

Frau  
Dr. Birgit Reinemund MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses und  
an die Mitglieder des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [birgit.reinemund@bundestag.de](mailto:birgit.reinemund@bundestag.de)  
[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**



**Abt. Steuerrecht**

Unser Zeichen: Hn/Gr  
Tel.: +49 30 240087-49  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

17. September 2012

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013“ – Drucksache 17/10000**

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,  
sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

wir bedanken uns für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung zum oben bezeichneten Gesetzentwurf, an der wir gern teilnehmen. Unsere in der Anlage beigefügten Anmerkungen beziehen sich ausschließlich auf die Änderungen steuerlicher Vorschriften.

Wir möchten insbesondere auf die folgenden Aspekte vorab hinweisen:

Wir halten die vorgesehene Einführung des Authorised OECD Approach (AOA) in das deutsche Steuerrecht aus mehreren Gründen für problematisch. Zunächst einmal ist es keineswegs so, dass die Rechtsfigur des AOA uneingeschränkte Zustimmung findet. So ist sie von den Vereinten Nationen abgelehnt und innerhalb der OECD nur mehrheitlich angenommen worden. Auch Deutschland hat in den Jahren 2010 und 2011 zahlreiche DBA abgeschlossen, die noch die alte Fassung des Art. 7 OECD-MA enthalten.

Vor allen Dingen jedoch hätte eine entsprechende Regelung, wenn überhaupt, im Einkommensteuerrecht, und hier z. B. im § 4 EStG, angesiedelt werden müssen. Der § 1 AStG enthält bisher in seinem Kern eine Gewinnberichtigungs- und keine Gewinnermittlungsvorschrift. Die derzeit vorgesehene Regelung des AOA als nur einseitig zulasten der Unternehmer wirkende Gewinnberichtigungs-vorschrift ist rechtsstaatlich aus unserer Sicht nicht akzeptabel.

Die geplante Neufassung des § 4 Nr. 21 und 22 UStG, mit der eine Anpassung des nationalen Umsatzsteuerrechts an die MwStSystRL erfolgen soll, gestaltet sich als schwierig. Viele Bildungsträger, die bisher steuerpflichtige Leistungen erbracht haben, würden zukünftig unter die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen fallen. Dies hätte weitreichende Folgen für die betroffenen Unternehmen, wie beispielsweise den Verlust des Vorsteuerabzugs und damit verbunden ggf. Korrekturen nach § 15a UStG. Entgegen der Intention des Gesetzgebers würde die Neuregelung vielfach zu einer Verteuerung von Bildungsleistungen führen, da die erhöhten Kosten an den Endverbraucher weitergegeben würden.

Aufgrund des noch bestehenden Beratungsbedarfs und der gravierenden Auswirkungen empfehlen wir, diese Regelung erst zu einem späteren Zeitpunkt – nach eingehender Beratung – umzusetzen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen als positives Signal an die Unternehmen, Bürokratie abbauen zu wollen. An der Umsetzung sollte festgehalten werden. Insbesondere vor dem Hintergrund des rasanten technischen Fortschritts erscheint es nicht mehr zeitgemäß, Unterlagen über zehn Jahre auswertbar vorzuhalten. Zeitnähere Betriebsprüfungen wären für alle Beteiligten eine sachgerechte Lösung auf dem Weg, die Aufbewahrungsfristen weiter zu verkürzen, wie auch im Eckpunktepapier der Bundesregierung vom 14. Dezember 2011 vorgesehen. Eine weitere Verkürzung der Aufbewahrungsfristen muss allerdings im Rahmen eines Gesamtkonzeptes auch die Festsetzungs- und strafrechtlichen Verjährungsfristen mit einbeziehen.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zu dem  
Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines  
Jahressteuergesetzes 2013“ – Drucksache 17/10000**

**Abt. Steuerrecht**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

17. September 2012

## **Art. 2 – Änderung des Einkommensteuergesetzes**

### Zu Nr. 3: Steuerfreiheit für Wehrdienstleistende (§ 3 Nr. 5)

Die vorgesehene gesetzliche Änderung regelt, dass für die den freiwilligen Wehrdienst und freiwillige Wehrübungen leistenden Personen Wehrsold und Dienstgeld nach dem Wehrsoldgesetz steuerfrei gestellt werden. Die weiteren Bezüge sowie unentgeltliche Unterkunft und Verpflegung sind zukünftig steuerpflichtig. Analog behandelt werden Bezüge von Personen, die den Bundesfreiwilligendienst leisten.

Der Einsatz von Reservisten ist nicht explizit im Gesetz genannt. Unseres Erachtens würde die Steuerfreiheit auch für Leistungen an diese gelten. Die Komplexität reduziert sich dadurch, weil die Kaserne oder der Ort des Reservedienstes keine regelmäßige Arbeitsstätte ist. Damit ist ein steuerfreier Aufwendungsersatz nach Reisekostengrundsätzen möglich. Es wäre ggf. bei einer Neuregelung der Reisekosten darauf zu achten, dass dieser Grundsatz nicht verändert wird.

Im Referentenentwurf des Gesetzes war zunächst vorgesehen gewesen, die bisherige Steuerfreiheit für Bezüge von Wehrdienstleistenden nach der Aufhebung der Wehrpflicht nicht weiter zu gewähren. Steuersystematisch wäre dies nicht zu beanstanden. Der Sold der freiwillig Wehrdienstleistenden soll sich jährlich zwischen rund 9.330,00 € und 13.200,00 € bewegen. Zählt man die daneben gewährten Sachleistungen dazu (Unterkunft, Verpflegung, ärztliche Versorgung), kommt man auf 12.000,00 € bis 16.800,00 €. Im Vergleich zu gering entlohnerten Beschäftigten oder Teilzeitbeschäftigten mit Einkünften in entsprechender Höhe könnte hier durchaus ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG gesehen werden.

Wird die Teilnahme am freiwilligen Wehrdienst und am Bundesfreiwilligendienst als Dienst an der Allgemeinheit verstanden und soll sie deshalb steuerlich attraktiver gemacht werden, bieten sich auch andere Lösungen an. Gedacht werden könnte z. B. an einen besonderen Freibetrag. Orientiert man diesen an der Höhe des Übungsleiterfreibetrages nach § 3 Nr. 26 EStG von derzeit 2.100,00 € im Jahr, würde zusammen mit dem Grundfreibetrag von 8.004,00 € in vielen Fällen ein zu versteuerndes Einkommen von 0,00 € bei gleichwohl bestehender grundsätzlicher Steuerpflicht vorliegen. Eine solche Lösung wäre u. E. nicht wesentlich komplizierter als der bestehende Gesetzesvorschlag und böte mehr Transparenz.

### Zu Nr. 4 Buchst. a, Nr. 5 und Nr. 7: Förderung von Elektro- und Hybridfahrzeugen (§ 4 Abs. 5 Nr. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 4, § 8 Abs. 2 Satz 4)

Zwar hat der Vorschlag gegenüber dem Referentenentwurf jetzt auch Hybridfahrzeuge einbezogen. Es ist aber nach wie vor zu bezweifeln, ob die beabsichtigte Förderung über § 6 EStG der richtige Weg ist. Die nunmehr vorgeschlagene Regelung ist durch die Staffelung der Eurobeträge nach Kilowattstunden kompliziert und unübersichtlich.

Wir unterstützen daher die Bitte des Bundesrates in seiner Stellungnahme vom 6. Juli 2012 (BR-Drs. 302/12 (Beschluss), S. 12), eine praktikablere und unbürokratischere Lösung zu suchen. Denkbar wäre z. B., den geldwerten Vorteil der Dienstwagennutzung für einen Übergangszeitraum bei Elektro- und Hybridfahrzeugen nur mit einem Wert von unter 1 % zu bemessen.

Aus steuersystematischer Sicht wäre eine Förderung außerhalb des Einkommensteuergesetzes der beste Weg, da dann die Höhe der Förderung auch nicht vom persönlichen Einkommensteuersatz des jeweiligen Steuerpflichtigen abhängen würde.

Zu Nr. 15: (§ 39a Abs.1)

Wir begrüßen die in § 39a Abs. 1 EStG vorgesehene Antragsmöglichkeit für den Arbeitnehmer, die Geltungsdauer eines im Lohnsteuerabzugsverfahren zu berücksichtigenden Freibetrages künftig auf zwei Kalenderjahre zu verlängern. Dies bedeutet sowohl für den Arbeitnehmer als auch für die Finanzverwaltung eine Verfahrensvereinfachung.

Zu Nr. 25: (§ 50d Abs. 1 Satz 11)

Die neu eingefügte Vorschrift des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG dürfte in Teilbereichen Problemfeldern gewidmet sein, die vonseiten der Finanzverwaltung bislang in Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 16. April 2010 geregelt waren.

Es geht offenbar um die Gewährung eines eigenständigen Entlastungsanspruchs zugunsten hybrider „Gesellschaften“. Dementsprechend müsste es nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer statt „völlige oder teilweise Erstattung“ richtigerweise „Entlastung“ heißen. Es ist nicht erkennbar, warum ein derartiger eigener Anspruch der ausländischen Gesellschaft nur die nachträgliche Erstattung und nicht auch die vorherige Freistellung erfassen sollte. Die dahingehende Ergänzung in der Begründung zum Gesetzentwurf der Regierung vom 19. Juni 2012 ist jedenfalls nicht geeignet, die sich aus dem eindeutigen Wortlaut nährenden Bedenken zu zerstreuen.

