

BESONDERER TEIL

A. Zum Gesetzentwurf der Bundesregierung

Zu Artikel 1 – Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz – EUAHiG)

Die Regelungen zur Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen basieren weitgehend auf der Richtlinie 2011/16/EU. Insoweit besteht nur wenig Umsetzungsspielraum. Dennoch möchten wir darauf hinweisen, dass der Umfang der zu übermittelnden Daten sehr weitreichend ist.

Dies gilt auch für den automatischen Informationsaustausch gem. § 7 EUAHiG (Art. 9 der Richtlinie). Die dort zur Übermittlung vorgesehenen Daten sind ausgesprochen sensibel. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere, dass derartige Daten nicht selten Betriebsgeheimnisse enthalten, die einem besonderen Schutz unterliegen sollten. In diesem Zusammenhang sind die Schutzvorschriften bezogen auf das Steuergeheimnis bzw. den Datenschutz nicht bzw. nur unzureichend. Es muss jedoch sichergestellt werden, dass ein gleichlaufendes Schutzniveau in allen einbezogenen Ländern gewährleistet wird. Die allgemeinen Bestimmungen in § 19 EUAHiG (Art. 25 der Richtlinie) scheinen an dieser Stelle im Vergleich zu den Erfordernissen, die z. B. an Datenübermittlungen oder Auftragsdatenverarbeitungen im privatrechtlichen Bereich gestellt werden, ausgesprochen gering.

Es muss ein gleichlaufendes Schutzniveau, auch durch Vereinbarung konkreter technisch-organisatorischer Anforderungen zum Schutz der übermittelten Daten, sichergestellt und gewährleistet werden.

Petitum:

Es muss ein gleichlaufendes Schutzniveau in allen beteiligten Ländern gewährleistet werden.

Verhältnis zu Rentenbezugsmitteilungen

Unter den Anwendungsbereich des Gesetzes fallen wohl auch Ruhegehälter und Altersbezüge. Damit könnten von den Regelungen auch Versicherungsunternehmen und Pensionskassen betroffen sein (vgl. § 4 des Gesetzentwurfs). Fraglich ist, ob es notwendig ist, dass die Versicherer die Finanzbehörden erneut zu informieren haben, denn für Rentenzahlungen besteht bereits ein Rentenbezugsmitteilungsverfahren nach § 22a EStG. Neben dem Ren-

tenbezugsmitteilungsverfahren sollte den Anbietern nicht noch ein weiteres Meldeverfahren aufgebürdet werden. Da die Anbieter der Finanzverwaltung auch melden, wenn der Leistungsempfänger im Ausland ansässig ist, kann das BZSt für den Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden in EU-Mitgliedstaaten auf die Rentenbezugsmitteilungen zurückgreifen.

Petition:

Es sollte – zumindest in der Gesetzesbegründung – klargestellt werden, dass Versicherer nicht erneut Informationen an die Finanzbehörden weitergeben müssen, wenn sie die Finanzbehörden bereits durch Rentenbezugsmitteilungen nach § 22a EStG oder Ähnliches informieren haben.

Zu Artikel 2 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Nummer 5: §§ 6 Abs. 1, 4 Abs. 5, 8 Abs. 2 EStG-E - Nachteilsausgleich für private Nutzung betrieblicher Elektrofahrzeuge

Der Nachteilsausgleich für Elektrofahrzeuge bei Besteuerung der Privatnutzung von Dienst- und Firmenwagen wird begrüßt. Dies ist eine wichtige Maßnahme, um die steuerliche Schlechterstellung der Elektrofahrzeuge abzubauen. Diese Schlechterstellung würde eintreten, wenn die 1%- Besteuerung der Privatnutzung auf den ungeschmälerten Bruttolistenpreis erfolgen würde, da Elektrofahrzeuge gegenüber vergleichbaren konventionellen Fahrzeugen mittelfristig notwendigerweise einen noch erheblich höheren Bruttolistenpreis aufweisen werden, der sich jedoch nicht in einem höheren Nutzungsvorteil widerspiegelt. Der Nachteilsausgleich dient deshalb dazu, eine folgerichtige, am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Besteuerung der Privatnutzung von Firmenwagen herzustellen.

Korrekturbedarf sehen wir aber beim Anwendungsbereich und bei der Ausgestaltung des Nachteilsausgleichs.

1. Anwendungsbereich des Nachteilsausgleichs

Es ist zu begrüßen, dass auch extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge in den Nachteilsausgleich einbezogen werden. Die Berücksichtigung der extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeuge beim Nachteilsausgleich entspricht den Empfehlungen der Nationalen Plattform Elektromobilität (NPE) und vermeidet eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung.

Allerdings ist es sachgerecht, auch Brennstoffzellenfahrzeuge in den Nachteilsausgleich einzubeziehen. Dabei ist zu beachten, dass der Nachteilsausgleich auf Basis des kWh-Wertes der Batteriekapazität bei Brennstoffzellenfahrzeugen ungeeignet ist, da diese Fahrzeuge nicht – wie andere Elektrofahrzeuge – über eine Traktionsbatterie verfügen. Hier sollte auf ein adäquates Vergleichsfahrzeug abgestellt werden.

Petitur:

Brennstoffzellenfahrzeuge sollten ebenfalls in den Nachteilsausgleich einbezogen werden.

2. Ausgestaltung des Nachteilsausgleichs

Mit der Pauschalierung des Nachteilsausgleichs kann eine einfache Besteuerung sichergestellt und somit ein Beitrag zur Steuervereinfachung geleistet werden. Ein pauschaler Abschlag ermöglicht ein einfaches und praktikables Verfahren zur Ermittlung des Entnahmewertes bzw. des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung von Elektro-Dienst-/Firmenwagen und vermeidet Verwaltungskosten und Rechtsstreitigkeiten.

Probleme können sich aber dadurch ergeben, dass die Höhe des Nachteilsausgleichs durch zwei Höchstbeträge (Höchstbetrag pro kWh Batteriekapazität und absoluter Höchstbetrag), die beide unabhängig voneinander jährlich abgeschmolzen werden, begrenzt wird. Im Interesse der Steuervereinfachung sollte auf den (absoluten) Höchstbetrag verzichtet werden.

Petition:

Vereinfachung des Nachteilsausgleichs durch Verzicht auf mehrere Höchstbeträge. Stattdessen Überprüfung der Angemessenheit des Nachteilsausgleichs im Rahmen einer Evaluation.

Weiterer Änderungsbedarf im Einkommensteuergesetz

Übertragungen des Future Service auf Pensionsfonds erleichtern (§§ 3 Nr. 66, 4d, e EStG)

Leistungen des Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen durch den Pensionsfonds sind für die Arbeitnehmer einkommensteuerfrei. In der Praxis der Finanzverwaltung wird diese Steuerfreiheit jedoch allein auf Übertragungen von in der Vergangenheit erdienten Pensionsverpflichtungen („past service“) beschränkt. Diese Auslegung ist jedoch für die unternehmerische Praxis zu eng, da mit der Übertragung die Erfüllung der Versorgungszusage des Arbeitnehmers nicht abgeschlossen ist. Für künftige Beschäftigungszeiträume müssen für die noch zu erdienenden Ansprüche („future service“) weitere Dotierungen in den Pensionsfonds erfolgen. Diese Beiträge werden aber in der bisherigen Praxis nur unzureichend als steuerfrei anerkannt, weshalb Unternehmen in diesen Fällen häufig zu Aufspaltungen der Versorgungspläne und zu teuren Konstruktionen mit entsprechend hohem administrativen Aufwand gezwungen sind. Erforderlich ist daher eine gesetzliche Klarstellung, dass auch der „future service“ von der steuerfreien Übertragung auf den Pensionsfonds erfasst ist. Steuerminderungen könnten durch Begrenzung auf bereits bestehende Versorgungszusagen ver-

mieden werden. Die Unternehmen würden dadurch von unnötiger und teurer Bürokratie entlastet.

Petition:

In den Regelungen nach §§ 3 Nr. 66, 4d und e EStG sollte klargestellt werden, dass künftig auch eine Übertragung des „future service“ auf Pensionsfonds steuerfrei ist.

Übernahme des handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechts für Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten für die Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nummer 1b neu EStG – Punkt 7 der Empfehlung des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates, BR-Drucks. 302/1/12)

Der Wirtschaftsausschuss hat in seinen Empfehlungen vorgeschlagen, das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht für Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten für die Steuerbilanz zu übernehmen und dies entsprechend in § 6 Abs.1 EStG in einer neuen Nummer 1b zu regeln. Diesen Vorschlag unterstützen wir ausdrücklich.

Durch diese Regelung würde eine jahrzehntelange Verwaltungspraxis wieder hergestellt. Erst im Jahr 2010 hat die Finanzverwaltung ihre diesbezügliche Auffassung geändert und vertritt seitdem, dass Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten in die Herstellungskosten einzu beziehen sind. Dies führt zu erheblichem administrativen Mehraufwand für die Unternehmen bei der Ermittlung der Herstellungskosten. Auch auf Seiten der Finanzverwaltung hat die Änderung einen bürokratischen Mehraufwand wegen der erforderlichen Angemessenheitsprüfung zur Folge. Um den Wirtschaftsstandort Deutschland aber zu unterstützen, sollte auf Bürokratieaufbau und Mehrbelastung der Unternehmen verzichtet werden.

Petition:

In § 6 Abs.1 EStG ist in einer neuen Nummer 1b zu regeln, dass das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht für Verwaltungs- und Sozialgemeinkosten für die Steuerbilanz übernommen werden kann.

Zu Artikel 3 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Umdruck Nr. 1

Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen bei Versicherungsunternehmen – Übergangsregelung (§ 34 Abs. 10b S. 3 KStG zu § 21 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 KStG)

Die mit dem Jahressteuergesetz 2010 geschaffene Übergangsregelung zum steuerlichen Höchstbetrag der Rückstellung für Beitragsrückerstattung läuft Ende 2013 aus. Die Gründe für die Einführung dieser Regelung bestehen jedoch weiterhin fort. Damit Versicherungsunternehmen nicht angesichts der niedrigen Zinsen auf den Kapitalmärkten gezwungen werden, aus steuerlichen Gründen vorhandene Rückstellungen aufzulösen, ist es auch im Interesse der Versicherten notwendig, diese Übergangsregelung zunächst weiter zu verlängern. Es ist auch sinnvoll, eine Verlängerung bereits jetzt vorzunehmen, da ungewiss ist, ob im Wahljahr 2013 eine gesetzliche Verlängerung noch rechtzeitig vorgenommen werden kann.

Petition:

Der vorgelegte Änderungsantrag sollte angenommen und damit die bestehende Übergangsregelung verlängert werden.

Zu Artikel 4 – Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Nummer 1: § 3 Nr. 13 Buchst. b GewStG-E – Bildungsleistungen

Die Änderung der Vorschrift bewirkt, dass zur Erlangung der Gewerbesteuerbefreiung weiterhin eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde erforderlich ist, obwohl das Bescheinigungsverfahren bei der Umsatzsteuer – an die die gewerbesteuerliche Vorschrift bisher gekoppelt war – durch eben dieses Gesetz abgeschafft wird (vgl. Artikel 9 Nr. 3 Buchst. e des JStG 2013 zu § 4 Nr. 21 UStG-E).

Es ist nicht ersichtlich, warum das Finanzamt die Prüfung, ob und für welchen Zeitraum der Unternehmer auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet hat, für die Umsatzsteuer durchführen kann, das Ergebnis dieser Prüfung jedoch nicht für die Gewerbesteuer gelten soll.

Petition:

Auf das Erfordernis einer gesonderten Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nur für Zwecke der Gewerbesteuer soll aus Gründen des Bürokratieabbaus verzichtet werden. Eine Prüfung, die das Finanzamt ohnehin für die Umsatzsteuer durchführt, muss auch für gewerbesteuerliche Zwecke genügen.

Zu Artikel 5 – Änderung des Außensteuergesetzes

Nummer 1 Buchstabe a: § 1 Abs. 1 S. 2 AStG-E

Die Neuregelungen des Absatzes 1 Satz 2 AStG-E, wonach eine Personengesellschaft/Mitunternehmerschaft eine nahestehende Person sein kann, soll für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen gelten (§ 21 Abs. 20 AStG-E). Diese Rückwirkung ist aus Gründen der Rechts- und Planungssicherheit abzulehnen.

Petition:

Erforderlich ist die Einräumung einer Übergangsfrist, damit die betroffenen Unternehmen Zeit für die notwendigen Umstellungsarbeiten haben.

Nummer 1 Buchstabe c: Streichung des bisherigen § 1 Abs. 4 AStG

Der Gesetzesentwurf sieht die Aufhebung des § 1 Abs. 4 AStG vor. In der Begründung des Gesetzesentwurfs heißt es dazu, dass die Regelung für Fälle von Verletzungen erhöhter Mitwirkungspflichten keine praktische Bedeutung mehr habe. Der Regelungsinhalt sei in der allgemeineren Schätzungsregel des § 162 AO enthalten.

Dazu ist anzumerken, dass § 1 Abs. 4 AStG keine eigenständige Rechtsgrundlage für eine Schätzung darstellt, sondern lediglich den Inhalt einer gemäß § 162 Abs. 2 AO durchzuführenden Schätzung konkretisiert. Sie verfeinert also die Schätzungsprozedere im Anwendungsbereich des Außensteuergesetzes.

Soweit die Gesetzesbegründung – ohne weitere Darlegung, worauf diese Einschätzung gründet – beklagt, dass der Vorschrift keine praktische Bedeutung zukomme, wird verkannt, dass § 1 Abs. 4 AStG in den einschlägigen Fällen eine befriedende Wirkung entfalten kann. Steuerpflichtigen und Prüfern wird im Falle des Fehlens anderer Anhaltspunkte ein Hilfsmittel zur Streitvermeidung bzw. -schlichtung an die Hand gegeben. Bisher hat diese befriedende Wirkung offenbar dazu geführt, dass Rechtsstreitigkeiten in diesem Punkt vermieden werden konnten. Hieraus sollte aber gerade nicht das Fehlen praktischer Relevanz geschlossen werden.

Petition:

§ 1 Abs. 4 AStG sollte nicht gestrichen werden.

Nummer 1 Buchstabe e: § 1 Abs. 5 und 6 AStG-E – Implementierung des Authorised OECD Approach*Regelungsort*

Systematisch ist bedenklich, dass der *Authorised OECD Approach* (AOA) für das deutsche Recht im Außensteuergesetz geregelt werden soll. Es handelt sich jedoch nicht lediglich um eine spezielle Korrektornorm (zu Lasten der Steuerpflichtigen), sondern um eine grundsätzliche Vorgabe zur Einkünfteermittlung, die allgemeiner Natur ist. Bei einer Verankerung im AStG wäre diese Regelung so angelegt, dass sie immer nur zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausgelegt wird und zu einer Doppelbesteuerung der Unternehmen führt.

Petitur:

Eine entsprechende Norm ist in das Einkommensteuergesetz (§§ 4 ff.) – idealerweise in einen eigenen (Buchstaben-)Paragrafen – aufzunehmen. Die Regelung ist neutral zu formulieren, so dass sie sowohl Entwicklungen zum Nachteil als auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen ermöglicht.

Verstoß gegen bestehende DBA

Aktuell verfügt Deutschland im Bereich der Ertragsteuern über mehr als 90 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die auf dem OECD-Musterabkommen (MA) in der Version vor dem Update 2008 basieren. Im Falle eines DBA-Neuabschlusses können künftig die Grundsätze des OECD-MA in seiner aktuellen Fassung, welche überdies den so genannten AOA enthalten, Berücksichtigung finden. Es scheint aber selbst mittelfristig kaum möglich, alle alten DBA neu zu verhandeln und entsprechend anzupassen. Somit würden durch die nunmehr im Gesetzesentwurf vorgesehene Änderung in einer Vielzahl internationaler Projekte der deutschen Wirtschaft, welche in DBA-Ländern in Form von Betriebsstätten durchgeführt werden, Qualifikationskonflikte ausgelöst. Eine weiter steigende Zahl von Verständigungsverfahren wäre die Folge. Die deutsche Finanzverwaltung ist aber derzeit bereits mit der Begleitung aktueller Verständigungsverfahren völlig ausgelastet. Käme die Gesetzesänderung in dieser Form, würde die Anzahl von Qualifikationskonflikten deutlich zunehmen. Dies wurde bereits im Rahmen des Referentenentwurfes erkannt und demzufolge den abweichenden DBA-Regelungen Vorrang vor den neuen innerstaatlichen Bestimmungen eingeräumt, wenn der ausländische Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem anzuwendenden Abkommen ausübt. Jedoch muss die letztgenannte Voraussetzung durch den Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Dies ist einmalig in der Geschichte der deutschen steuerrechtlichen Ab-

kommenspolitik und belastet den Steuerpflichtigen mit hohem administrativen Aufwand sowie der Unsicherheit, ob seine Nachweise als hinreichend anerkannt werden. Darüber hinaus enthält das Gesetz keinen Hinweis, in welcher Form dieser Nachweis zu führen ist. Es ist nach den Erfahrungen der Vergangenheit zu befürchten, dass insoweit hohe formelle Hürden, z. B. durch eine erläuternde Rechtsverordnung, aufgebaut werden, so dass im Endeffekt doch wieder eine Doppelbesteuerung droht. Somit erscheint die beabsichtigte innerstaatliche Neuregelung vor dem Hintergrund der Vielzahl der aktuell abweichenden DBA kaum praxistauglich. Zur Sicherung der Interessen und Konkurrenzfähigkeit der international tätigen deutschen Unternehmen ist es unerlässlich, dass für Besteuerungszwecke grenzüberschreitende Vorgänge in den beteiligten Staaten korrespondierend behandelt werden.

