

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**E-Mail: [Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de](mailto:Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de)**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Be/Gr  
Tel.: +49 30 240087-64  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

20. November 2014

**Kabinettsentwurf für ein Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Zollkodexanpassungsgesetz)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, an der Anhörung zu dem oben bezeichneten Gesetzesentwurf teilnehmen zu dürfen. Vorab übersenden wir unsere schriftliche Stellungnahme.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt den Vorschlag des Bundesrates in Bezug auf die Änderung des Gesetzeswortlautes von § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG vollumfänglich. Die vorgeschlagene Klarstellung sorgt dafür, dass konzerninterne Umstrukturierungen, in denen die Beteiligungsverhältnisse sich faktisch nicht ändern, ohne steuerliche Nachteile vollzogen werden können.

Dringend notwendig ist auch die Umsetzung des Vorschlages des Bundesrates zur Einführung einer Bagatellgrenze in Bezug auf die Lieferung von Metallen. Durch das Kroatienanpassungsgesetz (BGBl. I 2014, S. 1266) ist das Reverse-Charge-Verfahren i. S. v. § 13b UStG auf Lieferungen von Metallen zum 1. Oktober 2014 erweitert worden. Bis zum 30. September 2014 war bei Lieferungen von Metallen der leistende Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer. Durch die Neuregelung wird nunmehr der Käufer der Waren Schuldner der Umsatzsteuer, wenn er Unternehmer ist.

Diese Neuregelung hat in den vergangenen Monaten zu erheblichen Praxisproblemen geführt. Derzeit unterliegen alle Lieferungen von Metallen (die in Anlage 4 des UStG aufgeführt sind) an Unternehmer der Steuerschuldumkehr auch wenn diese Metalle im privaten Bereich des Unternehmers bezogen werden. Unternehmer ist dabei jeder umsatzsteuerliche Unternehmer, wie z. B. Kleinunternehmer, Wohnungsvermieter, Ebay-Verkäufer und alle anderen Unternehmer. Hinzu kommt, dass unter der derzeit gültigen Regelung auch Endprodukte wie Aluminiumfolie, Basteldraht und sonstige Metallerzeugnisse fallen, die im Einzelhandel erworben werden können.

Kauft ein Wohnungsvermieter beispielsweise Aluminiumfolie für seinen privaten Bereich ein, muss der Supermarkt die Aluminiumfolie ohne Umsatzsteuer verkaufen sowie eine Rechnung nach § 14a Abs. 5 UStG mit dem Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ ausstellen. Der Wohnungsvermieter muss die Umsatzsteuer anmelden, obwohl er im Regelfall keine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgibt.

Darüber hinaus sollte nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer davon abgesehen werden, bereits zum jetzigen Zeitpunkt einzelne Maßnahmen des BEPS-Maßnahmenkatalogs in das deutsche Steuerrecht umzusetzen. Die OECD hat im Zuge der Vorstellung der ersten Berichte zu einzelnen Maßnahmen klar zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Vorschläge im Jahr 2015 noch einmal mit den dann vorzustellenden Vorschlägen zu den übrigen Maßnahmen abgeglichen werden und in diesem Sinne als vorläufig zu betrachten sind.

Bitte gestatten Sie es uns, aus aktuellem Anlass zu den überaus praxisrelevanten Fragestellungen des § 50i EStG vorzutragen, die gerade bei mittelständischen Familienunternehmen zu unüberwindlichen Schwierigkeiten stoßen. Die Bundessteuerberaterkammer bittet dringend darum, das vorliegende Gesetzgebungsverfahren zu nutzen, um die zwischenzeitlich erkannten überschießenden Tendenzen und Unklarheiten in § 50i EStG zu beseitigen. Es drängt sich insbesondere der Eindruck auf, dass die beiden Absätze des § 50i EStG völlig unabgestimmt nebeneinander stehen.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum Kabinettsentwurf für ein**  
**Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung**  
**an den Zollkodex der Union und zur**  
**Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

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

20. November 2014

## **1. Gesetzentwurf der Bundesregierung**

### **Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung**

#### **Zu Nr. 5 Buchst. d) – § 139c Abs. 5a – neu – Wirtschaftsidentifikationsnummer**

Mit der Einfügung eines neuen Abs. 5a in § 139c AO soll die Wirtschaftsidentifikationsnummer um ein fünfstelliges Unterscheidungsmerkmal erweitert werden, welches fortlaufend für jede wirtschaftliche Tätigkeit, jeden Betrieb oder jede Betriebsstätte des wirtschaftlich Tätigen auf Anforderung der zuständigen Finanzbehörde vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gebildet und zugeordnet wird.

An der Konzeption und praktischen Umsetzung der Wirtschaftsidentifikationsnummer wird seit Jahren gearbeitet. Mit dem neuen Abs. 5a in § 139c AO wird ein weiteres Unterscheidungsmerkmal geschaffen. Es bleibt allerdings nach wie vor offen, wann mit der Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer begonnen wird. Dabei ist klar, dass die Einführung einer solchen Nummer im Hinblick auf die zunehmende Automation der Verfahren zu Vereinfachungs- und Verbesserungsmöglichkeiten für alle am Besteuerungsverfahren Beteiligten führen muss.

Bei der Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer sollte der Berufsstand der Steuerberater frühzeitig einbezogen werden. Gegebenenfalls sollten die Prozesse in einem Pilotprojekt weiterentwickelt und geprüft werden. Dies hat sich bei anderen elektronischen Verfahren bewährt.

### **Artikel 4: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

#### **Zu Nr. 2 – § 3c Abs. 2 EStG – Anwendung des Teilabzugsverbots im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens durch Erweiterung des § 3c Abs. 2 EStG-E**

Die vorgesehenen Änderungen betreffen zwei Sachverhalte. Zum einen soll gesetzlich festgeschrieben werden, dass Wertminderungen von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen dann dem Teilabzugsverbot unterliegen, wenn die Darlehensüberlassung nicht fremdüblich erfolgte. Hierbei handelt es sich um eine Nichtanwendungsgesetzgebung zur herrschenden Rechtsprechung des BFH, die damit begründet wird, dass diese den Wertungen des Gesetzgebers widerspräche.

Wir sehen diese Änderung als kritisch an, da sie aus systematischen Gründen nicht zwingend ist und dem Steuerpflichtigen neue Nachweispflichten auferlegt. Wie soll im Streitfall nachgewiesen werden, dass „auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte“? Ein konkreter Nachweis wird nur in seltenen Fällen möglich sein: hier sollte ein Glaubhaftmachen genügen.

Zum anderen soll das Teilabzugsverbot zukünftig auch bei einer Überlassung von Wirtschaftsgütern zu nicht fremdüblichen Konditionen gelten, etwa innerhalb einer Betriebsaufspaltung.

Einen Grund für diese Ausdehnung der Regelung ist u. E. nicht ersichtlich. Gerade innerhalb einer Betriebsaufspaltung ist gewährleistet, dass ein entstehender Gewinn entweder auf Ebene der Betriebsgesellschaft oder auf der Ebene des Besitzunternehmens besteuert wird. Hier kann es allenfalls zu Stundungseffekten kommen.

Aus vorgenannten Gründen sehen wir die geplante Erweiterung des § 3c Abs. 2 EStG als kritisch an.

#### **Artikel 5: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes**

##### **Zu Nr. 2 Buchst. a) – § 3 Nr. 34a EStG – Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf**

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Einführung der Steuerfreiheit für soziale Beratungs- und Vermittlungsleistungen sowie der Kindernotbetreuung für Arbeitnehmer. Hierdurch wird ein wichtiger Beitrag zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie geleistet.