Regelungsgegenstand sind danach u. a. die folgenden Fallgestaltungen:

Fall 1 (angelehnt an Beispiel 5 des Partnership Reports): Gesellschafter und Personengesellschaft sind im Staat A ansässig. Der Personengesellschaft fließen quellensteuerbelastete Lizenzzahlungen aus Deutschland zu. Staat A behandelt die Personengesellschaft als intransparent. Deutschland behandelt die Personengesellschaft dagegen als transparent. Nach der geltenden Rechtslage wurde die Quellensteuer zulasten der aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter erhoben. Entlastungsberechtigt sind damit bislang die Gesellschafter. Mangels beschränkter Steuerpflicht konnte die Personengesellschaft einen eigenen abkommensrechtlichen Entlastungsanspruch nicht geltend machen.

Nach § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG soll der Entlastungsanspruch nunmehr der Personengesellschaft zustehen; dies sollte wohl seit 2010 schon durch Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens ermöglicht werden. Dabei führt § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG i. d. F. des Gesetzentwurfs vom 19. Juni 2012 zu einer Versagung des bislang den Gesellschaftern zustehenden Entlastungsanspruchs. Dies führt zu einer Verschlechterung der individuellen Rechtspositionen der betroffenen Gesellschafter, etwa beim (unterjährigen) Ausscheiden eines Gesellschafter, wenn der Gesellschafter als in Deutschland beschränkt Steuerpflichtiger den anteiligen Entlastungsanspruch zeitnah selbst geltend machen will.

Fall 2 (angelehnt an Beispiel 9 des Partnership Reports): Die Personengesellschaft ist im Staat A, die Gesellschafter sind im Staat B ansässig. Der Personengesellschaft fließen quellensteuerbelastete Lizenzzahlungen aus Deutschland zu. Nach dem DBA mit Staat B besteht ein höherer Entlastungsanspruch als nach dem DBA mit Staat A. Staat A behandelt die Personengesellschaft als intransparent. Deutschland und Staat B behandeln die Personengesellschaft dagegen als transparent. Nach der geltenden Rechtslage wurde die Quellensteuer zu lasten der aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter im Staat B erhoben. Entlastungsberechtigt sind damit bislang die Gesellschafter. Mangels beschränkter Steuerpflicht konnte die Personengesellschaft einen eigenen abkommensrechtlichen Entlastungsanspruch nicht geltend machen.

Nach § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG soll der Entlastungsanspruch – im Einklang mit der Auffassung der OECD – wohl nunmehr der Personengesellschaft zustehen; dies sollte wohl seit 2010 schon durch Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens ermöglicht werden. Fraglich ist, ob § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG auch in der vorliegenden Konstellation zu einer Versagung des bislang den Gesellschaftern zustehenden Entlastungsanspruchs führt, so dass nur noch die Personengesellschaft entlastungsberechtigt wäre. Dies wäre bereits aus dem Grund abzulehnen, weil ansonsten die höhere Entlastungsberechtigung aufgrund des DBA mit Staat B ins Leere liefe. An dieser Stelle sei auch darauf hingewiesen, dass nach Auffassung der OECD im sog. Partnership Report (vgl. Tz. 73, 74 zu Example 9) grundsätzlich sowohl die Gesellschaft als auch die Gesellschafter abkommensberechtigt sind. Der Vorrang des Entlastungsanspruchs für die hybride Gesellschaft kann in der vorliegenden Konstellation u. E. allenfalls insoweit gemeint sein, als sich ein solcher Anspruch aus dem Abkommen mit deren Ansässigkeitsstaat ergibt.

Fall 3 (angelehnt an Beispiel 3 des Partnership Reports): Die Personengesellschaft hat ihren Sitz im Staat B, die Gesellschafter sind im Staat A ansässig. Der Personengesellschaft fließen quellensteuerbelastete Lizenzzahlungen aus Deutschland zu. Staat A behandelt die Personengesellschaft als intransparent. Deutschland und Staat B behandeln die Personengesellschaft dagegen als transparent. Nach der geltenden Rechtslage wurde die Quellensteuer zu lasten der aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter im Staat A erhoben. Entlastungsberechtigt sind damit bislang die Gesellschafter. Mangels beschränkter Steuerpflicht konnte die Personengesellschaft einen abkommensrechtlichen Entlastungsanspruch nicht geltend machen.

Paragraf 50d Abs. 1 Satz 11 EStG ist nach dem Verständnis der Bundessteuerberaterkammer nicht einschlägig, da die Zurechnung zur Personengesellschaft voraussetzt, dass diese im anderen Vertragsstaat ansässig ist. Sie ist indessen weder im Staat A ansässig noch – mangels dortiger Steuerpflicht – in ihrem Sitzstaat B. Es bleibt damit beim bisherigen Entlastungsanspruch der im Staat A ansässigen Gesellschafter.

Es stellt sich im Übrigen die Frage, ob das „oder“ in der Textpassage „... nach diesem Gesetz oder nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaates nicht zugerechnet werden ...“ ein ausschließliches „oder“ ist oder nicht.

Die Bundessteuerberaterkammer regt insgesamt an, die Regelung für die einschlägigen Sachverhaltskonstellationen verständlicher abzufassen sowie eine Reihe erläuternder Beispiele in den Begründungsteil aufzunehmen. Ferner erachtet es die Bundessteuerberaterkammer aus Gründen der Rechtsklarheit als vorteilhaft, in einem Klammerzusatz nach „Person“ klarzustellen, dass dieser Ausdruck auch Personengesellschaften mit umfasst.

### **Stellungnahme des Bundesrates**

Zu Nr. 3 der Stellungnahme des Bundesrates vom 6. Juli 2012 (Drucksache 302/12 (Beschluss): §§ 3 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 und 3, 32d Abs. 2 Nr. 4, 52 Abs. 4d Satz 4, 52, 45 EStG-E; §§ 8b Abs. 1 Satz 2, 34 Abs. 7 Satz 11 KStG-Entwurf  
Hybride Finanzierungen

Diese Regelung soll dazu dienen, Gestaltungsmissbräuche durch Schaffung weißer Einkünfte zu verhindern.

Die Einführung einer solchen Regelung ist u. E. aber wegen des Treaty Overrides problematisch. Dabei ist zu berücksichtigen, dass diese Rechtsfigur sich gerade auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts unter völker- und verfassungsrechtlichen Aspekten befindet. Der Rechtsanwender und sein steuerlicher Berater sind deswegen gezwungen, sofort gegen die neue Regelung Rechtsmittel einzulegen. Das dient weder der Vereinfachung noch der Rechtssicherheit.

Aus diesem Grunde sollte davon Abstand genommen werden, bis diese Fragen abschließend geklärt sind.

Zu Nr. 33 der Stellungnahme des Bundesrates vom 6. Juli 2012 (Drucksache 302/12 (Beschluss): Besteuerung endgültiger Verluste ausländischer Betriebsstätten

Die Frage der steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit finaler ausländischer Verluste ist spätestens seit der EuGH-Entscheidung in der Rs. Marks & Spencer Gegenstand diverser weiterer Urteile und heftiger Debatten in der Fachliteratur.

Dabei vertritt die Finanzverwaltung eine deutlich restriktivere Auffassung, etwa in Bezug auf die Frage, ob ein Verlust nicht durch spätere, erneute Aufnahme einer Wirtschaftstätigkeit in dem anderen Staat, wieder verwertet werden könnte.

Eine gesetzliche Regelung sollte beachten, dass Verluste von den Unternehmen tatsächlich erlitten werden und entsprechende Umstrukturierungen bedingen. Diese sollten aber durch eine zu restriktive gesetzliche Regelung hinsichtlich der Nutzung finaler Verluste nicht unnötig erschwert werden.

### **Art. 3 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

#### **Stellungnahme des Bundesrates**

Zu Nr. 37 der Stellungnahme des Bundesrates vom 6. Juli 2012 (Drucksache 302/12 (Beschluss), S. 62): Besteuerung von Streubesitz (§ 8b KStG usw.)

Der Vorschlag des Bundesrates sieht als Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 20. Oktober 2011, C-284/09 (Kommission ./. Deutschland) die Abschaffung der nach § 8b Abs. 1 KStG geltenden Steuerfreiheit für Streubesitzdividenden sowie für entsprechende Veräußerungsgewinne vor. Der Vorschlag entspricht der bereits im Rahmen des JStG 2009 diskutierten Regelung, die damals jedoch nicht vom Finanzausschuss des Deutschen Bundestages angenommen wurde.

Die Bundessteuerberaterkammer hatte sich bereits in ihrer Stellungnahme zum Entwurf des JStG 2009 entschieden dagegen ausgesprochen, Streubesitzdividenden im Inlandsfall einer Steuerpflicht zu unterwerfen. Eine solche Steuerpflicht würde dem Grundgedanken des mit dem Steuersenkungsgesetz eingeführten Systems der Dividendenbesteuerung widersprechen und zu einer durch nichts zu rechtfertigenden wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen. Besonders kritisch ist dabei die vorgesehene Erstreckung der Steuerpflicht auch auf diesbezügliche Veräußerungsgewinne; insoweit liegt nach derzeitiger Rechtslage kein Verstoß gegen Europarecht vor, so dass kein Handlungsbedarf seitens des Gesetzgebers besteht.

Die seinerzeit geäußerte Kritik trifft auch heute noch vollumfänglich zu. Die Abkehr von der Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG für Streubesitzdividenden würde zu einem Systembruch führen. Es handelt sich hierbei gerade nicht um eine Steuerbefreiung.

Vielmehr ist es Aufgabe des § 8b Abs. 1 KStG zu vermeiden, dass Gewinne, die bei einer Körperschaft bereits einer definitiven Körperschaftsteuer unterlegen haben, bei Weiterauschüttung an eine andere Körperschaft noch einmal mit Körperschaftsteuer belastet werden; in Beteiligungsketten wird damit sichergestellt, dass es bei einer Körperschaftsteuerbelastung von heute 15 % solange verbleibt, bis der Gewinn die Ebene der Körperschaften verlässt und an eine natürliche Person ausgeschüttet wird (vgl. Gesetzentwurf zum Steuersenkungsgesetz, BT-Drs. 14/2683, S. 120). Wird diese Steuerfreistellung beseitigt, kommt es bereits nach wenigen Stufen zu einer Steuerbelastung mit konfiskatorischen Zügen (Kaskadeneffekt).

