

Stellungnahme zum Steuervereinfachungsgesetz 2011

Stand: 3. Mai 2011

Mit dem Gesetzgebungsverfahren zum Steuervereinfachungsgesetz 2011 soll das deutsche Steuerrecht vereinfacht werden. Diese Zielsetzung ist grundsätzlich zu unterstützen. Dennoch bestehen im Zusammenhang mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 einige Zweifelsfragen, zu denen folgende Änderungen bzw. Klarstellungen erforderlich sind:

Umsatzsteuer: Interdependenz zwischen den eingesetzten internen Kontrollverfahren bei Rechnungsversender und Rechnungsempfänger

Verwendet der Unternehmer kein Verfahren über den elektronischen Datenaustausch (EDI) oder keine qualifizierte elektronische Signatur beim elektronischen Rechnungsversand, ist durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren, das einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schafft, sicherzustellen, dass die Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sind. Die Dokumentation dieses internen Kontrollverfahrens (IKS) ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS).

Hinsichtlich der neuen Anforderungen an das IKS sowohl bei Rechnungsversender als auch Rechnungsempfänger besteht die Gefahr, dass keine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 2 UStG versendet wurde, wenn einer (oder gar beide) Beteiligten den Anforderungen an das IKS nicht entsprechen. Es besteht somit eine zusätzliche Interdependenz - es könnte daher beispielsweise vorkommen, dass es mangelndes IKS auf Rechnungsversenderseite zur Versagung des Vorsteuerabzugs auf Empfängerseite kommt. Umgekehrt könnte ein nicht ordnungsgemäßes IKS auf Empfängerseite dazu führen, dass der Versender seiner gesetzlichen Verpflichtung der Ausstellung einer ordnungsgemäßen Rechnung nicht nachkommen kann. Der Gesetzgeber sollte deshalb festlegen, inwieweit das IKS auf beiden Seiten des Geschäftsvorfalles für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs und sonstiger gesetzlicher Verpflichtungen relevant ist. Der Gesetzgeber sollte eine vertragliche Abstimmungsmöglichkeit zwischen den Parteien in das Steuervereinfachungsgesetz aufnehmen, nach der die Parteien das Risiko für Lücken im IKS der anderen Partei entsprechend ausschließen können.

Forderung: Das Steuervereinfachungsgesetz sollte die Interdependenzen zwischen internem Kontrollsystem und Vorsteuerabzug klären und eine Abstimmungsmöglichkeit zwischen den Parteien aufnehmen.

Umsatzsteuer: Anforderungen an Archivierungsverfahren

Der Gesetzgeber überlässt es nach dem Steuervereinfachungsgesetz dem Steuerpflichtigen, ein eigenes technisches Verfahren auszuwählen oder zu entwickeln, mit dem eine Rechnung elektronisch übermittelt werden kann. Voraussetzung ist, dass dabei die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit sichergestellt ist. Diese Voraussetzungen könnten im Wesentlichen durch ein innerbetriebliches Kontrollverfahren erfüllt werden, welches einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schafft. Danach eröffnet sich für den Steuerpflichtigen technologieneutral die Möglichkeit, dass elektronische Rechnungen, die z.B. per E-Mail, als PDF- oder Textdatei (als E-Mail-Anhang oder Web-Download) übermittelt werden, zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Nach den handelsrechtlichen Anforderungen sind für elektronische Rechnungen weitere Ordnungsmäßigkeitskriterien und Sicherheitsanforderungen zu betrachten, die sich letztendlich auch steuerlich durch § 147 AO, GoBS und den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) ergeben:

- Ordnungsmäßigkeitskriterien (Vollständigkeit, Richtigkeit, Zeitgerechtigkeit)
- Ordnung (Nachvollziehbarkeit, Unveränderlichkeit)
- Sicherheitsanforderungen: (Vertraulichkeit, Integrität, Verfügbarkeit, Autorisierung, Authentizierung, Verbindlichkeit)

Danach hat die Speicherung der Inhalts- und Formatierungsdaten der elektronischen Rechnung auf einem Datenträger zu erfolgen, der Änderungen nicht mehr zulässt. Der Originalzustand der übermittelten Daten muss erkennbar sein.