Vor dem Hintergrund der gesellschaftlichen Notwendigkeit weiterer Verbesserungen in diesem Bereich regen wir an, auch an anderen Stellen Gesetzesänderungen vorzunehmen. Hierbei wäre zunächst § 3 Nr. 33 EStG zu nennen. Dieser sieht die Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern vor. Nicht privilegiert sind somit Arbeitgeberleistungen für die Betreuung von schulpflichtigen Kindern. Vor dem Hintergrund, dass auch schulpflichtige Kinder – insbesondere im Grundschulalter – zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf der Betreuung bedürfen, sollte die Regelung auch auf schulpflichtige Kinder ausgedehnt werden.

Weiterhin sollte in diesem Zusammenhang die Regelung zur Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG ausgeweitet werden. Eine Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben ist bisher nur zu zwei Dritteln und bis maximal 4.000,00 € je Kind möglich. Unter Berücksichtigung der sich stetig verbessernden Betreuungsangebote und der sich ändernden Lebensumstände wären eine vollständige Abzugsmöglichkeit oder eine Anhebung der Höchstgrenze wünschenswert.

Aus vorgenannten Gründen begrüßen wir die geplante Einführung der Steuerfreiheit für soziale Beratungs- und Vermittlungsleistungen sowie der Kindernotbetreuung für Arbeitnehmer, regen jedoch an, auch in anderen Bereichen Verbesserungen vorzunehmen.

### **Zu Nr. 3, 4 und 6 – §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 12 Abs. 5 EStG – Definition einer Erstausbildung**

Erstmals werden die Anforderungen gesetzlich festgeschrieben, die erfüllt sein müssen, damit eine Erstausbildung vorliegt, in deren Anschluss die Kosten einer weiteren Ausbildung oder eines Studiums als Werbungskosten anerkannt werden können. Dies ist einerseits aus Gründen der Rechtsklarheit begrüßenswert.

In einer Zeit, in der die Ausbildung ein immer wichtiger werdender Wirtschaftsfaktor wird und andererseits die Zahl der Auszubildenden sinkt, müsste u. E. allerdings breiter diskutiert werden, ob der mit dem Gesetzentwurf verfolgte Ansatz nicht gesellschaftspolitisch verfehlt ist. Da sich laut der Begründung zum Gesetzentwurf die steuerlichen Vorteile eines Abzugs von Ausbildungskosten in den meisten Fällen ohnehin in Grenzen halten, dürften auch keine fiskalpolitischen Gründe gegen eine andere Regelung sprechen.

Aus vorgenannten Gründen regen wir eine Überdenkung der Behandlung von Ausbildungskosten an.

### **Zu Nr. 5 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) – § 10 Abs. 3 EStG – Anhebung der Förderhöchstgrenzen bei der Basisversorgung im Alter**

Wir begrüßen die Anhebung des Abzugsvolumens für Beiträge zugunsten einer Basisversorgung im Alter von 20.000,00 € auf 24.000,00 €. Eine solche Anhebung halten wir insbesondere deswegen für geboten, da die derzeitige – und wohl auch noch weiterhin andauernde – Niedrigzinsphase es erschwert, für das Erreichen einer angemessenen Altersvorsorge ausreichende Renditen zu erzielen. Vor diesem Hintergrund ist es u. E. durchaus fraglich, ob die Anhebung tatsächlich zu verbesserten Spielräumen führt oder nicht nur eingetretene Nachteile ausgleicht.

Aus vorgenannten Gründen regen wir eine weitere Anhebung der Förderhöchstgrenze an.

### **Zu Nr. 9 – § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG – Neuregelung der Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt**

Die Begründung zu der geplanten Gesetzesänderung formuliert ausdrücklich, dass die Änderungen die neueste Rechtsprechung des BFH aushebeln und der Vermeidung von Steuerausfällen dienen sollen. Die Bundessteuerberaterkammer steht schon aus Gesichtspunkten der Steuervereinfachung, -gerechtigkeit und -systematik der Entwicklung ausgesprochen kritisch gegenüber, Gesetzesänderungen nur aus diesem Grund vorzunehmen.

Unabhängig von dieser grundlegenden Kritik, stimmt die geplante Änderung nicht mit der bisherigen Verwaltungsauffassung überein und führt hierdurch zu zahlreichen Zweifelsfragen in der Praxis.

So sieht der Gesetzentwurf vor, dass eine Betriebsveranstaltung nur dann vorliegt, wenn diese „allen“ Betriebsangehörigen offen steht. Im Gegensatz hierzu führt R 19.5 Abs. 2 Satz 4 LStR aus, dass auch dann eine Betriebsveranstaltung vorliegt, wenn alle Mitarbeiter einer Organisationseinheit hieran teilnehmen. Weiterhin sehen die Lohnsteuerrichtlinien auch weitere Fälle (Pensionärstreffen, Jubiläumsveranstaltungen) als Betriebsveranstaltungen vor.

Darüber hinaus betrachten die Lohnsteuerrichtlinien unübliche Geschenke mit einem Wert von mehr als 40,00 € (ab 2015: mehr als 60,00 €) isoliert von der Freigrenze für Betriebsveranstaltungen. Nach dem Gesetzentwurf soll diese Regelung nun abgeschafft werden. Hierdurch würde die erhöhte Freigrenze auf 150,00 € in Einzelfällen faktisch abgesenkt werden.

Die Gesetzesänderung sieht ferner vor, dass die Freigrenze für maximal zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr gilt. Die Lohnsteuerrichtlinien sehen jedoch vor, dass z. B. bei leitenden Angestellten der Besuch von mehr als zwei Veranstaltungen unschädlich ist, wenn diese der Erfüllung von beruflichen Aufgaben gelten.

Reisekosten sollen zukünftig mit in die Kosten der Betriebsveranstaltung eingerechnet werden. Nach den Lohnsteuerrichtlinien sind Kosten für die Fahrt zu der Betriebsveranstaltung jedoch bislang als Reisekosten zu behandeln. Ferner stellt sich die Frage, wie mit Reisekosten umgegangen werden soll, wenn die Betriebsveranstaltung mit Veranstaltungen mit reinem betrieblichem Charakter kombiniert wird. Hier wäre eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen.

Durch die erhebliche Ausdehnung der Bemessungsgrundlage (Einrechnung von Geschenken, weiterer Teilnehmer, Reisekosten, etc.) werden die Arbeitnehmer voraussichtlich höher belastet als vor Anhebung der Freigrenze. Dies gilt umso mehr, als nach dem Gesetzentwurf auch die Gemeinkosten berücksichtigt werden müssen. Insbesondere diese Regelung führt zu einer deutlichen finanziellen Belastung der Arbeitnehmer. Zumindest wird die Anhebung der Freigrenze neutralisiert. Dies widerspricht faktisch auch dem Zweck der Erhöhung der Freigrenze, mit dem den gestiegenen Kosten von Betriebsveranstaltungen Rechnung getragen werden sollte. Darüber hinaus sollten nur volljährige Personen und nicht Kinder berücksichtigt werden.

Hinzu kommt der erhebliche Aufwand auf Seiten der Arbeitgeber, die umzulegenden Gemeinkosten zu ermitteln. Hierdurch wird das Ziel der Steuervereinfachung verfehlt.

Die vorgeschlagenen Änderungen führen u. E. zu einer deutlichen Verschlechterung gegenüber den bisher geltenden Verwaltungsvorschriften, die auch durch die geplante Anhebung der Freigrenze nicht ausgeglichen werden. Die Bundessteuerberaterkammer lehnt diese Änderungen daher ab.

Wenn eine gesetzliche Regelung für nötig gehalten wird, sollte diese näher an den bisherigen Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien angelehnt werden. Weiterhin regen wir an, die Freigrenze über den Betrag von 150,00 € hinaus deutlich anzuheben und Gemeinkosten, ggf. pauschal, in Abzug zu bringen. Dies würde für die Praxis eine erhebliche Vereinfachung bedeuten.