Daneben führt die vorgeschlagene Einführung einer Schedulenbesteuerung für Körperschaften sowie deren Auswirkungen auf § 4h EStG, § 8a KStG und § 8c KStG zu einer erheblichen Verkomplizierung des Unternehmenssteuerrechts, was der Vereinbarung im Koalitionsvertrag widerspricht. Auf Detailfragen zu den vorgeschlagenen Regelungen gehen wir angesichts unserer grundsätzlichen Kritik im Folgenden nicht ein.

Gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht durch das Urteil des EuGH vom 20. Oktober 2011, C-284/09: Bei Dividendenzahlungen inländischer Kapitalgesellschaften erfolgt ein Quellensteuereinbehalt i. H. v. 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag). Ist der Zahlungsempfänger eine inländische Körperschaft, wird die Kapitalertragsteuer bei der Körperschaftsteuerveranlagung angerechnet und – isoliert betrachtet – aufgrund der Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG erstattet. Bei Dividendenzahlungen an ausländische Körperschaften unterbleibt der Quellensteuerabzug auf Antrag bzw. wird die Quellensteuer erstattet, wenn die Mutter-Tochter-Richtlinie einschlägig ist. Ist dieses dagegen nicht der Fall (z. B. wegen der Rechtsform oder der erforderlichen Mindestbeteiligung von 10 %), wird die Quellensteuer einbehalten und hat abgeltende Wirkung. Die ausländische Gesellschaft wird nicht zur Veranlagung zugelassen und es kann keine Befreiung der Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG und keine Anrechnung des Quellensteuereinhalts stattfinden. Der EuGH sieht in dieser Ungleichbehandlung einen ungerechtfertigten Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.

Beseitigt werden könnte die Ungleichbehandlung steuersystematisch unbedenklich durch eine Erstattung einbehaltener Kapitalertragsteuer auf Antrag auch an beschränkt Steuerpflichtige, soweit diese nachweisen, dass die deutsche Kapitalertragsteuer im Ansässigkeitsstaat nicht vollständig angerechnet wurde, weil das zugrundeliegende DBA im Zusammenspiel mit der Rechtslage des Ansässigkeitsstaates keine vollständige Anrechnung bzw. Erstattung der deutschen Quellensteuer gewährleistet. Eine unvollständige Anrechnung kann resultieren aus der Freistellung von Dividenden, aus einer Höchstbetragsbegrenzung sowie aus einer Verlustsituation ohne Anrechnungsvortrag. Eine entsprechende Regelung zur Erstattung unter Berücksichtigung des einschlägigen DBA existiert in Österreich (vgl. Fraedrich, IStR 2012, S. 565 ff.).

Für die Praxis ganz besonders wichtig wäre in diesem Zusammenhang die Klärung der Frage, welche Finanzbehörde sachlich und örtlich für Erstattungsanträge zuständig ist. Zwar gibt es zur Frage der Zuständigkeit inzwischen Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 11. Januar 2012, Az. I R 25/10 sowie Az. I R 30/10). Der BFH hat hier entschieden, dass über derartige Erstattungsansprüche nicht durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), sondern von dem nach § 20 Abs. 3 und 4 AO für den Dividendenbezieher sachlich und örtlich zuständigen Finanzamt zu entscheiden ist.

Diese Regelung halten wir jedoch gerade bei Portfoliobeteiligungen für mehr als problematisch (vgl. auch Lüdicke, IStR 2012, S. 540 ff.). So ist etwa unklar, wie und zu welchem Zeitpunkt der wertvollste Teil des Vermögens bei mehreren in einem Kalenderjahr gehaltenen Portfoliobeteiligungen ermittelt werden soll. Eine Aufsplitterung der Zuständigkeit auf mehrere Finanzämter dürfte vor allen Dingen den ausländischen Portfolioinvestor gegenüber einer inländischen Gesellschaft unangemessen benachteiligen. Nach unserer Kenntnis ist wegen dieser Rechtsunsicherheit inzwischen Beschwerde bei der EU-Kommission erhoben worden. Unseres Erachtens sollte für ausländische Portfolioinvestoren, die mehrere Beteiligungen halten, eine zentrale Zuständigkeit (z. B. die des BZSt) gesetzlich normiert werden. Wir weisen darauf hin, dass diese Problematik bereits für Fälle der Vergangenheit besteht, bei denen die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist, und dass auch bei einer Entscheidung gegen eine künftige Erstattungslösung an dieser Stelle dringender Handlungsbedarf für den Gesetzgeber besteht.

Die Verwaltung befürchtet bei einer Erstattung an ausländische Dividendenbezieher Steuerausfälle. Dies darf nicht dazu führen, dass jetzt über das Ziel hinausgeschossen wird. Eine Lösung wie die vom Bundesrat vorgeschlagene würde der Steuersystematik widersprechen, dem Standort Deutschland schaden und darüber hinaus die vom EuGH gerügte Ungleichbehandlung nicht wirksam beseitigen.

Zunächst würde es bei Beteiligungen von 10 % und mehr, die nicht unter die Mutter-Tochter-Richtlinie fallen, vollständig bei der von EuGH und BFH festgestellten Ungleichbehandlung bleiben. Für solche Beteiligungen müsste selbst bei Umsetzung des vorliegenden Vorschlags des Bundesrates eine Erstattungslösung gesetzlich vorgesehen werden.

Aber auch im Bereich der Streubesitzdividenden würde die vom Bundesrat vorgesehene Steuerpflicht nichts an einer Schlechterstellung von beschränkt Steuerpflichtigen ändern. So werden inländische Körperschaften im Rahmen der Veranlagung (mit Quellensteueranrechnung; § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 36 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 Satz 2 EStG bleiben unverändert) bedingungslos mit einem Steuersatz von nur 15 % besteuert. Ausländische Körperschaften unterliegen dagegen grundsätzlich einem Abzugssteuersatz von 25 % und können eine Reduktion auf 15 % im Wege des § 44a Abs. 9 EStG nur erreichen, wenn sie die Voraussetzungen des § 50d Abs. 3 EStG erfüllen. Der potenzielle Erstattungsbetrag für inländische Körperschaften erhöht sich weiter durch die Möglichkeit, in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beteiligung stehende Betriebsausgaben geltend zu machen.

Dass auch beschränkt Steuerpflichtigen aus EU/EWR-Staaten die Möglichkeit der Geltendmachung in unmittelbarem Zusammenhang mit den inländischen Einkünften stehender Ausgaben eingeräumt werden muss, hat der Gesetzgeber für Einkünfte i. S. d. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG in § 50a Abs. 3 EStG bereits anerkannt. Entsprechend hat der BFH wenig überraschend für Lizenzeinkünfte entschieden (BFH-Urteil vom 25. April 2012, Az. I R 76/10, BFH/NV 2012, S. 1444). Für Dividendeneinkünfte kann nichts anderes gelten. Der mangelnde Betriebsausgabenabzug betrifft auch die Versicherungsunternehmen und Pensionsfonds, die aufsichtsrechtlich verpflichtet sind, versicherungstechnische Rückstellungen zu bilden. All diese Möglichkeiten der Absenkung der Steuerbelastung der Dividende stünden beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften nicht zu. In diesem Zusammenhang möchten wir auf das anhängige Vertragsverletzungsverfahren in der Rs. C-600/10 (Kommission ./ Deutschland) in Sachen Pensionsfonds hinweisen. Daher wäre die vorgeschlagene Neuregelung erneut europarechtswidrig.

Aus allen diesen Gründen ist der Vorschlag des Bundesrates nachdrücklich abzulehnen.

#### **Art. 4 – Änderung des Gewerbesteuergesetzes**

##### Zu Nr. 1: Bescheinigung für private Schulen etc. (§ 3 Nr. 13 GewStG)

In Folge von Änderungen im Umsatzsteuergesetz sollen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen direkt in das Gewerbesteuergesetz übernommen werden.

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme um Prüfung gebeten, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Nr. 13 GewStG nicht auch weiterhin an die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG geknüpft werden können (Drucksache 302/12 (Beschluss), S. 76). Die Bundessteuerberaterkammer schließt sich dieser Aufforderung des Bundesrates an.

Die im Gesetzentwurf beabsichtigte Folgeänderung des § 3 Nr. 13 Buchst. b GewStG zur Änderung des § 4 Nr. 21 UStG läuft dem ausdrücklich genannten Ziel des Bürokratieabbaus zuwider. Während im Umsatzsteuergesetz das Bescheinigungsverfahren abgeschafft werden soll, soll es im Gewerbesteuerrecht eingeführt werden. Der Unternehmer müsste für die Anerkennung der Steuerfreiheit seiner Bildungsleistung nunmehr nur für Gewerbesteuerzwecke eine Bescheinigung einer anderen Behörde einholen.

Gesetzestechisch enthielt § 3 Nr. 13 GewStG hinsichtlich der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bisher einen Verweis auf das UStG. Es wäre konsequent, diese Gesetzestechnik beizubehalten. Dadurch entfällt auch der „doppelte Rechtsweg“.