Petition:

Es sollte der Grundsatz der korrespondierenden Behandlung für Betriebsstätten in Ländern mit DBA nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen in das Gesetz eingefügt werden, bezogen auf den Fall, dass das Doppelbesteuerungsabkommen vor der Festschreibung des AOA im Text des OECD-MA unterzeichnet worden ist.

Problem der Verrechnung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter

Die neue Selbstständigkeitsfiktion für Betriebsstätten führt zu einer Vielzahl neuer und bisher nicht da gewesener Verrechnungspreisfragen. Eine der wichtigsten Fragen dürfte dabei die Verpreisung von gemeinsam genutzten Wirtschaftsgütern sein, die bislang noch keine Relevanz hatte. Dabei ergibt sich diese Fragestellung in beiden Richtungen, also vom Stammhaus zur Betriebsstätte und umgekehrt. Insbesondere selbstgeschaffene immaterielle Vermögensgegenstände (z. B. Know-how, Markenname, Kundenstamm) tauchen bislang in keiner Bilanz auf. Wenn diesen sehr individuellen Vermögensgegenständen jedoch bilanziell keine Werte zugeordnet werden können, erscheint auch eine Verpreisung kaum möglich. Dies gilt umso mehr, als es Fremdvergleichspreise hierfür nur in Ausnahmefällen geben dürfte. Dieses Dilemma wird auch mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit die künftige Rechtsverordnung nicht zufriedenstellend und ohne größere Kollateralschäden lösen können. Insoweit erscheint es wünschenswert, dass die Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte in diesem Punkt praxistauglich analog den vorgesehenen Beschränkungen im Bereich des Kreditratings und der Möglichkeit der Begründung von Darlehensverhältnissen eingeschränkt wird.

Petition:

Die Selbstständigkeitsfiktion für die Verrechnung selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter sollte praxistauglich eingeschränkt werden.

Wechselwirkung mit anderen Regelungen

Mangels anderer Hinweise sollen die Entstrickungsgrundsätze und die Regelungen zur Funktionsverlagerung offenbar (vorrangig) anwendbar bleiben. Hierdurch ergeben sich unter Umständen Besteuerungsfehler.

So kann sich z. B. bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern, Funktionen sowie Chancen und Risiken zu einer ausländischen Betriebsstätte ergeben, dass die Grundsätze der Funktionsverlagerung gem. § 1 Abs. 3 S. 9 ff. AStG zur Anwendung kommen, mit der Folge, dass das Transferpaket als Ganzes zu bewerten ist. Da hierbei zukünftige Gewinne eine Rolle spielen, kann bei niedrigen Erwartungen diesbezüglich ein einzelnes darin enthaltenes Wirtschaftsgut nach den Entstrickungsgrundsätzen gem. § 12 Abs. 1 KStG nochmals mit dem gemeinen Wert nachversteuert werden (Differenz zwischen gemeinem Wert und anteiligem Preis des Transferpakets). Diese doppelte Besteuerung wäre wirtschaftlich nicht gerechtfertigt.

Auch der umgekehrte Fall wäre, zumindest theoretisch, denkbar: Bei Einzelüberführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte besteht die Gefahr, dass zwei Korrekturen erfolgen: zunächst nach § 12 Abs. 1 KStG (Differenz zwischen gemeinem Wert und Buchwert) und anschließend nach § 1 AStG (Differenz zwischen Fremdvergleichspreis und gemeinem Wert).

Die Entstrickungsregelungen sind europarechtlich ernstlich zweifelhaft und müssten insbesondere vor dem Hintergrund, dass (ausländische) Betriebsstätten aufgrund der Neuregelung mit den entsprechenden Vermögenswerten ausgestattet werden müssen, angepasst werden. Der EuGH erachtet den Eingriff in die Niederlassungsfreiheit nur dann als verhältnismäßig und gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige die Besteuerung bis zum Zeitpunkt der tatsächlichen Realisation aufschieben kann (National Grid Urteil vom 29.11.2011). § 4g EStG sieht lediglich einen pauschalierten Besteuerungsaufschub über fünf Jahre vor, welcher darüber hinaus nur für Anlagevermögen gilt. Der Regierungsentwurf zum JStG 2013 enthält leider keine entsprechende Änderung.

Umfang der Ermächtigung für eine Rechtsverordnung

Bedauerlich ist, dass das Votum des Normenkontrollrats zur Rechtsverordnung ohne jeden Widerhall geblieben ist. Der Normenkontrollrat hatte in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2013 vom 21. Mai 2012 gegenüber dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) angeregt, den

„Verordnungsentwurf bereits während des weiteren Gesetzgebungsverfahrens“

zu entwickeln und zu veröffentlichen. Damit sollte erreicht werden,

„dass die Verbände bei der möglichen Anhörung im Bundestag ihre Stellungnahme zur Ermächtigungsgrundlage bereits im Lichte der angedachten, konkreten Umsetzung abgeben können.“

In § 1 Abs. 6 AStG-E soll eine Ermächtigung für das BMF aufgenommen werden, wonach Einzelheiten des u. a. in Abs. 5 maßgebenden Fremdvergleichsgrundsatzes und dessen einheitlicher Anwendung sowie Grundsätze zur Bestimmung des Dotationskapitals von Betriebsstätten geregelt werden sollen. In der Gesetzesbegründung wird dies in der Weise konkretisiert, dass durch die Rechtsverordnung u. a. die Möglichkeit besteht,

1. in Auslegung der OECD-Grundsätze die Aufstellung einer Betriebsstättenbilanz,
2. bezogen auf bestimmte Branchen (u. a. Bau- und Montage) die Grundlage der Betriebsstättenbilanz und den Anteil einer Betriebsstätte am Gewinn des Unternehmens unter Anwendung der international anerkannten Verrechnungspreisregeln und Anerkennung anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen zu regeln und
3. zur Vermeidung von Beweisschwierigkeiten widerlegbare Vermutungen aufzustellen.

Darüber hinaus soll bei Bedarf die Rechtsverordnung an internationale Entwicklungen angepasst werden können.

Der Umfang der Ermächtigung für die Rechtsverordnung ist zu weit und zu unbestimmt. Mit einer so weitgehenden Verordnung würde die von der OECD definierte Selbstständigkeitsfiktion, nach der die Betriebsstätte einem eigenständigen Tochterunternehmen gleichgestellt werden soll, konterkariert. Schließlich müsste gemäß der OECD-Sichtweise die Betriebsstät-

te mit dem Stammhaus Vereinbarungen treffen, wie sie unter fremden Dritten üblich sind. Greift in diese Gestaltungshoheit zwischen Betriebsstätte und Stammhaus nunmehr die deutsche Finanzverwaltung mit einer so weitgehenden Rechtsverordnung ein und legt sie somit faktisch den maßgeblichen Verrechnungspreis fest, kann dies nicht den OECD-Grundsätzen entsprechen, wodurch unweigerlich Qualifikationskonflikte und Doppelbesteuerungsrisiken ausgelöst werden. Darüber hinaus werden eventuell rechtlich bestehende Spielräume bei der Verrechnungspreisbestimmung durch eine zu detaillierte Rechtsverordnung unnötig eingeengt.

Eine enge Anbindung an die OECD-Texte erscheint umso dringender, als bereits der vorgeschlagene Gesetzestext Diskrepanzen zu den OECD-Vorgaben erkennen lässt. So werden aus den „**significant** people functions“ der OECD im AStG bloße „Personalfunktionen“ (§ 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 AStG-E). Damit ist eine Entfernung der deutschen Praxis von den Vorgaben der OECD mit dem Risiko der Doppelbesteuerung bereits vorgezeichnet.

Petitur:

Um Qualifikationskonflikte und Doppelbesteuerungsrisiken zu vermeiden, sollte die Rechtsverordnung in Auslegungsfragen ausschließlich auf die insoweit einschlägige offizielle OECD-MA-Kommentierung verweisen.

Bürokratieaufbau

In den letzten Jahren hat der Gesetzgeber stets propagiert, den bürokratischen Aufwand von Unternehmen in Bezug auf die Steuergesetzgebung möglichst gering halten bzw. sogar abzubauen zu wollen. Die vorgesehenen gesetzlichen Änderungen in § 1 AStG laufen diesem Ansinnen jedoch völlig zuwider. So steht zu befürchten, dass für Betriebsstätten eigene Abschlüsse in Form von Bilanz und G+V-Rechnung gefordert werden. Der Schritt zu einer verpflichtenden elektronischen Übermittlung eigenständiger Betriebsstättenbilanzen wäre dann nicht mehr weit. Bisher war es in der Praxis und zwar auch im Rahmen der Prüfung durch die Steuerverwaltung völlig ausreichend, wenn die Ergebnisse und Vermögensgegenstände einer Betriebsstätte durch eine geeignete Kennzeichnungsform (z. B. Projektnummer oder Kostenstelle) in der Buchführung separiert werden konnten.

Darüber hinaus enthält der Gesetzesentwurf in § 1 Abs. 5 S. 8 AStG-E für DBA-Fälle eine Verpflichtung für den Steuerpflichtigen, dass er die mit dem DBA übereinstimmende Ausübung des Besteuerungsrechtes im ausländischen Staat, die nicht den neuen OECD-Grundsätzen entspricht, nachzuweisen hat. Andernfalls dürfte dies zu seinem Nachteil aus-

gelegt werden und es droht eine Doppelbesteuerung. Durch diese Bestimmung wird der Steuerpflichtige dazu verpflichtet, die Besteuerungspraxis im ausländischen Staat darauf hin zu überprüfen, ob sie in Übereinstimmung mit dem DBA erfolgt. Schon die sprachliche Hürde kann zu unterschiedlichen Auslegungen führen. Auch fehlt ein Hinweis, in welcher Form der Nachweis vom Steuerpflichtigen erbracht werden soll. Es steht zu befürchten, dass insoweit bei der Auslegung der Vorschrift durch die Finanzverwaltung so hohe formelle Hürden aufgebaut werden, dass dem eigentlichen Sinn der Regelung, nämlich Doppelbesteuerungsrisiken in bestehenden Abkommensfällen zu vermeiden, nicht Rechnung getragen wird. Darüber hinaus ist zu erwarten, dass die zur Beurteilung eines ausreichenden Nachweises aufgeführten lokalen Finanzämter mit der Entscheidung dieser Thematik überfordert sein werden.

Auf den Steuerpflichtigen werden durch die Gesetzesänderung erhebliche zusätzliche Dokumentationspflichten zukommen. Durch die Annahme von Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte werden die jeweiligen Verrechnungspreise und deren Entstehung – wie im Verhältnis zu Tochtergesellschaften – nachzuweisen sein.

Petition:

Die bürokratischen Forderungen des Gesetzesentwurfes sollten nochmals kritisch auf ihre Notwendigkeit untersucht und von vermeidbaren Regelungen entschlackt werden.

Übergangslösung

Die neue Gesetzesregelung soll ab dem Jahr 2013 in Kraft treten. Insoweit stellt sich die Frage, welche Konsequenzen sich durch die neue gesetzliche Regelung auf die Besteuerung bereits bestehender Betriebsstätten ergeben. Oftmals handelt es sich um Projektbetriebsstätten, für die in der Vergangenheit Investitionen auf Basis von Wirtschaftlichkeitsrechnungen getätigt wurden, denen die bisherige Besteuerungspraxis für Betriebsstätten zugrunde lag. Werden nunmehr nachträglich die steuerlichen Rahmenbedingungen für Betriebsstätten gravierend geändert, wirkt sich dies gegebenenfalls auch deutlich auf die Wirtschaftlichkeitsbedingungen aus. Insoweit sollte aus Gründen des Vertrauensschutzes die Anwendung der neuen gesetzlichen Regelung auf zukünftige Projektinvestitionen beschränkt werden.

Bei anderen Betriebsstätten sollte eine längere Übergangsfrist eingeräumt werden, um den Unternehmen Gelegenheit zu geben, die bisherige Handhabung (z. B. bei der Zuordnung

von Wirtschaftsgütern zur Betriebsstätte) inhaltlich zu prüfen und die Verpreisung an die neuen Vorschriften anzupassen sowie eine entsprechende Dokumentation aufzubauen.

Petition:

Erforderlich ist eine Ergänzung der Übergangsregelung, dass die neuen Vorschriften für Projektbetriebsstätten dann eingreifen, wenn es sich um ein nach dem Inkrafttreten neu begonnenes Projekt handelt, und die Einräumung einer längeren Übergangsfrist für alle anderen Betriebsstätten, um eine Anpassung an die neuen Vorschriften vornehmen zu können. Die Übergangsfrist sollte nicht vor dem Inkrafttreten der Rechtsverordnung im Sinne von § 1 Abs. 6 AStG-neu und der Veröffentlichung des entsprechenden Anwendungsschreibens durch das Bundesministerium der Finanzen enden.

Weiterer steuerrechtlicher Änderungsbedarf im Bereich des Außensteuergesetzes

Anpassung des Steuersatzes i. S. v. § 8 Abs. 3 AStG

Nicht im Jahressteuergesetz vorgesehen, aber dringend geboten, ist die Anpassung des Steuersatzes in § 8 Abs. 3 S. 1 AStG, der die Schwelle zur so genannten Niedrigbesteuerung markiert und damit ein Tatbestandsmerkmal der Hinzurechnungsbesteuerung definiert.

Die dort vorgesehene Grenze von 25 Prozent ist historisch überholt. Der Steuersatz entsprach ursprünglich (mit 30 Prozent) der Hälfte des Thesaurierungssteuersatzes der Körperschaftsteuer mit Anrechnungssystem. Nach der ursprünglichen Logik hätte die Grenze zur so genannten Niedrigbesteuerung beim Auslaufen des Thesaurierungssystems mit 20 Prozent bemessen sein müssen.

Mit dem Systemwechsel vom Anrechnungssystem zur Definitivbelastung wurde die Grenze der Niedrigbesteuerung von „weniger als 30 Prozent“ auf „weniger als 25 Prozent“ gesenkt. Dies entsprach der Festsetzung des (nunmehr allgemeinen) Körperschaftsteuersatzes auf 25 Prozent. In der Logik dieser Festsetzung hätte es gelegen, die Grenze der Niedrigbesteuerung im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 – entsprechend der Senkung des Körperschaftsteuersatzes auf 15 Prozent – auf „weniger als 15 Prozent“ zu senken.

Unter der Fortführung der ursprünglichen Idee, einen Abstand zwischen der heimischen Steuerbelastung und der ausländischen Niedrig(!)besteuerung anzuerkennen, müsste das Niveau von 15 Prozent sogar erkennbar unterschritten werden. Als Vorbild könnte insoweit der Entwurf der Europäischen Kommission für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaft-

steuerbemessungsgrundlage dienen, wonach die kritische Schwelle bei etwa 10 Prozent liegen müsste.

Die Dringlichkeit der Anpassung des § 1 Abs. 3 S. 1 AStG muss auch vor dem Hintergrund von Senkungen der Körperschaftsteuersätze in Großbritannien und den Niederlanden unter die 25-Prozent-Grenze gesehen werden. Die umfangreichen bestehenden Wirtschaftsbeziehungen zu beiden Staaten würden bei einem Festhalten an der 25-Prozent-Grenze zu großen Teilen in Frage gestellt werden.

Die derzeitige Inkonsistenz der deutschen Regelung führt zu Wertungswidersprüchen und Anrechnungsüberhängen. Mangels Anrechenbarkeit der ausländischen Ertragsteuern auf die Gewerbesteuer ist folglich § 8 Abs. 3 S. 1 AStG anzupassen.

Petition:

§ 8 Abs. 3 S. 1 AStG wird wie folgt gefasst:

„Eine niedrige Besteuerung im Sinne des Absatzes 1 liegt vor, wenn die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft einer Belastung durch Ertragsteuern von weniger als 10 Prozent unterliegen, ohne dass dies auf einem Ausgleich mit Einkünften aus anderen Quellen beruht.“

Zu Artikel 9 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes**Nummer 2: § 4 Nr. 21 UStG-E – Steuerbefreiung von bestimmten Bildungsleistungen**

Durch die Zusammenfassung der Nummern 21 und 22 von § 4 UStG wird im Ergebnis die Umsatzsteuerbefreiung bei Bildungsleistungen derart ausgeweitet, dass fraglich ist, ob die Vorgaben von Art. 132 Abs. 1 i) MwStSystRL noch erfüllt werden. Zudem verursacht die geplante Neuregelung gerade auch im Business-to-Business-Bereich (B2B-Bereich) erhebliche Mehrbelastungen, sowohl finanzieller als auch administrativer Art, und bringt eine Vielzahl an schwierigen Abgrenzungsfragen mit sich.