### **Zu Nr. 12 – § 34c Abs. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 34a EStG-E – Anrechnung ausländischer Steuern**

Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags für ausländische Steuern soll nach § 34c Abs. 1 zukünftig nicht mehr auf das Verhältnis zwischen ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte abgestellt werden. Ausländische Steuern sollen stattdessen höchstens mit der durchschnittlichen tariflichen deutschen Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet werden. Die Änderung beruht auf der Rechtsprechung des EuGH und des BFH. Die Änderung soll eine Benachteiligung von ausländischen gegenüber inländischen Einkünften beseitigen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt eine gesetzliche Reaktion auf die Urteile des EuGH (Rs. C-168/11) und des BFH (Az. I R 71/10) in der Rechtssache *Beker und Beker*, da durch das zwischenzeitlich veröffentlichte BMF-Schreiben vom 30. September 2013 (Az. IV B 3 - S 2293/09/10005-04 (2013/0834851)) keine Rechtssicherheit eingetreten ist und das Unionsrecht eine Behebung der unionsrechtswidrigen Gesetzeslage durch Änderung des Gesetzes erfordert.

Es bestehen allerdings Bedenken gegen das Konzept einer unterschiedlichen Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags im Rahmen des § 34c EStG für offene Veranlagungszeiträume (VZ) bis einschließlich VZ 2014 einerseits und für VZ ab 2015 andererseits.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, die für die für VZ ab 2015 gem. § 34c Abs. 1 EStG n. F. geltende Regelung bereits für alle offenen VZ anzuwenden. Demgemäß soll der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens inklusive der ausländischen Einkünfte ergebende Durchschnittssteuersatz mit den ausländischen Einkünften multipliziert werden, um den Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Die Bundessteuerberaterkammer hält das Abstellen auf den Durchschnittssteuersatz (wie ab VZ 2015 vorgesehen) für die richtige und unionsrechtlich gebotene Variante.

Zwar stand in dem Verfahren in der Rechtssache *Beker und Beker* die Anrechnung ausländischer Steuern bei natürlichen Personen und in diesem Zusammenhang nur die „Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände“ im Streit. Allerdings hat der EuGH in Rdnr. 35 des Urteils *Beker und Beker* (a. a. O.) – unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung – ausgeführt, dass gesetzliche Maßnahmen unionsrechtswidrig sind, die Steuerpflichtige von Investitionen in anderen Staaten abhalten können.



In gleicher Weise benachteiligend wie die Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und anderen persönlichen Umständen wirkt sich auch die Nichtberücksichtigung anderer Abzugspositionen, namentlich eines Verlustvortrags oder -rücktrags aus. Dies wird durch die Neufassung des § 34c Abs. 1 EStG künftig (ab VZ 2015) zutreffend berücksichtigt. Für den laufenden VZ 2014 und die noch offenen Veranlagungsfälle früherer Jahre sollte dies ebenso geregelt werden.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Vereinheitlichung dergestalt herbeizuführen, dass sowohl für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle der Vergangenheit als auch für die Zukunft auf den Durchschnittssteuersatz abgestellt wird. Für die Vergangenheit ist darüber hinaus sicherzustellen, dass die Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht im Einzelfall ausnahmsweise zu einer unzulässigen rückwirkende Verschlechterung für den Steuerpflichtigen führt.

## **Artikel 6 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

### **Zu Nr. 3 Buchst. c) – § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG – Anrechnung ausländischer Steuern bei Körperschaften**

Vorgesehen ist, § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG so zu fassen, dass die sich bei der Veranlagung ergebende deutsche Körperschaftsteuer auf das zu versteuernde Einkommen im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Damit kommt es zu einer „Abkopplung“ des § 26 KStG von § 34c EStG.

Die Begründung des Regierungsentwurfs (a. a. O., S. 65) rechtfertigt die „Abkopplung“ und die ausdrückliche Übernahme der bisherigen Regelung des § 34c Abs. 1 EStG damit, dass Körperschaftsteuersubjekte über keine Privatsphäre verfügen (ähnlich auch schon das BMF-Schreiben vom 30. September 2013, a. a. O., dahingehend dass Körperschaften „mangels Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände keine persönlichen Abzugsbeträge im Sinne dieser Entscheidung [*Rs. Beker und Beker*] haben können“).

Das genannte Urteil des EuGH ist aber gleichermaßen für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften relevant. Soweit die Körperschaft abziehbare Spenden oder – in der Praxis vermutlich noch wichtiger – inländische Verlustvorträge hat, ergeben sich durch deren Nichtberücksichtigung beim Bezug ausländischer Einkünfte – ebenso wie bei natürlichen Personen – rein rechnerisch völlig vergleichbare Nachteile, die Steuerpflichtige von Investitionen in anderen Staaten abhalten können.

Daher regt die Bundessteuerberaterkammer an, auch im Körperschaftsteuerrecht auf den Durchschnittssteuersatz abzustellen und – wie bisher – in § 26 KStG auf die Regelung in § 34c Abs. 1 EStG zu verweisen.

## Artikel 9 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes

### Zu Nr. 3 – § 13b Abs. 10 UStG – Verordnungsermächtigung zur Erweiterung des Anwendungsbereiches der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

#### Hintergrund:

Der Rat der Europäischen Union hat am 22. Juli 2013 die *Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem* in Bezug auf einen Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug verabschiedet. Der Schnellreaktionsmechanismus soll den Mitgliedstaaten ermöglichen, schneller und wirksamer auf Mehrwertsteuerbetrug zu reagieren. So können die Mitgliedstaaten binnen eines Monats die sog. „Reverse-Charge-Regelung“ anwenden. Mit dem Schnellreaktionsmechanismus müssen die Mitgliedstaaten nicht länger auf den Abschluss des förmlichen Verfahrens warten, bevor sie spezielle Betrugsbekämpfungsmaßnahmen anwenden. Stattdessen wird ihnen in einem wesentlich zügigeren Verfahren binnen eines Monats genehmigt, von den Mehrwertsteuervorschriften der EU abzuweichen.

Damit auch Deutschland in der Lage ist, den Schnellreaktionsmechanismus ohne große zeitliche Verzögerung (z. B. erst im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens) einzusetzen, ist die in § 13b Abs. 10 UStG-E geplante Verordnungsermächtigung notwendig. Diese Verordnungsermächtigung setzt ein Vorhaben aus dem Koalitionsvertrag – den Schnellreaktionsmechanismus gezielt einzusetzen – um. Im Rahmen einer Verordnung kann das BMF mit Zustimmung des Bundesrates schneller einen neuen Tatbestand in § 13b UStG einfügen. Es ist nachvollziehbar, dass man für die Wirksamkeit des Schnellreaktionsmechanismus eine Verordnungsermächtigung in Betracht zieht.

Die auf Grundlage des Schnellreaktionsmechanismus erlassenen Eilmaßnahmen sind auf neun Monate begrenzt. Positiv ist, dass die Bundesregierung entsprechend des Gesetzeswortlautes, nach dem Einsatz des Schnellreaktionsmechanismus, eine längerfristige Anwendung dieser neuen Reverse-Charge-Regelung vorsieht. Nach Genehmigung des neuen Verfahrens soll ein Antrag nach Art. 395 MwStSystRL bei der EU abgegeben werden, um das Reverse-Charge-Verfahren für mindestens zwei Jahre anwenden zu können. Dies begrüßen wir, denn eine Einführung für lediglich neun Monate wäre kaum praktikabel. Dieser Umstellungsaufwand ist den Unternehmen nicht zuzumuten.

Wir unterstützen das Ziel der Bekämpfung und Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs ausdrücklich. Dennoch wollen wir Ihnen aufzeigen, dass eine schnelle Einführung eines neuen Reverse-Charge-Verfahrens per Verordnung aufgrund der Erfahrungen in der Vergangenheit für die Unternehmen nicht umsetzbar ist.

