

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

E-Mail: 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

19. Juni 2014

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ – BT-Drucksache 18/1529

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

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

Wir möchten die Gelegenheit wahrnehmen, für den Bereich der Körperschaftsteuer einige weitere gesetzliche Klarstellungen anzuregen, die wir im Hinblick auf eine verbesserte Rechtssicherheit für dringend geboten halten. Das vorliegende Gesetzgebungsverfahren bietet die letzte Möglichkeit, Zweifelsfragen zur Übergangsregelung des § 34b Abs. 10 KStG gesetzlich klarzustellen und damit unnötige Streitfälle für zukünftige Betriebsprüfungen abzuwenden.

Bitte beachten Sie, dass wir in unsere Stellungnahme neben der o. g. Drucksache auch die Empfehlungen des Bundesrates einbezogen haben. Hervorzuheben ist der Vorschlag des Bundesrates für eine Gesetzesänderung von § 13b UStG in Bezug auf Bau- und Gebäudereinigungsleistungen, der von der Bundessteuerberaterkammer grundsätzlich befürwortet wird. Weitere Anmerkungen zu diesem Vorschlag des Bundesrates können Sie unserer Stellungnahme entnehmen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt besonders die Empfehlung des Bundesrates die Regelungen zum Mini-One-Stop-Shop noch in dieses Gesetzgebungsverfahren aufzunehmen. Nach unserer Auffassung sollten diese Regelungen aus folgenden Gründen schnellstmöglich – noch in diesem Gesetzgebungsverfahren – verabschiedet werden:

- Die Regelungen zum Mini-One-Stop-Shop sind zum 1. Januar 2015 europaweit umzusetzen. Der Gesetzgeber hatte ausreichend Zeit sich auf die Umsetzung der EU-Richtlinie und die Einführung der neuen Ortsbestimmungen einzustellen.

- Unternehmen und Steuerberater benötigen nach Verabschiedung der gesetzlichen Regelungen noch ausreichend Zeit, um ihre internen Prozesse umzustellen und anzupassen.
- Der Registrierungsprozess für das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren soll nach dem „Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer“ bereits ab 1. Oktober 2014 starten.
- Durch eine nicht rechtzeitige Umsetzung der MwStSystRL würden in Deutschland genutzte Dienstleistungen nicht besteuert werden.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung
des nationalen Steuerrechts an den Beitritt
Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher
Vorschriften – BT-Drucksache 18/1529

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. Juni 2014

Zu Artikel 2: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 12: Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Fremdwährungsbeträgen (§ 23 EStG)

Aus Gründen der Praktikabilität ist zu begrüßen, dass für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG das FiFo-Verfahren wieder zugelassen wird.

Zu Nr. 33: Straffung der Anwendungsvorschriften des § 52 EStG

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt das Vorhaben, die Anwendungsvorschriften mit dem Ziel einer verbesserten Übersichtlichkeit zu überarbeiten und zu straffen. Mit dem Bundesrat sind wir jedoch der Auffassung, dass bei einer solchen komplexen Änderung sichergestellt sein muss, dass es hier nicht zu Fehlern oder voreiligen Streichungen kommt. Soweit hier noch Prüfungsbedarf besteht, sollte das Vorhaben daher besser noch zurückgestellt und in einem späteren Gesetzgebungsverfahren weiterverfolgt werden.

Zu Artikel 4: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 8: Änderung bzw. Streichung der Anwendungsvorschriften in § 34 KStG

a) Zur Streichung von § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG

Nach § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG findet § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG i. d. F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013 (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F.) erstmals auf Gewinnabführungsverträge Anwendung, die nach dem 26. Februar 2013 (Tag der Verkündung des Gesetzes) abgeschlossen oder geändert werden. Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf, der auch eine Streichung von § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG vorsieht, würde nun aber die Anwendungsregelung für § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. aufgehoben, so dass ab dem Veranlagungszeitraum (VZ) 2015 die Frage auftreten würde, ob nun auch vor dem 27. Februar 2013 abgeschlossene Verträge am Maßstab des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. zu messen sind. Wir gehen davon aus, dass dies nicht gewollt ist, und regen eine Wiederaufnahme der Regelung des § 34 Abs. 10b Satz 1 KStG in § 34 KStG an.

b) Zur Streichung von § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG

Wenngleich in den Anwendungsvorschriften verortet, stellt § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG mit der dort enthaltenen „Amnestieregelung“ für Alt-Gewinnabführungsverträge eine materiell-rechtliche steuerliche Regelung dar – ihre Rechtsfolgen betreffen VZ bis 2014.

