sind, bestehen derzeit vergleichbare Gestaltungsmöglichkeiten.
- Mit „Sale and lease back“-Konstruktionen versuchen einige Kommunen sich selbst und externen Kapitalgebern einen finanziellen Vorteil zulasten des allgemeinen Steueraufkommens zu verschaffen.
- Unklarheiten bei der bilanziellen Bewertung von bestimmten Sicherungsgeschäften mit Finanzinstrumenten können für den Ausweis von Verlusten in Milliardenhöhe genutzt werden, obwohl den Verlusten unversteuerte Gewinne in gleicher Höhe gegenüberstehen.
- Bei Internetauktionen werden vermehrt Belege – wie etwa Tankquittungen – für Steuererklärungen versteigert.

Ziel ist es, bekannte Gesetzeslücken zu schließen, die in besonderer Weise zu steuerlichen Missbräuchen und Umgehungen einladen.

### **B. Lösung**

- Anpassung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz, damit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. ein an deren Stelle tretender Wert für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieft Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie für

Gebäude des Umlaufvermögens erst im Zeitpunkt der Veräußerung abgezogen werden.

- Für „Sale and lease back“-Konstruktionen soll der Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen in Höhe von 35 v. H. nach § 13a Erbschaftsteuergesetz nicht mehr gewährt werden.
- Bei Sicherungsgeschäften sollen die in der Bank- und Finanzpraxis üblichen indirekten Sicherungsmechanismen auch steuerlich nachvollzogen werden.
- Die unberechtigte Weitergabe von Quittungen kann zukünftig als Steuerordnungswidrigkeit verfolgt werden.
- Die Vorschriften für beschränkt Steuerpflichtige nach § 49 Einkommensteuergesetz werden angepasst.

### **C. Alternativen**

Keine

### **D. Finanziellen Auswirkungen**

#### 1. Haushaltsausgaben ohne Vollzugaufwand

Der Gesetzentwurf trägt zur Haushaltsstabilisierung bei und verhindert Steuermindereinnahmen.

#### 2. Vollzugaufwand

Es ergeben sich keine zusätzlichen Vollzugaufwendungen.

### **E. Sonstige Kosten**

Keine

Auswirkungen auf das Preisniveau, insbesondere das Verbraucherpreisniveau sind nicht zu erwarten.

**BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND**  
**DER BUNDESKANZLER**

Berlin, den 1. Juni 2005

An den  
Präsidenten des  
Deutschen Bundestages  
Herrn Wolfgang Thierse  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich gemäß Artikel 76 Absatz 3 des Grundgesetzes den vom Bundesrat in seiner 811. Sitzung am 27. Mai 2005 beschlossenen

Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen

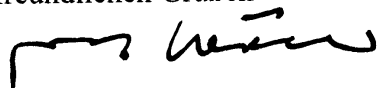
mit Begründung und Vorblatt (Anlage 1).

Ich bitte, die Beschlussfassung des Deutschen Bundestages herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Die Auffassung der Bundesregierung zu dem Gesetzentwurf ist in der als Anlage 2 beigefügten Stellungnahme dargelegt.

Mit freundlichen Grüßen





## Anlage 1

**Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen**

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

**Artikel 1****Änderung der Abgabenordnung**

§ 379 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 9. Dezember 2004 (BGBl. I S. 3310) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„Ordnungswidrig handelt, wer vorsätzlich oder leichtfertig

1. Belege ausstellt, die in tatsächlicher Hinsicht unrichtig sind,
2. Belege gegen Entgelt in den Verkehr bringt oder
3. nach Gesetz buchungs- oder aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder Betriebsvorgänge nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig verbucht oder verbuchen lässt

und dadurch ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.“

**Artikel 2****Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210, 2003 I S. 179), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 15. Dezember 2004 (BGBl. II S. 1653), wird wie folgt geändert:

1. § 4 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 3 und 4 werden jeweils die Wörter „nach Absatz 3 oder“ gestrichen.
  - b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Satz 4 werden nach dem Wort „Anlagevermögens“ ein Komma sowie die Wörter „für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie für Gebäude des Umlaufvermögens“ eingefügt.
    - bb) In Satz 5 werden die Wörter „nicht abnutzbaren“ gestrichen.
    - 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.
2. § 5 wird wie folgt geändert:
  - a) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Die Ergebnisse der in der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Absicherung finanzwirtschaftlicher Risiken gebildeten Bewertungseinheiten sind auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich.“

- b) Dem Absatz 4a wird folgender Satz angefügt:

„Das gilt nicht für Ergebnisse nach Absatz 1a.“

3. In § 6 Abs. 1 Nr. 4 wird der Satz 2 wie folgt gefasst:

„Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 vom Hundert betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen.“

4. In § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f wird der Satzteil vor Satz 2 wie folgt gefasst:

„die, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des Buchstaben a gehören, durch Veräußerung von unbeweglichem Vermögen, Sachinbegriffen oder Rechten, die im Inland belegen oder in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder deren Verwertung in einer inländischen Betriebsstätte oder in einer anderen Einrichtung erfolgt, erzielt werden.“

5. In § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und es wird folgender Halbsatz angefügt:

„das Gleiche gilt für die Veräußerung von Rechten im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f.“

6. § 52 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 10 werden folgende Sätze angefügt:

„§ 4 Abs. 3 Satz 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmalig für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem ... (Tag der Verkündung dieses Gesetzes) eingebracht werden. § 4 Abs. 3 Satz 5 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist erstmalig für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingebracht werden.“

- b) In Absatz 12 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:

„§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 in der Fassung des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl des vorliegenden Gesetzes]) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen.“

- c) In Absatz 16 wird nach Satz 14 folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl des vorliegenden Gesetzes]) ist anzuwenden auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2005 beginnen.“

- d) Dem Absatz 57a wird folgender Satz angefügt:

„§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) sind erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden.“

- e) Absatz 58a wird wie folgt gefasst:

„(58a) § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) gilt erstmalig für Vergütungen, die nach dem 31. Dezember 2005 zufließen. § 50a Abs. 4 Satz 2 bis 5 gilt für Vergütungen, die nach dem 31. Dezember 2001 zufließen. Für Vergütungen, die nach dem 31. Dezember 2002 zufließen, ist § 50a Abs. 4 Satz 5 und 6 Nr. 4 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Steuerabzug 20 vom Hundert der Einnahmen beträgt.“

### Artikel 3

#### Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), zuletzt geändert durch Artikel 13 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076), wird wie folgt geändert:

1. In § 13a Abs. 4 Nr. 1 werden die Wörter „im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3“ durch die Wörter „im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 1“ ersetzt.
2. Dem § 37 wird folgender Absatz 3 angefügt:

„(3) § 13a Abs. 4 Nr. 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Seitenzahl der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]) findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem ... (einsetzen: Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages) entsteht.“

### Artikel 4

#### Inkrafttreten

Dieses Gesetz tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft.

## Begründung

### I. Allgemeiner Teil

Einzelne Steuerzahler versuchen, sich der Steuerzahlung auf Kosten der steuerzahlenden Bürger und Unternehmen durch legale, aber unerwünschte Umgehungs- und Gestaltungsmöglichkeiten zu entledigen. Dies ist auch vor dem Hintergrund leerer öffentlicher Kassen inakzeptabel.

Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfs ist es deshalb, bekannte Gesetzeslücken zu schließen, die in besonderer Weise zu steuerlichen Missbräuchen und Umgehungen einladen. Der Entwurf enthält Maßnahmen, denen eine beträchtliche Haushaltsauswirkung zuzuschreiben ist.