Ordnungsmäßigkeitskriterien sowie Sicherheitsanforderungen müssen im Rahmen der geplanten Neuregelung durch das Steuervereinfachungsgesetz über ein innerbetriebliches Kontrollverfahren sichergestellt werden. Das Steuervereinfachungsgesetz sollte konkret neben den steuerrechtlichen auch die handelsrechtlichen Anforderungen an die elektronische Rechnung und deren ordnungsmäßige Verarbeitung bis hin zur Aufbewahrung in den Ausführungen berücksichtigen und die Anforderungen an das innerbetriebliche Kontrollverfahren in dieser Hinsicht konkretisieren.

Für die Beurteilung der Nachvollziehbarkeit, Zeitgerechtigkeit und insbesondere Unveränderlichkeit bedarf es einer Unterscheidung nach der Technologie für die Übertragung und Verarbeitung der elektronischen Rechnung:

- **Elektronische Rechnungen per E-Mail:**
In den gängigen E-Mail-Systemen besteht im Normalfall die Möglichkeit, sowohl ausgehende als auch empfangene E-Mails auch im Nachhinein zu verändern, ohne dass diese Manipulation nachvollziehbar ist. Deshalb ist ein ordnungsmäßiges E-Mail-Archivierungsverfahren, welches diese Funktionalität berücksichtigt, eine Grundvoraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit des Gesamtverfahrens zur Übertragung von Text- oder PDF-Rechnungen im E-Mail-Anhang.
- **Download von elektronischen Rechnungen übers Web bzw. Web-Portale des Rechnungsstellers/ dritter Anbieter:**
Die Unveränderlichkeit der elektronischen Rechnung kann hier nur unter Betrachtung der elektronischen Übertragung und Verarbeitung der Rechnung sowie des Archivierungsverfahrens beurteilt werden. Ggf. kann eine manuelle Bearbeitung (z.B. manueller Download und Überführung der elektronischen Rechnung) die Ordnungsmäßigkeit hinsichtlich der Unveränderlichkeit beeinträchtigen.

- **Elektronische Rechnungen, die per Fax-Server übertragen werden:**
Auch bei diesem Übertragungsweg muss die elektronische Archivierung und Verarbeitung der Rechnung sichergestellt sein, damit die Ordnungsmäßigkeit des Gesamtverfahrens erreicht werden kann.

Nach unserem Verständnis umfasst das innerbetriebliche Kontrollverfahren für elektronische Rechnungen neben dem genannten Prüfpfad auch die elektronische Verarbeitung der Rechnungen beginnend beim Empfang der Rechnung, über die ordnungsmäßige und unveränderliche Archivierung bis hin zu den maschinellen Verarbeitungsroutinen. Entsprechendes gilt für den Rechnungsausgang. Die Anforderungen für den Steuerpflichtigen sollten auch in diesem Bereich genauso konkret ausgeführt werden, wie die steuerrechtlichen Anforderungen.

In der vorliegenden Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes fehlen zudem die notwendigen Anreize für den Empfänger von elektronischen Rechnungen - der bislang meist nicht über ein DV-System mit elektronischer Archivierungsfunktion zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit verfügt -, dem elektronischen Rechnungsversand zuzustimmen. Für eine Vielzahl von KMUs würde eine Anpassung ihres bestehenden DV-Systems eine hohe finanzielle Belastung bedeuten.

Forderung: Das Steuervereinfachungsgesetz sollte konkret neben den steuerrechtlichen auch die handelsrechtlichen Anforderungen an die elektronische Rechnung und deren ordnungsmäßige Verarbeitung bis hin zur Aufbewahrung in den Ausführungen berücksichtigen und die Anforderungen an das innerbetriebliche Kontrollverfahren in dieser Hinsicht konkretisieren.