In ihrer Gegenäußerung zur Bundesratsstellungnahme lehnt die Bundesregierung dies ab, weil eine Beibehaltung des Bezugs auf § 4 Nr. 21 UStG eine nicht beabsichtigte Ausweitung des Kreises der Begünstigten zur Folge hätte. Das würde bedeuten, durch die Anforderung an eine Bescheinigung im Gewerbesteuerrecht entstünde eine neue dritte Gruppe. Zu den Gruppen der in UStG und GewStG Begünstigten und der nicht Begünstigten träte eine Gruppe, die das UStG begünstigt, das GewStG aber nicht. Es wäre kritisch zu hinterfragen, ob eine solche neue Unterscheidung sinnvoll wäre. Ist sie dies nicht, bleiben für die Übernahme der Bescheinigungspflicht in die Gewerbesteuer rein fiskalische Gründe, aus denen der wünschenswerte Bürokratieabbau unterbliebe.

## **Art. 5 – Änderung des Außensteuergesetzes**

### Vorbemerkung:

Kerngehalt der vorgesehenen Änderungen ist die Umsetzung des Authorised OECD Approach (AOA) in das nationale Steuerrecht.

Wie in unserem Anschreiben zu dieser Stellungnahme bereits angesprochen, ist es aus rechtsstaatlicher Sicht höchst bedenklich, wenn u. U. allein aufgrund einer Referatsverteilung im BMF eine Rechtsnorm, die allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften betrifft, in § 1 AStG angesiedelt wird. Denn § 1 AStG regelt bislang nur die Einkünfteberichtigung aufgrund der nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen den international verbundenen Unternehmen. Die Norm des § 1 AStG stellt insofern eine Einkünftekorrekturvorschrift dar, die einseitig zulasten der Steuerpflichtigen wirkt (vgl. Cortez in Wöhrl/Schelle/Gross, AStG-Kommentar, Vorbemerkungen zu § 1 AStG, Rz. 3). Vielmehr sollte die Regelung aus systematischen Gründen in § 4 EStG eingefügt werden.

Die Implementierung in § 1 AStG birgt aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer die Gefahr eines dahingehenden Verständnisses, die Grundsätze des AOA nur einseitig zulasten der in Deutschland steuerpflichtigen Personen anwenden zu wollen. Dieses Ergebnis kann der Gesetzgeber indessen nicht im Blick gehabt haben, führte es doch einseitig zu einer groß angelegten internationalen Doppelbesteuerung, die jeglichen Zielen der OECD zuwiderliefe. Dies gilt insbesondere im Verhältnis zu Vertragsstaaten, mit denen der AOA noch nicht vereinbart worden ist, sowie im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten.

Die vorgesehenen Änderungen im Außensteuergesetz zeichnen sich im Übrigen durch eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe aus. Zu nennen sind etwa „Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen“, „Berichtigungsbedarf“, die Ausnahme von sog. Dealings, sofern der betroffene Steuerpflichtige „etwas anderes glaubhaft“ macht, usw.

Zudem enthalten die Vorschläge mindestens einen Treaty Override, was angesichts der fraglichen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Treaty Overrides aus unserer Sicht problematisch ist (vgl. auch Vorlagebeschluss des BFH vom 10. Januar 2012, Az. I R 66/09, zur Verfassungswidrigkeit von Treaty Overrides, anhängig beim BVerfG unter dem Az. 2 BvL 1/12). Es begegnet aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer großen Zweifeln, ob § 1 Abs. 4 Satz 3 AStG-E auch gegenüber DBA-Staaten durchsetzbar ist, die an der bisherigen und vertraglich vereinbarten Gewinnaufteilung festhalten.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die OECD selbst klar zwischen der Neufassung des Art. 7 OECD-MA mit AOA und der früheren Fassung des Art. 7 OECD-MA unterscheidet, die einer Auslegung im Sinne der Grundsätze des AOA nicht zugänglich sein soll.

Ferner enthalten die Rechtsnormen „Beweislastregelungen“ zulasten des Steuerpflichtigen und in § 1 Abs. 6 AStG – neu – eine rechtsstaatlich bedenkliche Ermächtigung des BMF zum Erlass einer Rechtsverordnung.

Generell stellt sich für die Bundessteuerberaterkammer die Frage, ob das Rechtsinstitut des AOA, das innerhalb der OECD nicht einstimmig gebilligt und von den Vereinten Nationen sogar abgelehnt worden ist, als allgemein anwendbare Gewinnabgrenzungsregelung in das deutsche nationale Steuerrecht aufgenommen werden sollte. So wurden auch deutsche DBA noch in den Jahren 2010 und 2011 mit der alten Fassung des Art. 7 OECD-MA abgeschlossen.

Somit würde Deutschland unilateral im innerstaatlichen Steuerrecht den AOA-Ansatz vorschreiben, obwohl dieser bilateral erst Eingang in die DBA mit Liechtenstein, Luxemburg und den Niederlanden gefunden hat. Es steht daher zu befürchten, dass dieser so grundlegende Wechsel in der Dogmatik zu einer unausgewogenen Auslegung und Verteilung der Besteuerungsrechte und damit zu Doppelbesteuerungen führen wird.

#### Zu Nr. 1 Buchst. e: (§ 1 Abs. 5 Satz 2)

Es bleibt völlig unklar, in welchen Fällen die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung erfordert. Sofern hier, wie noch ausdrücklich im Referentenentwurf vom 5. März 2012 vorgesehen war, auf internationale Grundsätze abgestellt werden soll, ist darauf hinzuweisen, dass bereits innerhalb der OECD der AOA – siehe oben – nicht allgemein akzeptiert wird, außerhalb – etwa in der UNO – sogar noch weniger. Darüber hinaus bliebe unklar, ob die Ausrichtung an derartigen Grundsätzen aufgrund einer dynamischen Betrachtungsweise erfolgen soll. Sollte hingegen infolge der Streichung des im Referentenentwurf noch enthaltenen Verweises auf die internationalen Grundsätze lediglich auf das deutsche Steuerrecht abgestellt werden, fehlt es an geeigneten Maßstäben, um die notwendige Operabilität dieser Einschränkung der Selbstständigkeitsfiktion in der Rechtspraxis zu gewährleisten.

Die Verordnung auf der Grundlage des § 1 Abs. 6 AStG – neu – ist infolge ihrer Nachrangigkeit gegenüber dem Gesetz keinesfalls geeignet, solche Maßstäbe verbindlich zu begründen.

Zu Nr. 1 Buchst. e: (§ 1 Abs. 5 Satz 6)

Nach Satz 6 soll die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, nicht eingeschränkt werden. Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG setzt jedoch – und darauf weist auch die Begründung hin – eine Entstrickung nach der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. des § 12 Abs. 1 KStG voraus. Es erscheint somit zunächst klärungsbedürftig, in welchen Konstellationen von einem Vorrang der bezeichneten Vorschriften gegenüber den in § 1 Abs. 5 AStG-E enthaltenen Zurechnungsregeln nach dem AOA ausgegangen werden muss. Es ist darüber hinaus aber nicht zuletzt aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht erforderlich, dass ein etwaiger gegenüber dem im Entstrickungsfall angesetzten Wert höherer „Verrechnungspreis“ unter Zugrundelegung des § 1 AStG ebenso unter die Regelung des § 4g EStG fiele.

Zu Nr. 1 Buchst. e: (§ 1 Abs. 5 Satz 8)

In diesem Satz ist eine „Escape“-Klausel dergestalt vorgesehen, dass dann, wenn ein DBA anzuwenden ist und die Regelungen für den Steuerpflichtigen günstiger sind, der Steuerpflichtige den Vorrang des Abkommens für sich in Anspruch nehmen kann. Dieses soll jedoch nur dann gelten, wenn sich kein oder ein geringerer Berichtigungsbedarf ergibt und der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem anzuwendenden Abkommen ausübt.

Diese Regelung ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer unter mehreren Aspekten problematisch.

Zum einen enthält diese Neuregelung einen Treaty Override, dessen Problematik wir bereits an anderer Stelle geschildert haben.

Zum anderen steht zu befürchten, dass die bürokratischen Hürden im Zusammenhang mit dem vom Steuerpflichtigen zu führenden Nachweis in zahlreichen Fällen letztlich in eine internationale Doppelbesteuerung münden werden.

Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung des EuGH hingewiesen, wonach die Errichtung verfahrensrechtlicher Hürden im Einzelfall dazu führen kann, dass hierin eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einer Gesellschaft zu sehen ist.

Zu Nr. 1 Buchst. e: (§ 1 Abs. 6)

In der Vorbemerkung haben wir bereits unsere Bedenken ausgesprochen.

Nach Art. 80 GG muss eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmen. Allerdings lässt leider bereits die Gesetzesbegründung Schlüsse darauf zu, dass die Verordnungsermächtigung für alle Bereiche der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i. S. d. § 1 AStG gilt, auch für den neuen Abs. 5, und in einer Verordnung alle relevanten Bereiche abgedeckt werden sollen.

Namentlich aufgezählt werden in der Gesetzesbegründung das Erfordernis einer steuerlichen Hilfs- und Nebenrechnung für die in einem anderen Staat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens („Betriebsstättenbilanz“), die Bestimmung des Anteils einer Betriebsstätte am Gewinn des Unternehmens, zu dem sie gehört, und insbesondere die Befugnis, widerlegbare Vermutungen aufzustellen, um Beweisschwierigkeiten zu vermeiden.

Diese so ausufernde Verordnungsermächtigung widerspricht aber insbesondere dem Bestimmtheitsgebot des Art. 80 GG und verstößt damit gegen den rechtsstaatlich gebotenen Grundsatz der Gewaltenteilung.