Finanzielle Mehrbelastung im B2B-Bereich

Nach der geplanten Regelung entfällt die Umsatzsteuer nicht nur bei Leistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, sondern auch bei anderen Einrichtungen, deren Leistungen „geeignet sind, dem Teilnehmer spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln“ (siehe Gesetzesbegründung, S. 122, 5. Absatz des Regierungsentwurfs). Die wirtschaftsnahen Weiterbildungseinrichtungen erbringen ihre Dienstleistungen in der Regel für Unternehmen, die speziell auf ihre Bedürfnisse zugeschnittene Bildungsprodukte für ihre Arbeitnehmer auswählen, einkaufen und finanzieren. Die bisher bestehende Umsatzsteuerpflicht der Weiterbildungseinrichtung war wegen des Vorsteuerabzugs der Unternehmen kostenneutral. Das einkaufende Unternehmen ist der eigentliche Kunde, der Teilnehmer bei offenen Seminaren ist somit „Entsandter“, dessen Unternehmen die Kosten der Weiterbildungsmaßnahme trägt. Der Hauptnutzen kommt demzufolge auch dem Unternehmen zu gute. Der Unternehmer ist daran interessiert, dass die „Schulung“ für das Unternehmen zu einem Mehrwert führt. So werden Bildungsleistungen nicht nur über offene Seminare (E-Learning und Präsenz) angeboten. Ergänzt wird das Angebotsspektrum durch Inhouse Seminare, Gruppen- und Einzelcoaching sowie durch Beratung.

Entsprechend dem weiten Gesetzeswortlaut könnten aber auch Unternehmen betroffen sein, die ihren Kunden oder Vertriebspartnern produktbezogene Schulungen bzw. Trainingslehrgänge zukommen lassen. Dies können etwa Trainings für Monteure, z. B. anlässlich der Einführung neuer Produkte oder auch Verkaufstrainings für Mitarbeiter von Vertriebspartnern sein. Auch Mitarbeiterschulungen innerhalb einer Konzerngruppe, die regelmäßig vom Stammhaus oder einer speziellen Schulungseinrichtung vorgenommen und deren Kosten an die jeweiligen Tochtergesellschaften berechnet werden, könnten künftig unter die Steuerbefreiung fallen. Dies widerspricht u. E. aber der Zielsetzung des Gesetzes, wonach durch die

Steuerbefreiung gewährleistet werden soll, dass der Zugang zu den bezeichneten Leistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. Gesetzesbegründung, S. 120 des Regierungsentwurfs).

Nach dem aktuellen Gesetzentwurf würden Weiterbildungseinrichtungen zu einem großen Teil steuerfreie Leistungen anbieten und damit zumindest anteilig ihren Vorsteuerabzug verlieren. Die Eingangsleistungen der Weiterbildungseinrichtung würden sich somit verteuern, diese zusätzlichen Kosten würden sie an ihre Kunden weitergeben. Damit würden sich Weiterbildungsdienstleistungen, die von Unternehmen eingekauft werden, durch den „versteckten“ Umsatzsteueranteil ebenfalls verteuern. Dies widerspricht aber der Zielsetzung der Steuerbefreiung, mit der ein günstiger Zugang zu Bildungsleistungen gewährleistet werden soll (vgl. Gesetzesbegründung, S. 120 des Regierungsentwurfs).

Administrative Mehrbelastung im B2B-Bereich

Die im Jahressteuergesetz enthaltene Regelung bedeutet jedoch nicht nur eine Vertuierung der Kurse bei den Anbietern aufgrund der nichtabziehbaren Vorsteuer. Die Umsetzung der Regelung in der Praxis wäre zudem mit einem sehr hohen administrativen Aufwand verbunden. Insbesondere bei Unternehmen, die zukünftig sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Leistungen erbringen, fallen hohe Bürokratiekosten an. Dies soll an nur einigen einfachen praktischen Beispielen verdeutlicht werden:

Werden bspw. Computer, Server oder andere internetbasierte Dienstleistungen (z. B. Web-Hosting, Online-Data-Warehousing, Fernverwaltung von Systemen, Internettelefonie etc.) sowohl zur Erbringung von steuerpflichtigen Dienstleistungen (z. B. IT-Beratungsleistungen in Form von individuellen Kursen) als auch zukünftig für steuerfreie Schulungsleistungen eingesetzt, ist die direkte Aufteilung und Zuordnung der damit verbundenen Vorsteuerbeträge auf Eingangsleistungen schwer durchführbar. Abgrenzungsprobleme werden schon bei der Frage auftreten, wann eine steuerpflichtige Beratung und wann eine steuerfreie Schulungsleistung vorliegt.

Das Gleiche gilt für den Einkauf von Wartungsleistungen für Hard- und Software. Auch beim Einkauf jeglicher Berufs- und Geschäftsausstattung, Schulungsmaterialien (Papier, Ordner etc.) sind die darauf entfallenden Vorsteuern aufzuteilen.

Werden Verpflegungsleistungen an Kursteilnehmer erbracht, muss die steuerfreie Schulungsleistung von der Darreichung der steuerpflichtigen Verpflegungsleistung getrennt werden.

Der administrative Aufwand für die Unternehmen würde noch erhöht, wenn von der Neuregelung auch konzerninterne Schulungsmaßnahmen betroffen wären. Während interne Schulungen heute als Organkreisumsatz, steuerpflichtiger Umsatz mit Vorsteuerabzug auf Empfängerseite oder nicht steuerbar aufgrund Leistungsortverlagerung nach § 3a Abs. 2 UStG (mit gleichzeitigem Vorsteuerabzug) aus umsatzsteuerlicher Sicht aufwandsneutral sind, würden zukünftig nur noch Organkreisumsätze neutral sein, während die Übrigen sich um die nicht abzugsfähige Vorsteuer auf Stufe des Leistenden verteuern. Hinzu kommt eine aufwendige Ermittlung der nicht abzugsfähigen Vorsteuern (z. B. § 15a UStG-Korrekturen für Räume, die abwechselnd für Besprechungen und Schulungen genutzt werden), insbesondere bei indirekten Kosten. Zur Komplexität trägt die mögliche Abgrenzungsfrage bei, ob interne Weiterbildungsmaßnahmen den Regelungen des (neuen) § 4 Nr. 21 UStG unterliegen? Wie wäre beispielsweise eine „Compliance-Schulung“ zu behandeln? Unterliegen „Managementkurse“ auch dann § 4 Nr. 21 UStG, wenn in großen Teilen konzernspezifische Inhalte vermittelt werden? Wie ist die Behandlung von Schulungen „on-demand“, wenn der Inhalt allgemeine Regelungen (z. B. USt-Recht) umfasst, aber zugeschnitten ist auf eine spezielle Gesellschaft / Kundenkreis? Wo verläuft die Abgrenzung zwischen Beratung i. S. v. know-how-Transfer und allgemeiner Schulung?

Zu klären wäre im Speziellen auch die Behandlung von E-Learning-Seminaren. Abschnitt 4.21.2. Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) impliziert die Akzeptanz von E-Learning-Seminaren, indem dort auch Fernlehrinstitute als berufsbildende Einrichtung im Sinne der heutigen Gesetzesfassung genannt werden. Die Haltung der Finanzverwaltung war bislang jedoch sehr uneinheitlich. Die Bedeutung des E-Learnings nimmt auf einem sich entwickelnden Weiterbildungssektor mit zunehmend berufsbegleitenden Maßnahmen erheblich zu. Grundsätzlich kann es bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen nicht darauf ankommen, ob die Bildungsleistung elektronisch oder im Wege einer Präsenzveranstaltung angeboten wird.

Enge Auslegung der Steuerbefreiung

Die geschilderten Abgrenzungsfragen sowie die administrativen und insbesondere die finanziellen Mehrbelastungen sind geeignet, das Ziel der Steuerbefreiung, einen günstigeren und einfachen Zugang zu Bildungsleistungen zu gewährleisten, zu konterkarieren. Zum anderen

wird damit faktisch das Neutralitätsprinzip der Umsatzsteuer verletzt. Der betrieblichen Weiterbildung kommt gerade auch aufgrund des demografischen Wandels und der Fachkräftesicherung sowie der technischen Entwicklung eine wachsende Bedeutung zu – sie sichert die Wettbewerbs- und Innovationsfähigkeit der Unternehmen. Um diesem Bereich gerecht zu werden, sollte es Bildungsdienstleistern grundsätzlich offen stehen, auf die Umsatzsteuerbefreiung zu verzichten. Bildungsdienstleistern, die ihre Leistungen direkt anderen Unternehmen anbieten und verkaufen, sollte die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer erhalten bleiben.

Eine Ausweitung der Optionsmöglichkeiten nach § 9 UStG ist jedoch aus unionsrechtlichen Gründen nicht möglich. Daher ist es umso wichtiger, die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen des Art. 132 Abs. 1 i) MwStSystRL eng auszulegen. Steuerfrei sind die Bildungsleistungen privater Seminaranbieter demnach nur, wenn sie als „andere Einrichtungen mit von dem Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“ angesehen werden können. Bildungseinrichtungen des öffentlichen Rechts zielen letztendlich auf die Förderung des Gemeinwohls. Staatlich anerkannte Ersatzschulen erheben ebenfalls den gemeinwohlfördernden Bildungsauftrag zu ihrem Ziel.

Ganz anders ist dies bei gewerblichen Seminaranbietern oder Unternehmen, die Schulungsleistungen für ihre Zwecke anbieten und durchführen: Sie arbeiten gewinnorientiert und zielen allenfalls auf die Förderung einer bestimmten (beruflichen) Gruppe ab. Die Vergleichbarkeit der Zielsetzung mit einer öffentlichen Schule ist nicht erkennbar. Eine Umsatzsteuerbefreiung solcher Leistungen ist von Art. 132 MwStSystRL nicht gedeckt. Entsprechend sind Bildungsleistungen von anderen Einrichtungen, die nicht vergleichbare Ziele verfolgen, von der Steuerbefreiung auszunehmen. Diese Vorgabe kann auch nicht durch die im Gesetzentwurf vorgesehene umfassende Definition dahingehend ausgehöhlt werden, dass eine vergleichbare Zielsetzung bereits dann gegeben sein soll, wenn die Leistung geeignet ist, dem Teilnehmer spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln.

Es bleibt staatliche Aufgabe, ggf. die Zielsetzung einer „anderen Einrichtung“ zu überprüfen und die Vergleichbarkeit mittels Anerkennung zu erklären. Die Aufgabe des bisherigen Bescheinigungswesens mag als Bürokratieabbau gelten; er bringt den Betroffenen jedoch kaum einen Nutzen, sondern verschafft ihnen durch den Verlust einer differenzierten Betrachtung im Ergebnis eher Nachteile. Weder Richtlinie noch Rechtsprechung verlangen die Abschaffung der staatlichen Anerkennung.

Die vorgesehene Ausdehnung der Steuerbefreiung geht über das unionsrechtlich geforderte Maß weit hinaus und verursacht gerade im B2B-Bereich erhebliche Schwierigkeiten. Es be-

stehen verschiedene Möglichkeiten, den Anwendungsbereich richtlinienkonform zu beschränken. Die bisher gewählte Variante mit einem Bescheinigungswesen ist unionsrechtlich zulässig und kann grundsätzlich fortgeführt werden.

Zudem sieht Art. 133 MwStSystRL verschiedene Ausnahmemöglichkeiten für die nationalen Gesetzgeber in den Fällen des Art. 132 Abs. 1 i) vor, nach denen die Steuerfreiheit für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung u. a. der Bedingung abhängig gemacht werden kann, dass keine systematische Gewinnerzielungsabsicht besteht. Eine solche Regelung speziell für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, hat lediglich dann Sinn, wenn davon ausgegangen werden kann, dass die genannten Leistungen der „anderen Einrichtungen“ grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegen. Werden hingegen, wie im Regierungsentwurf vorgesehen, alle Umsätze der in Art. 132 MwStSystRL genannten Art von der Umsatzsteuer befreit, verliert das Regulationssystem des Art. 133 MwStSystRL seinen Sinn. Für diese Annahme spricht etwa auch die niederländische Regelung, nach der in bestimmten Fällen Ausnahmen von der grundsätzlichen Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen vorgesehen sind (vgl. hierzu auch weiterführend das im Auftrag des VDZ erstellte Gutachten von Prof. Bert Kaminski zur geplanten Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen nach § 4 Nr. 21 und 22 UStG durch das JStG 2013 vom 1. August 2012).

Die Anwendung der einschränkenden Regelung von Art. 133 MwStSystRL würde eine Differenzierung der von der Steuerbefreiung erfassten Umsätze ermöglichen. Im Ergebnis könnten dadurch Bildungsleistungen, die von privat-rechtlichen Einrichtungen mit systematischer Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden, wie bisher umsatzsteuerpflichtig bleiben, so dass auch der korrespondierende Vorsteuerabzug erhalten bliebe. Um Wettbewerbsverzerrungen bei Leistungen an Endverbraucher zu vermeiden, könnte die einschränkende Anwendung der Steuerbefreiung auf Leistungen im B2B-Bereich beschränkt werden.

Petition:

Der Gesetzgeber sollte von der unionsrechtlich getragenen Möglichkeit Gebrauch machen, den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung entsprechend Art. 133 MwStSystRL einzuschränken.

Zeitliche Anwendung

Da auch bei der dringend gebotenen einschränkenden Auslegung der Steuerbefreiung nicht auszuschließen ist, dass eine Reihe von Weiterbildungseinrichtungen ihr Angebot an die

neuen Vorgaben des § 4 Nr. 21 UStG anpassen müssen, sollte der Anwendungszeitpunkt der Neuregelung frühestens auf den 1. Januar 2014 festgelegt werden. Die Kalkulationen für das Jahr 2013 sind in vielen Fällen bereits abgeschlossen und basieren noch auf den „alten“ Vorgaben des Gesetzes. Die Regelung des § 29 UStG wird in vielen Fällen nicht greifen, da es sich nicht um langfristige Verträgen handeln dürfte.

Petitur:

Die im vorgenannten Sinne überarbeitete Neuregelung des § 4 Nr. 21 UStG sollte frühestens zum 1. Januar 2014 in Kraft gesetzt werden.

Folgende Punkte merken wir darüber hinaus an:

Anwendungsbereich bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts

Einrichtungen des öffentlichen Rechts können nach dem Entwurf die Befreiung in Anspruch nehmen, wenn sie mit „(...) solchen Aufgaben betraut sind“. Hier stellt sich die Frage, wie diese zu verstehen ist. § 1 Abs. 2 IHKG sieht etwa vor, dass Maßnahmen zur Förderung und Durchführung der kaufmännischen und gewerblichen Berufsbildung von den IHKs getroffen werden können. Hieraus wird die Legitimation entsprechender Bildungsmaßnahmen ebenso wie aus § 1 Abs. 1 IHKG für die Grundinformation der Mitgliedsunternehmen hergeleitet. Sollte dies für die Finanzverwaltung nicht als Grundlage für ein „Betrautsein“ ausreichen, ergeben sich erhebliche Bedenken. Dies gilt vor dem Hintergrund der Wettbewerbsgleichheit insbesondere, da andere Einrichtungen bereits bei einer sehr weit definierten „vergleichbaren Zielsetzung“ die Steuerbefreiung anwenden können.

Petitur:

Zur Klarstellung sollte eine offenere Formulierung für die Körperschaften des öffentlichen Rechts gewählt werden, z. B. „...Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die solche Tätigkeiten im Rahmen ihres gesetzlichen Auftrags zulässiger Weise ausüben,“.

„Festliegende Lehrprogramme oder Lehrpläne“

Für die „anderen Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung“ greift die Gesetzesbegründung weitgehend auf die bisherigen Ausführungen des UStAE zurück. In der Praxis bereiten die für eine Unterrichtstätigkeit genannten Kriterien, dass „festliegende Lehrprogramme oder Lehrpläne“ vorliegen müssen, doch aber auch einzelne Vorträge als Teil eines Kurzseminars ausreichen, in der Beurteilung Schwierigkeiten. Häufig legt der Dozent gerade bei Kurzsemi-

naren die Inhalte fest. Unklar ist in diesen Fällen, ob die geforderte Festlegung der Programme allgemeiner Art oder vom Auftraggeber festgelegt sein muss.

Petition:

Es sollte in der Begründung des Gesetzentwurfes klargestellt werden, dass nach der sehr weiten Intention der Neuregelung die Festlegung durch den Dozenten genügt.

Lehrmaterial / Verpflegungsleistungen

Die Verwendung von Lehrmaterial und die Handreichung von Verpflegung bei z. B. Tagesseminaren, sind Leistungen, die die Veranstaltungen ergänzen und in der Praxis üblicherweise in den Bildungsangeboten vorkommen. Damit liegen die Kriterien einer unselbstständigen Nebenleistung i. S. d. Abschnittes 3.10 Abs. 5 UStAE vor. Aus unserer Sicht überzeugt die auch künftig beibehaltene abweichende Beurteilung für von bei Dritten erworbenen Lehrmaterialien und Verpflegungsleistungen nicht. Wenn z. B. ein Steuer- oder Bilanzbuchhalterlehrgang die aktuelle Fassung des Einkommensteuergesetzes nebst Nebenvorschriften zur Vermittlung von Lehrinhalten voraussetzt, kann ohne die aktuelle Textfassung im Lehrgang nicht gearbeitet werden. Die Kriterien für den im Lehrgangspreis inbegriffenen Textband i. S. einer eigenständigen umsatzsteuerlichen Hauptleistung liegen nicht vor. Dasselbe gilt für die Mittagsverpflegung eines Tagesseminars, wenn z. B. eine Bildungsakademie im Stadtrandgebiet außerhalb kurz erreichbarer Verköstigungsmöglichkeiten liegt. Die Zusammengehörigkeit wird in der Praxis ersichtlich an der Gesamtbepreisung des Seminarangebots. Die Trennung führt zu erheblichem Aufwand in der Abwicklung.