Hierzu gehört beispielsweise ein neues Steuersparmodell, das sich mit rascher Geschwindigkeit verbreitet: Kapitalanleger beteiligen sich an einer gewerblichen Gesellschaft (bestimmter Prägung) mit dem Ergebnis, dass sich das eingezahlte Kapital zur Betriebsausgabe wandelt und als Verlust mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden kann. Allein in einem Land konnte bereits nach wenigen Monaten, in denen dieses Modell aktiv vertrieben wurde, ein Verlustvolumen i. H. v. 600 Mio. Euro nachgewiesen werden. Daneben muss man von einer erheblichen Dunkelziffer ausgehen.

Weitere bekannte Steuersparmodelle, die mit diesem Gesetz bekämpft werden sollen, sind „Sale and lease back“-Konstruktionen, mit denen einige Kommunen in Deutschland versuchen, sich selbst und externen Kapitalgebern einen finanziellen Vorteil zulasten des allgemeinen Steueraufkommens zu verschaffen.

In anderen Bereichen enthält der Gesetzentwurf klarstellende Regelungen. Hierzu gehören etwa Fragen der bilanziellen Bewertung von bestimmten Sicherungsgeschäften mit Finanzinstrumenten. Die finanzielle Dimension beläuft sich hier auf mehrere Milliarden Euro.

Der Gesetzentwurf enthält ferner Maßnahmen zur Vorbeugung und Bekämpfung von Steuerhinterziehung, so gegen den Verkauf von Quittungen für Steuererklärungen.

### II. Besonderer Teil

#### Zu Artikel 1 (Abgabenordnung)

Im Rahmen von Internetauktionen werden vermehrt Tankquittungen angeboten, mit deren Hilfe der potenzielle Käufer Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen kann. Nach geltender Rechtslage können 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 wird den Finanzbehörden die Möglichkeit eröffnet, auch die unberechtigte Weitergabe von Belegen als Steuerordnungswidrigkeit zu verfolgen. Die Formulierung stellt sicher, dass nur die gezielte Weitergabe von Belegen gegen Entgelt zu einer Ordnungswidrigkeit führt. Eine unbeabsichtigte Verschaffung der Verfügungsmacht an Belegen, beispielsweise durch das Zurücklassen von Kassenbelegen an der Verkaufstheke führt dagegen zu keiner Ordnungswidrigkeit.

#### Zu Artikel 2 (Einkommensteuergesetz)

##### Zu Nummer 1 (§ 4 Abs. 1 und 3)

###### Buchstabe a

Die Änderung des § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG stellt eine Anpassung des Gesetzeswortlautes an die geänderte Rechtsauffassung zur Zulässigkeit des gewillkürten Betriebsvermögens im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung dar. Aufgrund der geänderten Rechtsprechung kann es im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 3 EStG kein so genanntes geduldetes Betriebsvermögen mehr geben. Die gesetzliche Regelung ist insoweit gegenstandslos.

###### Buchstabe b

In der Bundesrepublik Deutschland verbreitet sich derzeit ein aus Sicht der Kapitalanleger lukratives Steuersparmodell, bei dem in einzelnen Ländern bereits Steuerausfälle von mehreren 100 Mio. Euro zu verzeichnen sind.

Das Modell wird in der Rechtsform einer GbR mit einer GmbH als geschäftsführender Gesellschafterin betrieben. Erwirbt die GbR Wertpapiere, kann sie die Anschaffungskosten als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandeln. Den jeweiligen Verlustanteil aus dem Wertpapierankauf verrechnen die Gesellschafter mit ihren übrigen positiven Einkünften und vermindern so ihre Steuerschuld.

Dreh- und Angelpunkt dieser Konstruktion ist die Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 3 EStG (Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben), die einen sofortigen Abzug der Anschaffungskosten von zum Umlaufvermögen gehörenden Wertpapieren vorsieht. Lediglich bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten erst im Zeitpunkt der Veräußerung als Betriebsausgabe zu behandeln. Das Modell ist jedoch auf kurzfristige Vermögensumschichtungen innerhalb von 12 Monaten angelegt, so dass es sich bei den Wertpapierkäufen durchweg um Umlaufvermögen handelt.