Während wir es grundsätzlich begrüßen, die Anwendungsvorschriften des § 34 KStG gezielt und nach sorgfältiger Prüfung um Bestandteile zu bereinigen, die nur für viele Jahre zurückliegende und bis auf Ausnahmen festsetzungsverjährte VZ (z. B. § 34 Abs. 9 Nr. 1 KStG, der die Anwendung bestimmter Regelungen für Veranlagungszeiträume bis 2000 regelt) Bedeutung entfalten, halten wir es nicht für sinnvoll und der Intention der Entbürokratisierung und Arbeitsvereinfachung zuwiderlaufend, wenn sich eine bis zum VZ 2014 anwendbare Regelung bereits ab dem VZ 2015 nicht mehr im Körperschaftsteuergesetz wiederfinden lässt. So wird es noch einige Jahre dauern, bis der VZ 2014 Gegenstand einer Betriebsprüfung sein kann/wird. Vor diesem Hintergrund plädieren wir dafür, auch die Regelung des § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG wieder in § 34 KStG aufzunehmen.

c) Präzisierung der „Amnestieregelung“ für Alt-Gewinnabführungsverträge § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG

Neben der Wiederaufnahme des § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG in § 34 KStG regen wir Präzisierungen in Satz 2 und Satz 4 der Vorschrift an, um den mit der Regelung verfolgten Zielen bestmöglich zum Erfolg zu verhelfen. Da der Handlungszeitraum der Steuerpflichtigen mit dem 31. Dezember 2014 abläuft, ist das vorliegende Gesetzgebungsverfahren schon in zeitlicher Hinsicht die letzte Möglichkeit, diese Präzisierungen umzusetzen.

- Inhalt der Vorschriften

Satz 2 der Vorschrift bestimmt für vor dem 27. Februar 2013 abgeschlossene Gewinnabführungsverträge (Altverträge), dass das Fehlen eines den Anforderungen von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. entsprechenden Verweises auf § 302 AktG der Anerkennung der Organschaft in vor dem 1. Januar 2015 endenden VZ nicht entgegensteht, wenn eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG tatsächlich erfolgt ist und eine Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 wirksam vereinbart wird.

Satz 4 bestimmt, dass eine Änderung i. S. d. Satzes 2 eines bestehenden Gewinnabführungsvertrages für Zwecke des in § 14 Satz 1 Satz 1 Nr. 3 KStG enthaltenen Erfordernisses, dass ein Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Laufzeit durchgeführt werden muss, nicht als Neuabschluss gilt.

Satz 4 bewirkt, dass die Änderung der Verlustübernahmevereinbarung nicht dazu führt, dass ein ggf. schon seit zwanzig Jahren bestehender und durchgeführter Gewinnabführungsvertrag erneut mit einer fünfjährigen Mindestlaufzeit versehen werden muss. Ebenso verhindert Satz 4, dass der hinsichtlich der Verlustübernahmevereinbarung geänderte Gewinnabführungsvertrag als neuer Vertrag und der bestehende Vertrag infolgedessen als beendet betrachtet werden kann. Letzteres hätte insbesondere bei solchen Verträgen verheerende Auswirkungen, die bei Vertragsänderung noch nicht die steuerlich geforderten fünf Jahre bestanden haben. Eine mit Blick auf die Mindestlaufzeit vorzeitige Beendigung des bisherigen Vertrages hätte die rückwirkende Nichtanerkennung der Organschaft für alle von ihm erfassten Jahre zur Folge.

- Bestehende Rechtsunsicherheit hinsichtlich des Anwendungsbereiches von Satz 4

Während die Wirkung des Satzes 4 zu begrüßen und für die Steuerpflichtigen von enormer Bedeutung ist, besteht Unklarheit darüber, in welchen Fällen die Vorschrift zur Anwendung kommt. Nach der seinerzeitigen Gesetzesbegründung stellt Satz 4 klar, „dass die Änderung eines Gewinnabführungsvertrages zur Aufnahme des Verweises auf § 302 des AktG in der jeweils gültigen Fassung nicht als Neuabschluss anzusehen ist ...“ (BT-Drs. 17/11217, S. 8). Nach dem Wortlaut des Satzes 4 soll dieser hingegen (nur) bei „Änderungen i. S. d. Satzes 2“ zur Anwendung kommen. Das Gesetz lässt damit die Auslegung zu, dass Satz 4 nur bei Aufnahme einer § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. entsprechenden Verlustübernahmevereinbarung in solche Verträge Anwendung findet, deren bisherige Verlustübernahmevereinbarung den Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. nicht entspricht. Die Anpassung solcher Verträge, die bereits den bisherigen Anforderungen mit Sicherheit oder zumindest wahrscheinlich (Fälle mit Restzweifeln) gerecht werden, könnte bei dieser Auslegung des Satzes 4 von dessen Anwendungsbereich ausgeschlossen sein.