Uns ist bekannt, dass sich in der Vergangenheit gezeigt hat, dass die Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens bei der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs eine sehr effektive Maßnahme ist. Leider geht die Minderung der damit verbundenen Betrugsanfälligkeit mit immer komplexer werdenden Compliance-Anforderungen einher. Zusätzlich entwickelt sich die Materie immer mehr zu einem „Katz und Maus Spiel“.

Wir haben den Eindruck gewonnen, dass sich Betrüger neue Betrugfelder suchen, wenn beispielsweise Karussellgeschäfte mit Mobilfunkgeräten nicht mehr durchführbar sind, werden neue Warenkategorien wie z. B. Spielekonsolen ausgewählt. In der Folge würde der Gesetzgeber wieder einen neuen Tatbestand zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens erlassen.

Die erhebliche Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens ist ein großes Problem für die Unternehmer in Deutschland. Die Umsatzsteuer wird dadurch leider immer unübersichtlicher und unsystematischer und führt für Unternehmen und Steuerberater in der Praxis zu vermehrten Abgrenzungsfragen. Die Probleme entstehen in der Praxis durch die folgenden Gegebenheiten:

- Umstellung auf das Reverse-Charge-Verfahren bei bestimmten Lieferungen oder Leistungen unterjährig ohne ausreichende Vorlaufzeit,
- Abgrenzungsprobleme, die dadurch entstehen, dass BMF-Schreiben erst kurz vor Inkrafttreten der Regelung veröffentlicht werden,
- Abgrenzungsprobleme, die dadurch entstehen, dass man keine verbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke erhalten kann,
- Probleme, die dadurch entstehen, dass Leistender und Leistungsempfänger unterschiedliche Auffassungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung haben.

Für Unternehmen und Steuerberater entsteht vor Inkrafttreten der Neuregelungen regelmäßig ein erhöhter Arbeits- und Beratungsaufwand. Unternehmen müssen die automatisierten Prozesse im Rahmen der Rechnungstellung und des Reportings anpassen.

Neben der Implementierung von zusätzlichen Steuer-Codes im IT-System ändert sich auch die Rechnungstellung. Der Steuersatz und die deutsche Umsatzsteuer sind bei den betroffenen Lieferungen nicht mehr in der Rechnung auszuweisen, ansonsten schuldet der Lieferer die Umsatzsteuer wegen eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG und der Empfänger hat aus dieser Rechnung keinen Vorsteuerabzug. Ferner hat die Rechnung einen Hinweis zu enthalten, wonach der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. Darüber hinaus sind Vorkehrungen im Rahmen der Kommunikation mit den Kunden zu treffen. Nicht jedem Unternehmen sind diese Neuregelungen und deren Konsequenzen bekannt.

Durch die geplante Verordnungsermächtigung zur Erweiterung des Anwendungsbereiches des Reverse-Charge-Verfahrens spitzt sich dieses Problem zu.

Bei der Anwendung des Schnellreaktionsmechanismus geht es – wie der Name schon sagt – um eine möglichst schnelle Einführung eines Tatbestands für das Reverse-Charge-Verfahren.

Die Vergangenheit hat gezeigt, dass Unternehmen und Steuerberater bei der Einführung eines neuen Reverse-Charge-Verfahrens mindestens sechs Monate Vorlaufzeit benötigen. Das bedeutet, dass sechs Monate vor Inkrafttreten der Neuregelung das Anwendungsschreiben des BMF veröffentlicht sein sollte, in dem bereits die größten Abgrenzungsprobleme geklärt sind.

In der Vergangenheit wurden die akuten Probleme bei der Umstellung auf das Reverse-Charge-Verfahren für bestimmte Leistungen dadurch beseitigt, dass das BMF Nichtbeanstandungsregelungen erlassen hat. Auch aktuell haben Kammern und Verbände bei der Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Lieferungen von Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen eine Nichtbeanstandungsregel gefordert, da eine Umstellung zum 1. Oktober 2014 (innerhalb von drei Monaten in der Ferienzeit) schlichtweg unmöglich ist.

Wir gehen davon aus, dass nach dem potentiellen Inkrafttreten der Verordnungsermächtigung eine Vorlaufzeit von sechs Monaten durch das BMF aus verschiedenen Erwägungen nicht zu bewerkstelligen ist. Wir bitten aus diesem Grund die Einführung einer Verordnungsermächtigung gründlich zu überdenken, da die Praxis nicht in der Lage ist, die Prozesse kurzfristig umzustellen. Dies haben die Erfahrungen in der Vergangenheit deutlich gezeigt.

## **2. Zur Stellungnahme des Bundesrates**

### **Zu Ziffer 7 – § 385 Abs. 3 – neu – Geltung von Verfahrensvorschriften im Strafverfahren, Vorlage von Unterlagen auf Datenträgern durch Dritte**

Der Bundesrat schlägt vor, § 385 AO um einen Absatz 3 dahingehend zu erweitern, dass die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft verlangen kann, dass digital gespeicherte Daten i. S. d. § 147 Abs. 1 AO, die als Beweismittel in einem Steuerstrafverfahren in Betracht kommen, in maschinell auswertbarer Form angefordert werden können.

Erfasst werden sollen Unterlagen bei Dritten, die gem. § 147 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems elektronisch erstellt wurden. Der Bundesrat sieht darin keinen Mehraufwand für die Wirtschaft, da die Daten ohnehin in einem Datenverarbeitungssystem erfasst und verarbeitet werden und für die Außenprüfung zur Verfügung zu stellen sind.

Die Bundessteuerberaterkammer sieht es nicht als erforderlich an, eine Sondervorschrift für das Steuerstrafverfahren zur Sicherung von beweiserheblichen Daten zu schaffen. Die in der Strafprozessordnung vorgesehenen Vorschriften zur Sicherung von beweiserheblichen Gegenständen sind auch im Steuerstrafverfahren anwendbar (§ 369 Abs. 2 AO) und ausreichend.

### **Zu Ziffer 9 – § 4 Abs. 5a – neu – EStG – Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei hybriden Steuergestaltungen**

Um die Effekte hybrider Steuergestaltungen zu neutralisieren, soll ein neuer § 4 Abs. 5a EStG festlegen, dass Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn sie beim Empfänger nicht als Einnahmen berücksichtigt werden oder steuerfrei sind. Außerdem sollen nur solche Aufwendungen abziehbar sein, die nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern. Mit dem vorliegenden Vorschlag sollen Empfehlungen der OECD umgesetzt werden, die im Rahmen des BEPS-Projekts mit dem Ziel erarbeitet worden sind, die Nichtbesteuerung von Einkünften (sog. „weiße Einkünfte“) und den doppelten Abzug von Betriebsausgaben (sog. „double dip“) zu verhindern.

Die Bundessteuerberaterkammer hat als Organ der Rechtspflege keinerlei Interesse daran, Steuerstrukturen zu unterstützen, die zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führen.

Die Bundessteuerberaterkammer schlägt jedoch vor, zum derzeitigen Zeitpunkt von einer punktuellen Umsetzung einzelner Maßnahmen aus dem BEPS-Paket abzusehen. Die OECD hat im Zuge der Vorstellung der ersten Berichte zu einzelnen Maßnahmen klar zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Vorschläge im Jahr 2015 noch einmal mit den dann vorzustellenden Vorschlägen zu den übrigen Maßnahmen abgeglichen werden und in diesem Sinne als vorläufig zu betrachten sind. Sie hat auch betont, dass die Umsetzung einzelner Maßnahmen in nationales Recht nicht zu unbeabsichtigter internationaler Doppelbesteuerung führen darf.