Auch bei Steuerpflichtigen, die gewerblichen Grundstücks-handel betreiben und zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG berechtigt sind, bestehen vergleichbare Gestaltungsmöglichkeiten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der an deren Stelle tretende Wert für die zum Umlaufvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einbringung in das Betriebsvermögen sofort und in voller Höhe als Betriebsausgabe abgezogen und damit mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke wird häufig erst Jahre später der Besteuerung unterworfen, so dass ein unerwünschter ggf. langjähriger Steuerstundungseffekt eintritt.

Die vorgesehene Ergänzung des Wortlauts des § 4 Abs. 3 Satz 4 um die Wörter „für Anteile an Kapitalgesellschaften, für Wertpapiere und vergleichbare nicht verbrieftete Forderungen und Rechte, für Grund und Boden sowie für Gebäude des Umlaufvermögens“ stellt sicher, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. der an deren Stelle

tretende Wert für diese Wirtschaftsgüter stets – und damit unabhängig von der Zuordnung zum Umlauf- oder Anlagevermögen – erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme berücksichtigt werden.

Nach § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG sind auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG die Vorschriften über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung zu befolgen. Hierfür ist es praktikabel und sachgerecht, die Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen in einem gesonderten Verzeichnis festzuhalten, damit die Höhe der Absetzungen für Abnutzung jederzeit nachvollziehbar ist. Bislang ist ein Anlagenverzeichnis bei § 4 Abs. 3 EStG jedoch nur für die nicht abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgesehen. Durch die Gesetzesänderung wird für alle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens eine Verpflichtung zur Aufnahme in ein Anlagenverzeichnis geschaffen, so wie das bereits bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG geregelt ist.

### Zu Nummer 2 (§ 5)

#### Zu Buchstabe a (Absatz 1a)

Unternehmen sichern Geschäfte (Grundgeschäfte), die einem Kursrisiko unterliegen, in der Regel durch andere Geschäfte (Sicherungsgeschäfte) ab, die einem gegenläufigen Risiko unterliegen, um Verluste zu vermeiden (Hedge).

In der handelsrechtlichen Rechnungslegung werden die Chancen und Risiken aus den Grund- und Sicherungsgeschäften kompensatorisch in Bewertungseinheiten zusammengefasst. Führt die kompensatorische Bewertung insgesamt zu einem positiven Ergebnis, so bleibt dieses nach § 252 Nr. 4 HGB außer Ansatz, ein negatives Ergebnis mindert dagegen den Gewinn.

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung stellt klar, dass diese handelsrechtliche Praxis zur Bildung von Bewertungseinheiten auch weiterhin für die Steuerbilanz maßgeblich bleibt. Sie beugt Bestrebungen vor, wirtschaftlich zusammenhängende Bilanzpositionen einzeln zu bewerten. Der vom BFH im Verfahren I R 87/00 vertretene strenge Grundsatz der Einzelbewertung bei Sicherungsgeschäften im Rahmen von Portfolien entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten in der Praxis. Er führt durch die isolierte imparitätische Bewertung (strenges Niederstwertprinzip) zur Berücksichtigung von Verlusten, die tatsächlich niemals eintreten werden.

Eine Beschränkung der Bewertungseinheiten auf die steuerlich unstrittigen „Micro-Hedges“ – und damit auf direkte und enge Sicherungszusammenhänge – würde bei den in der Praxis üblichen „Portfolio-Hedges“ und „Macro-Hedges“ zu falschen Ergebnissen führen.

Der Gesetzesvorschlag wirkt einer weiteren Differenzierung von Handels- und Steuerrecht entgegen. Er erspart den Unternehmen zusätzlichen Verwaltungsaufwand, den die steuerliche Einzelbewertung von Grund- und Sicherungsgeschäften nach sich ziehen würde.