Petition:

Es sollte die Klarstellung erfolgen, dass hier eine einheitliche Leistung vorliegt.

Nummer 3: §§ 14, 14a UStG-E – Ausstellung von Rechnungen

Neue Rechnungspflichtangaben / Frist zur Rechnungsstellung

Die neuen Rechnungspflichtangaben basieren auf EU-Recht und sind insoweit zwingend bis 1. Januar 2013 umzusetzen. Gleichwohl weisen wir darauf hin, dass damit erneut erhebliche Umstellungen, zumindest textliche Umprogrammierungen für die Unternehmen verbunden sind. Insoweit ist eine zügige Information der Unternehmen unabdingbar.

Darüber hinaus muss sichergestellt werden, dass durch eine abweichende Formulierung, die aber den gleichen Sinn und Zweck erfüllt, der Vorsteuerabzug nicht gefährdet wird. Soweit die Finanzverwaltung erwägt, im Erlasswege Formulierungserleichterungen (z. B. Gutschrift/Eigenfaktura, Umkehr der Steuerschuldnerschaft/Reverse Charge (RC), andere Sprachen) zuzulassen, wäre insoweit ein rascher Hinweis erforderlich. Dies gilt auch für die neu eingeführte Frist für die Abrechnung von innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. Leistungen, die verpflichtend dem RC-Verfahren unterliegen.

Anwendbares Recht

Die ebenfalls EU-rechtlich vorgegebene Einführung der Maßgeblichkeit des Rechts des Sitzstaates für Rechnungsangaben für Fälle, in denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht, ist richtig. Für Ausgangsrechnungen wird dies heute weitgehend schon so praktiziert. Aufgrund der bisherigen Erfahrungen ist absehbar, dass insbesondere bei Eingangsrechnungen künftig häufig Unkenntnis darüber bestehen wird, ob die Rechnung korrekt ist oder nicht. Auch wenn basierend auf EuGH-Rechtsprechung Abschnitt 13b.15 Abs. 2 UStAE festschreibt, dass die korrekte Eingangsrechnung keinen Einfluss auf die Umkehr der Steuerschuld und den damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug hat, zeigen die vielen Anfragen der Praxis die Verunsicherung in diesem Zusammenhang. Häufig wird auch in diesem Kontext die korrekte Rechnung für den Vorsteuerabzug für erforderlich gehalten.

Petition:

Für die geforderten Rechnungshinweise müssen auch vergleichbare Formulierungen wie etwa Gutschrift/Eigenfaktura, Umkehr der Steuerschuldnerschaft/Reverse Charge bzw. Hinweise in einer der anderen EU-Amtssprachen zugelassen werden.

Um unnötige Verwirrung in der zugegeben komplexen Rechtslage zu vermeiden, regen wir die Erstellung einer EU-weiten Übersicht über die nationalen Rechnungsangaben an. Diese sollte von der Finanzverwaltung erstellt und ähnlich wie für die Erwerbs- und Lieferschwelle über den UStAE oder eine andere leicht zugängliche Veröffentlichung bereit gestellt werden.

Umdruck Nr. 3:

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Lieferungen von Erdgas und Elektrizität

Die Wirtschaft hat sich bereits mehrfach und nachdrücklich gegen die Tendenz ausgesprochen, das Reverse-Charge-Verfahren (RC) punktuell auf immer weitere Tatbestände auszuweiten. Dies gilt auch für die Ausweitung des Verfahrens auf die Inlandslieferung von Erdgas und Elektrizität.

Wir sehen die Notwendigkeit der Bekämpfung und Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs und unterstützen dieses Ziel ausdrücklich. Vor dem Hintergrund der aufgrund von Missbrauchsfällen entstehenden Belastungen und Wettbewerbsnachteile für die Vielzahl steuerlicher Unternehmen liegt es im Interesse der Wirtschaft, dem einen Riegel vorzuschieben. Allerdings halten wir es für fraglich, ob dieses Ziel mit einer Ausdehnung des RC-Verfahrens tatsächlich erreicht werden kann. Wir sehen die Gefahr, dass die Art des Umsatzsteuerbetrugs eine neue Ausprägung bekommt und Betrüger auf andere Betrugsmodelle ausweichen werden. Bei diesem „Hase-und-Igel-Spiel“ kann die Finanzverwaltung den Marktteilnehmern, die mit betrügerischer Absicht auftreten, immer nur hinterherlaufen.

Dieses Vorgehen geht jedoch immer zu Lasten der steuerlichen Unternehmen. Diese sehen sich durch die Ausdehnung des RC-Verfahrens steigenden Befolgungskosten bei der Erfüllung ihrer umsatzsteuerlichen Pflichten und zugleich einem erhöhten Risiko aufgrund der bestehenden Unsicherheit über den tatsächlichen Übergang der Steuerschuldnerschaft gegenüber. Dies erscheint insbesondere deswegen fragwürdig, weil bei der Umsatzsteuer die Unternehmen lediglich als Steuereintreiber für den Staat fungieren und nur der Endverbraucher belastet werden soll.

Diese grundsätzliche Problematik wird mit der fortwährenden Ausdehnung des RC-Verfahrens drängender. Die bestehende Umsatzsteuersystematik wird weiter ausgehöhlt und verkompliziert. Für international tätige Unternehmen bedeuten die vielfältigen Ausnahmen der EU-Mitgliedstaaten von der EU-Mehrwertsteuersystematik eine Zersplitterung der Rechtslage. Die eigentlich angestrebte Harmonisierung der Umsatzsteuer sowie der Neutralitätsgrundsatz werden konterkariert. Für die Unternehmen ergeben sich dadurch ein erhöhtes Umsatzsteuerrisiko im Geschäftsverkehr, zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten, Zweifelsfragen, bürokratische Belastungen sowie erheblicher Umstellungsaufwand.

Petitur:

Auf die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens Lieferungen von Erdgas und Elektrizität sollte verzichtet werden.

Umdruck Nr. 4:

Abzug der Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für das Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind, bereits mit ihrer Entstehung

Mit der Änderung wird die Rechtsprechung des EuGH umgesetzt, nach der die Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für das Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind, bereits mit ihrer Entstehung abzugsfähig ist. Es kommt mithin nicht mehr darauf an, dass die Einfuhrumsatzsteuer bereits entrichtet wurde. Damit wird in einem ersten Schritt die Liquiditätsbelastung der betroffenen Unternehmen reduziert.

In einem weiteren Schritt sollte in Deutschland – so wie es beispielsweise in den Niederlanden üblich ist – bei der Zollanmeldung und den Bescheiden über die Einfuhrabgaben auf die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer verzichtet werden. Vielmehr sollte der Einführer die vom Zoll festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen seiner periodisch abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldung angeben und parallel Vorsteuer geltend machen können. Der Zoll könnte zu Kontrollzwecken den Bescheid über die Einfuhrumsatzsteuer gleichzeitig an das zuständige Finanzamt übermitteln. Ein solches Verfahren sollte für alle zum Vorsteuerabzug Berechtigten gelten, die über eine gültige deutsche Umsatzsteueridentifikationsnummer verfügen.

Petitur:

Die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer sollte im Rahmen der periodisch abzugebenden Umsatzsteuervoranmeldung ermöglicht werden.

Weiterer steuerrechtlicher Änderungsbedarf im Bereich der Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Gleichbehandlung kommunaler und privater Anbieter

Ausweislich des Koalitionsvertrags strebt die Bundesregierung die Wettbewerbsgleichheit kommunaler und privater Anbieter insbesondere bei der Umsatzsteuer an (S. 14 f. des Koalitionsvertrages). Hinsichtlich der Abfallwirtschaft hat die Bundesregierung die aus der Privilegierung der öffentlich-rechtlichen Abfallentsorger resultierenden Wettbewerbsbeeinträchtigung

gungen erkannt und befürwortet ausdrücklich eine grundsätzliche steuerliche Gleichstellung von öffentlichen und privaten Unternehmen (S. 33 des Koalitionsvertrags). Auch der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 10. November 2011 (V R 41/10) entschieden, dass nachhaltig und gegen Entgelt erbrachte Leistungen der öffentlichen Hand der Umsatzsteuer unterliegen, wenn diese Tätigkeiten auf zivilrechtlicher Grundlage oder im Wettbewerb zu Privaten auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgeführt werden. Das Urteil ist insoweit eine Aufforderung an den Gesetzgeber, die Gleichstellung der privaten Unternehmen mit den kommunalen Unternehmen gesetzlich umzusetzen und damit einen Schritt in Richtung eines fairen Wettbewerbs bei Diensten der Daseinsvorsorge zu tun.

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

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

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

Wettbewerbsverzerrungen zwischen kommunalen und privaten Anbietern müssen beseitigt werden. Nur eine gleichmäßige Besteuerung aller Leistungen mit nur wenigen Ausnahmen unterstützt den fairen Wettbewerb, der letztlich Effizienzsteigerungen und größeres Kostenbewusstsein fördert. Die Steuerpflicht darf sich auch bei Aufgaben der so genannten Da-

seinsvorsorge nicht an der Rechtsform orientieren. Es muss vielmehr auf die Art der Leistung abgestellt werden. Die Gleichbehandlung ist daher steuersystematisch geboten.

Petition:

Die Gleichstellung kommunaler und privater Anbieter sollte zumindest im Bereich der Abfallwirtschaft in das aktuelle Gesetzgebungsverfahren aufgenommen werden. Insoweit knüpfen wir mit unserer Forderung an unsere Stellungnahmen zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010 vom 22. September 2010 sowie des Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben vom 5. Februar 2010 an.

Verdopplung der Grenze in der Kleinbetragsregelung

Wir schlagen die Verdopplung der Grenze der Kleinbetragsregelung in § 33 Satz 1 UStDV auf 300 € vor.

In einer Kleinbetragsrechnung muss im Gegensatz zur ordnungsgemäßen Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers, die Rechnungsnummer bzw. der vollständige Namen und die Anschrift des Kunden nicht enthalten sein. Auch die Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung ist auf der Kleinbetragsrechnung nicht erforderlich. Von besonderer Relevanz - da dies den größten Vereinfachungseffekt hat - ist jedoch, dass die Angabe des Brutto-Entgelts unter Angabe des hierin enthaltenen Umsatzsteuersatzes auf der Kleinbetragsrechnung ausreichend ist. Es reicht aus, das Netto-Entgelt und den Steuerbetrag in einer Summe zu nennen.

Durch die Verdopplung der Kleinbetragsregelung könnte somit ein effektiver Beitrag zur Steuervereinfachung innerhalb der Rechnungsstellung geleistet werden, ohne dass es hierbei zu Steuerausfällen kommen würde. Bürokratische Hemmnisse bei der Erteilung von Rechnungen über Kleinbeträge könnten hierdurch steuerneutral abgebaut werden. Insbesondere die Wirtschaft würde durch diese Maßnahme steuerlich entlastet und deren Bürokratiekosten weiter gemindert werden. Gerade bei Umsätzen von bis zu 300 € handelt es sich üblicherweise um in kurzer Zeitfolge vorkommende Umsätze. Hier ist die Erteilung mit allen erforderlichen Pflichtangaben besonders zeitraubend und kostspielig und in der Praxis häufig auch nicht durchführbar. Eine Anpassung der Kleinbetragsregelung an das aktuelle Preisniveau ist daher unerlässlich, um die Reichweite der Kleinbetragsregelung und den Umfang des Vereinfachungseffekts zu erhalten.

Eine Verdopplung der Kleinbetragsregelung ist auch europarechtlich zulässig. Gemäß der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften sind ab 2013 ausdrücklich bis zu einem Betrag in Höhe von 400 € vereinfachte Rechnungen möglich. Damit wird die bisherige Regelung des Art. 238 Abs. 1 a) MwStSystRL, die lediglich von einem "geringfügigen" Betrag spricht, konkretisiert.

Petition:

In § 33 Satz 1 UStDV sollte der Betrag in Höhe von 150 € durch 300 € ersetzt werden.

Vollverzinsung in der Umsatzsteuer

Ein großes Problem für die gesamte Wirtschaft ist die Verzinsung von Umsatzsteuernachforderungen nach Betriebsprüfungen.

Bei Umsätzen zwischen Unternehmen soll die Umsatzsteuer neutral sein. Die von einem Unternehmer geschuldete Umsatzsteuer kann dessen Vertragspartner als Vorsteuer geltend machen, vorausgesetzt er hat eine ordnungsgemäße Rechnung erhalten. In der Praxis sind Fehler bzw. Irrtümer bei der Anwendung des Umsatzsteuerrechts und der Ausstellung von Rechnungen im Massenverfahren und angesichts der Kompliziertheit des Umsatzsteuerrechts unvermeidbar. Auf die Einnahmensituation des Fiskus haben die Fehler aber keine Auswirkung, wenn beide Parteien des Umsatzes sich synchron verhalten.

Beispiel: Unternehmer A rechnet versehentlich mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz statt mit dem Regelsteuersatz ab. Der Leistungs- und Rechnungsempfänger Unternehmer B macht aber auch nur 7 Prozent als Vorsteuer geltend. Im Saldo steht der Fiskus also nicht schlechter da, als wenn beide Vertragspartner für den Umsatz korrekterweise den Regelsteuersatz von 19 Prozent Umsatzsteuer angewendet hätten. Er erleidet keinerlei Liquiditätsnachteil. Dies liegt in der Neutralität der Umsatzsteuer begründet. Sinn und Zweck der Verzinsung ist jedoch gerade der Ausgleich eines derartigen Nachteils beim Fiskus bzw. die Abschöpfung eines etwaigen, durch die irrtümliche umsatzsteuerliche Einordnung beim Steuerpflichtigen entstandenen Liquiditätsvorteils.

Die Neutralität der Umsatzsteuer ist aber gestört, wenn die Finanzverwaltung den Fall nachträglich aufgreift. Denn dann würde beim Unternehmer A Umsatzsteuer unter Berechnung von Zinsen (6 Prozent pro Jahr) nachgefordert. B hat zu wenig Vorsteuer geltend gemacht. Er kann aber seinerseits keinen analogen verzinnten Erstattungsanspruch aufgrund eines

höheren Vorsteuerabzugs geltend machen. Dazu bräuchte er eine korrigierte Rechnung vom Unternehmer A. Diese ist aber nach derzeitiger Finanzverwaltungsauffassung nicht rückwirkend möglich. Im Ergebnis laufen zwar nach einer Rechnungskorrektur die Umsatzsteuerzahlung des A und Vorsteueranspruch des B wieder synchron. Bei Unternehmer A hat der Fiskus jedoch Zinsen einbehalten; obwohl er keinerlei Liquiditätsnachteil erlitten hat. Hierin liegt ein äußerst praxisrelevantes und kostenträchtiges Problem, da Betriebsprüfungen häufig erst viele Jahre später erfolgen und damit die Zinsen beträchtliche Ausmaße annehmen. Dabei kann sich die Zinsproblematik auch bei konzerninternen Transaktionen stellen.

Petition:

Diese Situation sollte dringend entschärft und die Neutralität der Umsatzsteuer auch bei der Verzinsung hergestellt werden. Dies könnte dadurch geschehen, dass bei der Verzinsung eine Gesamtbetrachtung der Transaktion vorgenommen wird. Nur, wenn per Saldo die Transaktion zu einem Liquiditätsnachteil für den Fiskus führt, darf es zur Verzinsung kommen.

Hilfsweise sollte der Gesetzgeber ausdrücklich regeln, dass Rechnungskorrekturen Rückwirkung zukommt. Eine solche Maßnahme würde den Unternehmen bereits in vielen Fällen helfen. Zudem würde ein durch die einschlägige EuGH-Rechtsprechung ausgelöster Streit zur Frage, ob Rechnungskorrekturen rückwirkend möglich sind, im Sinne der Praxis entschieden.

Schaffung von Rechtssicherheit hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht beim Ausbau von Offshore-Windparks innerhalb der ausschließlichen Wirtschaftszone (AWZ)

Beim Ausbau von Offshore-Windparks sehen sich sowohl die Betreiber der Windanlagen als auch die Hersteller und Zulieferer der Bauteile insbesondere im Zusammenhang mit dem Leistungsort und der Leistungsart gegenüber Abgrenzungsschwierigkeiten, die zu umsatzsteuerlichen Risiken führen können und zudem eine administrative Belastung für die betroffenen Unternehmen darstellen. Offshore-Windparks werden in der Nordsee in erheblichem Umfang innerhalb der AWZ errichtet, die nach geltender Definition nicht zum deutschen Umsatzsteuergebiet gehört. Je nach Einordnung der erbrachten Leistung liegt der Leistungsort daher entweder im Ausland (bei grundstücksbezogenen Leistungen) oder im Inland (sofern das Empfängerortprinzip Anwendung findet). Mit der Abgrenzung der jeweiligen Leistung sind im Grundsatz häufig Zweifelsfragen verbunden, so dass bei den betroffenen Unternehmen keine endgültige Klarheit hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht in Deutschland herrschen könnte.

Diese Unklarheiten verunsichern betroffene Unternehmen und könnten den im Rahmen der Energiewende politisch gewünschten Ausbau von Offshore-Windparks konterkarieren. Wir halten eine kurzfristige, umfassende Klarstellung hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen im Zusammenhang mit dem Bau und dem Betrieb von Offshore-Windparks daher für geboten. Eine entsprechende (gesetzliche) Regelung wäre zudem für den Fiskus weitgehend aufkommensneutral möglich. Wir bieten hierzu an, zusammen mit betroffenen Unternehmen diese Problemstellungen im Detail zu besprechen.