Sachgerecht wäre das Ergebnis dieser engen Auslegung des Satzes 4 keinesfalls. Zum einen dient die Einführung von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. für Neuverträge gerade dazu, künftig das Streitpotenzial hinsichtlich des Wortlautes von Verlustübernahmevereinbarungen zu reduzieren und durch Aufnahme des „dynamischen“ Verweises die Gewinnabführungsverträge gegen künftige Änderungen des § 302 AktG abzusichern. Aus dieser Perspektive muss es eher im Sinne des Gesetzgebers sein, wenn – freiwillig – auch von den Altverträgen so viele wie möglich an diesen neuen Standard angepasst werden. Zum anderen wäre nur schwerlich zu begründen, warum Verträge, die schon den bisherigen Anforderungen (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F.) nicht entsprachen, besser gestellt sein sollten als solche Verträge, die diese Voraussetzungen mit Sicherheit oder zumindest sehr wahrscheinlich erfüllten. Dennoch lässt der derzeitige Gesetzeswortlaut eine andere Auslegung zu. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die Rechtsprechung des BFH gerade im Kontext der Verlustübernahmevereinbarung (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG) stets streng war und den Handlungsdruck, dem der Gesetzgeber mit Änderung/Einführung der §§ 17 Satz 2 Nr. 2 und 34b Abs. 10b KStG begegnen wollte, zum Teil erst mit begründet hat.

Um den Steuerpflichtigen rechtzeitig vor Ablauf der am 31. Dezember 2014 endenden Frist für Vertragsanpassungen die erforderliche Rechtssicherheit zu geben, plädieren wir für eine gesetzgeberische Klarstellung in § 34 Abs. 10b Satz 4 KStG. Satz 4 der Vorschrift könnte zu diesem Zweck wie folgt gefasst werden:

„Eine bis zum Ablauf des 31. Dezember 2014 in einem bestehenden Gewinnabführungsvertrag wirksam erfolgte Vereinbarung der Verlustübernahme entsprechend § 17 Satz 2 Nr. 2 i. d. F. des Art. 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I 2013, S. 285) gilt für die Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 nicht als Neuabschluss.“

Vorsorglich weisen wir darauf hin, dass eine Klarstellung lediglich im Wege eines BMF-Schreibens sich als nicht ausreichend erweisen könnte. Denn erst im letzten Jahr hat der BFH – und dies bereits im Kontext des § 34 Abs. 10b KStG – deutlich gemacht, dass auch begünstigende Verwaltungsregelungen die Gerichte nicht binden, wenn sie nach Auffassung des Gerichts mit dem Gesetzeswortlaut nicht vereinbar sind (BFH-Urteil, Az. I R 40/12, DStR 2013, S. 1939).

- Bestehende Rechtsunsicherheit hinsichtlich des Prüfmaßstabes von Satz 2

Während der seinerzeitige Gesetzentwurf zu dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts in dieser Frage nicht eindeutig war, hat der Gesetzgeber im weiteren Gesetzgebungsverfahren auf Empfehlung des Finanzausschusses in § 34 Abs. 10b KStG klargestellt, dass die Vereinbarung einer § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. (dynamischer Verweis) entsprechenden Verlustübernahmevereinbarung im Grundsatz nur für Neuverträge gefordert wird, nicht aber eine flächendeckende Änderung aller bestehenden Verträge angestrebt wird. Eine Anpassung bestehender Verträge wurde nur im Rahmen der sog. „Amnestieregelung“ und damit nur für Verträge gefordert, die schon die bisherigen Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. nicht erfüllten.

Unsicherheit besteht dahingehend, mit welchem „Stand“ des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. ein bestehender Gewinnabführungsvertrag abzugleichen ist, mit demjenigen bei Abschluss des Vertrages oder mit demjenigen vor Änderung der Vorschrift durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts. Zwar hat der Wortlaut selbst des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. in der relevanten Vergangenheit keinen Änderungen unterlegen, wohl aber § 302 AktG, dem die durch § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. geforderte Verlustübernahmevereinbarung zu genügen hatte. Konkret stellt sich die Frage für Gewinnabführungsverträge, die vor dem 15. Dezember 2004 und damit vor Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Schuldrechts vom 9. Dezember 2004 abgeschlossen wurden, mit dem § 302 AktG um einen neuen Absatz 4 (Verjährungsregelung) ergänzt wurde. So umfasst die Verlustübernahmevereinbarung in einem im Jahr 2003 abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrag eine § 302 Abs. 4 AktG entsprechende Vereinbarung i. d. R. nicht. Die heute von § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. geforderte Anbringung eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG war in der damaligen Zeit noch unbekannt/unüblich. Für einen derartigen Vertrag ist nun in 2014 zu entscheiden, ob die darin enthaltene Verlustübernahmevereinbarung bis zum 31. Dezember 2014 an die Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG n. F. angepasst werden muss, oder ob kein Änderungsbedarf besteht, weil der Vertrag im Zeitpunkt seines Abschlusses den Anforderungen des zu diesem Zeitpunkt geltenden § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a. F. entsprach.