#### Zu Buchstabe b (Absatz 4a)

Ein nach der Bildung der Bewertungseinheiten verbleibendes negatives Ergebnis wird in der Handelsbilanz oftmals als Drohverlustrückstellung dargestellt. Tatsächlich handelt es sich bei dieser Bilanzposition jedoch um die Zusammenfassung einer Vielzahl unterschiedlichster Aufwendungen

und Erträge. Der eingefügte Satz 2 in Absatz 4a stellt klar, dass diese lediglich technisch als Drohverlustrückstellung bezeichnete Bilanzposition nicht dem Abzugsverbot nach Absatz 4a Satz 1 unterliegt.

### Zu Nummer 3 (§ 6 Abs. 1)

#### Buchstabe a

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung stellt klar, dass die derzeitige Bilanzierungspraxis zur Bildung von Bewertungseinheiten in Handels- und Steuerbilanz auch weiterhin beibehalten wird und beugt Bestrebungen vor, wirtschaftlich zusammenhängende Bilanzpositionen einzeln zu bewerten. Der vom BFH im Verfahren I R 87/00 vertretene strenge Grundsatz der Einzelbewertung entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten in der Praxis. Er führt durch die isolierte imparitätische Bewertung (strenges Niederstwertprinzip) zur Berücksichtigung von Verlusten, die tatsächlich niemals eintreten werden.

Beispiel: Eine Warenverbindlichkeit i. H. v. 1 000 USD wird am Tag der Warenlieferung mit 1 000 Euro passiviert. Zur Absicherung des Fremdwährungsgeschäfts kauft das Unternehmen am selben Tag 1 000 USD. Am Bilanzstichtag sind die 1 000 USD nach Tagesumrechnungskurs nur noch 800 Euro wert.

Bei Anwendung von Einzelbewertung und strengstem Niederstwertprinzip müsste auf den Bestand von 1 000 USD auf der Aktivseite eine Abschreibung i. H. v. 200 vorgenommen werden. Eine Minderung der Verbindlichkeit könnte nicht vorgenommen werden, da ansonsten nicht realisierte Gewinne ausgewiesen würden.

Tatsächlich stehen die beiden Bilanzposten in einem Sicherungszusammenhang. Der Verlust von 200 würde tatsächlich nie eintreten, da bei Zahlung der Verbindlichkeit der Verlust beim Dollarbestand durch einen Gewinn in gleicher Höhe bei der Verbindlichkeit ausgeglichen würde.

Eine Beschränkung der Bewertungseinheiten auf so genannte Micro-Hedges (und damit auf direkte und enge Sicherungszusammenhänge), lässt die in der Bank- und Finanzpraxis üblichen Portfolien unbeachtet. Gebräuchliche indirekte Sicherungsmechanismen sollten auch steuerlich nachvollzogen werden. Der Begriff der Finanzinstrumente ist dabei weit gefasst. Er umfasst Wertpapiere, Forderungen und Verbindlichkeiten, aber auch derivate Produkte (z. B. Optionen).

#### Buchstabe b

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs für jeden Kalendermonat mit 1 vom Hundert des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Das Gesetz unterscheidet hierbei nicht, ob es sich bei dem Kraftfahrzeug um notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen handelt. Durch die Ausweitung der Zulässigkeit der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ergeben sich zahlreiche Fallgestaltungen, bei denen die 1-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 Prozent ausgegangen ist.

Mit der Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 wird die Anwendung der 1-Prozent-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens beschränkt. Befindet sich ein Kraftfahrzeug im gewillkürten Betriebsvermögen, ist der Entnahmewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln und mit den auf die geschätzte private Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen. Eine Änderung der pauschalen Bemessung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG ist damit nicht verbunden und auch nicht erforderlich, weil durch die 0,03-Prozent-Regelung lediglich eine Relation zwischen Listenpreis und Kfz-Kosten je km hergestellt wird, auf die der Umfang der privaten Nutzung des Kraftfahrzeugs keinen Einfluss hat.