Zu Nr. 6: (§ 21 Abs. 20 Satz 1)

Die Bundessteuerberaterkammer nimmt die im Grundsatz zu begrüßende Anwendungsregelung für VZ ab 2013 zum Anlass, auf verfassungsrechtliche, aber auch rechtspraktische Bedenken im Hinblick auf Steuerpflichtige mit vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren hinzuweisen. Für diese Steuerpflichtigen gilt der AOA im Ergebnis bereits für Teile des Kalenderjahrs 2012. Dies ist insbesondere aus verfassungsrechtlichen Erwägungen fragwürdig, da insoweit im Wege der rückwirkenden Tatbestandsanknüpfung u. U. ein Zugriff auf zwar noch unrealisierte, aber doch bereits angelegte Vermögenspositionen droht. Nicht zuletzt auch aus rechtspraktischen Erwägungen bedenklich erscheint des Weiteren die Notwendigkeit der nachträglichen Dokumentation von bislang ggf. steuerlich unbeachtlichen Innentransaktionen. Ein Entwurf der für diese Gewinnaufteilungs- und Gewinnabgrenzungsfragen relevanten Rechtsverordnung gem. § 1 Abs. 6 AStG steht noch immer aus. Nach alledem schlägt die Bundessteuerberaterkammer im Interesse einer gleichmäßigen und praktikablen Besteuerung vor, die Anwendung des AOA einheitlich auf Geschäftsvorfälle nach Inkrafttreten des Gesetzes und Erlasses der Rechtsverordnung nach § 1 Abs. 6 AStG zu beschränken.

Zu Nr. 3 Buchst. a: (§ 8 Abs. 2)

Zu Nr. 6: (§ 21 Abs. 21 Satz 3)

Die Bundessteuerberaterkammer teilt die in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebrachten Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit der bisherigen Begrenzung des § 8 Abs. 2 AStG auf die Fälle des § 7 Abs. 2 AStG und begrüßt ausdrücklich die Erstreckung der europarechtlich geforderten Ausnahmen auf die Fälle des § 7 Abs. 6 AStG.

Vor diesem Hintergrund ist es allerdings unverständlich, dass die geänderte Vorschrift nach dem Entwurf des § 21 Abs. 21 Satz 3 AStG erst für Zwischeneinkünfte gelten soll, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2012 beginnt. Nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer ist es erforderlich, dass die Neuregelung zur Vermeidung von Verstößen gegen Europarecht für alle offenen Fälle Anwendung findet.

Zu Nr. 4 Buchst. c Doppelbuchst. bb): (§ 15 Abs. 6 Satz 2)

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, den vorgesehenen § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG zu überdenken. Nach § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG soll die Entlastungsregelung des § 15 Abs. 6 AStG nicht für Einkünfte der ausländischen Familienstiftung gelten, die dieser nach dem neuen Abs. 9 aufgrund ihrer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft zugerechnet werden. Dasselbe gilt für Einkünfte bzw. Vermögen, die der ausländischen Familienstiftung aufgrund einer Anfalls- oder Bezugsberechtigung an einer weiteren ausländischen Familienstiftung nach dem neuen Abs. 10 zugerechnet werden.

Mit der Ausgestaltung der durch das JStG 2009 eingefügten Entlastungsregelung für ausländische Familienstiftungen in § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG stellt der Gesetzgeber auf die rechtliche und tatsächliche Verselbstständigung des Stiftungsvermögens ab. Die Zurechnung des Stiftungseinkommens unterbleibt mithin, wenn (insbesondere) der Stifter sich der Möglichkeit begeben hat, über das Stiftungsvermögen wie über ein eigenes Bankkonto zu verfügen (vgl. Grundsätze des ausweislich des Gesetzeswortlauts sowie in der Begründung zum JStG 2009 herangezogenen BFH-Urteils vom 28. Juni 2007, Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669).

Der in § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG vorgesehene partielle Durchgriff auf Zwischeneinkünfte ausländischer Gesellschaften (vgl. hierzu weiter unten) begegnet aus systematischen wie auch gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten Bedenken.

Im Gegensatz zu den im System der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG) behandelten Zwischengesellschaften verzichtet der Stifter bei Stiftungen grundsätzlich auf das zugewandte Vermögen. Diese gesellschaftsrechtlichen Unterschiede hatten den Gesetzgeber offenbar auch veranlasst, ein vom „Motivtest“ in § 8 Abs. 2 AStG abweichendes Entlastungskonzept zu entwickeln, das seinen Schwerpunkt im Ergebnis in der vermögensrechtlichen Verselbstständigung der ausländischen Familienstiftung findet.

Eine Analogie zur Entlastungsregelung in § 8 Abs. 2 AStG im Verhältnis zu Untergesellschaften ist daher in der Sache nicht angebracht. Denn die vermögensrechtliche Verselbstständigung salviert grundsätzlich unterschiedslos sämtliche Einkunftssphären der ausländischen Familienstiftung. Anders als bei Zwischengesellschaften wird die ausländische Familienstiftung ungeachtet der von ihr erzielten Einkünfte für steuerliche Zwecke insgesamt als eigener Rechtsträger anerkannt. Die Abschirmwirkung der Familienstiftung für die an ihr beteiligten Personen beruht hier nicht auf der „guten wirtschaftlichen“ Tätigkeit, sondern auf der vermögensrechtlichen Verselbstständigung an sich.

Die systematischen Bedenken kristallisieren sich dabei, wenn man die unterschiedlichen Rechtsfolgen vergleicht, die die unmittelbare Erzielung der schädlichen Einkünfte durch die ausländische Familienstiftung und die Erzielung derselben Einkünfte durch eine der ausländischen Familienstiftung nachgeordnete ausländische Gesellschaft auslösen. Während im ersten Fall kein steuerlicher Zugriff erfolgt, soll im zweiten Fall dann doch ein deutsches Besteuerungsrecht begründet werden können.

Neben der konzeptionellen Unstimmigkeit wirft die vorgesehene Regelung in § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG damit auch gemeinschaftsrechtliche Bedenken auf. Wenn der Gesetzgeber die vermögensrechtliche Verselbstständigung zum Maßstab der gemeinschaftsrechtlichen Exkulpation erhebt, erscheint es wenig folgerichtig, diesen Maßstab aufgrund der Wahl des Investitionsvehikels durch die ausländische Familienstiftung letztlich doch wieder einzuschränken.

Die für die Konstellation der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft dargestellten Überlegungen gelten im Ergebnis auch für den vorgesehenen Teilzugriff auf Einkünfte einer weiteren ausländischen Familienstiftung.

#### Zu Nr. 4 Buchst. d: (§ 15 Abs. 9)

Der in § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG enthaltene Verweis auf die entsprechende Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG lässt nicht hinreichend sicher erkennen, ob hier ein Rechtsgrund- oder ein Rechtsfolgenverweis vorliegt. Auf der Tatbestandsseite verlangt die bezeichnete Vorschrift nicht ausdrücklich eine mehrheitliche Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft. Der Wortlaut könnte vielmehr eine Auslegung dahingehend erlauben, dass jede Beteiligungshöhe genügt. Weshalb aber eine ausländische Familienstiftung dazu führen sollte, dass die Anforderungen an das Vorliegen einer ausländischen Zwischengesellschaft geringer sein sollten, bliebe schleierhaft.

#### Zu Nr. 4 Buchst. d: (§ 15 Abs. 11)

Nach dem neu eingefügten § 15 Abs. 11 AStG sollen spätere Zuwendungen der Stiftung steuerfrei sein, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte einer Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG unterlegen sind und die Zuwendungsempfänger dies nachweisen. Der Wortlaut ließe sich so verstehen, dass nur solche Zuwendungen steuerbefreit sind, die aus exakt den bereits einer Zurechnung unterworfenen Einkünften geleistet werden. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist ein solches Verständnis nicht sachgerecht und überdies impraktikabel. Es führt im Ergebnis zu einer Einschränkung des Geltungsbereichs der Steuerbefreiung, für die keine hinreichende Begründung ersichtlich ist.

## **Art. 9 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

### Zu Nr. 2 Buchst. b: Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a Abs. 3)

Die Neuregelungen entsprechen Art. 56 Abs. 2 in der ab 1. Januar 2013 geltenden Neufassung der MwStSystRL und sind daher zwingend umzusetzen. Ob das Ziel der Vereinfachung der Ortsbestimmungen durch diese Maßnahmen erreicht wird, mag bezweifelt werden. Leider besteht hier kein Handlungsspielraum auf nationaler Ebene.

### Zu Nr. 3 Buchst. e: Steuerbefreiung für Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 und 22)

Die Neufassung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG ist grundsätzlich zu begrüßen, da der Gesetzgeber mit dieser Neufassung die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) und j) MwStSystRL hinreichend umsetzt.

Durch die Anpassung dieser Regelungen an das europäische Recht erhalten die Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit, da das umständliche Bescheinigungsverfahren und die doppelte Zuständigkeit von Finanzamt und Landesbehörde entfallen. In der Vergangenheit konnte die zuständige Landesbehörde auch von Amts wegen durch das Finanzamt eingeschaltet werden. Die Praxisprobleme im Zusammenhang mit dem Bescheinigungsverfahren entfallen künftig. So muss sich in Zukunft beispielsweise niemand mehr damit beschäftigen, ob die Bescheinigung zur rückwirkenden Änderung bestandskräftiger Bescheide berechtigt. Auch die Frage, ob Steuerpflichtige „indirekt“ durch Nichtvorlage einer Bescheinigung auf die Steuerbefreiung verzichten können, stellt sich nicht mehr.

Wir können die Ziele und die Gründe für eine Umgestaltung dieser Vorschriften durchaus nachvollziehen. Fraglich ist, ob die Ziele auch erreicht werden. In der Übergangszeit wird es einige Verlierer geben. So treten einige Abgrenzungsprobleme auf, die wir im Folgenden darstellen möchten.