Die Frage, ob einmal abgeschlossene Verträge bei späterer Änderung des § 302 AktG entsprechend angepasst werden müssen, konnte seinerzeit aufgrund des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2005 (BStBl. I 2006, S. 12) in der Praxis offen bleiben, da nach diesem Schreiben eine Anpassung vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossener Verträge an den um den Absatz 4 ergänzten § 302 AktG nicht erforderlich sein sollte.

Im Fall eines nach Einführung des § 302 Abs. 4 AktG aber vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossenen Vertrages hat der BFH in einer Entscheidung aus dem letzten Jahr dieses BMF-Schreiben jedoch als vom Gesetzeswortlaut nicht gedeckt verworfen (BFH-Urteil, Az. I R 40/12 vom 24. Juli 2013, DStR 2013, S. 1939) und den betreffenden Vertrag steuerlich nicht anerkannt. Für nach Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG abgeschlossene Verträge steht nun fest, dass bei fehlender Vereinbarung des § 302 Abs. 4 AktG der Vertrag nur nach Maßgabe der Amnestieregelung des § 34 Abs. 10b Satz 2 ff. KStG für die Vergangenheit und auch in der Zukunft weiter anzuerkennen ist. Für die hier angesprochenen, vor dem Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG abgeschlossenen Verträge ist die Rechtslage unklar. Klar dürfte allein sein, dass der BFH auch in diesen Fällen dem genannten BMF-Schreiben im Zweifel keine Schutzwirkung gegen eine für den Steuerpflichtigen negative Gesetzesauslegung beimessen würde.

Da es in der Praxis eine erhebliche Anzahl von Gewinnabführungsverträgen gibt, die vor Inkrafttreten des § 302 Abs. 4 AktG abgeschlossen wurden und dementsprechend eine § 302 Abs. 4 AktG entsprechende Vereinbarung nicht enthalten, regen wir an, § 34 Abs. 10b Satz 2 KStG dahingehend klarstellend zu ändern, dass darauf abzustellen ist, ob der Gewinnabführungsvertrag § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG in der bei Abschluss des Vertrages geltenden Fassung entspricht.

Anderenfalls würde die Pflicht zur Vertragsanpassung zumindest faktisch eben doch auf einen in der Anzahl bedeutenden Teil der Altverträge erstreckt.

Zu Artikel 5: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Zu Nr. 2 Buchst. c): Gewerbesteuerfreiheit von Rehabilitationseinrichtungen (§ 3 Nr. 20 GewStG)

Der Gesetzentwurf sieht vor, ambulante und stationäre Rehabilitationseinrichtungen ausdrücklich in die Befreiungstatbestände des § 3 Nr. 20 GewStG zu integrieren. Damit würden ambulante Rehabilitationseinrichtungen ebenfalls von der Gewerbesteuer befreit und den stationären Einrichtungen gleichgestellt.

Sinn und Zweck des bislang geltenden § 3 Nr. 20 GewStG ist es, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger zu entlasten (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003, Az. I R 65/02). Die Ausweitung der Gewerbesteuerbefreiung auf ambulante Rehabilitationszentren soll dem Umstand Rechnung tragen, dass ein Trend zur Verlagerung der Rehabilitationsmaßnahmen vom stationären in den ambulanten Bereich besteht und somit zu einer Entlastung der Sozialversicherungsträger führen. Vor diesem Hintergrund ist die vorgesehene Angleichung grundsätzlich zu begrüßen.