#### **Zu Nummer 4** (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f)

§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erfasst bei beschränkt Steuerpflichtigen die Vermietung und Verpachtung von Rechten als inländische Einkünfte. Die Veräußerung solcher Rechte, die zeitlich begrenzt einem anderen überlassen werden können, gehören nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f zu den inländischen Einkünften.

Dagegen führt die Veräußerung veranstaltungsbezogener Rechte, die sich beispielsweise in der Nutzung zu Werbezwecken einer Sportveranstaltung erschöpfen (verbrauchende Rechtsüberlassung) möglicherweise nicht zu inländischen Einkünften, da es an der zeitlichen Begrenzung des Rechts fehlt. Das Recht geht wirtschaftlich endgültig in das Vermögen des Nutzenden über.

Mit der vorgeschlagenen Ergänzung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG wird sichergestellt, dass auch eine verbrauchende Überlassung von Rechten zu inländischen Einkünften führt.

#### **Zu Nummer 5** (§ 50a Abs. 4 Nr. 3)

Bei beschränkt Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Vergütungen für die Nutzung beweglicher Sachen oder für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten erzielen, wird die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben.

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung unterliegen dem Steuerabzug auch die Vergütungen aus der Veräußerung von Rechten, soweit diese inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG darstellen (R 227a Abs. 2 EStR 2001).

Dem hat der BFH mit Urteil vom 16. Mai 2001 (BStBl 2003 II S. 641) widersprochen. Danach unterliegen dem Steuerabzug nur Vergütungen für die Überlassung von Rechten, nicht aber solche für die Veräußerung von Rechten.

Um aus dem Besteuerungstatbestand des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG resultierende Steueransprüche sicherzustellen, wird die Abzugsverpflichtung auf Veräußerungsvorgänge ausgedehnt.

#### **Zu Nummer 6** (§ 52)

Zu Buchstabe a (Absatz 10)

Zeitliche Anwendungsregelung für die Änderung des § 4 Abs. 3 EStG.

Zu Buchstabe b (Absatz 57a)

Zeitliche Anwendungsregelung für die Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG.

Zu Buchstabe c (Absatz 58a)

Zeitliche Anwendungsregelung für die Änderung des § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG.

#### **Zu Artikel 3** (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz)

##### **Zu Nummer 1** (§ 13a Abs. 4)

Gegenwärtig verbreitet sich ein Steuersparmodell, bei dem Stiftungen im Wege von „Sale and lease back“-Modellen Immobilien über gewerblich geprägte Personengesellschaften erwerben und hierdurch Erbschaftsteuer sparen. Die Stiftungen nutzen die zweifache steuerliche Begünstigung der so erworbenen Grundstücke:

- a) den gegenüber dem tatsächlichen Wert der Grundstücke deutlich niedrigeren Grundbesitzwert nach § 19 BewG;
- b) den Bewertungsabschlag für Betriebsvermögen i. H. v. 35 v. H. nach § 13a ErbStG.

Durch die vorgeschlagene Änderung werden gewerblich geprägte Personengesellschaften von dem Bewertungsabschlag ausgenommen. Der steuerliche Vorteil und damit die Attraktivität des oben beschriebenen Steuersparmodells werden hierdurch erheblich eingeschränkt.

##### **Zu Nummer 2** (§ 37 Abs. 3)

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung der Neufassung des § 13a Abs. 4 ErbStG.

##### **Zu Artikel 4** (Inkrafttreten)

Artikel 4 regelt das Inkrafttreten des Gesetzes.