Zu Artikel 10 – Änderung der Abgabenordnung

Nummer 15: § 147 Abs. 3 S. 1 AO-E – Verkürzung der Aufbewahrungsfristen auf acht bzw. sieben Jahre

Die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen ist eine dringend notwendige Maßnahme zum Bürokratieabbau, die umgesetzt werden muss. Die nachträgliche Aufnahme der Verkürzung der Aufbewahrungsfristen auf acht Jahre (ab 2013) bzw. sieben Jahre (ab 2015) in den Entwurf des Jahressteuergesetzes 2013 zielt in die Richtung des Vorhabens der Bundesregierung (Kabinettsbeschlüsse vom 14. Dezember 2011 und vom 28. März 2012), die Aufbewahrungsfristen auf fünf Jahre zu verkürzen, und stellt damit einen ersten wichtigen Schritt zu einer bürokratischen Entlastung der Wirtschaft dar. Die auf ein Projekt der Bundesregierung zurückgehende und von Seiten der Wirtschaft seit Jahren geforderte Verkürzung der Aufbewahrungsfristen darf nicht in Frage gestellt werden.

Die geltenden Aufbewahrungsfristen stellen für die Unternehmen schon als solche eine hohe Belastung dar. Hinzu kommt das umfassende elektronische Datenzugriffsrecht nach § 147 Abs. 6 AO, das die Unternehmen zu einer maschinellen Auswertbarkeit der Daten während der gesamten Dauer der Aufbewahrungsfrist verpflichtet, also auch nach Durchführung und Abschluss der Betriebsprüfung. Trotz einer laufenden Modernisierung von EDV-Anlagen und Programmen muss der Steuerpflichtige im Ergebnis über einen Zeitraum von mindestens zehn Jahren umfangreiche Daten auf veralteten Anlagen oder mittels überholter EDV-Programme vorhalten. Die Langzeitarchivierung der originalen Formate in maschinell auswertbarer Form ist folglich sowohl aus technischer als auch bürokratischer Sicht eine erhebliche Herausforderung für die Unternehmen. Diese gilt es, mit einem ersten Schritt in die richtige Richtung durch die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen auf acht bzw. sieben Jahre zu mindern.

Die von den Kritikern vorgebrachten Argumente, dass die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen die Finanzbehörden daran hindert, dem sog. Verifikationsprinzip Folge zu leisten, sind zu hinterfragen. Richtig ist, dass die Finanzverwaltung in der Lage sein muss, die Angaben in den Steuererklärungen anhand von Belegen, Buchführungsunterlagen und anderen steuerlich relevanten Unterlagen effektiv auf ihre Richtigkeit überprüfen zu können. Dies kann sie aber auch bei einer verkürzten Aufbewahrungsfrist. Sie wäre lediglich gehalten, die Unterlagen früher zu prüfen. Es war gerade die Begründung für die Einführung des EDV-Zugriffs in § 147 Abs. 6 AO, dass dadurch Betriebsprüfungen verkürzt werden könnten (vgl. die damalige Regierungsbegründung siehe auch BR-Drucks. 90/00 vom 14.02.2000, S. 191). Auch die E-Bilanz verschafft der Finanzverwaltung neue Erkenntnismöglichkeiten. Die Finanzverwal-

tung besitzt daher die Mittel für eine beschleunigte, effiziente Betriebsprüfung, so dass sie trotz der Verkürzung der Aufbewahrungsfristen in der Lage ist, dem Verifikationsprinzip Folge zu leisten. Wenn die Finanzverwaltung die ihr zur Verfügung stehenden Mittel nicht nutzt, kann dies nicht zulasten der Steuerpflichtigen gehen.

Mittelfristig sollte an dem Vorhaben der Bundesregierung festgehalten und die Aufbewahrungsfristen sollten auf fünf Jahre verkürzt werden – wie im Kabinettsbeschluss vom 14. Dezember 2011 formuliert. Das Entlastungspotenzial für die Wirtschaft ist bei einer Verkürzung der Aufbewahrungsfristen auf fünf Jahre und dem damit verbundenen Bürokratieabbau erheblich.

Zudem sollte die digitale Archivierung erleichtert werden. Dies sollte dadurch geschehen, dass der Zeitraum verkürzt wird, in dem Daten maschinell auswertbar gehalten werden müssen. Dadurch würden die Steuerpflichtigen in die Lage versetzt, nach Ablauf des Zeitraums Daten aus den Aktivsystemen in die Archivierungssysteme zu verlagern. Die Finanzverwaltung behielte auch danach Zugriff auf die Daten, jedoch nur in der Form „Z3“, also durch Datenträgerüberlassung.

Ferner sollte auch die Regelung über die Ablaufhemmung der Aufbewahrungsfristen in § 147 Abs. 3 S. 3 AO überarbeitet werden. Durch die Ablaufhemmung geht die Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Aufbewahrungsfristen weitgehend verloren. Der ausgedehnte Katalog der Ablaufhemmung in § 171 AO reduziert die Bedeutung der Aufbewahrungsfristen erheblich, da die zahlreichen Tatbestände die Verjährungsfristen bis erheblich ausdehnen können. Abgesehen davon ist es in der Praxis oftmals unmöglich, diejenigen Unterlagen zu identifizieren und auszusondern, die „für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist“.

Petitum:

Die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen ist ein dringend erforderlicher richtiger Schritt in Richtung Bürokratieabbau und muss daher Bestandteil des Jahressteuergesetzes 2013 bleiben.

Nummer 9: § 97 AO-E – Vorlage von Urkunden

Nach dem bisherigen Wortlaut des § 97 Abs. 2 AO soll die Vorlage von Urkunden in der Regel erst dann verlangt werden, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat, wenn die Auskunft unzureichend ist oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen.

Nach dem Entwurf soll durch eine Aufhebung des § 97 Abs. 2 AO die „Gleichstellung“ so genannter Vorlageverlangen und Auskunftersuchen bzw. von kombinierten Auskunfts- und Vorlageverlangen bewirkt werden, so dass die Finanzbehörden „ohne den Umweg über ein Auskunftersuchen die sofortige Vorlage von Urkunden erreichen könnten“. § 107 AO gewährt dabei bisher nur eine Entschädigung für die Maßnahmen nach § 93 bzw. § 96 AO, nicht aber für Vorlageersuchen nach § 97 AO. Durch eine Änderung des § 107 AO soll eine Entschädigung zukünftig zumindest auch für die Fälle der Vorlagepflichtigen i. S. d. (neuen) § 97 AO gewährt werden.

Wir begrüßen grundsätzlich die Neuregelung der Voraussetzungen eines Vorlageverlangens nach § 97 AO sowie die Einführung einer neuen Entschädigungsregelung in § 107 AO. Es ist zu erwarten, dass die Neuregelung zukünftig die in den letzten Jahren vermehrt aufgetretenen Diskussionen und Rechtsstreitigkeiten zwischen den beteiligten Finanzbehörden und Vorlagepflichtigen um eine Abgrenzung von Maßnahmen nach § 93 AO und § 97 AO beseitigt.

Durch die Gesetzesänderung wird es aber in der Zukunft nach unserer Einschätzung voraussichtlich vermehrt zu isolierten Vorlageersuchen kommen. Dafür spricht schon der Wegfall der Subsidiarität der Urkundenvorlage in § 97 Abs. 2 AO und die Entwurfsbegründung, die von einer zukünftigen „Verfahrensbeschleunigung“ ausgeht. Daher sollte die Entschädigungshöhe für Vorlageersuchen nach § 97 AO und Auskunftersuchen nach § 93 AO auf einen angemessenen, realitätsgerechten Satz erhöht werden. Bisher gewährt § 107 AO i. V. m. §§ 23 Abs. 2 Nr. 2, 22 Satz 1 JVEG lediglich eine Entschädigung in Höhe von 17 Euro pro Stunde. Nach dem aktuellen Entwurf einer Nachrichtendienste-Übermittlungsverordnung (NDÜV) beträgt der durchschnittliche Bruttostundenverdienst im Finanzdienstleistungssektor, der insbesondere für Ersuche der Finanzbehörden nach §§ 97 und 93 AO in die Pflicht genommen wird, 26,21 Euro im vierten Quartal 2011 (Begründung zu § 6 NDÜV). Daher sollen Abrufe von Nachrichtendiensten des Bundes nach dem Entwurf einer NDÜV entsprechend entschädigt werden (Anlage 2 zu § 6 des Entwurfs einer NDÜV). Eine Entschädigung für Auskunftersuchen nach § 93 AO und Vorlageersuchen nach § 97 AO sollte sich daher mindestens an diesem Betrag orientieren.

Petitum:

Es sollte eine spezielle Rechtsgrundlage mit angemessenen Entschädigungen in Form einer Rechtsverordnung eingeführt werden, wie dies zum Beispiel mit dem derzeit diskutierten Entwurf einer NDÜV für die Übermittlung von Auskünften an Nachrichtendienste vorgesehen ist. Die Entschädigung für Vorlageersuchen nach § 97 AO – und auch für Auskunftersuchen

nach § 93 AO – sollte auf einen angemessenen, realitätsgerechten Satz erhöht werden. Zudem muss die bisherige Stufung von Auskunfts- und Vorlageverlangen, nach der die Daten zuerst beim Betroffenen erhoben werden, beibehalten werden.

Nummer 11: § 117 AO-E – Anhörung bei grenzüberschreitendem Informationsaustausch

Durch die Neufassung von § 117 Abs. 4 S. 3 AO soll die bisher zwingende Anhörung des Steuerpflichtigen in Fällen des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs entfallen. Die Anhörung soll künftig im Ermessen der Finanzverwaltung stehen. Dies wird mit der zunehmenden Integration des Wirtschaftsraumes und mit dem Gleichlauf zur Regelung bei der Umsatzsteuer begründet.

Beide Argumente tragen nicht. Die Ertragsteuern und deren Erhebung stehen trotz des gemeinsamen Marktes in der Hoheit der Mitgliedstaaten. Es gibt nicht einmal eine Rechtsangleichung wie auf dem Gebiet der Umsatzsteuer. Daher sollte vor einem Auskunftersuchen oder einem Informationsaustausch die Anhörung des Steuerpflichtigen weiterhin zwingend erforderlich sein. Nur so ist gewährleistet, dass primär der Sachverhalt durch Einbindung des Steuerpflichtigen ermittelt wird und unnötige Auskunftersuchen vermieden werden. Im Falle des Informationsaustausches ist eine Wahrung der Rechte des Steuerpflichtigen nur gewährleistet, wenn er vor dem Austausch von Informationen die Möglichkeit zur Stellungnahme in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht hat.

Petitum:

Die bisherige Regelung sollte beibehalten werden, nach der im Falle eines Informationsaustausches oder eines Auskunftersuchens eine Anhörung des Steuerpflichtigen zwingend erforderlich ist.

Weiterer steuerrechtlicher Änderungsbedarf im Bereich der Abgabenordnung:

Vereinfachung der Archivierung von elektronischen Dokumenten, insb. Rechnungen

Die Anforderungen an die elektronische Archivierung elektronischer Dokumente bereiten in der Praxis zahlreiche Schwierigkeiten. Dies gilt insbesondere für die Archivierung von elektronischen Rechnungen. Die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 eingeführten Erleichterungen im Bereich der elektronischen Rechnungen wirken in der Praxis nur sehr eingeschränkt. Dies liegt darin begründet, dass die Vorschriften der AO (§ 147 AO) einschließ-

lich der GoBS sowie der GDPdU, die Erleichterungen der Regelung des § 14b UStG in Bezug auf die Erstellung einer elektronischen Rechnung im Format einer pdf-Datei nicht nachvollziehen und in der Folge der beabsichtigte Bürokratieabbau nicht erreicht wird.

Dies bedeutet im konkreten Fall, dass der Unternehmer zwar eine elektronische Rechnung als pdf-Datei an seinen Kunden versenden kann und dieser einen Vorsteuerabzug erhält, der Rechnungsempfänger die elektronische Rechnung aber nicht im Format einer pdf-Datei archivieren kann. Denn die GDPdU erfordert die ausschließliche Archivierung in einem maschinell auswertbaren Format und die pdf-Datei erfüllt diese Voraussetzung nicht: Der Unternehmer riskiert bei Missachtung dieser Vorschrift die Verhängung von Sanktionen wie Bußgeld, Zwangsgeld oder Verzögerungsgeld. Daher hat der Rechnungsempfänger nur die Möglichkeit, auf die mit der Einführung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 eingeführten Erleichterungen bei der elektronischen Rechnungsstellung zu verzichten und weiterhin eine papierhafte Rechnung als Originalbeleg anzufordern.

Petitur:

Wir regen deshalb an, die Vorschriften der AO einschließlich der GoBS sowie der GDPdU in Bezug auf die Archivierung von elektronischen Rechnungen mit den Vorschriften des UStG zu harmonisieren. Überdies ist es erforderlich, die elektronische Archivierung von Dokumenten umfassend und eindeutig zu regeln sowie dabei substantielle Erleichterungen herbeizuführen.

Nutzung der Steuer-Identifikationsnummer für weitere steuerliche Verfahren und im Konzern

Die Erhebung und Verwendung der Steuer-Identifikationsnummer ist bereits für verschiedene Verfahren, wie beispielsweise für Rentenbezugsmitteilungen, für die Mitteilungen zu Ruster-Renten und für Freistellungsaufträge, vorgesehen. Seitens der Politik und der Finanzverwaltung wird eine immer weitergehende Nutzung der Steuer-Identifikationsnummer in elektronischen Verfahren angestrebt. Dabei wäre es für Anwender sinnvoll, wenn diese die Steuer-Identifikationsnummer nicht für jedes Verfahren erneut erheben müssen. Dadurch könnte unnötiger finanzieller und personeller Aufwand für Unternehmen und Bürger vermieden werden. Bürokratie könnte abgebaut werden.

Petition:

Wir regen deshalb an, die Nutzung einer einmal vom Kunden erhaltenen Steuer-Identifikationsnummer auch für weitere steuerliche Verfahren in demselben Unternehmen ausdrücklich zu erlauben.

Weiter regen wir an, die Möglichkeit der Verwendung der Steuer-Identifikationsnummer durch andere Konzernunternehmen klar positiv zu regeln.

Die Regelungen können nun erfolgen, nachdem der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 18. Januar 2012 (II R 49/10) entschieden hat, dass die Vergabe, Speicherung und Verwendung der Steuer-Identifikationsnummer mit dem Grundgesetz vereinbar ist. So zu verfahren hatte das BMF ausdrücklich in seinem Schreiben vom 3. Januar 2012 an die Kreditwirtschaftsverbände angekündigt.

B. Zur Stellungnahme des Bundesrates – BR-Drucks. 302/12 (Beschluss) vom 6. Juli 2012

Nummer 3: zu Artikel 2 – §§ 3 Nr. 40 Buchst. d S. 2 und 3, 32d Abs. 2 Nr. 4, 52 Abs. 4d S. 4, 52 45 EStG-E; §§ 8b Abs. 1 S. 2, 34 Abs. 7 S. 11 KStG-E – Hybride Finanzierungen

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Abschaffung der Steuerbefreiung von Dividenden aus „hybriden Finanzierungen“ in den Fällen, in denen die Vergütung im Quellenstaat Betriebsausgaben darstellen, entspricht Punkt 4 des Zwölf-Punkte-Papiers, das Vertreter der Koalitionsfraktionen Mitte Februar 2012 vorgelegt haben. Die Ausdehnung der korrespondierenden Besteuerung (§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) auf sog. „hybride Finanzierungen“ soll dazu dienen, Gestaltungsmissbräuche durch Schaffung weißer Einkünfte zu verhindern. Auch in neueren DBA sind entsprechende Regelungen bereits aufgenommen worden.

Wir weisen allerdings darauf hin, dass die Umsetzung des Korrespondenzprinzips in den DBA und dem nationalen Recht wegen der notwendigen Ermittlung des ausländischen Steuerrechts eine Verkomplizierung darstellt und dem Ziel der Steuervereinfachung des Zwölf-Punkte-Plans entgegenläuft. Arbeits- und Zeitaufwand bei der praktischen Anwendung entstehen sowohl beim Steuerpflichtigen als auch bei der Finanzverwaltung.

Vor allem sehen wir den „treaty override“ kritisch, der mit der Neuregelung einhergeht. Zwar nicht der Bundesratsvorschlag selbst, aber der bereits bestehende Satz 3 des § 8b Abs. 1 KStG ordnet die Rücknahme der Steuerfreiheit auch für die in einem DBA enthaltene Steuerfreistellung an. Nicht alle DBA enthalten aber schon eine dem Bundesratsvorschlag entsprechende abkommensrechtliche Umsetzung des Korrespondenzprinzips.

Petition:

Die „treaty override“-Regelung in Satz 3 des § 8b Abs. 1 KStG sollte abgeschafft werden.