Wenn eine entsprechende Vorschrift zukünftig eingeführt wird, müsste sie u. E. aber deutlich zielgenauer formuliert werden. Auch dürfen den Unternehmen, die eindeutig betrieblich veranlassten Aufwendungen im Sinne des objektiven Nettoprinzips als Betriebsausgaben geltend machen, keine unüberwindbaren Hürden errichtet werden. So ist nicht erkennbar, wie ein Unternehmen bei den in Satz 1 gegenständlichen Zinsaufwendungen die steuerliche Behandlung beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nachweisen können soll, wenn der Empfänger ein fremder Dritter ist. Es ist nicht üblich, dass ein Darlehensgeber seinem Darlehensnehmer ins Einzelne gehende Angaben zu seinen steuerlichen Verhältnissen macht. Hiervon abgesehen bedeutet die fehlende Besteuerung von Einnahmen beim Empfänger keineswegs zwingend, dass diese Einnahmen letztlich völlig steuerfrei bleiben; so können sie bei einem Gesellschafter beispielsweise in eine Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden.

Die dem Satz 2 des Vorschlags zugrundeliegende Annahme (vgl. Gesetzesbegründung zu Satz 2), dass der „doppelte Abzug einer Ausgabe ... jeglicher Steuersystematik [widerspricht] und ... nicht gewollt [ist]“, trifft in dieser Form nicht zu. Der dieser Annahme entsprechende Vorschlag bedarf daher einer grundlegenden Überarbeitung, um unbeabsichtigte internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Sofern zwei Staaten auf das nämliche Steuersubstrat zugreifen (wie dies beispielsweise auch Deutschland bei nicht freigestellten ausländischen Betriebsstätten tut), müssen die zugehörigen Aufwendungen selbstverständlich auch in zwei Staaten abziehbar sein. Dies erkennt auch der OECD-Bericht zu Maßnahme 2 ausdrücklich an.

Mit Blick auf die Schaffung einer ähnlichen Vorschrift im Zuge der Umsetzung des BEPS-Projektes in einem künftigen Gesetzgebungsverfahren regt die Bundessteuerberaterkammer bereits jetzt an, eine solche Vorschrift nur mit Wirkung für die Zukunft in Kraft zu setzen, also für nach dem Inkrafttreten des Gesetzes beginnende Wirtschaftsjahre und nicht bereits für bei Inkrafttreten des Gesetzes laufende Wirtschaftsjahre. Es ist für betroffene Unternehmen nahezu unmöglich und unzumutbar, für beim Inkrafttreten des Gesetzes bereits abgeschlossene Geschäftsvorfälle entsprechende Nachweise zu erbringen.

### **Zu Ziffern 11 und 12 – § 8 Abs. 1 Satz 2 – neu – und Abs. 2 EStG – Behandlung von Gutscheinen u. ä. als Geldleistungen; Bewertung von Sachbezügen nach dem Verbraucherpreis**

Vorteile, die nicht in Geld bestehen, aber auf einen Geldbetrag lauten, sowie zweckgebundene Geldzuwendungen sollen nach dem Vorschlag des Bundesrates auch den Einnahmen in Geld zugeordnet werden. Mit dieser Änderung wird die Anwendbarkeit der BFH-Rechtsprechung verhindert, nach der auch Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten oder Geldleistungen mit Verwendungsaufgabe unter die Freigrenze von 44,00 € im Kalendermonat des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG für Sachbezüge fallen.

Die Bundessteuerberaterkammer lehnt diesen Vorschlag ab, da er in vielen Fällen faktisch eine Steuererhöhung für Arbeitnehmer bedeutet.

Der weitere Vorschlag sieht vor, das aufgrund der BFH-Rechtsprechung derzeit bestehende Wahlrecht für eine Bewertung von Sachbezügen entweder nach § 8 Abs. 2 oder nach § 8 Abs. 3 EStG zu beseitigen. Es wird ein neuer einheitlicher Bewertungsmaßstab für Sachbezüge, der sog. „Verbraucherpreis“, festgelegt.

Es stellt sich die Frage, wie der regelmäßige Preis zum Zeitpunkt des Zuflusses (am Ort der Leistungserbringung) Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung noch durch den Arbeitgeber nachgewiesen werden soll? Außerdem bürdet diese Regelung Arbeitgebern einen erhöhten Verwaltungsaufwand auf. Aus diesem Grund lehnen wir diesen Vorschlag ab.

#### **Zu Ziffer 15 – § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG – Neuregelung der Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt**

Der Bundesrat schlägt vor, im Gesetz eine Konkretisierung des Arbeitslohnbegriffs vorzunehmen. Dieses Anliegen begrüßt die Bundessteuerberaterkammer im Grundsatz, da damit in der Praxis vielfach bestehende Unsicherheiten beseitigt werden könnten.

Der vorliegende Vorschlag hat jedoch allein den Hintergrund, die jüngere BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf Zuwendungen im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen zu konterkarieren. Dies lehnt die Bundessteuerberaterkammer ab. Insbesondere erscheint die vorgesehene Rückwirkung aus verfassungsrechtlicher Sicht problematisch. Dieser Vorschlag sollte daher keinesfalls umgesetzt werden.

#### **Zu Ziffer 20 – § 3 Nr. 33 und 34a, § 41 Abs. 1 und § 41 b Abs. 1 EStG – Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf**

Der Bundesrat schlägt vor, die Vereinbarkeit von Beruf und Familie durch die steuerliche Förderung zu verbessern. Hierzu sollen künftig auch Zahlungen für die Betreuung von schulpflichtigen Kindern begünstigt werden. Gleichzeitig soll die Steuerfreiheit auf die bisherigen Beträge begrenzt werden, die bisher als Sonderausgaben nach § 10 EStG abziehbar sind.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt den Vorschlag grundsätzlich, die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu verbessern. Allerdings erscheint die vorgeschlagene Lösung als nicht geeignet.

Die Bundessteuerberaterkammer spricht sich dafür aus, die bisherigen Regelungen der Steuerfreiheit auch auf schulpflichtige Kinder, ohne Begrenzung der Höhe nach, auszuweiten. Weiterhin sollten die Abzugsmöglichkeiten im Rahmen der Sonderausgaben deutlich ausgeweitet werden.

### **Zu Ziffer 37 – § 8c KStG – Neuregelung des schädlichen Beteiligungserwerbs bei konzerninternen Umstrukturierungen**

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, den Gesetzeswortlaut von § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG zu ändern. Um die Intention des Gesetzgebers besser umzusetzen und eine dieser widersprechenden Auslegung des Gesetzeswortlauts abzustellen, wird folgende Klarstellung vorgeschlagen. Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt dann nicht vor, wenn an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber oder an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer oder an dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Die Änderung soll bereits rückwirkend auf Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden sein.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt diesen Vorschlag vollumfänglich. Die vorgeschlagene Klarstellung sorgt dafür, dass konzerninterne Umstrukturierungen, in denen die Beteiligungsverhältnisse sich faktisch nicht ändern, ohne steuerliche Nachteile vollzogen werden können. Um in der Konzernklausel nicht auch nach der Neufassung noch unbeabsichtigten Einschränkungen vorzunehmen, bitten wir jedoch um Prüfung, ob statt des Verweises auf „Personenhandelsgesellschaften“ nicht besser auf „Personengesellschaften“ i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bzw. § 15 Abs. 3 EStG verwiesen werden sollte. Damit würde sichergestellt, dass auch gewerbliche Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder ausländische Personengesellschaften von der Norm erfasst werden.

### **Zu Ziffer 41 – § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG – Aufnahme einer Bagatellgrenze bezüglich des Reverse-Charge-Verfahrens für edle und unedle Metalle**

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt den Vorschlag des Bundesrates in Bezug auf die Einführung einer Bagatellgrenze aus folgenden Gründen ausdrücklich.

#### **Bagatellgrenze dringend notwendig**

Nach Anwendung des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Kroatienanpassungsgesetzes führt die Lieferung von Waren, die aus Metallen bestehen und die auch im Bereich des Einzelhandels geführt werden, zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Folgende Warengruppen sind u. a. betroffen (Metallklebebänder, Aluminiumfolie, Basteldraht, Eisendrahtschwamm zum Putzen etc.).