## Anlage 2

### Stellungnahme der Bundesregierung

Die Bundesregierung äußert sich zu dem vom Bundesrat in seiner 811. Sitzung am 27. Mai 2005 beschlossenen Entwurf eines Gesetzes zur Verringerung steuerlicher Missbräuche und Umgehungen wie folgt:

Die Bundesregierung unterstützt ausdrücklich die Zielrichtung des Gesetzentwurfs, bekannte Gesetzeslücken zu schließen, die in besonderer Weise zu steuerlichen Missbräuchen und Umgehungen einladen. Sie stimmt daher dem Gesetzentwurf in der vorliegenden Fassung weitgehend zu.

So kann es auch aus Sicht der Bundesregierung nicht hingegenommen werden, dass bei Internetauktionen vermehrt Quittungen, insbesondere Tankquittungen, angeboten werden, mit deren Hilfe der potentielle Käufer Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen kann. Auch nach Auffassung der Bundesregierung ist es notwendig, die gesetzliche Lücke, die darin besteht, dass der Verkäufer der Belege sich auf die Verantwortlichkeit des Käufers der Belege berufen kann, zu schließen. Das entgeltliche In-Verkehr-Bringen von Belegen sollte daher, wie in dem Gesetzentwurf des Bundesrates durch die Änderung des § 379 AO vorgesehen, als Ordnungswidrigkeit geahndet werden.

Bedenken bestehen allerdings nach wie vor hinsichtlich der vorgesehenen Änderung in § 4 Abs. 3 EStG, die die sofortige Berücksichtigung der Anschaffungskosten für bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung einschränken soll. Zur Bekämpfung von Steuersparmodellen hält die Bundesregierung das für nicht erforderlich und hat im Übrigen mit § 15b EStG im Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen (Bundesratsdrucksache 321/05) hierfür auch eine aus ihrer Sicht bessere Lösung vorgeschlagen. Im Übrigen geht mit der vorgeschlagenen Änderung der Vereinfachungseffekt der Einnahmenüberschussrechnung teilweise verloren.

Die Bundesregierung wird die Vorschläge zu den Änderungen bei den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften derge-

stalt, dass eine verbrauchende Überlassung von Rechten auch zu inländischen Einkünften führt (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f EStG) prüfen. Gleiches gilt für die vorgeschlagene Ausdehnung der Steuerabzugsverpflichtung des § 50a Abs. 4 Nr. 3 EStG auf Fälle der Veräußerung eines Rechts, um die Besteuerung dieser Einkünfte sicherzustellen.

Die Bundesregierung unterstützt die Zielrichtung der in Artikel 3 vorgesehenen Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, sog. Sale and lease back-Konstruktionen von den Vergünstigungen bei der Erbschaftsteuer auszunehmen.

Durch Einschalten einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann Privatvermögen in begünstigtes „Produktivvermögen“ umgewandelt werden. Dessen anschließende Übertragung ist erbschaft- und schenkungsteuerlich deutlich entlastet (Freibetrag 225 000 Euro, Bewertungsabschlag 35 Prozent; Tarifiermäßigung für Erwerber der Steuerklassen II und III). Davon profitieren nicht nur die vom Bundesrat angeführten „Stiftungsmodelle“. Jeder potentielle Erblasser oder Schenker mit größerem Privatvermögen kann diese Möglichkeiten nutzen.

Die Bundesregierung wird den Änderungsvorschlag prüfen, da er aus ihrer Sicht insoweit unzureichend ist, als die Vergünstigung durch die Tarifiermäßigung nach § 19a ErbStG nicht ebenfalls ausgeschlossen wird. Außerdem kann eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch Ausüben einer geringfügigen gewerblichen Tätigkeit leicht in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gebracht werden. Beteiligungen hieran wären weiter nach den §§ 13a, 19a ErbStG begünstigt.

Im Übrigen hat die Bundesregierung mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Sicherung der Unternehmensnachfolge (Bundesratsdrucksache 322/05) einen eigenen, umfassenderen Lösungsvorschlag vorgelegt.