#### *Auswirkungen der Umsatzsteuerfreiheit*

Die Neufassung des § 4 Nr. 21 und 22 UStG hat zur Folge, dass zukünftig viele Bildungsträger, die bisher steuerpflichtige Leistungen erbracht haben, unter die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen fallen werden. Für diese Bildungseinrichtungen wird nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG kein Vorsteuerabzug mehr möglich sein, da die bezogenen Eingangsleistungen zur Ausführung von steuerbefreiten Bildungsleistungen verwendet würden. Besonders bedeutsam wird der Ausschluss des Vorsteuerabzugs für Bildungseinrichtungen bei größeren Investitionen, wie beispielsweise bei der Errichtung eines Schulungsgebäudes. Problematisch kann sich hierbei auch die Korrektur von Vorsteuer nach § 15a UStG innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums aufgrund der Änderung der Verhältnisse (bis 31. Dezember 2012 steuerpflichtige Ausgangsumsätze, ab 1. Januar 2013 steuerfreie Bildungsleistungen), darstellen.

In der Folge müssten die Bildungseinrichtungen diese Mehrkosten aufgrund des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs – soweit möglich – dem Leistungsempfänger zusätzlich in Rechnung stellen, was zu einer Verteuerung der Bildungsleistungen führen würde. Somit wäre ein Zweck der Steuerbefreiungsvorschrift, einen kostengünstigen Zugang zu den bezeichneten Bildungsleistungen zu gewährleisten, im Einzelfall oft nicht erfüllt. Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass insbesondere gewerbliche Anbieter ihre Bildungsleistungen vorwiegend an Leistungsempfänger erbringen, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und folglich durch die Umsatzsteuer nicht belastet werden würden.

#### *Zusätzliche Bedingung für die Steuerbefreiung (Art. 133 MwStSystRL)*

Es besteht die Möglichkeit, dass der aktuelle Entwurf für eine Änderung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG noch wie folgt modifiziert wird: Für Bildungseinrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, könnte die Steuerbefreiung an eine weitere Bedingung geknüpft werden. Nach Art. 133 Buchst. a) MwStSystRL könnte die Steuerbefreiung i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) MwStSystRL (d. h. nicht für Privatlehrer) beispielsweise davon abhängig gemacht werden, dass der Bildungsträger keine systematische Gewinnerzielungsabsicht anstrebt. Diese Modifizierung wäre mit der MwStSystRL vereinbar. Insbesondere „andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung“, d. h. beispielsweise gewerbliche Anbieter, könnten so die für sie wirtschaftlich vorteilhafte umsatzsteuerpflichtige Behandlung ihrer Bildungsleistungen erreichen. Gemeinnützige Einrichtungen, Berufsverbände und andere Einrichtungen, die ihre Bildungsleistungen – ohne systematische Gewinnerzielungsabsicht – oft auch an Privatpersonen erbringen, könnten hingegen von der Umsatzsteuerbefreiung profitieren.

#### *Leistungen, die der Freizeitgestaltung dienen können*

Kurse, die von ihrer Zielsetzung her auf reine Freizeitgestaltung ausgerichtet sind, fallen nicht unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21 UStG-E. Dies gilt für alle Einrichtungen i. S. d. § 4 Nr. 21 Satz 1 Alternative 1 bis 4 UStG-E.

Hingegen sind Leistungen, die neben der Vermittlung von Bildung auch der Freizeitgestaltung dienen können, grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Werden diese Leistungen von anderen Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung i. S. d. § 4 Nr. 21 Satz 1 und Satz 2 UStG-E erbracht, liegt eine Steuerbefreiung nur für den Fall vor, dass keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird und etwaige Gewinne, die trotzdem entstehen, nicht entnommen sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden. Laut Gesetzesbegründung sind insbesondere Tanz- und Ballettschulen, Musikschulen und Schwimmschulen von der Regelung des § 4 Nr. 21 Satz 4 UStG-E erfasst, da diese Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung regelmäßig eine Gewinnerzielung beabsichtigen. Da die Leistungsempfänger dieser Einrichtungen in der Regel Privatpersonen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wird die Neuregelung zu einer Verteuerung der angebotenen Bildungsleistungen, die nicht der reinen Freizeitgestaltung dienen, führen.

Würde eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, beispielsweise eine Volkshochschule, Tanzkurse anbieten, die auch der Freizeitgestaltung dienen können, wären diese Unterrichtsleistungen nach § 4 Nr. 21 Satz 1 UStG-E steuerfrei. Dies gilt auch für den Fall, dass die Volkshochschule Gewinne anstrebt, die für andere Tätigkeitsfelder verwendet werden sollen.

Die Abgrenzung zwischen Bildungsleistungen und Leistungen, die auch der Freizeitgestaltung dienen können, wird im Einzelfall – insbesondere für die Betreiber von Tanz- und Musikschulen – schwierig sein. So sind Tanzkurse für Senioren oder allgemein am Tanz interessierte Menschen laut Gesetzesbegründung Kurse, die auf die reine Freizeitgestaltung ausgerichtet sind. Andere Tanzkurse, die geeignet sind, dem Teilnehmer spezielle Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln, können jedoch Bildungsleistungen oder Leistungen, die auch der Freizeitgestaltung dienen können, darstellen. Die Neuregelung des § 4 Nr. 21 UStG wird insbesondere für diese Einrichtungen zu Anwendungsproblemen führen. Wir empfehlen daher, die Ausführungen im UStAE entsprechend zu ergänzen (im Folgenden ausgeführt).

#### *Ergänzung der Ausführungen im UStAE*

Bestimmte Auslegungen ergeben sich nicht eindeutig aus dem Wortlaut des Gesetzes, sind aber sehr ausführlich im Begründungsteil zum JStG 2013 geregelt. Wir plädieren aus diesem Grund dafür, die Ausführungen auch im UStAE aufzunehmen, da dies ein wichtiger Schritt zur einheitlichen und europarechtskonformen Anwendung dieser Vorschrift ist. Auch die Ergänzung von Beispielfällen – z. B. hinsichtlich der Abgrenzung zwischen einem Privatlehrer und einer anderen Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung oder zwischen Bildungsleistungen und Leistungen, die auch der Freizeitgestaltung dienen können – würde die Anwendung der Steuerbefreiungsnorm in der Praxis vereinfachen.

#### *Lehr- und Lernmaterial*

In Bezug auf die Ausführungen zu Lehr- und Lernmaterial im Begründungsteil zu Art. 9, Nr. 3, Buchst. e), § 4 Nr. 21 (S. 122 des Entwurfs), insbesondere hier die Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistungen, möchten wir gern Folgendes anmerken. Hier heißt es:

„Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial sind mit einer Bildungsleistung nicht zwangsläufig eng verbunden. Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um unselbstständige Nebenleistungen handelt (vgl. Abschn. 3.10 UStAE). Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Teilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt und von dem die Bildungsleistung erbringenden Unternehmer selbst entworfen ist sowie bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1985, Az. V R 15/80, BStBl. II 1986, S. 499).“

In der Praxis werden die überlassenen Lehr- und Lernmaterialien häufig von den Dozenten, Referenten oder Lehrern entworfen und zur Verfügung gestellt. In der Leistungsbeziehung zwischen dem Unternehmer, der die Bildungsleistung erbringt, z. B. Lehrgangsanbieter bzw. Veranstalter, und den Seminarteilnehmern bzw. Schülern werden diese Unterlagen somit nicht vom leistenden Unternehmer selbst entworfen, sondern von diesem nur zur Verfügung gestellt. Wir bitten insoweit die Erläuterungen wie folgt anzupassen:

„Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Teilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt und von dem die Bildungsleistung erbringenden Unternehmer selbst entworfen bzw. zur Verfügung gestellt wird.“

Nach unserer Auffassung stellt die Bereitstellung von Lehr- und Lernmaterialien, die explizit für diese Veranstaltung/dieses Seminar ausgearbeitet wurden, unstreitig eine Nebenleistung dar, da die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung der Leistungen (Bildungsleistung) unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das ausschließliche Abstellen auf das Merkmal „vom leistenden Unternehmer selbst entworfen“ ist u. E. zu eng.

Zu Nr. 6 Buchst. a: (§ 14 Abs. 4)

Zu Nr. 7 Buchst. c: (§14a Abs. 5)

Zu Nr. 7 Buchst. d: (§14a Abs. 6)

Die Änderung von §§ 14, 14a UStG wird notwendig, da die Rechnungsstellungsrichtlinie (Richtlinie 2010/45/EU des Rates) zum 1. Januar 2013 zwingend umzusetzen ist.

Die Änderungen beziehen sich hierbei auf die formellen Rechnungsangaben. Der Zweck der Angaben nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG ergibt sich vorrangig aus der Funktion der Rechnung für den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers. Paragraf 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG verlangt als materiell-rechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs den Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung. Demnach müssen nach der Neuregelung die folgenden Angaben auf einer Rechnung enthalten sein, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden:

- § 14 Abs. 4 Nr. 10 – neu –:  
In den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten gem. Abs. 2 Satz 2 die Angabe „Gutschrift“.
- § 14a Abs. 5:  
Führt der Unternehmer eine Leistung i. S. d. § 13b Abs. 2 aus, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 die Steuer schuldet, ist er zur Ausstellung einer Rechnung mit der Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet; Abs. 1 bleibt unberührt. Die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 wird nicht angewendet.

- § 14a Abs. 6 Satz 1:  
In den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25) hat die Rechnung die Angabe „Sonderregelung für Reisebüros“ und in den Fällen der Differenzbesteuerung (§ 25a) die Angabe „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“ zu enthalten.

Wir möchten unseren Anmerkungen voranstellen, dass wir uns durchaus darüber im Klaren sind, dass der obige Wortlaut dem Art. 226 MwStSystRL entnommen wurde.

Am Beispiel von § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG-E möchten wir jedoch anführen, dass diese Formulierung implementiert, dass explizit das Wort „Gutschrift“ auf dem Rechnungsdokument genannt werden muss, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden. Nach unserer Auffassung ist diese Auslegung sehr bedenklich und führt zu einem Formalismus, der im internationalen Geschäftsverkehr nicht geduldet werden kann. In der Praxis findet man häufig die Angabe „credit note“ bzw. „self billing“ auf der Rechnung. Diese Angaben sollten ausreichend sein.