Diese Rechtsfolge tritt ein, wenn diese Metalle von einem Unternehmer bezogen werden. Es ist unerheblich, ob diese Waren für den privaten oder den unternehmerischen Bereich bezogen werden. Unternehmer ist dabei jeder umsatzsteuerliche Unternehmer wie z. B. Kleinunternehmer, Wohnungsvermieter, Ebay-Verkäufer, ehrenamtlich Tätiger, Aufsichtsratsmitglieder und alle anderen Unternehmer.

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bedeutet, dass anstelle des leistenden Unternehmers der Wareneinkäufer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss. Der leistende Unternehmer hat eine Nettorechnung ohne gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer auszustellen.



**Beispiel:** Kauft ein Wohnungsvermieter Aluminiumfolie für seinen privaten Bereich ein, muss der Supermarkt die Aluminiumfolie ohne Umsatzsteuer verkaufen sowie eine Rechnung nach § 14a Abs. 5 UStG mit dem Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ ausstellen. Der Wohnungsvermieter muss die Umsatzsteuer anmelden und ist – wegen des Bezugs für seine privaten Zwecke – vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Waren, die aus Metallen bestehen und auch im Bereich des Einzelhandels geführt werden, sollten nicht unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft fallen. Die Unternehmereigenschaft müsste während des Kassiervorgangs überprüft werden. Bargeschäfte sind aufgrund der derzeitigen Regelung in der Praxis steuerlich nicht korrekt umsetzbar, somit ist das Gesetz in dieser Form nicht vollziehbar.

Um diese Fälle aus dem Anwendungsbereich dieser Regelung herauszunehmen, sollte dringend eine Bagatellgrenze eingeführt werden. Eine solche gesetzliche Bagatellgrenze ist nicht neu und ist bereits bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen – die ebenfalls unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen – gesetzlich in § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG verankert.

Bitte beachten Sie, dass die Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung, welche die Nichtanwendung dieser Neuregelung zulässt, zum 31. Dezember 2014 ausläuft.

Gern möchten wir folgende Maßnahmen vorschlagen, die neben der Bagatellgrenze helfen könnten, das Gesetz zielgenau nur auf die Betrugsfälle abzugrenzen und die Masse der Unternehmer aus dem Anwendungsbereich herauszunehmen.

#### **Reduzierung des Anwendungsbereiches nur auf Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG**

Derzeit greift die Umkehr der Steuerschuldnerschaft immer dann, wenn Metalle der Anlage 4 an Unternehmer geliefert werden. Die Reverse-Charge-Regelung für Metalllieferungen sollte nicht für Lieferungen an alle Unternehmer gelten, sondern auf Lieferungen an Wiederverkäufer von Metallen i. S. v. § 3g UStG beschränkt werden.

Eine Identifizierung der Wiederverkäufer, z. B. durch ein Bescheinigungsverfahren analog zu § 13b Abs. 5 UStG (Reverse-Charge für Bauleistungen), wäre erforderlich. Ein solches Verfahren würde die Handhabbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens für Metalllieferungen in der Praxis verbessern und sowohl den betroffenen als auch den nicht betroffenen Unternehmern Rechtssicherheit verschaffen.

#### **Herausnahme von Endprodukten aus dem Anwendungsbereich**

Die Neuregelung basiert auf Art. 199a Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL. Hiernach ist Deutschland ermächtigt das Reverse-Charge-Verfahren auf die Lieferung von Rohmetallen und Metallhalberzeugnissen (Definition: be- oder verarbeitete Stoffe, deren Produktionsprozess noch nicht beendet ist) anzuwenden. Derzeit fallen jedoch alle in Anlage 4 aufgeführten Metalle unter die Neuregelung.

Dies betrifft auch Gegenstände, die für den Endverbrauch bestimmt sind (Aluminiumfolie). Die Anwendung ist nicht von der Ermächtigung in der MwStSystRL gedeckt und wirkt daher überschießend. Der Anwendungsbereich sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass metallische Endprodukte nicht unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft fallen.

#### **Zu Ziffer 44 – § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG – Schaffung einer zentralen Stelle für Kapitalertragsteuerentlastungen**

Durch die Regelung in § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG i. V. m. § 32 Abs. 5 KStG ist für Anträge von EU-/EWR-Körperschaften das BZSt für die Entlastung von Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden zuständig geworden. Nach wie vor ungeklärt ist die Zuständigkeit für Anträge, die nicht unter die Vorschrift des § 32 Abs. 5 KStG fallen, vor allem von Körperschaften, die in Drittstaaten ansässig sind. Der Bundesrat hat vorgeschlagen, dass das BZSt unabhängig von der Anspruchsgrundlage für die Entlastung von Kapitalertragsteuer zuständig ist, wenn bestimmte Voraussetzungen kumulativ vorliegen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Schaffung einer zentralen Zuständigkeit des BZSt für unionsrechtlich begründete Anträge ausländischer Körperschaftsteuersubjekte auf Erstattung von abgeltend erhobenen Kapitalertragsteuern auf Dividenden i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die derzeitige gespaltene Zuständigkeit des BZSt für Teilerstattungen nach DBA und der Finanzämter für weitergehende Erstattungen aufgrund des Unionsrechts ist für die Praxis schwer handhabbar. Auch sind die örtlichen Zuständigkeiten der Finanzämter bei Beteiligungsbesitz und Dividendenbezug von mehreren Gesellschaften nicht rechtssicher ermittelbar.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, die vorgesehene Regelung auch auf Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erstrecken. Auch bei solchen Bezügen kommen unionsrechtlich begründete Ansprüche ausländischer Körperschaftsteuerpflichtiger in Betracht, soweit entsprechende Bezüge im Inlandsfall unter die Beteiligungsbetragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG fallen würden.

#### **Zu Ziffer 45 – § 4 Abs. 2 InvStG – Anrechnung ausländischer Steuern**

Durch die Neuregelung soll die Anrechnung ausländischer Steuern den Neuregelungen in § 34c Abs. 1 EStG und § 26 Abs. 1 KStG i. d. F. des Regierungsentwurfs des Zollkodexanpassungsgesetzes angepasst werden. Die Bundessteuerberaterkammer ist der Auffassung, dass die Abkoppelung der für das Körperschaftsteuerrecht geltenden Methode zur Anrechnung ausländischer Steuern von derjenigen, die aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Beker und Beker*, Rs. C-168/11, im Einkommensteuergesetz eingeführt werden soll, nicht gerechtfertigt ist.

### **Zu Ziffer 49 – Artikel 11c – § 23 Abs. 13 GrEStG – Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand i. S. d. GrEStG – Rückwirkende Anwendung**

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, dass Grunderwerbsteuergesetz im Hinblick auf mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand zu ändern. Die Bundessteuerberaterkammer kritisiert die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes im Hinblick auf die zeitliche Anwendung ausdrücklich. Im Gesetzentwurf heißt es:

Dem § 23 wird der folgende Abs. 13 angefügt:

„(13) § 1 Abs. 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 verwirklicht werden.“

Nach Auffassung des BFH im Urteil vom 24. April 2013, Az. II R 17/10 (BStBl. II 2013, S. 833), enthält das Grunderwerbsteuergesetz keine ausdrückliche Regelung hinsichtlich des für die Tatbestandserfüllung notwendigen Umfangs einer mittelbaren Änderung der Beteiligungsverhältnisse i. S. v. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.

Diese für die mittelbare Änderung der Beteiligungsverhältnisse erachtete Regelungslücke kann nach der Ansicht des Gerichts mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geschlossen werden. Kapital- und Personengesellschaften seien hierbei gleichermaßen als transparent zu betrachten.

Entgegen der Auffassung des BFH wird die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG überschrieben. Mit der Präzisierung der Vorschrift versucht der Bundesrat – ausweislich der Begründung – in Übereinstimmung mit dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers, im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG sowohl mittelbare Anteilsübertragungen der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen als auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzuschaffen.