Mit dem Wortlaut der „verordneten“ Rehabilitationsleistungen und den Ausführungen in der Gesetzesbegründung käme es gegenüber dem Status quo insbesondere für stationäre und teilstationäre Rehabilitationsleistungen jedoch zu einer deutlichen Einschränkung der Gewerbesteuerbefreiung. Damit würde das Ziel der Verbesserung der Versorgungsstruktur teilweise konterkariert. So soll nach dem Wortlaut der Gesetzesbegründung neben den eigentlichen Rehabilitationsleistungen erbrachte ärztlich verordnete Heilmittelleistungen (§ 32 SGB V) oder Leistungen zur primären Prävention (§ 20 SGB V), anders als bei stationärer Behandlung heute, zukünftig generell nicht von der Gewerbesteuer befreit sein. Die exemplarische Aufzählung deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber den Befreiungstatbestand eng fassen will. So sollen der Prävention von Krankheit dienende Leistungen ebenso nicht von der Gewerbesteuerbefreiung erfasst werden wie solche, die die Krankenversicherten selbst zu tragen haben.

Gerade bei einer alternden Bevölkerung und damit auch alternden Belegschaften kommt der Prävention von Krankheiten eine wachsende Bedeutung zu. Wir plädieren deshalb dafür, in Artikel 5 Nr. 2c den Satz 2 („Satz 1 ist nur anzuwenden, soweit die Einrichtung Leistungen im Rahmen der verordneten ambulanten oder stationären Rehabilitation im Sinne des Sozialrechts einschließlich der Beihilfevorschriften des Bundes und der Länder erbringt“) zu streichen.

Zu Artikel 7: Änderung des Umsatzsteuergesetzes

(Bundesrat) Zu Nr. 3: Ausweitung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Tablet-Computern und Spielkonsolen sowie Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen

Der Bundesrat hat in seinen Empfehlungen die Ausweitung der Steuerschuldnerschaft auf Lieferungen von Tablet-Computern und Spielkonsolen sowie Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen angeregt.

Diese Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens ist europarechtlich durch die *Richtlinie 2013/43/EU des Rates vom 22. Juli 2013 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) auf Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen* abgesegnet (siehe auch Art. 199a MwStSystRL).

Die EU hat mit Verabschiedung dieser Richtlinie den Mitgliedstaaten eine fakultative Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft u. a. Lieferungen von Spielkonsolen, Tablet-Computer sowie von Rohmetallen und Metallhalberzeugnissen einschließlich Edelmetalle gestattet. Nach dieser Richtlinie können die Mitgliedstaaten bis zum 31. Dezember 2018 für einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren vorsehen, dass die Mehrwertsteuer von dem steuerpflichtigen Empfänger geschuldet wird.

Diese Ermächtigung soll nach den Empfehlungen des Bundesrates ausgeübt werden, da in diesen Bereichen durch die obersten Finanzbehörden der Länder Umsatzsteuerbetrug festgestellt wurde.

Die Bundessteuerberaterkammer möchte auf folgende Problematik hinweisen:

Die Unternehmen müssen nach Verabschiedung des Gesetzes 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 wg. 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.

Diese Umstellung braucht Zeit. Ein Inkrafttreten mit Beginn des 3. Monats nach Verkündung des Gesetzes ist u. E. für den erheblichen, auch edv-technischen Aufwand zu kurz bemessen. Wir plädieren ausdrücklich dafür, dass diese Regelung nicht vor dem 31. Dezember 2013 in Kraft tritt.

Erlauben Sie uns abschließend zu diesem Thema noch eine grundsätzliche Anmerkung. Die erhebliche Ausweitung der Reverse-Charge-Regelungen hat inzwischen große Ausmaße angenommen. Leider geht die Minderung der damit verbundenen Betrugsanfälligkeit mit immer komplexer werdenden Compliance-Anforderungen einher. Die Umsatzsteuer wird dadurch leider immer unübersichtlicher und unsystematischer und führt für Unternehmen und Steuerberater in der Praxis zu vermehrten Abgrenzungsfragen. Von daher sollte man künftig vor Änderungen des § 13b UStG diese beiden Aspekte untereinander abwägen.

(Bundesrat) Zu Nr. 3: Änderung bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers von Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen

Der BFH hat mit Urteil vom 22. August 2013, Az. V R 37/10, den Übergang der Steuerschuldnerschaft bei steuerpflichtigen Bauleistungen wie folgt eingeschränkt:

- Der BFH stellt entgegen der ursprünglichen Auffassung der Finanzverwaltung fest, dass Bauträger generell nicht unter die Regelung fallen, da sie selbst keine eigenen Bauleistungen, sondern lediglich Grundstückslieferungen erbringen.
- Bei der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens kommt es nicht mehr auf den Status des Leistungsempfängers als „bauleistender Unternehmer“ an, sondern es wird allein auf die Verwendung der eingekauften Bauleistung für eine eigene (Ausgangs-)Bauleistung des Leistungsempfängers abgestellt.