Nach unserem Verständnis umfasst das innerbetriebliche Kontrollverfahren für elektronische Rechnungen neben dem genannten Prüfpfad auch die elektronische Verarbeitung der Rechnungen beginnend beim Empfang der Rechnung, über die ordnungsmäßige und unveränderliche Archivierung bis hin zu den maschinellen Verarbeitungsroutinen. Entsprechendes gilt für den Rechnungsausgang. Die Anforderungen für den Steuerpflichtigen sollten auch in diesem Bereich genauso konkret ausgeführt werden wie die steuerrechtlichen Anforderungen.

Umsatzsteuer: Erweiterung der Umsatzsteuer-Nachscha

Zwar sind sowohl der Zugriff der Finanzverwaltung auf die EDV des Steuerpflichtigen gemäß § 147 Abs. 6 AO als auch die Umsatzsteuer-Nachscha gemäß § 27b UStG keine neuen Rechtsinstitute. Die Verbindung beider bedeutet aber eine neue, erhebliche Belastung für den Steuerpflichtigen: Da einerseits die elektronischen Daten gemäß § 147 AO unverzüglich vorlegbar und lesbar sein müssen und andererseits die Umsatzsteuer-Nachscha - anders als Außen- und Sonderprüfungen - ohne Prüfungsanordnung und ohne Vorankündigungen stattfinden können, besteht für den Steuerpflichtigen keinerlei Möglichkeit, sich auf den EDV-Zugriff der Finanzverwaltung ordnungsgemäß vorzubereiten. Um alle Anforderungen zu erfüllen, muss er künftig ständig einen Arbeitsplatz mit den entsprechenden Zugriffsberechtigungen für den Finanzbeamten vorhalten. Ebenso muss der Steuerpflichtige - sozusagen ständig griffbereit - sämtliche Dokumentationen, Arbeitsanweisungen und sonstige Unterlagen für einen unverzüglichen Zugriff bereit haben, um beispielsweise die Anforderungen an die elektronischen Rechnungen gemäß § 14 Abs. 1 UStG-E (vgl. oben) nachweisen zu können.

Es besteht mithin das Risiko, dass im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau z.B. gerade elektronische Rechnungen auf dem neuen dritten „technologieneutralen“ Weg für den Vorsteuerabzug des Steuerpflichtigen nicht anerkannt werden, weil die sofortigen, ohne Vorbereitungszeit zu erbringenden Nachweise in der Praxis nicht auf Anhieb gelingen. Dies wiederum bedeutet nicht nur umsatzsteuerliche Mehrbelastungen für den Unternehmer, die mehrwertsteuersystemwidrig sind, weil die ordnungsgemäßen Rechnungen sehr wohl vorliegen. Vielmehr bedeutet dies auch eine weitere Zunahme von Rechtsbehelfsverfahren, die sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung und Finanzgerichte unnötig belasten.

Da die Umsatzsteuer-Nachschau lediglich als eine schnelle erste Reaktion auf auffällige oder von den Vor- oder Umsatzsteuerbeträgen bedeutsame Sachverhalte gedacht ist, wird ihr Zweck letztlich dadurch auch ausgeweitet. Die Anforderungen, die EDV vollumfänglich für einen unverzüglichen Datenzugriff vorzuhalten, widersprechen dem verfassungsrechtlichen Übermaßverbot.

Forderung: Art. 5 Nr. 4 Steuervereinfachungsgesetz sollte ersatzlos entfallen. Der EDV-Zugriff sollte auf die Außen- und Umsatzsteuer-Sonderprüfung begrenzt bleiben, die durch die Vorankündigungen eine ordnungsgemäße Vorbereitung ermöglichen.

Verbindliche Auskunft: Einführung einer Bagatellgrenze (§ 89 AO)

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 sollen Vorschriften zur Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft neu strukturiert und eine sog. „Bagatellgrenze“ eingeführt werden.