Aus Art. 248a Satz 2 MwStSystRL geht hervor, dass die Mitgliedstaaten keine allgemeine Verpflichtung zur Übersetzung von Rechnungen auferlegen dürfen. In den Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für die Rechnungsstellung (Richtlinie 2010/45/EU) zu Art. 248a heißt es:

„Die Mehrwertsteuerbestimmungen schreiben nicht vor, in welcher Sprache eine Rechnung auszustellen ist. Falls eine andere Sprache als die Landessprache benutzt wird, darf der Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein aufgrund der in der Rechnung verwendeten Sprache beschränken.“

Wir regen daher an, dass zumindest in der Gesetzesbegründung und im UStAE darauf hingewiesen werden sollte, dass dieser Begriff in irgendeiner Amtssprache der Europäischen Union ausgewiesen werden darf. Unsere Ausführungen gelten entsprechend für die Angaben über die Sonderregelungen i. S. v. § 14a Abs. 5 und § 14a Abs. 6 Satz 1 UStG-E.

Zu Nr. 8: Aufbewahrungsfristen (§ 14b Abs. 1 Satz 1)

Zu Nr. 12: (§ 26a Abs. 1 Nr. 2)

Die Verkürzung der Aufbewahrungsfrist von zehn auf acht Jahre als dringend notwendige Maßnahme zum Bürokratieabbau ist zu begrüßen. Wir verweisen auf unsere Ausführungen zu Art. 10 Nr. 15 (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO).

Zu Nr. 9: (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

Wir begrüßen die gesetzliche Klarstellung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für den innergemeinschaftlichen Erwerb, da dies der Rechtssicherheit dient.

## **Art. 10 – Änderung der Abgabenordnung**

### Zu Nr. 10 Buchst. b: (§ 97 Abs. 2 AO wird aufgehoben)

Die Abgabenordnung sieht derzeit in § 97 Abs. 2 ein Stufenverhältnis zwischen Auskunft- und Vorlageersuchen vor. Danach soll die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen 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. Die Finanzbehörden sollen somit den Sachverhalt zuerst durch die Einholung von Auskünften aufklären.

Der Gesetzentwurf will dieses Stufenverhältnis aufheben, mit der Folge, dass die Finanzverwaltung sich sofort an den Auskunftspflichtigen wenden kann, mit der Aufforderung, Unterlagen vorzulegen. Die Möglichkeit, die Mitwirkungspflicht durch eine Auskunftserteilung zu erfüllen, bestünde in dem Fall nicht mehr.

In der Gesetzesbegründung wird dazu ausgeführt, dass das stufenweise Verfahren „unnötig verwaltungsaufwendig“ sei, dies insbesondere in den Fällen der Vorlage von Bankunterlagen. Dennoch sollte von der Streichung des § 97 Abs. 2 AO abgesehen werden, da die Rechte des Steuerpflichtigen ansonsten nur unzureichend berücksichtigt werden.

Die hier in Betracht zu ziehenden Aufklärungsmaßnahmen haben Eingriffscharakter, so dass die Finanzverwaltung unter mehreren Alternativen das mildeste Mittel zu wählen hat. In § 97 Abs. 2 Satz 1 AO spiegelt sich damit der verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz der Erforderlichkeit wieder (vgl. Schuster in HHSp, § 97 AO Rz. 18, BFH-Urteil vom 24. Februar 2010, Az. II R 57/08). In der Regel ist für den Steuerpflichtigen die Erteilung von Auskünften weniger belastend, als die Vorlage von Unterlagen.

Die Interessen der Finanzverwaltung werden u. E. dadurch ausreichend berücksichtigt, dass § 97 Abs. 2 Satz 2 Einschränkungen der Subsidiaritätsklausel vorsieht.

Die Streichung des § 97 Abs. 2 AO ist abzulehnen, da die Rechte des Steuerpflichtigen erheblich beeinträchtigt werden. Der Grundsatz der Erforderlichkeit ist hier höher zu werten als die Interessen der Finanzverwaltung an einer vermeintlich schnelleren Vorlage von Urkunden.

### Zu Nr. 12 Buchst. b: (§ 117 Abs. 4 Satz 3)

Die Aufhebung der zwingenden Anhörung des Beteiligten in § 117 Abs. 4 Satz 3 AO wird im Entwurf damit begründet, dass der Informationsaustausch schneller erfolgen könne und dass die Fristen in Art. 7 der Amtshilferichtlinie besser eingehalten werden könnten. Weiter solle aber § 91 AO gelten, nach dem der Beteiligte angehört werden „soll“. Dies erfordere, so die Gesetzesbegründung, „in jedem Einzelfall eine eigene Ermessensentscheidung der Finanzbehörde“. Bei dieser Entscheidung habe die Finanzbehörde die berechtigten Interessen des Beteiligten zu berücksichtigen. Beständen Zweifel, ob die direkten Interessen des Beteiligten berücksichtigt wurden, sei er anzuhören.

Da in den meisten Fällen sicherlich ein berechtigtes Interesse des Beteiligten auf Anhörung gegeben sein dürfte, ist die Gesetzesbegründung nicht ganz schlüssig. Es ist zu befürchten, dass das Ermessen in vielen Fällen zulasten des Beteiligten ausgeübt wird und eine Anhörung deshalb nicht erfolgt. Da auf eine Anhörung des Beteiligten in den Fällen des § 91 Abs. 3 AO weiterhin verzichtet werden kann, besteht u. E. auch aus verwaltungsökonomischer Sicht kein Bedürfnis, die Vorschrift in diesem Maße einzuschränken.

#### Zu Nr. 15: (§ 147 Abs. 3 Satz 1 AO) – Aufbewahrungsfristen

Die Bundessteuerberaterkammer befürwortet grundsätzlich eine Verkürzung der Aufbewahrungsfristen. Die im Regierungsentwurf vorgeschlagene stufenweise Verkürzung der Aufbewahrungsfristen, zunächst ab 2013 auf acht und ab 2015 auf sieben Jahre, sehen wir als Schritt in die richtige Richtung.

Bereits der Koalitionsvertrag von CDU, CSU und FDP sieht vor, die Wirtschaft durch den Abbau überflüssiger Bürokratie zu entlasten. Eine solche Entlastung wird durch die Verkürzung der Aufbewahrungsfristen erreicht. So hat die Bundesregierung in dem Projekt „Harmonisierung und Verkürzung der Aufbewahrungs- und Prüfungsfristen nach Handels-, Steuer- und Sozialrecht“, welches federführend vom BMF betreut wurde, den Erfüllungsaufwand messen lassen. Demnach ergäbe eine Verkürzung der Aufbewahrung auf fünf Jahre ein geschätztes Einsparpotenzial von 3,9 Mrd. €, eine Harmonisierung der Aufbewahrungsfristen auf sieben Jahre ein Einsparpotenzial von 2,5 Mrd. €.

Die derzeit bestehenden Aufbewahrungspflichten stellen für die Wirtschaft eine nicht zu unterschätzende Belastung dar. Insbesondere die langen Fristen führen zu Problemen, da aufgrund des rasanten technischen Fortschritts die elektronische Datenverarbeitung in der Regel alle drei bis fünf Jahre angepasst oder erneuert wird. Um der Aufbewahrungspflicht genüge zu tun, muss der Unternehmer je nach Ausgestaltung seiner EDV-Anlage ggf. alte Hard- und Software weiterhin vorhalten.

Dies ist schon im Hinblick auf die der Finanzverwaltung zur Verfügung stehende Möglichkeit des Datenzugriffs im Rahmen der Außenprüfung nicht mehr nachvollziehbar. Ist die EDV-gestützte Betriebsprüfung doch auch mit der Begründung eingeführt worden, die Betriebsprüfungen zu verkürzen. Auch sollte von der jetzt in der BpO vorgesehenen Möglichkeit einer zeitnahen Betriebsprüfung vermehrt Gebrauch gemacht werden. Dies würde langfristig sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltung entlasten, da nicht mehr längst vergangene Zeiträume aufgearbeitet werden müssten, zu denen die früheren Mitarbeiter für Rückfragen oft gar nicht mehr zu Verfügung stehen.

Die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme zum JStG in den Raum gestellten Mindereinnahmen von 200 Mio. € ab 2013 können vor diesem Hintergrund nicht nachvollzogen werden. Bei den durch die Betriebsprüfung in den letzten Jahren erreichten Mehreinnahmen lässt sich nicht feststellen, wie viel davon auf die Jahre acht, neun oder zehn entfällt. Auch eine Verletzung des Verifikationsprinzips, welches die gleichmäßige Festsetzung und Erhebung der Steuern vorsieht, ist nicht ersichtlich.

Ist die Finanzverwaltung doch nach wie vor in der Lage, die Angaben in den Steuererklärungen anhand von Belegen, Buchführungsunterlagen und anderen steuerlich relevanten Unterlagen effektiv auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Die Überprüfung müsste lediglich zeitnäher erfolgen.

Langfristig sollte eine Verkürzung auf fünf Jahre angestrebt werden, wie dies auch im Eckpunktepapier der Bundesregierung vom 14. Dezember 2011 angekündigt worden ist. Allerdings müssen dabei immer auch die Festsetzungsfristen und die Verjährungsfristen mit berücksichtigt werden. Problematisch ist bei den Festsetzungsfristen insbesondere, die in § 171 AO sehr detailliert geregelte Ablaufhemmung, die sich über § 147 Abs. 3 Satz 3 AO direkt auf die Aufbewahrungsfristen auswirkt. Danach läuft die Aufbewahrungsfrist nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist. Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird jedoch durch die Regelungen in § 171 AO oft zu lange aufgehalten, so dass Ansprüche in der Praxis erst sehr spät verjähren. Der eigentliche Sinn von Verjährungsfristen, Rechtssicherheit und Rechtsfrieden zu schaffen wird damit deutlich in Frage gestellt.