Dem Vorschlag zufolge handelt es sich bei der Änderung lediglich um eine klarstellende Ergänzung entsprechend der geltenden Verwaltungsauffassung mit der der mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ursprünglich beabsichtigte Rechtszustand wieder hergestellt werden soll.

Ein rückwirkendes Inkrafttreten ist nach unserer Auffassung jedoch nicht gerechtfertigt.

Wir möchten an dieser Stelle auf das kürzlich ergangene BVerfG-Urteil zur Änderung des § 43 Abs. 18 KAGG hinweisen (vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2013, Az. 1 BvL 5/08, BGBl. I 2014, S. 25). Auf dieses Urteil ist in der Gesetzesbegründung nicht eingegangen worden. Vorliegend soll trotz höchstrichterlich geklärter Rechtslage eine rückwirkende Neuregelung, die sich gegen die vom BFH gewählte Auslegung richtet, in Kraft treten.

In dem vorgenannten BVerfG-Urteil wurde explizit festgestellt, dass eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen ist, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich eine höchstrichterlich geklärte Auslegung per Gesetz überschreibt.

Wir gehen davon aus, dass der Gesetzgeber die Ausführungen des BVerfG nicht in ausreichendem Maße in seine Überlegungen einbezogen hat. Denn bei der geplanten Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG handelt es sich keinesfalls um eine bloße „Klarstellung“ bzw. „Präzisierung“, sondern um eine Neuregelung. Die vom Gesetzgeber geplante rückwirkende Anwendung der gesetzlichen Neuregelung würde damit eine verfassungsrechtlich unzulässige „echte“ Rückwirkung darstellen.

Wir bitten das rückwirkende Inkrafttreten vor diesem Hintergrund gründlich zu überdenken.

### **Zu Ziffer 53 – Artikel 11d – neu – Änderung des Bewertungsgesetzes – §§ 190 und 205 Abs. 10 BewG – Ermittlung des Gebäudesachwertes**

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Bestrebungen des Bundesrates in seinen Empfehlungen zu diesem Gesetz das Bewertungsgesetz dahingehend zu modifizieren, dass eine relationsgerechte Erfassung von Grundbesitz auf der Bewertungsebene sichergestellt wird.

Die vorgeschlagenen Änderungen zu §§ 190 und 205 Abs. 9 sowie zu den Anlagen 22, 24 und 25 BewG stellen insgesamt eine Verbesserung der Immobilienbewertung durch das Sachwertverfahren dar und sind ein Schritt in die richtige Richtung.

Wesentliche Problematiken, die erheblichen Einfluss auf die Höhe der Immobilienwerte haben, bleiben aber bestehen.

Hierzu zählt u. a. die so in der Praxis der Verkehrswertermittlung nicht existierende Mindestnutzungsdauer, die in diesem Vorschlag lediglich von 40 % auf 30 % reduziert wird. Gleiches gilt für die Wertzahlen für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte und sonstige bebaute Grundstücke in Anlage 25 BewG, für die Gutachterausschüsse wohl auch zukünftig keine oder nur selten Sachwertfaktoren ausweisen werden, so dass deren Anpassung an die Höhe des vorläufigen Sachwertes regional unterschiedlich zu zufällig akzeptablen oder zu zufällig erheblich vom Verkehrswert abweichenden Immobilienwerten führt.

Eine kaum zu bewältigende Herausforderung wird die Einstufung des Gebäudestandards (siehe Anlage zum BewG unter III. Beschreibung des Gebäudestandards) im jeweiligen Bewertungsfall sowohl für Finanzbehördenmitarbeiter als auch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer werden.

Dieses hat zur Folge, dass der jeweilige Standard stets anhand der entsprechenden Einzelkomponenten individuell zu bestimmen ist. Insbesondere für die Gebäudetypen 5.2 bis 17.4 wird es für diejenigen, die keine bautechnische Ausbildung oder entsprechende langjährige Erfahrungen haben und die zudem keine Außen- und Innenbesichtigung ausführen, nur mit immensem Aufwand möglich sein, diese Standardstufen mit der notwendigen und geforderten Genauigkeit zu ermitteln. Denn derartige Ausführungen sind i. d. R. nicht dem jeweiligen Bauantrag zu entnehmen oder bei Mitarbeitern der Baubehörden oder der Gutachterausschüsse zu erfragen. Auch für Sachverständige ist es in der Praxis der Verkehrswertermittlung kaum möglich, diese Standardstufen ohne Ortsbesichtigung allein anhand von Bauunterlagen oder nach Angaben von Dritten zu bestimmen.

Kritisch bleibt nach wie vor der Zustand, dass bei Grundstücken mit älteren Gebäuden die Anwendung des Sachwertverfahrens regelmäßig zur Überbewertung führt. Hier ist es regelmäßig günstiger ein Verkehrswertgutachten durch einen Sachverständigen erstellen zu lassen, um den niedrigen gemeinen Wert nach § 198 BewG nachzuweisen. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften sehen Mindest-Restgebäudewerte in allen Fällen vor. Auch in den Fällen, in denen das Gebäude abrisssreif ist. Nur bei bestehender Abbruchverpflichtung (vorliegendes Schriftstück) kann man lt. § 190 Abs. 4 BewG-E von der tatsächlichen Nutzungsdauer ausgehen. Bauschäden, unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen oder der Reparaturstau bleiben steuerlich unberücksichtigt.

### **3. Aus aktuellem Anlass: § 50i EStG – Überschießende Tendenzen**

Die Bundessteuerberaterkammer bittet dringend darum, das vorliegende Gesetzgebungsverfahren zu nutzen, um die zwischenzeitlich erkannten überschießenden Tendenzen und Unklarheiten in § 50i EStG zu beseitigen. Es drängt sich insbesondere der Eindruck auf, dass die beiden Absätze des § 50i EStG völlig unabgestimmt nebeneinander stehen.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt das legitime Regelungsziel, deutsches Besteuerungssubstrat in Fällen zu sichern, in denen eine von allen Beteiligten (Steuerpflichtiger und Finanzverwaltung) einvernehmlich erwartete spätere Besteuerung Anlass für abgestimmte Gestaltungsmaßnahmen zur Vermeidung einer Wegzugs-(Entstrickungs-)besteuerung war.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer rechtfertigt die derzeitige Regelung jedoch nur zum Teil die geltende Fassung des § 50i EStG. Diese erfasst eine Vielzahl von Fällen, die nicht von dem eigentlichen Regelungsziel umfasst sind. Vor allen Dingen behindert die Vorschrift über Gebühr persönlich oder wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen von betroffenen Gesellschaftern oder Gesellschaften.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, sowohl die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 50i Abs. 1 EStG präziser auf die sog. Anlassfälle auszurichten als auch die (auf Umgehungsvermeidung gerichteten) Ersatztatbestände des § 50i Abs. 2 EStG zielgenauer zu formulieren.

Aus Gründen der Rechtssicherheit halten wir es jedoch nicht für ausreichend, mögliche Zweifelsfragen nur durch ein BMF-Schreiben zu regeln, weil Gerichte nicht an die im BMF-Schreiben geäußerten Rechtsauffassungen gebunden sind.

#### **3.1 Anlassfälle und Beschränkung auf stille Reserven im Wegzugszeitpunkt**

##### **a) Notwendige Begrenzung auf Fälle mit verbindlicher Auskunft**

Durch § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG wird eine Besteuerung „nachgeholt“, weil im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung unterblieben ist und aufgrund der verbindlichen Auskunft sowie der Bestandskraft des Steuerbescheids keine anderweitige Festsetzung möglich ist. Eine die Bestandskraft durchbrechende „Nachholung“ der Besteuerung scheint aber nur dann angebracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, dass im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung der stillen Reserven unterbleibt, weil die Anteile im Inland weiterhin steuerverstrickt sind (vgl. zur Bedeutung des konkludenten Einverständnisses der Steuerpflichtigen und der Erteilung verbindlicher Auskünfte im Einzelfall auch die amtliche Begründung in BT-Drs. 17/13033, S. 73, und BR-Drs. 632/1/12, S. 17). In allen anderen Fällen ist die nachträgliche Erfassung stiller Reserven im Inland nicht geboten.