Da der Gesetzgeber durch das komplizierte und unüberschaubare Steuerrecht selbst den Grundstein dafür gelegt hat, eine solche Auskunft in Anspruch nehmen zu müssen, sollte die Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft jedoch besser abgeschafft werden. Es kann nicht sein, dass sich der Steuerpflichtige „belastendes Recht kaufen muss“ und darüber hinaus bereits durch die Leistung von Steuern zur Finanzierung der Lasten der Allgemeinheit herangezogen wird. Kosten für das Verwaltungshandeln sind bereits durch die Steuerleistungen gedeckt. Als verfassungsrechtlich erforderliche Rechtfertigung für eine Gebühr bliebe dann allenfalls die Abschöpfung von Sondervorteilen beim Steuerpflichtigen, die dieser durch die Auskunft erhalte. Da das Steuerrecht jedoch Eingriffsverwaltung darstellt, mithin jeder Steuerpflichtige nach Maßgabe der Steuergesetze zu den Steuern herangezogen wird, hat der Anfragende daher keinen individuellen Vorteil durch die Auskunft. Vielmehr ist es von Verfassungs wegen geboten (Betreuungspflicht des FA/Treu und Glauben), den Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung „kostenfrei“ (also keine weitere Abgaben zusätzlich zu den Steuern) betreuen und verbindliche Auskünfte geben zu lassen. Wenn also grundsätzlich an der Gebührenpflicht der verbindlichen Auskunft festgehalten wird, muss diese zumindest bei Antragsrücknahme entfallen.

Mit der Einführung einer Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für die verbindliche Auskunft versucht der Gesetzgeber, den an der Gebührenpflicht bestehenden verfassungsmäßigen Bedenken zum Teil Rechnung zu tragen. Nach dem Äquivalenzprinzip müssen sich Leistung und Gegenleistung entsprechen. Bei einfachen Sachverhalten mit geringsten steuerlichen Auswirkungen ist die Erhebung einer Gebühr deshalb verfassungsrechtlich bedenklich. Dem kommt der Gesetzgeber nunmehr zumindest teilweise nach. Nach unserer Auffassung geht die Bagatellgrenze jedoch nicht weit genug. Sie ist auf einen Gegenstandswert von 110.000 EUR (das entspricht einer Gebühr von 856 EUR) bzw. 8 Stunden heraufzusetzen, um das sachgerechte Verhältnis zwischen fiskalischem Aufwand und dem

wirtschaftlichen Interesse des Steuerpflichtigen wieder herzustellen (Verhältnismäßigkeitsprinzip). Nach derzeit geltendem Recht beträgt die Gebühr bei einem Gegenstandswert bis 10.000 EUR 121 EUR (wegen Mindestgegenstandswert von 5.000 EUR) bis 196 EUR. Durch die Gesetzesänderung würde folglich eine Ersparnis von 121 EUR bis 196 EUR eintreten. Bei Zugrundelegung des Zeitwertes beträgt die Zeitgebühr 50,00 EUR je angefangene halbe Stunde, so dass hier die maximale Ersparnis bei 200,00 EUR liegen würde.

Eine Reduzierung des Höchstbetrages des Gegenstandswertes (30.000.000 EUR = Gebühr von 91.456 EUR) hat zu erfolgen, da typischerweise der beim Finanzamt entstehende Aufwand damit mehr als abgedeckt ist. Verfassungsrechtlich darf die Gebühr jedoch den beim Finanzamt entstehenden Aufwand nicht überschreiten. Gebühren dürfen nur die Kosten der vom Finanzamt erbrachten Leistung decken (Kostendeckungsprinzip: die Verwaltung darf für die Erbringung ihrer Leistungen nicht mehr verlangen als die Deckung der hierdurch verursachten Kosten). Insofern wäre die Deckelung des Gegenstandswerts auf 10.000.000 EUR angebracht (= Gebühr von 31.456 EUR).

Dies wäre auch in Fällen von Umstrukturierungen hilfreich, wo u.U. verschiedene Rechtsträger beteiligt sind und für jeden Einzelnen von ihnen (wegen der Bindungswirkung) eine gebührenpflichtige verbindliche Auskunft evtl. sogar zum Höchstwert eingeholt werden muss. Aus diesem Grund ist auch § 39 Abs. 1 GKG entsprechend anwendbar zu erklären; in dem in § 89 Abs. 5 S. 2 AO-E die einschränkenden Worte „Absatz 2“ gestrichen werden. Nach dieser Vorschrift werden mehrere Streitgegenstände zusammengerechnet. Sind also bei einer Umstrukturierung mehrere Rechtsträger beteiligt und wird eine verbindliche Auskunft für einen alle Unternehmen betreffenden Sachverhalt eingeholt, so werden für die Ermittlung des Gegenstandswerts die steuerlichen Auswirkungen bei allen Unternehmen zusammengerechnet.