Zudem möchten wir noch auf folgendes praxisrelevante Problem der derzeitigen Regelung in § 3 Nr. 40 d) S. 2 und § 8b Abs. 1 S. 2 KStG hinweisen. Das dort zurzeit nur für verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) geregelte Korrespondenzprinzip ist zu weitreichend. Das Problem besteht darin, dass es nicht nur dann gilt, wenn das Vermögen der ausländischen Tochtergesellschaft durch die vGA vermindert wurde, sondern auch bei sog. verhinderten Vermögensmehrungen. Ein Beispiel hierfür ist die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen zwei ausländischen Tochtergesellschaften einer deutschen Muttergesellschaft in einem Staat, der dies zu Buchwerten erlaubt. Das deutsche Recht lässt keine Buchwertübertragung zu, sondern erzwingt eine Veräußerungsgewinnbesteuerung unter Aufdeckung der

stillen Reserven. Aus Sicht des deutschen Rechts wurde somit eine Vermögensmehrung bei der übertragenden Gesellschaft verhindert und es würde demzufolge eine vGA angenommen, die § 8b Abs. 1 S. 2 KStG auslöst. Dies ist nicht gerechtfertigt, weil die verhinderte Vermögensmehrung nicht endgültig ist, sondern lediglich temporal wirkt. Der niedrigere Buchwert des übertragenen Vermögens führt zu niedrigeren Abschreibungen bzw. im Weiterverkaufsfalle zu einem höheren Veräußerungsgewinn. Die Besteuerung der stillen Reserven im ausländischen Staat würde also nachgeholt.

Petition:

Hier sollte eine entsprechende Klarstellung im Gesetzestext erfolgen, dass diese Fälle nicht erfasst sind.

Nummer 4: zu Artikel 2 – §§ 3 Nr. 40 S. 3 und 4, 52 Abs. 4d S. 4 EStG; §§ 8b Abs. 7, 34 Abs. 7 S. 12 KStG-E – Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Kreditinstitute

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, die „durch die Rechtsprechung des BFH“ weite Fassung des § 8b Abs. 7 KStG auf Kreditinstitute im engeren Sinne einzuschränken. Die Bundesregierung prüft den Vorschlag.

Es erscheint widersprüchlich, dass der Bundesrat die weite Anwendung auch auf Finanz- und Industrieholdingunternehmen sowie vermögensverwaltende Gesellschaften „als steuersystematisch und rechtspolitisch nicht gerechtfertigt“ ansieht, während die Landesfinanzverwaltungen (insbesondere Hamburg) diese Rechtsprechung gerade zu Lasten der Steuerpflichtigen erstritten haben.

Unabhängig davon sind die vorgesehenen Anwendungsregelungen der § 52 Abs. 4d EStG und § 34 Abs. 7 KStG rechtspolitisch verfehlt. Hiernach soll die Neuregelung nicht für den Steuerpflichtigen als solchen, sondern nur für Anteile gelten, die nach dem Tag der Beschlussfassung des Bundesrates erworben werden. Das heißt, eine Holding bleibt unter Umständen mit dem kurzfristigen Eigenhandel im Anwendungsbereich des § 8b Abs. 7 KStG und fällt nur für Neuerwerbungen aus dem Anwendungsbereich heraus. Eine Rechtfertigung hierfür ist nicht zu erkennen.

Petition:

Die vorgesehene Anwendungsregelung muss überarbeitet werden.

Nummer 7: zu Artikel 2 – § 6a Abs. 3 S. 4 neu EStG-E – Pensionsrückstellungen

Nach dem BMF-Schreiben vom 26. Januar 2010 (IV C 6 – S2176/07/10005) und den BFH-Urteilen vom 5. April 2006 (I R 46/04) bzw. vom 8. Oktober 2008 (I R 3/06) können bei umlagefinanzierten Versorgungssystemen Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG regelmäßig nicht passiviert werden.

Der Sachverhalt, der laut Begründung mit der Änderung des § 6a Abs. 3 Satz 4 EStG geregelt werden soll (Erbringung der Versorgungsleistung durch externen Versorgungsträger im sog. Umlageverfahren), ist von den Finanzbehörden mit dem oben genannten BMF-Schreiben, das die beiden BFH-Urteile entsprechend umsetzt, bereits geregelt worden. Auch steht die Änderung systematisch im Widerspruch zu dem BMF-Schreiben. Nach dieser Änderung wäre grundsätzlich eine Passivierung der Pensionsrückstellung im Fall der umlagefinanzierten Versorgungssysteme möglich, denn sonst müssten die Ansprüche gegen den externen Versorgungsträger nicht berücksichtigt werden.

Auch ist die vorgeschlagene Formulierung des Gesetzestextes zu allgemein, sodass sie über den in der Begründung angeführten Fall (externe Versorgungsträger im sog. Umlageverfahren) hinausgeht. Es besteht die Gefahr, dass die Regelung auch bei kapitalgedeckten Versorgungssystemen für anwendbar gehalten wird.

Petitum:

Dem Petitum des Bundesrates sollte nicht gefolgt werden.

Nummer 21: zu Artikel 2 – § 42g EStG neu – Einführung einer Lohnsteuer-Nachschau

Nach den Vorschlägen des Bundesrates soll in § 42g EStG eine Lohnsteuer-Nachschau eingeführt werden. Ausweislich der Begründung soll durch die Lohnsteuer-Nachschau „eine gesicherte Rechtsgrundlage für die Beteiligung von Lohnsteuer-Außenprüfungen an Einsätzen der Finanzkontrolle Schwarzarbeit geschaffen werden“. Im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau soll sich der Amtsträger der Finanzbehörde (außerhalb einer Lohnsteuer-Außenprüfung gem. § 42f EStG) ohne vorherige Ankündigung auf das bloße Betreten und Besichtigen der Räume beschränken. Gemäß § 42g Abs. 4 S. 1 EStG-E soll die Nachschau - sofern die getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben - ohne vorherige Prüfungsanordnung (§ 196 AO) in eine Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO übergehen können. Auf den Übergang zur Außenprüfung soll nach § 42g Abs. 4 S. 2 EStG-E „schriftlich hingewiesen“ werden.

Aus Sicht der Wirtschaft besteht für die Einführung einer Lohnsteuer-Nachschaue zur Bekämpfung der Schwarzarbeit keine Notwendigkeit, da das bereits bestehende Institut der Lohnsteuer-Außenprüfung eine ausreichende Kontrollmöglichkeit der Finanzverwaltung bietet. Ein zusätzliches Institut einer Lohnsteuer-Nachschaue führt zu höherem Bürokratieaufwand bei den Unternehmen. Die „Lohnsteuer-Nachschaue“ soll wohl als „schwächere“ Version der Lohnsteuer-Außenprüfung ausgestaltet werden, da in § 42g Abs. 4 EStG-E eine Lohnsteuer-Nachschaue in eine Lohnsteuer-Außenprüfung „übergehen“ soll, wenn entsprechende Feststellungen dazu Anlass geben. Daher sollten im Falle einer Einführung der Lohnsteuer-Nachschaue zur Vermeidung weiterer bürokratischer Belastungen jedenfalls Großbetriebe, die einer permanenten Lohnsteuer-Außenprüfung unterliegen, keine Lohnsteuer-Nachschaue zu erwarten haben. In § 42g EStG-E sollte daher ein zusätzlicher Absatz aufgenommen werden: „Großbetriebe, die einer permanenten Lohnsteuerausßenprüfung gemäß § 42f EStG unterliegen, sind von einer Lohnsteuer-Nachschaue ausgenommen.“

Unklar ist, welchen Inhalt der „schriftliche Hinweis“ beim Übergang zur Lohnsteuer-Außenprüfung gem. § 42g Abs. 4 S. 2 EStG-E enthalten muss. Hier sollte schon aus Gründen der Rechtssicherheit eine Präzisierung erfolgen.

Petitum:

§ 42g EStG-E sollte zur Vermeidung von Bürokratieaufwand um einen zusätzlichen Absatz ergänzt werden: „Großbetriebe, die einer permanenten Lohnsteuerausßenprüfung gem. § 42f EStG unterliegen, sind von einer Lohnsteuer-Nachschaue ausgenommen.“ Der Inhalt der „schriftlichen Mitteilung“ nach § 42g Abs. 4 S. 2 EStG-E sollte aus Gründen der Rechtssicherheit präzisiert werden.

Nummer 27: zu Artikel 2 – § 50d Abs. 10 EStG-E – Sondervergütungen an ausländische Mitunternehmer

Der Bundesrat hat darum gebeten zu prüfen, ob die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG geändert werden muss, um der ursprünglichen gesetzgeberischen Zielsetzung Rechnung zu tragen. Die Bundesregierung prüft den Vorschlag.

Der Vorschlag entspricht Punkt 5 des Zwölf-Punkte-Papiers der Koalitionsfraktionen von Mitte Februar 2012. Das Petitum zielt darauf, die Besteuerung von Sondervergütungen im Inland an ausländische Mitunternehmer durch eine gesetzliche Regelung auch für den Fall

festzuschreiben, wenn der Ansässigkeitsstaat des betroffenen Mitunternehmers ein eigenes Besteuerungsrecht annimmt.

Da sich die genannten Probleme nur bei der Anwendung von DBA ergeben können, sollten erforderliche Korrekturen auch innerhalb von DBA erfolgen. Die vorgeschlagene Maßnahme stellt im Ergebnis ein „treaty override“ dar und ist damit völkerrechtlich äußerst bedenklich. Außerdem würde sie die Rechtsanwendung weiter verkomplizieren und keinen Beitrag zur Modernisierung und Vereinfachung des Steuerrechts leisten.

Petition:

Die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG sollte nicht geändert werden.

Nummer 28: zu Artikel 2 – § 51a Abs. 2e S. 3 bis 5 EStG-E – Elektronischer Kirchensteuerabzug

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, dass das BZSt den Finanzämtern zusätzlich den Kirchensteuer-Abzugsverpflichteten (z. B. die Bank, das Versicherungsunternehmen) mitteilen soll, wenn der Kirchensteuerpflichtige die Übermittlung seiner Religionszugehörigkeit an den Abzugsverpflichteten gesperrt hat. Die Bundesregierung will den Vorschlag prüfen.

Mit der zusätzlichen Information wird den Finanzämtern ermöglicht, bei den Kirchensteuer-Abzugsverpflichteten weitere Auskünfte nach § 93 Abs. 1 AO einzuholen. Diese Ausdehnung von Informationen an die Finanzämter wird bei den Abzugsverpflichteten zu zusätzlichem Arbeitsaufwand und damit verbunden zu höheren Kosten führen.

Petition:

Der Vorschlag des Bundesrates sollte deshalb nicht umgesetzt werden.

Nummer 33: zu Artikel 2 – Besteuerung endgültiger Verluste ausländischer Betriebsstätten

Der Bundesrat hat die Bundesregierung gebeten zu prüfen, ob die inländische Verrechnung endgültiger (finaler) ausländischer Betriebsstättenverluste gesetzlich auf das unionsrechtlich Erforderliche beschränkt werden soll. Die Bundesregierung kommt der Bitte bereits nach.

Die Prüfbitte entspricht Punkt 3 des Zwölf-Punkte-Papiers der Koalitionsfraktionen vom Februar 2012. Die Absicht, die grenzüberschreitende Verrechnung von Betriebsstättenverlusten

auf „echte“ finale Verluste zu begrenzen, um Missbräuche zu vermeiden, ist zwar nachvollziehbar. Es ist jedoch unbedingt sicherzustellen, dass die steuerliche Berücksichtigung tatsächlich erlittener Verluste auch zukünftig gewährleistet bleibt.

In den vergangenen Jahren haben sich BFH und EuGH mehrfach zu der Frage geäußert, wie Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat vor dem Hintergrund der Niederlassungsfreiheit steuerlich genutzt werden können. Hierbei kamen beide Gerichte zu dem Ergebnis, dass derartige Verluste im Ansässigkeitsstaat genutzt werden können, sofern eine Nutzung im Quellenstaat aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten endgültig ausgeschlossen ist (sog. "Finalität der Verluste").

Unstreitig ist diese Rechtsprechung aus Unternehmenssicht zu begrüßen, in Zeiten einer globalen Wirtschaftskrise bekommt diese allerdings darüber hinaus noch eine gewichtigere Bedeutung. Gerade in wirtschaftlich schwierigen Zeiten kann es für ein global agierendes Unternehmen unerlässlich sein, Umstrukturierungsmaßnahmen durchzuführen (z. B. Schließung von Betriebsstätten, um die Unternehmenslage zu stabilisieren). Gesetzgeberische Maßnahmen, die darauf gerichtet sind, eine Nutzung derartiger finaler Betriebsstättenverluste in Deutschland zu beschränken, führen bei wirtschaftlich notwendigen Umstrukturierungen unmittelbar zu einer Verstärkung der wirtschaftlichen Schieflage des betroffenen Unternehmens und sind aus diesem Grund aus unserer Sicht abzulehnen.

Petitum:

Eine Klarstellung des Gesetzgebers, welche endgültigen (finalen) ausländischen Betriebsstättenverluste berücksichtigungsfähig sind, wird von uns ausdrücklich begrüßt. Dabei muss jedoch gewährleistet werden, dass tatsächlich erlittene endgültige Verluste weiter steuerlich berücksichtigt werden können.

Nummer 34: Zu Artikel 3 – § 8b Ab. 4 neu KStG-E – Besteuerung von Streubesitzdividenden

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf vorgeschlagen, die bisherige Körperschaftsteuerfreistellung von Streubesitzdividenden für deutsche Körperschaften abzuschaffen. Die Bundesregierung prüft den Vorschlag laut ihrer Gegenäußerung.

Dieser Vorschlag des Bundesrates stößt bei der gesamten deutschen Wirtschaft auf strikte Ablehnung.

Die Steuerfreiheit von konzerninternen Dividenden ist keine Begünstigung von Unternehmen, sondern eine rein technische Umsetzung des Teileinkünfteverfahrens. Die Besteuerung von Kapitalgesellschaftsgewinnen soll einmal bei der Kapitalgesellschaft und ein weiteres Mal erst bei der Ausschüttung an den Gesellschafter erfolgen. Die Einschränkung der Steuerfreiheit konzerninterner Dividenden würde daher zu systemwidrigen Überbesteuerungen führen, da Gewinne bereits vor Ausschüttung an den Gesellschafter mehrmals besteuert würden. Bei Ausschüttungen über mehrere Konzernebenen kann es dabei zu erheblichen Kaskadeneffekten kommen.

Auch und gerade im Bereich der Fondsbesteuerung wären die entstehenden Nachteile gravierend. Insbesondere in der betrieblichen Altersvorsorge würden die zusätzlichen Belastungen die Kapitalerträge mindern und zwangsläufig zu einer Absenkung der betrieblichen Versorgungsleistungen führen. Aufgrund der definitiven Vorbelastung wären zudem Fondsanlagen steuerbefreier institutioneller Anleger (Kirchen, Stiftungen, steuerbefreite Pensions- und Unterstützungskassen) generell benachteiligt.

Der negative Anreiz von Minderheitsbeteiligungen würde auch regionale Know-how-cluster sowie Start-ups in besonderer Weise treffen. Oft werden in diesen Bereichen zur Festigung der Unternehmensbeziehungen, aber auch zur Stärkung des Eigenkapitals Beteiligungen von unter 10 Prozent eingegangen. Eine Steuerpflicht der Erträge aus diesen Beteiligungen würde ein solches Engagement erheblich unattraktiver machen. In folgedessen würden die regionale Verwurzelung innovativer Unternehmen gemindert und erfolgreiche Start-ups in ihren Investitionen ausgebremst.

Um die vom EuGH konstatierte Europarechtswidrigkeit des derzeitigen Steuerrechts zu bereinigen, muss zwar die Ungleichbehandlung zwischen einem ausländischen und einem inländischen Anteilseigner beseitigt werden. Dies darf aber nicht dadurch geschehen, dass die Inländerbesteuerung verschlechtert wird. Stattdessen muss Deutschland die Besteuerungssituation ausländischer Anteilseigner verbessern. Dies kann beispielsweise dadurch geschehen, dass Deutschland die Kapitalertragsteuer erstattet, die die ausschüttende deutsche Gesellschaft an das Finanzamt abgeführt hat.

Der Bundesrat geht in seiner Stellungnahme zu Unrecht davon aus, dass Deutschland lediglich zwei Alternativen habe, die Ungleichbehandlung zu beseitigen: entweder die Steuerbefreiung für Dividenden auch ausländischen Anteilseignern zu gewähren oder diese für inländische Anteilseigner einzuschränken.

Entsprechend der österreichischen Regelung könnte eine Erstattung der Kapitalertragsteuer auch auf die verhältnismäßig seltenen Fälle beschränkt werden, in denen der ausländische Anteilseigner die deutsche Kapitalertragsteuer nicht auf die ausländische Steuer anrechnen kann, die der Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners erhebt. Die vom Bundesrat befürchteten „erheblichen Steuermindereinnahmen“ dürften bei einer solchen Ausgestaltung der Erstattungsmöglichkeit eher moderat ausfallen.

Wir begrüßen daher die von der Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung gegebene Zusage, die Auswirkungen für die betroffenen Unternehmen sorgfältig zu prüfen und abzuwägen.

Petition:

Die Erstattung der Kapitalertragsteuer sollte nur auf die Fälle beschränkt werden, in denen der ausländische Anteilseigner diese nicht anrechnen kann.

Sollte der Gesetzgeber dem nicht folgen wollen, möchten wir schon jetzt auf folgende Detailprobleme aufmerksam machen, die auf jeden Fall noch dringend einer Änderung bedürfen:

1. Inkrafttreten

Im Entwurf des Bundesrates ist vorgesehen, dass die Neuregelung bereits für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden sein soll (§§ 34 KStG-E, 18 InvStG-E).