Daher regt die Bundessteuerberaterkammer an, den Anwendungsbereich der Vorschrift auf solche Fälle zu begrenzen, in denen tatsächlich verbindliche Auskünfte erteilt wurden. Überdies sollte geprüft werden, ob der „Wegzug“ als das maßgebende Merkmal ausdrücklich genannt werden sollte.

### **b) Beschränkung auf stille Reserven im Wegzugszeitpunkt**

Paragraf 50i EStG unterwirft nicht nur die im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandenen stillen Reserven der Besteuerung, sondern stellt auf den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn ab. Das heißt, auch nach dem Wegzug zugewachsene stille Reserven werden der Besteuerung unterworfen.

Für die Fälle der Überführung einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG erscheint die Erfassung – auch – der nach dem Wegzug zugewachsenen stillen Reserven dann bedenklich, wenn der Steuerpflichtige in einen Mitgliedstaat der EU oder des EWR verzogen ist. Denn für diese Wegzugsfälle verstieß § 6 AStG von Anfang an in dem Sinne gegen Unionsrecht, dass eine anfallende Wegzugsteuer, welche nur die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven erfasst hätte, zinslos hätte gestundet werden müssen. Die Überführung der Anteile in eine gewerblich geprägte oder infizierte Gesellschaft erfolgte mithin zur Vermeidung einer unionsrechtswidrigen Sofortbesteuerung.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, hier Abhilfe zu schaffen.

### **3.2 Verstrickung auf den 29. Juni 2013 durch § 50i EStG**

Die Bundessteuerberaterkammer hat Bedenken, ob das mit Einführung der Vorschrift verfolgte Ziel erreicht wird. Da § 50i EStG nach § 52 Abs. 59c EStG erstmals auf Veräußerungen nach dem 29. Juni 2013 Anwendung findet, wird ab diesem Zeitpunkt im Wege des Treaty Override erstmals das zuvor durch die Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossene deutsche Besteuerungsrecht begründet. Hierin könnte eine Verstrickung zu sehen sein, die zwingend zum Ansatz des gemeinen Werts der betreffenden Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Personengesellschaft führt (fingierte Einlage, § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG).

Die Bundessteuerberaterkammer regt zur Vermeidung jahrelanger Rechtsunsicherheit eine klare Regelung dieser Frage an. Wenn die Gesamtregelung – wie oben gefordert – auf die Anlassfälle übereinstimmender Erwartungen von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung (Fälle mit verbindlicher Auskunft) beschränkt wird, dürfte eine derartige Regelung auch heute noch rechtsstaatlich möglich sein.

### **3.3 Besteuerung laufender Einkünfte (§ 50i Abs. 1 Satz 3 EStG)**

Durch § 50i Abs. 1 Satz 3 EStG werden laufende Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt wurden, ungeachtet entgegengesetzter Bestimmungen eines DBA im Inland besteuert.

Die Regelung umfasst nach ihrem Wortlaut sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft und ist nicht auf die laufenden Einkünfte aus den übertragenen Wirtschaftsgütern oder Anteilen beschränkt. Einzige Voraussetzung ist, dass vor dem 29. Juni 2013 Wirtschaftsgüter oder Anteile auf die Personengesellschaft übertragen oder überführt wurden.

Nach dem Wortlaut wären z. B. auch Einkünfte einer nach DBA freigestellten ausländischen Betriebsstätte einer Personengesellschaft erfasst, die einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter der Personengesellschaft zuzurechnen sind.

Zudem können die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft nach dem Wortlaut selbst dann besteuert werden, wenn die stillen Reserven in den betreffenden Wirtschaftsgütern oder der Beteiligung der Besteuerung (z. B. nach § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG) unterlegen haben und somit durch Veräußerung aus dem Vermögen der Personengesellschaft ausgeschieden sind.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, den Anwendungsbereich der Vorschrift auf die Einkünfte aus der überführten Beteiligung oder den Wirtschaftsgütern zu begrenzen und klarzustellen, dass der Wegzug ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven erfolgt sein muss.

### **3.4 Besteuerung von Umwandlungsvorgängen im Rahmen des § 50i EStG**

#### **a) Einbringung durch eine Personengesellschaft (§ 50i Abs. 1 Satz 2 EStG)**

Durch das „Kroatiengesetz“ wurde § 50i Abs. 1 EStG um einen neuen Satz 2 ergänzt. Von der Besteuerung nach Satz 1 werden nun auch Anteile i. S. d. § 17 EStG erfasst, die einer (vormals auch gewerblich tätigen) Personengesellschaft durch die Einbringung ihres Betriebs in eine Kapitalgesellschaft von dieser gewährt wurden. Das Gesetz differenziert hierbei nicht danach, ob die Einbringung zu Buchwerten oder unter Aufdeckung stiller Reserven geschehen ist. Warum eine Einbringung schädlich sein soll, bei der bereits stille Reserven versteuert wurden, ist unklar.

Die Bundessteuerberaterkammer weist darauf hin, dass die von Satz 1 angeordnete Besteuerung stiller Reserven infolge der Veräußerung der neu gewährten Anteile gegen Unionsrecht verstoßen kann (EuGH-Urteil vom 23. Januar 2014, Rs. C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft). Die Vorschrift unterscheidet an dieser Stelle – in unionsrechtlich unzulässiger Weise – in Veräußerungsvorgänge von Steuerinländern und Steuerausländern.

#### **b) Umwandlung der Personengesellschaft (§ 50i Abs. 2 EStG)**

Aufgrund der Einführung des § 50i Abs. 2 EStG durch das „Kroatiengesetz“ sind auch Reorganisationsvorgänge schädlich, wenn die Sachgesamtheit (Betrieb der Personengesellschaft), die Anteile oder Wirtschaftsgüter i. S. d. Abs. 1 enthält, nach § 1 UmwStG umgewandelt wird. Absatz 2 ordnet an, dass die Reorganisation (insgesamt!) nur zu gemeinen Werten erfolgen kann. Eine sachgerechte Begrenzung auf die Anteile/Wirtschaftsgüter i. S. d. Abs. 1 ist der Vorschrift nicht zu entnehmen.



Zudem bezieht sich die Verknüpfung des Abs. 2 auf Abs. 1 nicht darauf, dass ein Steuerausländer beteiligt sein muss. Die Vorschrift greift damit auch in reinen Inlandsfällen.

Neben der Suspendierung des Umwandlungssteuergesetzes werden auch die Vorschriften des § 6 Abs. 3 und 5 EStG außer Kraft gesetzt. Zudem soll ein sog. „Strukturwandel“ von einer gewerblichen Prägung hin zu originärer Gewerblichkeit schädlich sein. Dies alles geschieht wiederum unabhängig davon, ob Steuerausländer beteiligt sind oder nicht.

Das Regelungsanliegen des Satzes 4 von Abs. 2 liegt völlig im Dunkeln.

Die Vorschrift müsste in ihren Rechtsfolgen richtigerweise darauf begrenzt werden, Umgehungen des in Abs. 1 angeordneten, möglicherweise verfassungswidrigen, Treaty Overrides zu verhindern. Auswirkungen auf reine Inlandsfälle oder auf inländische Gesellschafter der Personengesellschaft sind mit dem Regelungsziel dagegen nicht vereinbar und überschießend.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, die gesamte Verknüpfung des Abs. 2 mit Abs. 1 neu zu fassen und die Rechtsfolgen zielgenau zu formulieren.