Forderung: Das Steuervereinfachungsgesetz sollte grundsätzlich erwägen, die Gebührenpflicht für die verbindliche Auskunft abzuschaffen!

Das Steuervereinfachungsgesetz sollte den Gegenstandswert für die Ermittlung der Bagatellgrenze auf 110.000 EUR bzw. 8 Stunden heraufsetzen. Der Gegenstandswert sollte auf höchstens 10.000.000 EUR begrenzt werden. In § 89 Abs. 5 S. 2 AO-E sind die Worte „Absatz 2“ zu streichen (§ 39 GKG ist insgesamt für entsprechend anwendbar zu erklären).

Erbschaftsteuer: Weitere Senkung der Steuererhebungskosten des gesonderten Feststellungsverfahrens (§§ 13a, 13b ErbStG)

Die geplante Neuregelung im Steuervereinfachungsgesetz, im förmlichen Feststellungsverfahren neben dem Unternehmenswert auch die Ausgangslohnsumme, die maßgebenden jährlichen Lohnsummen, die Anzahl der Beschäftigten sowie die Höhe des Verwaltungsvermögens und des jungen Verwaltungsvermögens gesondert festzustellen, ist vor dem Hintergrund ihrer praktischen Handhabbarkeit und der damit verbundenen erhöhten Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen sehr zu begrüßen. Die Neuregelung entspricht auch einem Petitem, das Ernst & Young im Rahmen der „Erbschaftsteuer-Studie 2010: Braucht Deutschland eine Reform der Erbschaftsteuerreform?“ an den Gesetzgeber gerichtet hat. Der Vorschlag greift unseres Erachtens aber nicht weit genug. Der Besteuerungsprozess birgt darüber hinaus noch weiteres Vereinfachungspotenzial.

Insbesondere bei komplexen mehrstufigen Konzernstrukturen könnten erhebliche Kosten sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen reduziert werden, ohne dabei das Aufkommen aus der Erbschaftsteuer zu gefährden. Konkret sollte der Finanzverwaltung ein Ermessensspielraum im formalen Feststellungsverfahren eingeräumt werden, der den verbindlichen Abschluss einer Rahmenvereinbarung (Ruling) mit dem Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der besonderen Umstände jedes Einzelfalls ermöglicht. In einer solchen Rahmenvereinbarung könnte Folgendes vereinbart werden:

1. Feststellung des Werts eines Konzerns auf Konzernbasis und Zulassung eines punktuellen Nachweises des Verwaltungsvermögens. Sofern punktuell nachgewiesen wird, dass ggf. bestehendes Verwaltungsvermögen auf einer bestimmten Konzernebene kein Problem mehr darstellt, kann auf die Feststellung der einzelnen Unternehmenswerte der Tochtergesellschaften verzichtet werden.
2. Festlegung, bis zu welcher Gliederungstiefe eines mehrstufigen Konzerns die formale Wertfeststellung zu erfolgen hat. Dies kann beispielsweise in Abhängigkeit vom vorliegenden Verwaltungsvermögen erfolgen.
3. Festlegung der grundlegenden Bewertungs-Rahmenparameter, wie z.B. Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens oder des IDW S1-Verfahrens, Art und Weise des Substanzwerttests, Behandlung ausländischer Tochterunternehmen, Behandlung von Sonderbetriebsvermögen.

Forderung: Der Finanzverwaltung sollte ein Ermessensspielraum im formalen Feststellungsverfahren eingeräumt werden, der den verbindlichen Abschluss einer Rahmenvereinbarung (Ruling) mit dem Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung der besonderen Umstände jedes Einzelfalls ermöglicht.

 <p>Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0</p> <p>Internet: http://www.de.ey.com</p>	<p>Verfasser:</p> <p>Martina Ortmann-Babel, Steuerberaterin, Partner National Office Tax</p> <p>Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.</p>
---	--