Das BMF hat daraufhin mit BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014 und 8. Mai 2014 die neue Rechtsprechung übergangslos für Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen umgesetzt. Sie gilt mit Veröffentlichung des ersten BMF-Schreibens im Bundessteuerblatt für Leistungen, die nach dem 14. Februar 2014 erbracht werden.

Dem leistenden Unternehmer ist es seit der Neuregelung durch das BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014 – vorgegeben durch das BFH-Urteil vom 22. August 2013 – nicht mehr möglich, einen rechtssicheren Nachweis der Verwendung seiner Bauleistung bzw. Gebäudereinigungsleistung durch den Auftraggeber zu führen. Bereits bei Leistungserbringung muss der Leistende wissen können, wie seine Leistung umsatzsteuerlich zu beurteilen ist.

Das Kriterium, dass der Leistungsempfänger die empfangene Bau-/Gebäudereinigungsleistung ebenfalls für eine Ausgangsleistung verwenden muss, die als Leistungsart auch eine Bau-/Gebäudereinigungsleistung darstellt, ist in der Praxis nicht geeignet. Der leistende Unternehmer kann diese Voraussetzung im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht rechtssicher ermitteln und nachweisen. Faktisch hängt die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung, von der Art der Verwendung der Leistung durch den Leistungsempfänger ab. Ein Faktor, der vom Leistenden nicht beeinflusst und schon gar nicht auf den ersten Blick beurteilt werden kann. Hinzu kommt, dass man dies für jede einzelne Leistung zwischen dem gleichen Leistungserbringer und Leistungsempfänger immer wieder neu beurteilen muss. Dies ist aus bürokratischen Gründen kaum umsetzbar. Massenfälle können durch eine solche Bestimmung kaum umsatzsteuerrechtlich rechtssicher beurteilt werden.

Der BFH hat bei seiner Gesetzesauslegung nicht berücksichtigt, dass es vom Gesetzgeber explizit beabsichtigt war, die Beschränkungen der § 13b-Fälle auf Bauleistungen an einen Leistungsempfänger, der ebenfalls Bauleistungen erbringt, vorzunehmen. Dieses Vorhaben wurde damit gerechtfertigt, dass vor Einführung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen die Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens weitgehend nur bei Einschaltung von Subunternehmern durch Bauunternehmer bestanden hat.¹

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zu diesem Gesetz bereits einen Vorschlag für eine Gesetzesänderung gemacht. Die Bundessteuerberaterkammer befürwortet diesen Vorschlag grundsätzlich, möchte jedoch auf folgende Punkte hinweisen:

- Einbeziehung von Bauträgern

Paragraf 13b UStG soll nach den Empfehlungen des Bundesrates greifen, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebaut.

¹ BT-Drs. 15/1798 S. 9 und 19 zu Nr. 22.

Wir weisen ausdrücklich darauf hin, dass es bereits in der Vergangenheit in Bezug auf die Frage, wer ein Unternehmer ist, der nachhaltig eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebaut, große Abgrenzungsschwierigkeiten gab. Die in den Empfehlungen des Bundesrates vorgelegte Formulierung ist u. E. nicht eindeutig und durch Gerichte auslegbar. Nach unserer Auffassung geht aus dem Gesetzeswortlaut nicht eindeutig hervor, ob folgende Konstellationen, die in der Vergangenheit Diskussionsgegenstand waren, von dieser Regelung umfasst sind:

- Konstellation 1) Unternehmer, die ausschließlich Lieferungen i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG auf Grund von Kaufverträgen bewirken, d. h. die von ihnen bebauten Grundstücke erst nach Fertigstellung vermarkten.
- Konstellation 2) Unternehmer, die Wohneinheiten weiterverkaufen, die bereits beim Ankauf vollständig fertiggestellt bzw. saniert sind.
- Konstellation 3) Unternehmer die Grundstücke verkaufen und die Verträge mit den Kunden bereits zu einem Zeitpunkt geschlossen wurden, in dem der Kunde noch Einfluss auf die Bauausführung und Baugestaltung nehmen kann. Diese Leistungen stellen nach der ursprünglichen Definition der Finanzverwaltung Werklieferungen dar.

Der BFH hat in seiner Entscheidung vom 22. August 2013 (BFH-Urteil, Az, V R 37/10) in Rdnr. 51 klargestellt, dass Bauträger, die eigene Grundstücke bebauen, keine bauwerksbezogenen Werklieferungen erbringen. Diese fallen nach dieser Auslegung nicht unter § 13b Abs. 5a (1. Alternative) UStG-E. Wahrscheinlich auch nicht unter § 13b Abs. 5a (2. Alternative) UStG-E. In der Begründung durch den Bundesrat (S. 33) wird deutlich, dass der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner wird, wenn er nachhaltig eigene Grundstücke veräußert, die er vorher bebaut hat. Folglich fällt nur *Konstellation 1* und *Konstellation 2* unter diese Regelung. Es wird nicht klar, ob auch *Konstellation 3* unter diese Regelung fallen soll.