Im Rahmen der Diskussion der Aufbewahrungsfristen sollten auch die hohen sicherheitstechnischen Anforderungen und rechtlichen Bestimmungen an die elektronische Aufbewahrung überprüft werden, diese sind mit hohen Kosten verbunden. Hilfreich wäre für die Praxis eine klare und eindeutige Übersicht über alle aufzubewahrenden Unterlagen und deren Fristen. Unklarheiten ergeben sich nach wie vor gerade bei der *elektronischen* Aufbewahrung.

Die vorgeschlagene Verkürzung der Aufbewahrungsfristen ist gleichwohl ein gutes Signal für die Wirtschaft, im Hinblick auf eine Bürokratieentlastung. Langfristig sollten allerdings in einem Gesamtkonzept die Fristen angeglichen und weiter verkürzt werden.

### **Stellungnahme des Bundesrates**

Nr. 54: Zu Art. 10 Nr. 18a – neu – (§ 191 Abs. 5 Satz 3 – neu – AO)  
Art. 11 (Art. 97 § 10 Abs. 11 – neu – EG AO)

Der Bundesrat schlägt in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf eine Änderung für den Erlass von Haftungsbescheiden in § 191 AO vor. Nach dem Vorschlag soll der Erlass eines Haftungsbescheides bis zum Ablauf der für den Entrichtungspflichtigen geltenden Festsetzungsfrist zulässig bleiben, auch wenn für den Steuerpflichtigen die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen ist. Die Neuregelung soll für alle Haftungsansprüche gelten, für die die Festsetzungsfrist bei Inkrafttreten des Gesetzes noch nicht abgelaufen ist.

Der Vorschlag des Bundesrates ist aus folgendem Grund problematisch: Grundsätzlich setzt die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners voraus, dass bei Erlass des Haftungsbescheides die Steuerschuld für die gehaftet werden soll, entstanden ist und noch besteht. Der Haftungsschuldner haftet für eine fremde Steuerschuld, daraus folgt, dass die Haftung nicht länger als die Steuerschuld bestehen kann.

Die Haftung ist akzessorisch. In der Literatur und der Rechtsprechung ist die Akzessorietät der Haftung unbestritten (vgl. Tipke/Kruse, § 191 Rz. 11 ff.; Boeker in HHSp, § 191 Rz. 19 ff.; BFH-Urteil vom 15. Oktober 1996, Az. VII R 46/96 und aktuell BFH-Urteil vom 13. Dezember 2011, Az. II R 26/10).

Der Bundesrat führt in der Begründung seines Vorschlags das aktuelle Urteil des BFH vom 13. Dezember 2011 an, dem ein Sachverhalt aus dem Bereich der Versicherungssteuer zugrunde lag. Der BFH hatte entschieden, dass wegen der Akzessorietät des Haftungsanspruchs der Erlass eines Nachforderungsbescheids nur rechtmäßig sei, wenn die Steuerschuld, für die der Versicherer als Entrichtungsschuldner haftet, entstanden ist und noch besteht.

Im Hinblick auf den Fall der Versicherungssteuer läuft derzeit ein weiteres Gesetzgebungsverfahren (Verkehrsteueränderungsgesetz, BT-Drs. 17/10039; Änderung des Versicherungsteuergesetzes in § 7 Abs. 8) in welchem die Akzessorietät der Haftung bei der Versicherungssteuer aufgehoben werden soll.

Mit seinem Vorschlag will der Bundesrat die Rechtsprechung des BFH umgehen und die grundsätzliche Akzessorietät der Haftung nicht nur in den Fällen der Versicherungssteuer, sondern auch in allen anderen Fällen der Haftung durchbrechen. Dieser Auffassung sollte nicht gefolgt werden.

**Zu Nr. 58 der Stellungnahme des Bundesrates vom 6. Juli 2012 (Drucksache 302/12 (Beschluss), S. 112): Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (§§ 13a Abs. 4 und Abs. 5a, 13b Abs. 2 und Abs. 2a, 37 Abs. 9)**

#### § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG – Lohnsumme

Für die Prüfung, ob die für die Lohnsumme maßgebliche Beschäftigungszahl erreicht ist, soll die Anzahl der Beschäftigten in den inländischen Tochtergesellschaften sowie in Tochtergesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR bei einer Beteiligung von mehr als 25 % berücksichtigt werden. Dies wird mit der Ergänzung in § 13a Abs. 4 Satz 5 ErbStG-E („und die Anzahl der Beschäftigten“) klargestellt. Die Zurechnung zu dem Mutterunternehmen erfolgt in dem Verhältnis, in dem die Beteiligung an der nachgeordneten Gesellschaft besteht.

Der Vorschlag des Bundesrates ist zu begrüßen, da hiermit Rechtsicherheit geschaffen wird. Bislang war fraglich, ob die Definition von „der Betrieb“ (§ 13a Abs. 1 Satz 4 ErbStG) lediglich das Mutterunternehmen oder auch die nachgeordneten Gesellschaften umfasst.

### § 13a Abs. 5a ErbStG – Reinvestitionsklausel für junges Verwaltungsvermögen

Durch die Einfügung des § 13a Abs. 5a ErbStG-E soll der Steuerpflichtige auf Antrag die Möglichkeit einer rückwirkenden Neuberechnung der Quote des Verwaltungsvermögens haben, wenn Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG innerhalb von zwei Jahren nach dem Erwerb veräußert und in begünstigtes Vermögen (§ 13b Abs. 1 ErbStG) reinvestiert wird. Die Quote des Verwaltungsvermögens wird dann Neuberechnet ohne Berücksichtigung dieses Vermögens. Dies gilt auch für den Fall, wenn die Mittel aus der Veräußerung des o. g. Verwaltungsvermögens zur Tilgung betrieblicher Schulden eingesetzt werden, die in Zusammenhang mit begünstigtem Vermögen stehen.

Die Neuregelung ist grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch erscheint der Zeitraum von zwei Jahren sehr kurz, da sich oft erst nach mehreren Jahren in Betriebsprüfungen herausstellt, dass die jeweilige Verwaltungsvermögensquote überschritten wird. Wir empfehlen daher, die Frist auf fünf Jahre festzulegen. Weiterhin regen wir an, die Regelung auf sämtliches Verwaltungsvermögen zu erstrecken.

### § 13b Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 ErbStG

Durch die Einführung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG-E sollen neben Wertpapieren und vergleichbaren Forderungen auch „Zahlungsmittel, Sichteinlagen, Bankguthaben und andere Forderungen“ Verwaltungsvermögen darstellen, soweit deren Wert nicht geringfügig ist. Als geringfügig gilt, wenn der Wert des Verwaltungsvermögens 10 % des nach den Vorschriften des BewG ermittelten Wertes des Unternehmens nicht übersteigt.

Gestaltungen wie beispielsweise die sog. „Cash-GmbH“, bei der der Gesellschaft Privatvermögen (z. B. Bareinlagen oder Darlehensforderungen) zugeführt wird, um die Geschäftsanteile anschließend erbschaftsteuerlich begünstigt übertragen zu können, werden durch die Regelung unterbunden. Forderungen aus der „eigentlichen Unternehmenstätigkeit“ sollen hingegen kein Verwaltungsvermögen bilden. Als Beispiel werden Forderungen aus Lieferungen und Leistungen genannt.

Es ist zu begrüßen, dass Missbrauchsfälle wie die Cash-GmbH durch diese Regelung verhindert werden sollen. Jedoch würden nach dem vorliegenden Entwurf auch andere Unternehmen mit hohen Kapitalreserven von der Regelung erfasst werden. Beispielsweise bei Saisonbetrieben würde die Liquidität, die im Rahmen der regulären Unternehmenstätigkeit erwirtschaftet wird, u. U. von der Regelung erfasst werden. Aufgrund des Stichtagsbezug bei der Erbschaftsteuer könnte beispielsweise hohe Liquidität (Bankguthaben) aufgrund einer beglichen Forderung aus Lieferungen und Leistungen zu einer Quote von mehr als 10 % Verwaltungsvermögen führen, wohingegen zu einem früheren Zeitpunkt vor der Begleichung der Forderung lediglich eine unschädliche Forderung aus der eigentlichen Unternehmenstätigkeit vorliegen würde und die Quote von 10 % nicht überschritten wäre.

Wir empfehlen, die Quote des zulässigen Verwaltungsvermögens zu erhöhen, da 10 % aus den o. g. Gründen zu niedrig erscheint.

Weiterhin wird es im Einzelfall in der Praxis bei der Beurteilung von Forderungen oft schwierig sein, solche aus der regulären Unternehmenstätigkeit gegenüber „schädlichen“ Forderungen als Verwaltungsvermögen abzugrenzen. Wir empfehlen, diesbezüglich eine Klarstellung vorzunehmen.

#### § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG

Der Bundesrat möchte mit der Neufassung des § 13b Abs. 2 Satz 3 ErbStG klarstellen, dass lediglich Verwaltungsvermögen, das aus einer Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt stammt und im Besteuerungszeitpunkt noch vorhanden ist, sog. junges Verwaltungsvermögen ist. Der reine Aktivtausch von Verwaltungsvermögen wäre demnach unschädlich.

Die Regelung ist zu begrüßen, da so den Gestaltungsmöglichkeiten durch Einlage von nicht begünstigungsfähigen Privatvermögen in das begünstigungsfähige Betriebsvermögen entgegengewirkt wird. Einer überschießenden Wirkung der bisherigen Regelung wird durch die Klarstellung, dass nur die Einlage zu jungem Verwaltungsvermögen führt, entgegengewirkt.