Eine derartige rückwirkende Anwendung lehnen wir entschieden ab – nicht zuletzt auch aus verfassungsrechtlichen Gründen. So wären von der Regelung sogar Veräußerungstatbestände betroffen, die bereits vor dem Inkrafttreten der Regelung, ja selbst vor der ersten Veröffentlichung des Vorschlags des Bundesrates überhaupt, getätigt wurden, d. h. zu Zeitpunkten, in denen man mit einer Besteuerung nicht einmal rechnen musste. Eine rückwirkende Einführung ist im Übrigen auch europarechtlich nicht notwendig.

Petition:

Eine Anwendung der Regelung bereits im Veranlagungszeitraum 2012 wird entschieden abgelehnt.

2. Veräußerungsgewinne bei der Gewerbesteuer

Nach dem Entwurf sollen künftig sogar Veräußerungsgewinne der Gewerbesteuer unterworfen werden. Denn eine Ausnahmeregelung zu § 7 GewStG sieht der Entwurf insoweit nicht vor. Der Gesetzentwurf äußert sich dazu nicht einmal.

Das Urteil des Europäischen Gerichtshofes gibt europarechtlich keine Veranlassung dazu, auch Veräußerungsgewinne der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Petition:

Veräußerungsgewinne dürfen nicht auch noch der Gewerbesteuer unterworfen werden.

3. Übergangsregelung für Wertaufholung

Bisher enthält der Vorschlag des Bundesrates keine Regelung dazu, wie mit Gewinnen bzw. Zuschreibungen auf bisher nicht abzugsfähige Teilwertabschreibungen (vgl. § 8b Abs. 3 KStG) zu verfahren ist.

Eine derartige Regelung ist aber notwendig, damit es nicht zu Doppelbelastungen kommt. Denn es gilt: Einerseits können bis zum Inkrafttreten der Neuregelung (d. h. bis einschließlich 2011) durchgeführte Teilwertabschreibungen nicht steuerlich geltend gemacht werden, d. h. sie müssen nach § 8b Abs. 3 KStG dem Einkommen wieder hinzugerechnet werden. Andererseits wären Zuschreibungen ab Inkrafttreten des Gesetzes (d.h. ab 2012) nach dem neu angefügten § 8b Abs. 4 KStG-E steuerpflichtig, da nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG der § 8b Abs. 1 und 2 KStG keine Anwendung mehr bei Beteiligungen unter zehn Prozent finden soll.

Demgegenüber wurde bei der Umstellung des Anrechnungsverfahrens auf das Halbeinkünfteverfahren in den Jahren 2001/02 in § 8b Abs. 2 S. 4 KStG explizit geregelt, dass Gewinne nicht steuerfrei bleiben, soweit sie sich auf steuerwirksame Teilwertabschreibungen aus früheren Jahren beziehen.

Petition:

Zur Vermeidung von Doppelbelastungen muss noch eine Übergangsregelung für in früherer Zeit durchgeführte Teilwertabschreibungen geschaffen werden.

4. Schedule

Weiter sieht der Entwurf vor, die Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen im Streubesitz in einem eigenen System zu besteuern (§ 8b Abs. 4 S. 6 und 9 KStG-E).

Für eine derartige sog. Schedulenbesteuerung ist keinerlei Rechtfertigung erkennbar. Insbesondere ist sie europarechtlich im Hinblick auf die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom 20. Oktober 2011 nicht notwendig.

Die Kapitalanlage über Investmentfonds wäre hiervon besonders betroffen, denn in diesen Fällen liegt normalerweise Streubesitz vor. Steuersystematisch richtig wäre in diesen Fällen eigentlich die sofortige Abziehbarkeit von negativen Aktiengewinnen. Diese können jedoch laut Gesetzesentwurf nicht sofort geltend gemacht, sondern nur vorgetragen werden und, wie die Regelung wohl verstanden werden muss, nur mit positiven Aktiengewinnen und anderen Gewinnen und Dividenden aus Streubesitz verrechnet werden.

Petitur:

Die Einführung einer Schedule wird abgelehnt.

5. Unterschiede bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer

Der Entwurf sieht Streubesitz als Beteiligungen unter zehn Prozent an. Bei der Gewerbesteuer gelten als Streubesitz demgegenüber Beteiligungen unter 15 Prozent. Damit würden bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterschiedliche Streubesitzgrenzen gelten. Die Anwendung würde dadurch insbesondere für Beteiligungen im Bereich zwischen zehn und 15 Prozent erheblich erschwert.

Petitur:

Auch bei der Gewerbesteuer sollten als Streubesitz nur Beteiligungen bis zu 10 Prozent gelten.

6. Investmentfonds

Im Entwurf ist vorgesehen, die Regelungen für direkte Beteiligungen für Investmentfonds zu übernehmen. Konkret sollen dazu im § 2 Abs. 2 InvStG lediglich die Wörter „§ 8b des Kör-

perschaftsteuergesetzes“ gestrichen werden. Nach § 18 Abs. 22 InvStG-E soll die Neuregelung ab 1. Januar 2012 anzuwenden sein.

Eine derartige Übertragung der Regelungen für direkte Beteiligungen für Investmentfonds halten wir für unzutreffend und im Ergebnis aus folgenden Gründen für verfassungswidrig:

- Bei bereits vorgenommenen Fondsveräußerungen ist eine rückwirkende Änderung der mitgeteilten Aktiengewinne nicht möglich.
- Eine rückwirkende Änderung der für 2012 ermittelten Aktiengewinne dürfte einen nicht zu rechtfertigenden Verwaltungsaufwand zur Folge haben.
- Die zusätzliche Schedule „Verluste aus Streubesitz“ (vgl. Gesetzesbegründung zu § 2 Abs. 2 InvStG am Ende: „eigener Verlustverrechnungskreis“) hat ebenso wie in der Direktanlage keinerlei Rechtfertigung.

Darüber hinaus wird der Entwurf die praktische Handhabung an mehreren Stellen erschweren. So wird es beispielsweise vielfach aufwändiger Klärung bedürfen, ob Streubesitz oder eine Schachtelbeteiligung vorliegt. Die Klärung müsste zu den verschiedensten Zeitpunkten innerhalb eines Fondsgeschäftsjahres erfolgen und die Fondsgesellschaften müssten ausführlich berichten.

Insgesamt halten wir es nicht für vereinbar, dass der Bundesrat (unter Federführung des Landes Hessen) einerseits derartig komplizierte Änderungen vorschlägt, andererseits das Land Hessen aber im gleichen Atemzug das Investmentsteuerrecht als zu kompliziert kritisiert und es deshalb grundlegend vereinfachen will.

Die vorgeschlagenen Änderungen dürften dazu führen, dass weitaus weniger Aktienfonds und Mischfonds mit hohem Aktienanteil in Deutschland aufgelegt werden. Die wirtschaftlichen Folgen aus der Schädigung des Finanzplatzes Deutschland dürften deutlich höher sein als die befürchteten Steuerausfälle.

Petition:

Die für Investmentfonds vorgesehenen Regelungen bedürfen der grundlegenden Überarbeitung.

Nummer 35 : zu Artikel 3 Nummer 1 – § 8b Abs. 10 KStG – Wertpapierleihe

Der Bundesrat bittet um eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der steuerlichen Grundsätze der Wertpapierleihe auch auf Personengesellschaften als Verleiher. Die Bundesregierung will dies prüfen.

Dazu möchten wir generell anmerken, dass die Wirkungsweise des § 8b Abs. 10 KStG bereits derzeit nicht mit dem eigentlichen Zweck dieser Rechtsnorm in Einklang zu bringen ist. Denn bei derartigen Finanztransaktionen wird der Betriebsausgabenabzug des Wertpapierentleihers ausgeschlossen, obwohl im Ergebnis der Wertpapierverleiher getroffen werden soll. Eine auf der Prüfbitte des Bundesrates fußende Einbeziehung von Personengesellschaften als Verleiher in die Grundsätze des § 8b Abs. 10 KStG würde sich vermutlich ebenfalls darauf beschränken, den Betriebsausgabenabzug des Entleihers der Wertpapiere auszuschließen.

Unabhängig davon, dass noch keine konkreten Vorschläge über die Erstanwendung einer nach der Bitte des Bundesrates zu prüfenden Änderung der steuerlichen Regelungen zur Wertpapierleihe vorliegen, möchten wir auf die drei Grundlagenbeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 7. Juli 2010 (2 BvL 14/02 u. a., 2 BvR 748/05 u. a., 2 BvL 1/03 u. a.) hinweisen. Damit wurden die Rahmenbedingungen für die verfassungsrechtliche Überprüfung „unecht“ rückwirkender Steuergesetze fortentwickelt und der Vertrauensschutz gestärkt.

Anders als im Beschluss des Gerichts zu rückwirkenden Steuergesetzverschärfungen für Entschädigungszahlungen würde im Fall einer Ausweitung des Anwendungsbereichs der steuerlichen Grundsätze der Wertpapierleihe auch auf Personengesellschaften als Verleiher kein Zufluss von Einkünften mit einer steuererhöhenden Neuregelung bedacht, sondern der Abfluss von Betriebsausgaben eingeschränkt. Insoweit wäre das Vertrauen des steuerpflichtigen Entleihers in den Fortbestand der geltenden Rechtslage (voller Betriebsausgabenabzug) und die damit verbundene Erwartung, etwaige (Kompensations-)Zahlungen in vollem Umfang als Betriebsausgaben absetzen zu können, schutzwürdig.

Vertrauensschutz wegen verbindlicher Dispositionen kommt dabei in Betracht, wenn die den Zahlungen des Entleihers zugrunde liegenden Vereinbarungen vor der Empfehlung des Finanzausschusses des Bundesrats vom 22. Juni 2012 zur Aufnahme der Prüfbitte in die Stellungnahme des Bundesrates abgeschlossen wurden und die Zahlungen spätestens bis zum 31. Dezember 2013 erfolgen. Ein Vertrauensschutztatbestand wegen bereits erfolgter Verwirklichung des Einkünfftatbestandes im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG dürfte

ebenfalls erfüllt sein, wenn zwar nicht die maßgebliche Vereinbarung vor dem 22. Juni 2012 abgeschlossen wurde, aber der Abfluss von bislang abzugsfähigen Betriebsausgaben beim Entleiher vor der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2013 erfolgt (zur Frage der verfassungsrechtlichen Unzulässigkeit rückwirkender Steuergesetze vgl. aktuell: *Schönfeld/Häck*, DStR 2012 S. 1725 ff.).

Petitur:

Bei einer etwaigen Ausweitung des Anwendungsbereichs der steuerlichen Grundsätze der Wertpapierleihe auch auf Personengesellschaften als Verleiher müssen die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum Verbot rückwirkender Steuergesetzanwendung berücksichtigt werden.

Nummer 36: zu Artikel 3 – Vereinfachungen bei der Organschaftbesteuerung

Der Bundesrat hat gebeten zu prüfen, ob im weiteren Gesetzgebungsverfahren die von der Wirtschaft angeregten Vereinfachungen und Verbesserungen der Rechtssicherheit bei der körperschaftsteuerlichen Organschaftbesteuerung umgesetzt werden können. Die Bundesregierung kommt der Bitte gegenwärtig nach.

Unbeschadet dessen sollte unseres Erachtens weiterhin als mittelfristiges Ziel die Einführung eines neuen Gruppenbesteuerungssystems bestehen bleiben. Die Bestandteile einer solchen umfassenden Reform sollten sich – neben einem generellen Verzicht auf den Gewinnabführungsvertrag – an dem Modellvorschlag des Instituts Finanzen und Steuern (IFSt) orientieren (Anhebung der Mindestbeteiligungsquote auf max. 75 Prozent, rein steuerliche Ergebniszurechnung vom Gruppenmitglied zum Gruppenträger, unbegrenzte Verlustzurechnung unabhängig von konkreter Verlusttragung, Einbeziehung finaler Auslandsverluste).

Petitur:

Das Petitur des Bundesrates ist zu begrüßen. Dabei muss jedoch mittelfristig das übergeordnete Ziel der Einführung eines neuen Gruppenbesteuerungssystems auf der Tagesordnung bleiben. Zudem muss auch mehr Rechtssicherheit bei der umsatzsteuerlichen Organschaft geschaffen werden. Aufgrund von Unwägbarkeiten des Gesetzes bestehen hier mindestens ebenso wie bei der ertragsteuerlichen Organschaft das Risiko verunglückter Organschaften und zusätzlich das Risiko des versehentlichen Übersehens einer Organschaft.

Nummer 41: zu Artikel 7 – §§ 3 Abs. 3, 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 InvStG – Werbungskostenabzug auf Ebene von Investmentfonds

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, den Werbungskostenabzug auf Ebene des Investmentvermögens neu zu regeln. Die allgemeinen Werbungskosten sollen nicht mehr den jährlich zu versteuernden Erträgen zugeordnet werden können, um damit die laufende Steuerbelastung zu reduzieren. Die Bundesregierung prüft den Vorschlag.

Der Änderungsvorschlag war bereits Bestandteil des Berichts der Bund/Länder-AG zur Neukonzeption der Investmentbesteuerung. Er zielt auf eine erhebliche Verschärfung der Regelungen zur Aufteilung der Werbungskosten bei Investmentfonds. Der angestrebte Aufteilungsmaßstab ist willkürlich und stellt de facto eine klare Steuererhöhung dar. Nicht zuletzt deshalb hält die Bundesregierung es für erforderlich, die Zuordnung der Kosten zu den Erträgen differenzierter zu regeln.

Petitur:

Mit der Neuregelung des Werbungskostenabzugs dürfen allenfalls eindeutige Missbrauchsfälle bekämpft werden.

Nummer 46: Zu Artikel 8 – Änderung des Umwandlungsteuergesetzes – Monetarisierung von Verlusten

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme vorgeschlagen, § 2 Abs. 4 Umwandlungsteuergesetz (UmwStG) zu ergänzen und die Verlustverrechnung bei der Verschmelzung einer Gewinn- auf eine Verlustgesellschaft zu beschränken. Die Bundesregierung will den Vorschlag prüfen. Der Punkt entspricht Punkt 12 des Zwölf-Punkte-Papiers der Koalitionsfraktionen vom Februar 2012.

Das hinter dem Vorschlag des Bundesrates stehende Ziel, in der Praxis zu beobachtende Missbrauchsgestaltungen des geschäftsmäßigen und institutionalisierten Verlusthandels i. S. eines Verlust-Matchings zu unterbinden, ist nachvollziehbar. Der Regelungsvorschlag erfasst jedoch auch reguläre Verschmelzungen insbesondere innerhalb eines Konzerns. Für diese bedeutet die Neuregelung zum einen, dass die Verlustverrechnung des aufnehmenden Rechtsträgers weiter gestreckt wird. Zum anderen entstehen bürokratische Zusatzbelastungen, da der Gewinn des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum ermittelt werden muss. Dies ist erforderlich, weil nur der Gewinn im Rückwirkungszeitraum dem Verrechnungs- bzw. Ausgleichsverbot unterliegt. Das bedeutet, dass für den Betrieb des über-

tragenden Rechtsträgers eine Zwischenbilanz inkl. steuerlicher Gewinnermittlung aufgestellt werden muss. Alternativ wäre zumindest eine Spartenrechnung bis zum Ende des Wirtschaftsjahres des übernehmenden Rechtsträgers für den Betrieb des übertragenden Rechtsträgers erforderlich. Reguläre Umstrukturierungen würden unnötig behindert. Der Tatbestand sollte zielgenauer auf die Missbrauchsfälle gerichtet werden. Die Missbrauchsfälle zeichnen sich dadurch aus, dass die verschmolzene Gewinngesellschaft im Rückwirkungszeitraum sehr hohe stille Reserven in geballter Form – beispielsweise durch Veräußerung von Wirtschaftsgütern – realisiert und anschließend lediglich als Gesellschaftsmantel ohne aktives Geschäft weiterbesteht. Dies sollte daher auch in den Tatbestand der geplanten Anti-Missbrauchsregelung aufgenommen werden. Zumindest wird eine für die Praxis nutzbare Konzernklausel benötigt.

Petition:

Die Beschränkung der Verlustverrechnung muss zielgenauer auf Missbrauchsfälle ausgestaltet werden.

Nummer 47: zu Artikel 8 – Anpassung der §§ 20, 21 UmwStG

Ähnlich seinen Ausführungen im Zusammenhang mit der "Verlustnutzungsbeschränkung im Umwandlungsteuergesetz" (Nr. 46 der Stellungnahme) begründet der Bundesrat seine Prüfbitten mit der Notwendigkeit, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern. Entsprechend unseren Anmerkungen zu Nr. 46 der Stellungnahme des Bundesrates weisen wir auch an dieser Stelle darauf hin, dass bei einer konkreten Umsetzung dieser Bitte im Rahmen eines Gesetzesentwurfs der Anwendungsbereich nicht über die Missbrauchsverhütung hinausgehen sollte.

Petition:

Eine etwaige Beschränkung der Buchwertfortführung in den Fällen der §§ 20, 21 UmwStG darf nicht über Fälle von Missbräuchen hinausgehen.

Nummer 48: zu Artikel 8 – Vereinheitlichung von Wahlrechtsausübungen im UmwStG

Die Vereinheitlichung von Antragsfristen und -form dient der Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen und wird daher von uns begrüßt.