Es fehlt eine klare Abgrenzung und die Verwendung von umsatzsteuerlichen Fachbegriffen wie beispielsweise Lieferung. Die Formulierung, wenn *er Unternehmer ist, der nachhaltig eigene Grundstücke zum Zweck des Verkaufs bebaut*, ist viel zu abstrakt.

Ansonsten besteht großer Auslegungsbedarf, der wie man anhand der Erfahrungen in der Vergangenheit lernen konnte, von Seiten der Finanzverwaltung und den Gerichten völlig unterschiedliche Ergebnisse bringen kann.

Vor diesem Hintergrund sollte nochmal sorgfältig geprüft werden, ob Grundstückslieferungen von Bauträgern tatsächlich in dieser gesetzestechnischen Ausgestaltung eingefügt werden sollen.

- Gesetzliche Einfügung der Vereinfachungsregelung und gesondertes Bescheinigungsverfahren

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt ausdrücklich die Einfügung der Vereinfachungsregelung in das Gesetz. In der Praxis gibt es gerade im Bereich des § 13b UStG große Abgrenzungsprobleme, da es vielschichtige Konstellationen gibt, ist es nicht immer klar, ob bestimmte Geschäftsvorfälle unter die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens fallen oder nicht.

Hier merken wir an, dass es für die praktische Anwendung der Vereinfachungsregelung von Bedeutung ist, wie man nachweisen kann, dass man „übereinstimmend“ § 13b UStG angewandt hat. Es ist klarzustellen, ob hier eine bewusste, schriftliche Einigung erforderlich ist oder ob konkludentes Handeln ausreichend ist.

Auch das Bescheinigungsverfahren gibt Rechtssicherheit, da es so ausgestaltet ist, dass die Bescheinigung Bindungswirkung entfaltet und bei Verwendung der Bescheinigung die Steuerschuldnerschaft übergeht, auch wenn die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben.

Dieser Vorstoß ist sehr zu begrüßen und sollte unbedingt Eingang in das Gesetz finden. Durch die Einführung dieses Bescheinigungsverfahrens werden auch die Praxisprobleme aus der Vergangenheit beseitigt. Damit fällt die komplexe Ermittlung zur Ermittlung der Nachhaltigkeitsgrenze für die Unternehmen weg. Auch die Probleme im Zusammenhang mit der Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG sind hiermit beseitigt.

Zur Entlastung der Finanzverwaltung regen wir an, dass die Bescheinigung für mindestens 3 Jahre auszustellen ist.

§ 3a UStG: Einfügung in dieses Gesetz zwingend erforderlich – Änderung der Ortsbestimmung für bestimmte elektronische Dienstleistungen

Durch das Mehrwertsteuer-Paket (Richtlinie 2008/8/EG) gab es bereits zum 1. Januar 2010 Änderungen beim Ort von sonstigen Leistungen. Zum 1. Januar 2015 stehen weitere Änderungen an. Nach der Neuregelung gilt in allen Mitgliedstaaten für Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehleistungen und bei auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen an Nichtunternehmer der Ort als Ort der sonstigen Leistung, an dem der (private) Leistungsempfänger seinen Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat (vgl. Art. 58 MwStSystRL in der ab 1. Januar 2015 geltenden Fassung). Dadurch wird der Umsatz im Land des Verbrauchs besteuert (= Verbrauchslandprinzip).

Bis heute hat der deutsche Gesetzgeber die Änderungen im Umsatzsteuergesetz noch nicht umgesetzt.

Die Bundessteuerberaterkammer betont ausdrücklich, dass die Regelungen aus folgenden Gründen **noch in diesem Gesetzgebungsverfahren** aufgenommen werden müssen:

- Unternehmen und Steuerberater benötigen nach Verabschiedung der gesetzlichen Regelungen noch ausreichend Zeit, um ihre internen Prozesse umzustellen und anzupassen.
- Der Registrierungsprozess für das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren soll nach dem „Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer“ bereits ab 1. Oktober 2014 starten.
- Durch eine nicht rechtzeitige Umsetzung der MwStSystRL würden in Deutschland genutzte Dienstleistungen nicht besteuert werden.

(Bundesrat) Zu Artikel 14a neu: Änderung des Bewertungsgesetz

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 Mindestrestnutzungsdauer, die in diesem Entwurf lediglich von 40 auf 30 % reduziert wird, die aber eigentlich im Sinne des Beschlusses des BVerfG vom 7. November 2006 – 1 BvL 10/02 abgeschafft werden müsste. 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. Denn die Kostenunterschiede zwischen den einzelnen Standardstufen sind erheblich und liegen bei verschiedenen Gebäudetypen zwischen zwei Standardstufen teilweise bereits über den +/- 20 %, die vom BVerfG als vertretbare Spannbreite vorgegeben sind.

Dieses hat zur Folge, dass nicht pauschal die Standardstufe 3 als Basis über alle dort aufgelisteten Bauteile vorgegeben werden kann, sondern 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.

Zu Artikel 17: Änderung des Steuerberatungsgesetzes

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die vorgesehenen Änderungen des Steuerberatungsgesetzes. Sie unterstützt insbesondere die Einfügung eines neuen § 10a StBerG, nach dem die Finanzbehörden verpflichtet sind, bei Wiederholungsgefahr die Steuerberaterkammern über den Ausgang eines nach § 160 StBerG eingeleiteten Bußgeldverfahrens wg. unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen zu unterrichten. Denn damit wird die entsprechende Verwaltungspraxis der Finanzbehörden, die bislang auf einem Verwaltungserlass beruht, auf eine sichere gesetzliche Grundlage gestellt.

Die Steuerberaterkammern haben ein berechtigtes Interesse, über den Ausgang eines Bußgeldverfahrens wg. unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen gem. § 160 StBerG unterrichtet zu werden. Das berechtigte Informationsinteresse der Steuerberaterkammern ergibt sich daraus, dass es zu deren Aufgaben gehört, gegenüber Personen, die unbefugt Hilfe in Steuersachen leisten oder hierfür werben, wettbewerbsrechtlich vorzugehen. Denn die Kammeraufgabe der Wahrung der beruflichen Belange der Gesamtheit der Mitglieder gem. § 76 Abs. 1 StBerG umfasst insbesondere auch die Vertretung der Interessen der Steuerberater gegenüber solchen Personen, die unbefugt Hilfe in Steuersachen leisten. Die Steuerberaterkammer, die gegenüber der Finanzverwaltung eine Anzeige wg. unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen erstattet hat, hat daher auch ein berechtigtes Interesse zu erfahren, welchen Ausgang das Bußgeldverfahren genommen hat.

Soweit das Finanzamt die Auffassung vertritt, dass eine unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen nicht vorliegt und deshalb das Bußgeldverfahren einstellt, die Steuerberaterkammer diese Rechtsauffassung aber nicht teilt, ist sie aufgrund der Aufgabe der beruflichen Interessenvertretung verpflichtet, in diesem Fall ein wettbewerbsrechtliches Vorgehen zu prüfen. Dies setzt aber voraus, dass sie über die Einstellung des Bußgeldverfahrens wegen unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen von der Finanzverwaltung auch informiert wird.

Die vorgesehene Regelung ist auch verhältnismäßig. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit ist zum einen dadurch gewahrt, dass eine Mitteilungspflicht der Finanzbehörden nur dann besteht, wenn tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, dass die unbefugte Hilfeleistung in Steuersachen fortgesetzt wird, d. h. es muss eine Wiederholungsgefahr bestehen. Die Finanzämter verfügen damit über einen Beurteilungsspielraum, der ausreichend Raum für Verhältnismäßigkeitserwägungen lässt. Zum anderen ist die Mitteilungspflicht insoweit eingeschränkt, als der Steuerberaterkammer nur die Tatsachen mitzuteilen sind, die für die Geltendmachung wettbewerbsrechtliche Ansprüche erforderlich sind. Hinzu kommt das Folgende: Wenn die Verhängung eines Bußgeldes nicht ausreicht, um die betreffende Person von einer unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen abzuhalten, wird hieran vielfach auch die Verhängung weiterer Bußgelder nichts ändern. Es kann in diesen Fällen daher zum Schutz der Verbraucher geboten sein, zusätzlich gegen die betreffende Person wettbewerbsrechtlich vorzugehen. Da sich die Geltendmachung wettbewerbsrechtlicher Ansprüche gegenüber Personen, die unbefugt Hilfe in Steuersachen leisten, bereits aus der allgemeinen Kammeraufgabe der Wahrung der beruflichen Belange der Gesamtheit der Mitglieder nach § 76 Abs. 1 StBerG ergibt, stellt auch der vorgesehene § 76 Abs. 11 StBerG lediglich eine gesetzliche Klarstellung bzw. Konkretisierung dar.