Nummer 54: zu Artikel 10 – § 191 Abs. 5 Satz 3 AO-E; Art. 97 § 10 Abs. 11 EGAO-E - Haftung für Steuern

Der Bundesrat hat angeregt, eine Regelung zu schaffen, die es der Finanzverwaltung ermöglicht, Haftungsbescheide auch dann noch zu erlassen, wenn der Steueranspruch gegenüber dem Steuerpflichtigen bereits verjährt ist. Die Inanspruchnahme des Haftenden soll so lange möglich sein, bis die für ihn geltende Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 191 Abs. 5 Satz 3 AO-Entwurf). Die Neuregelung soll für alle Haftungsansprüche gelten, die bei Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht verjährt sind (Art. 97 § 10 Abs. 11 EGAO). Die Bundesregierung hat dem Vorschlag des Bundesrates in ihrer Gegenäußerung zugestimmt.

Mit der Änderung soll ein Urteil des Bundesfinanzhofes vom 13. Dezember 2011 (II R 26/10), das die Versicherungsteuer betraf, allgemeingültig überschrieben werden. Aufgrund ihres allgemein gehaltenen Anwendungsbereiches hat die Neuregelung z. B. auch Bedeutung für die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer.

Mit Blick auf den Grundsatz der Gewaltenteilung erscheint es problematisch, wenn der Gesetzgeber die Entscheidung eines höchsten deutschen Fachgerichts überschreiben will. Das gilt insbesondere, wenn es sich – wie in diesem Fall – um eine langjährige und unbestrittene Rechtsprechung zum § 191 Abs. 5 Satz 1 AO handelt (z. B. BFH, Urt. v. 15.10.1996, BStBl 1997 II S. 171; BFH, Beschluss vom 11.07.2001, BStBl. 2002 II S. 267). Nicht zuletzt aus diesen rechtsstaatlichen Gründen haben sich die Koalitionsfraktionen von Union und FDP in ihrem Koalitionsvertrag darauf verständigt, die Praxis der Nichtanwendung *erlasse* zurückzuführen. Für Nichtanwendungsgesetze gelten diese Bedenken erst recht.

Mit der Änderung würde ein Grundprinzip der Regelungen zur Haftung, das Prinzip der Akzessorietät, aufgegeben. Das Prinzip, nach dem eine Haftung nur so lange in Betracht kommt, wie die eigentliche Steuerschuld besteht, ist seit Anfang in der Abgabenordnung enthalten und in Rechtsprechung und Literatur allgemein anerkannt. Würde es aufgehoben, könnte die Finanzverwaltung gegen den Haftungsschuldner vorgehen, obwohl sie gegen den Steuerschuldner schon nicht mehr vorgehen kann. Ein Haftungsschuldner würde in größerem Maße in Anspruch genommen als der ursprüngliche Steuerschuldner. Regelmäßiges Ergebnis wäre, dass ein in Anspruch genommener Haftungsschuldner auf seinem „Schaden“ sitzen bleibt, weil er nicht mehr Rückgriff auf den eigentlichen Steuerschuldner nehmen kann, da letzterer sich auf Verjährung berufen kann. Unseres Erachtens verstößt die Regelung damit gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und das Übermaßverbot.

Besonders problematisch ist, dass nach der vorgesehenen Übergangsregelung sogar rückwirkend bei bereits erloschenen Steueransprüchen eine Zahlungsverpflichtung des Haftenden hergestellt werden soll. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist eine derartige echte Rückwirkung nur in ganz begrenzten Ausnahmefällen zulässig, die aber erkennbar nicht vorliegen. Insbesondere war die bisherige Rechtslage weder unklar noch verworren. Es liegt auch kein Rechtsprechungswechsel vor, sodass es sich nicht um eine die bisherige Rechtsprechung wiederherstellende Gesetzeskorrektur handelt. Es handelt sich vielmehr um eine belastende Gesetzesänderung, mit der die Betroffenen nicht rechnen mussten.

Petition:

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen werden abgelehnt. Die Akzessorietät der Haftung sollte nicht aufgegeben werden. Die vorgeschlagene Übergangsregelung ist klar verfassungswidrig.

Nummer 58: zu Artikel 18a – neu – §§ 13a Abs. 4 und 5a, 13b Abs. 2 und 2a, 37 Abs. 9 ErbStG-E – Begünstigung von Betriebsvermögen

§ 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG (Lohnsumme)

In § 13a Abs. 4 S. 5 ErbStG soll hinzugefügt werden, dass es für die Prüfung, ob die für die Lohnsumme maßgebliche Beschäftigtenzahl erreicht ist, auch auf die Anzahl der Beschäftigten in den inländischen oder in EU/EWR ansässigen Tochtergesellschaften ankommt. Es ist somit die Anzahl der Beschäftigten in dem gesamten Konzern (außer Drittlandsgebiet) entscheidend. Vormalig kam es für die Anwendbarkeit nur darauf an, wie viele Beschäftigte in der Gesellschaft tätig waren, die unmittelbar vererbt oder verschenkt wurde.

Wir halten diesen Vorschlag grundsätzlich für eine sinnvolle Lösung, weil hierdurch auch Gestaltungsmöglichkeiten beseitigt werden.

§ 13a Abs. 5a ErbStG (Reinvestitionsklausel für junges Verwaltungsvermögen)

Grundsätzlich halten wir diese Regelung für sinnvoll. Problematisch ist allerdings, dass in der Praxis oft nicht bekannt ist, ob die jeweilige Verwaltungsvermögensquote überschritten wird oder nicht. Das verkürzt die Reaktionszeit für den Erwerber, ggf. gestalterisch durch Reinvestitionsmaßnahmen die Betriebsvermögensbegünstigungen zu retten, falls das Finanzamt

zu dem Ergebnis kommt, die Verwaltungsvermögensquote wurde überschritten. Daher erscheint die Frist von zwei Jahren recht kurz bemessen, wenn auch die Bearbeitungszeiten der Erbschaft- und Betriebsstättenfinanzämter berücksichtigt werden sollen. Eine Frist von fünf Jahren wäre eher sachgerecht und sollte nicht nur auf das junge Verwaltungsvermögen beschränkt werden, sondern generell auf jedes Verwaltungsvermögen.

Zudem wird die Reinvestitionsklausel nach ihrer bisherigen Ausgestaltung in vielen Fällen den Unternehmen nicht helfen, aus dem Anwendungsbereich des verschärften Verwaltungsvermögenstests für Liquiditätsmittel herauszukommen. Die Voraussetzung, dass die Reinvestitionsgüter bis zum Ende der Behaltensfrist im Betrieb verbleiben oder verbraucht werden müssen, bedeutet, dass der Kauf von Waren zum baldigen Verkauf nicht begünstigt ist. Dadurch werden Handelsunternehmen durch die Reinvestitionsklausel systematisch benachteiligt. Das Problem stellt sich auch bei produzierenden Unternehmen, deren Liquidität aufgrund saisonalen oder sonst zyklischen Geschäftsverlaufes sehr stark schwankt. Auch hier muss die „Reinvestition“ der Erlöse aus dem Geschäft in Betriebsmittel zur Produktion für den nächsten Zyklus anerkannt werden.

Nach Satz 2 wird zwar auch die Tilgung betrieblicher Schulden begünstigt, allerdings nur unter der Bedingung, dass es sich um betriebliche Schulden „im Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen“ handelt. Das wirft Praktikabilitätsprobleme auf. Dies insbesondere dann, wenn Darlehen getilgt werden, die nicht zur Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter aufgenommen worden sind, sondern zur Verbesserung der betrieblichen Liquidität.

Petition:

Die Frist für die Reinvestitionsklausel sollte auf fünf Jahre ausgeweitet und nicht nur auf das junge Verwaltungsvermögen beschränkt werden. Die Reinvestitionsklausel sollte auch die Reinvestition in Handelswaren und in Betriebsmittel bei produzierenden Unternehmen einbeziehen. Es bedarf zudem einer Klarstellung, dass die Tilgung von Darlehen, die zur Verbesserung der betrieblichen Liquidität aufgenommen worden sind, ebenfalls von der Reinvestitionsklausel erfasst ist.

§ 13b Abs. 2 S. 2 Nr. 4 neu - ErbStG

Der Bundesrat hat eine Ergänzung von § 13b ErbStG vorgeschlagen, um sog. Cash-GmbHs als Gestaltungsmittel zur Erlangung der erbschaftsteuerlichen Begünstigungen auszuschalten. Dazu soll die Aufzählung des schädlichen Verwaltungsvermögens in § 13b Abs. 2 S. 2

Nr. 4 um „Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen“ ergänzt werden.

Auf der Grundlage der vorgeschlagenen Empfehlung ist die Gestaltungsmöglichkeit einer Cash-Gesellschaft nicht mehr möglich.

Die vorgesehene Regelung greift jedoch zu weit. Von der Zielrichtung soll sie Liquiditätsmittel treffen, die ursprünglich einmal Privatvermögen waren, aber in ansonsten inaktive Gesellschaften eingelegt worden sind, um die erbschaftsteuerlichen Privilegierungen für Betriebsvermögen zu erhalten. Zu befürchten ist aber, dass auch Liquidität, die im Zuge ganz normaler Unternehmenstätigkeit erwirtschaftet worden ist, in das Fadenkreuz der Neuregelung gerät.

Zwar versucht die vorgeschlagene Neuregelung, solche unternehmerisch erwirtschafteten Liquiditätsmittel aus dem Anwendungsbereich herauszuhalten. So heißt es in Satz 4: „Forderungen aus der eigentlichen Unternehmenstätigkeit bilden kein Verwaltungsvermögen.“

In der Praxis wird sich aber die Schwierigkeit ergeben, schädliche Finanzmittel von solchen abzugrenzen, die der „eigentlichen Unternehmenstätigkeit“ entstammen. Die Definition des Verwaltungsvermögens wird durch die Neufassung der Nr. 4 praktisch auf sämtliche liquiden Mittel ausgedehnt, im Gegenzug sollte daher diese gesetzliche Vermutung ausdrücklich als widerlegbar ausgestaltet werden. So wäre gewährleistet, dass im Einzelfall die Möglichkeit der Darlegung und des Nachweises durch den Steuerpflichtigen verbleibt, dass diese Mittel durch die begünstigte Unternehmenstätigkeit generiert wurden und auch absehbar wieder für diese verwendet werden.

Die vorgeschlagene Geringfügigkeitsregelung von zehn Prozent des Unternehmenswertes ist zu starr und wird daher zu Härten im Gesetzesvollzug führen. Außerdem bleibt undeutlich, ob auch Bankguthaben, Festgeld, Sparguthaben etc. von der Ausnahme erfasst sein sollen. Es ist daher zu befürchten, dass die Finanzverwaltung jedwede betrieblichen Bankguthaben als schädlich ansieht. Die Unternehmen können dann nur auf den letzten Rettungsanker in Form der Zehn-Prozent-Geringfügigkeitsgrenze zurückgreifen. Die Quote von zehn Prozent entspricht jedoch nicht der Lebenswirklichkeit von mittelständischen Unternehmen. So würden zwar Forderungen aus Lieferungen und Leistungen nach der ausdrücklichen Regelung in Satz 5 kein Verwaltungsvermögen bilden. Wird eine solche Forderung aber beglichen, dann entstünde dadurch ein Bankguthaben und somit schädliches Verwaltungsvermögen. Je nach Zeitpunkt eines Erbfalls könnte dann die Zahlung des Handelspartners unter Umstän-

den darüber entscheiden, ob die Vergünstigungen der § 13a und § 13b in Anspruch genommen werden können.

Die Regelbeispiel-Technik des Entwurfes hilft bei der Abgrenzung nicht weiter, da das Verwaltungsvermögen über zivilrechtliche Begriffe wie „Wertpapier oder Forderung gegenüber Kreditinstituten“ typisiert werden soll, aber auch die wirtschaftlich erforderliche („gute“) Liquidität eines Unternehmens natürlich nur in dieser Form vorliegen kann. Es muss daher der wirtschaftlich begründete Nachweis zugelassen werden.

In mittelständischen Unternehmen werden häufig Gewinne thesauriert. Dies hat auch den Zweck, in guten Zeiten Liquiditätsreserven zu sparen, damit ein Arbeitsplatzabbau z. B. während einer konjunkturellen Krise vermieden werden kann. Es müssen in einem mittelständischen Unternehmen, das betriebswirtschaftlich sinnvoll handelt, schon deshalb höhere Cash-Positionen vorhanden sein, um z. B. bei konjunkturell und saisonal schwankendem Geschäftsverlauf stets die Gehälter, Betriebsrenten und kurzfristig auftretenden Verbindlichkeiten zahlen zu können. Eine Liquiditätsquote von nur zehn Prozent des Unternehmenswertes ist in den meisten mittelständischen Unternehmen nicht ausreichend und kann insolvenzrechtlich problematisch sein. Für diese Unternehmen kämen die Verschonungen für unternehmerisches Vermögen nicht in Betracht.

Es sollte jedenfalls die Quote für Finanzmittel wenigstens auf 50 Prozent erhöht werden. Damit würde auch eine Gestaltung wie die Cash-Gesellschaft unattraktiv. Bei der Ermittlung der Liquiditätsquote könnte des Weiteren auch ein Sockelbetrag angesetzt werden in der Weise, dass z. B. der durchschnittliche Stand im Laufe des Jahres gilt oder aber auch der niedrigste Stand.

Zudem liegt in der geplanten Regelung ein Widerspruch zu § 34a EStG. Personengesellschaften nach § 34a EStG werden ertragsteuerlich begünstigt, wenn sie Gewinne nicht entnehmen; sog. Thesaurierungsbegünstigung mit dem Ziel der Annäherung der Belastungsgleichheit von Kapitalgesellschaften und Personenunternehmen. Unter anderem ist auch Zweck der Regelung, dass hinreichend Liquidität für die Zahlung der Erbschaftsteuer angespart werden kann. Daher ist die Entnahme für Zwecke der Zahlung der Erbschaftsteuer aufgrund eines Betriebsübergangs auf die nächste Generation gem. § 34a Abs. 4 S. 3 EStG kein Nachversteuerungstatbestand. Die geplante Regelung steht damit in einem Widerspruch zum Ertragsteuerrecht. Es wäre sinnwidrig, Unternehmen, die für Zwecke der Nachfolgeplanung Liquidität vorhalten, dafür von den Verschonungen bei der Erbschaftsteuer

auszunehmen. Deswegen sollte auch der Überentnahmetatbestand des § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG entsprechend dem Rechtsgedanken des § 34a EStG geändert werden.

Petition:

Es muss sichergestellt werden, dass die Vorschläge zur sog. Cash-Gesellschaft nicht auch Wirtschaftsunternehmen treffen.

Dazu ist erforderlich:

1. eine Erhöhung der derzeitigen Geringfügigkeitsgrenze von 10 Prozent. Die Quote für Finanzmittel sollte wenigstens auf 50 Prozent erhöht werden. Zahlungsmittel, Bankguthaben und andere Forderungen sind damit nur dann schädlich, wenn sie mehr als 50 Prozent des Betriebsvermögens ausmachen.
2. die Verrechnung mit betrieblichen Schulden.
3. die Ermittlung einer durchschnittlichen Jahresquote, damit bei schwankenden Liquiditätsmittelquoten nicht die Zufälligkeiten des Erbfallzeitpunkts über die Anwendbarkeit der Betriebsvermögensbegünstigungen entscheiden. Alternativ sollte der niedrigste Stand im Jahresverlauf maßgeblich sein.
4. die Klarstellung, dass auch Bankguthaben kein Verwaltungsvermögen bilden, wenn sie durch die eigentliche Unternehmenstätigkeit erworben worden sind.
5. zumindest in der Gesetzesbegründung die Klarstellung, dass zu den unschädlichen Forderungen auch Forderungen aus konzerninternen Finanzierungen und Bankguthaben eines Cash-Pool-Führers gehören.
6. die Vermutung, dass liquide Mittel in der gesetzlich typisierten Form Verwaltungsvermögen darstellen, sollte generell widerlegbar ausgestaltet werden. Wichtiges Indiz könnte hierfür der Geschäftsverlauf in der Vergangenheit sein (zyklischer Geschäftsverlauf).

§ 13b Absatz 2 S. 3 neu ErbStG Entwurf

Der Bundesrat schlägt mit einer Neuregelung in § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG vor, dass eine schädliche Zuführung jungen Verwaltungsvermögens nur in Fällen der Einlage von Verwal-

tungsvermögen innerhalb der Zwei-Jahres-Frist angenommen werden soll. Mit dieser Änderung wird gewährleistet, dass Gewinne als Liquiditätsreserve rentabel im Unternehmen angelegt werden können und damit die Eigenkapitalbasis gestärkt wird.

Diese Regelung halten wir für sinnvoll, weil mittelständische Unternehmen typischerweise ihre Eigenkapitalbasis stärken und dies nicht negativ für die Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung angesehen werden darf. Gleichmaßen werden auch Gestaltungsfälle verhindert. Die bisherige Regelung und das Verständnis der Finanzverwaltung hierzu hatte eine klar überschießende Tendenz.

Im Hinblick darauf, dass das Verwaltungsvermögen nach den vorgelegten Vorschlägen auch Finanzmittel umfassen soll, müssen Einlagevorgänge zwischen verbundenen Unternehmen (Kapitalerhöhungen, Einzahlungen in die Kapitalrücklage) zwingend von dieser Einlagedefinition ausgenommen werden. Der Finanzmitteltest sollte nur dann durchgeführt werden, wenn Einlagen aus dem nicht begünstigten Privatvermögen in das begünstigte Betriebsvermögen erfolgen.

Petitur:

Einlagevorgänge zwischen verbundenen Unternehmen (Kapitalerhöhungen, Einzahlungen in die Kapitalrücklage) sollten von der Einlagedefinition ausgenommen werden.